



University of  
Texas Libraries



e-revist@s



Centro Unversitário Santo Agostinho

# revistafsa

[www4.fsnet.com.br/revista](http://www4.fsnet.com.br/revista)

Rev. FSA, Teresina, v. 18, n. 04, art. 5, p. 83-107, abr. 2021

ISSN Impresso: 1806-6356 ISSN Eletrônico: 2317-2983

<http://dx.doi.org/10.12819/2021.18.04.5>

DOAJ DIRECTORY OF  
OPEN ACCESS  
JOURNALS

WZB  
Wissenschaftszentrum Berlin  
für Sozialforschung



Zeitschriftendatenbank



MIAR



## O Simples Nacional é um Gasto Tributário? – Reflexões a Partir de um Ensaio Teórico

## Is the Simples Nacional Program a Tax Expenditure? Reflections from a Theoretical Essay

**Amanda Maciel Carneiro**

Doutorado em Administração pela Universidade Estadual de Santa Catarina

Mestre em Administração pela Universidade Estadual de Santa Catarina

E-mail: [amandamcarneiro@hotmail.com](mailto:amandamcarneiro@hotmail.com)

**Fabiano Maury Raupp**

Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia

Professor Associado da Universidade do Estado de Santa Catarina (ESAG/UDESC)

E-mail: [fabianoraupp@hotmail.com](mailto:fabianoraupp@hotmail.com)

**Endereço: Amanda Maciel Carneiro**

Av. Me. Benvenuta, 2037 - Itacorubi, Florianópolis - SC,  
88035-001. Brasil.

**Endereço: Fabiano Maury Raupp**

Av. Me. Benvenuta, 2037 - Itacorubi, Florianópolis - SC,  
88035-001. Brasil.

**Editor-Chefe: Dr. Tonny Kerley de Alencar  
Rodrigues**

Artigo recebido em 22/03/2021. Última versão  
recebida em 06/04/2021. Aprovado em 07/04/2021.

Avaliado pelo sistema Triple Review: a) Desk Review  
pelo Editor-Chefe; e b) Double Blind Review  
(avaliação cega por dois avaliadores da área).

Revisão: Gramatical, Normativa e de Formatação



## RESUMO

O presente artigo aborda o conceito de gasto tributário, o sistema de referência brasileiro utilizado para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a interpretação da Receita Federal brasileira sobre a classificação do Simples Nacional como gasto tributário. Busca trazer luz à questão do atual enquadramento do Simples Nacional como gasto tributário por uma reflexão com base na análise de princípios constitucionais que preveem tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas brasileiras, e no próprio conceito de gasto tributário nacional e internacionalmente reconhecido – embora ainda em construção, posto que de recente discussão – se posicionando acerca do tema e tecendo críticas. Para atingir esse objetivo, faz-se a análise teórica dos elementos dos conceitos, à luz da legislação e dos referenciais teóricos, caracterizando-se o estudo como um ensaio teórico descritivo e analítico, de abordagem qualitativa, com apoio bibliográfico e documental. A análise documental e de conteúdo fundamenta o reconhecimento da possibilidade de um novo enfoque do Simples Nacional como parte da regra tributária vigente, e não como exceção, como é tratado atualmente. Os efeitos desse novo olhar se estendem na discussão de limites entre o patrimônio privado e o público, já que a renúncia de receita via gasto tributário pelo Estado tem como pressuposto o poder de tributar. O novo enfoque levanta, assim, a possibilidade ou não de ingerência estatal sobre esses valores e sobre a real legitimidade do Estado para que os julgue seus e opte por renunciar a eles ou não.

**Palavras-chave:** Gasto Tributário. Renúncia de receita. Simples Nacional. Sistema tributário de referência. Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

## ABSTRACT

This article addresses the concept of tax expense, the Brazilian reference system used for Corporate Income Tax and the interpretation of the Brazilian Federal Revenue on the classification of Simples Nacional as tax expenditure. It seeks to shed light on the question of the current framing of Simples Nacional as a tax expense through reflection based on the analysis of constitutional principles that provide different treatment for Brazilian micro and small companies, and on the very concept of national and internationally recognized tax expenditure - although still in construction, because of recent discussion - taking a position on the theme and making criticisms. In order to achieve this objective, a theoretical analysis of the elements of the concepts covered is carried out, in the light of the legislation and theoretical references, characterizing the study as a descriptive and analytical theoretical essay, with a qualitative approach, with bibliographic and documentary support. The documentary and content analysis supports the recognition of the possibility of a new approach to Simples Nacional as part of the current tax rule, and not as an exception, as it is currently treated. The effects of this new look extend into the discussion of limits between private and public assets, since the waiver of revenue via tax expenditure by the State is based on the power to tax. The new approach thus raises the possibility or not of state interference on these values, and on the real legitimacy of the State to judge them as their own and choose to renounce them or not.

**Key-words:** Tax Spenditure. Revenue waiver. Simples Nacional. Tax reference system. Corporate Income Tax.

## 1 INTRODUÇÃO

O estado brasileiro tem como principal justificativa de existência a promoção do bem comum da coletividade, a satisfação dos anseios da população e a preservação do convívio das pessoas (MACHADO, 2015). A estrutura constitucional baliza, neste sentido, a organização do Estado, dos poderes, das Instituições e dos cidadãos com vistas a esses fins, fundamentando e tornando explícito aquilo que se visa proteger e atingir, bem como os limites e formas de atuação da nação dentro dessas premissas (CARVALHO, 2019). É na Constituição Federal (CF) que estão expressos os valores, guias, princípios e normas que tornam possível a República Federativa brasileira, numa estrutura que vise assegurar o exercício da vida que se almeja para toda a sociedade (AMARO, 2019), e abordam, sinteticamente, elementos de cunho social, político, econômico, administrativo e tributário – todos relacionados ao seu *propter quod*, sua razão de existir (BRASIL, 1988).

Diante de tantos macro assuntos, especial atenção damos no estudo em tela ao aspecto tributário da atividade estatal. O poder de tributar é aquele que permite a captação de recursos financeiros para o Estado, via transferência de riqueza do setor privado ao público (MACHADO, 2015). É o ramo do direito público que rege essas relações entre Estado e particulares e que constitui poder-dever do Estado, para que custeie as atividades de sua competência (SOUZA, 1975).

Tributo, pela disposição legal do artigo 3º do Código Tributário Nacional, é, assim, “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966). Na estrutura atual constitucional, encontram-se como espécies de tributos os impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios, cujo desenho, competência e limites são constitucional e legalmente definidos (BRASIL, 1988).

Ocorre que, da mesma maneira em que o tributo é forma de arrecadação estatal, visando objetivos constitucionais, em sua função conhecida como arrecadatória, pode também o tributo ser utilizado de forma extrafiscal, incentivando comportamentos, reequilibrando relações e/ou aliviando a carga tributária de determinados contribuintes em determinadas situações – forma distinta de alcance dos mesmos objetivos (FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL, 2007). O poder de não tributar, assim, é outra “faceta” do poder de tributar – “o avesso do tributo” (CORREIA NETO, 2012). O chamado “gasto tributário”, também conhecido por outras nomenclaturas, como “renúncia de receita”, “incentivo fiscal”,

“benefício fiscal”, “despesa tributária” e “gasto indireto” (termos utilizados muitas vezes de forma equivalente e outras tantas com distinções conceituais, de classificação e orçamentárias), dentre outros, é assim uma das maneiras pela qual o estado opta pela não tributação, sua relativização ou tratamento diferenciado, como ferramenta alternativa ao atingimento dos objetivos estatais (TRONQUINI; LIMBERGER, 2017).

Nossa atenção se volta, neste estudo, ao tratamento do Simples Nacional – regime compartilhado e de tratamento diferenciado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) do País (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2021) – no contexto do expressivo Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), que, em conjunto com o de pessoa física, compõe o tributo de maior arrecadação federal brasileira (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2020).

O atual reconhecimento do Simples como gasto tributário (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2019) é a inquietação que moveu essa pesquisa, que buscou, com base em análise sistemática e principiológica dos elementos do conceito de gasto tributário e de sistema de referência lançar novo olhar sobre essa classificação. Para tanto, optamos por direcionar nosso olhar na relação entre Simples Nacional, gasto tributário e IRPJ, analisando o sistema tributário de referência brasileiro expressamente veiculado pela Receita Federal do Brasil (RFB), os elementos que compõem um sistema tributário de referência e o conceito de gasto tributário.

Assim, esse estudo tem como objetivo busca trazer luz à questão do atual enquadramento postulado pela Receita do Simples Nacional como gasto tributário, ao analisar e compreender o tratamento constitucional diferenciado dado a pequenas e microempresas e o próprio conceito de gasto tributário e suas características, elucidando conceitos e se posicionando acerca do tema, além de tecer críticas a respeito.

Aqui, apresentamos uma limitação do estudo quanto ao tributo escolhido, mais a título exemplificativo do que restritivo. Para dissecarmos nossas reflexões, necessário se fez que enfocássemos um objeto específico – o que não significa que as análises levantadas não possam se adaptar a outros tributos relacionados ao Simples Nacional. Abordá-los, porém, exigiria que levantássemos informações acerca da natureza dos tributos, legislação e particularidades, demanda que não julgamos conveniente nem sequer necessária ao ponto que levantamos.

A contribuição do estudo se dá em relação à Academia, à sociedade e ao Estado, ampliando o rol dos poucos estudos que abordam a temática de gastos tributários, principalmente no Brasil (ALMEIDA; SANTOS, 2019). A ótica que se pretende abordar

permite ao estudo um enfoque inédito, com possibilidade de interpretação para além da atualmente dada pelo ente estatal responsável brasileiro, visando cada vez mais enriquecer o debate e aprimorar as relações Estado-sociedade.

Não se teve a pretensão de avaliar quantitativamente o impacto do regime brasileiro diferenciado para ME e EPP denominado Simples Nacional, tanto em termos de valores arrecadados quanto em comparativos internacionais com gastos tributários em outros países e contextos, vantagens e desvantagens percebidas – e é aí que se concentra a maioria dos estudos sobre o assunto (BACELAR, 2012; GOMES; GUIMARÃES, 2012; PAES, 2012, 2014; PESSOA; COSTA, MACCARI, 2016; CANÁRIO, 2019; LARA, 2020; PESSOA; PESSOA, 2020).

Em estudo recente, Pessoa, Pinto e Zugman (2020) realizaram uma análise da qualidade dos gastos tributários com o Simples Nacional, em confronto com as justificativas ao tratamento diferenciado de pequenas e médias empresas e comparativos internacionais. Buscaram compreender se o Simples está cumprindo sua função e se o montante, que qualificam como renúncia fiscal, é justificável. No estudo, se posicionam analisando critérios como inovação, geração de emprego e regressividade de custos de conformidade, e criticam os limites de enquadramento em comparação aos encontrados em outros países.

O motivo para tais abordagens não se enquadrarem no estudo proposto é exatamente por se levantar, aqui, a hipótese de que o Simples Nacional não configura gasto tributário. A proposição, assim, é de um novo olhar sobre o atual enquadramento do Simples Nacional como gasto tributário brasileiro, e suas implicações. Para além de mero enquadramento terminológico ou conceitual, manifesta-se o objetivo de ampliar e elevar o nível do debate sobre gasto tributário no País, importante, porém ainda incipiente. Ainda, de retomar e aprofundar os debates sobre os limites entre o patrimônio privado e o direito do Estado de recolher tributos.

Conta o estudo com esta introdução, seguido de uma breve análise história e conceituação de gasto tributário, para depois trazer o conceito adotado de gasto tributário pela RFB, bem como do exposto sistema tributário de referência do IRPJ. Após, aborda-se o tratamento diferenciado e favorecido às ME e EPP dado pela CF e legislação relacionada, no que se seguem os procedimentos metodológicos. A proposta da compreensão de sistema tributário de referência no IRPJ associado ao tratamento favorecido às ME e EPP brasileiras é a compilação final dos resultados de toda a construção realizada. Ao final, seguem-se as considerações, conclusões finais e sugestões de estudos futuros e as referências utilizadas encerram este estudo.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Origem do conceito de gasto tributário

Em sendo a tributação o meio pelo qual os direitos da sociedade são custeados, bem como os custos públicos de aparelhamento estatal e de alcance dos objetivos constitucionalmente delineados (NABAIS, 2012), a tributação confere-se de especial importância na estrutura dos países de forma geral (FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL, 2007), e da mesma forma, na do Estado brasileiro (BRASIL, 1988).

Dentro da estrutura de Estado, criação da sociedade moderna para servi-la (SANTOS, 2014), a tributação é o preço que a sociedade paga para ter a sua comunidade organizada como um Estado, e para ver potencialmente possível o alcance de suas finalidades (NABAIS, 2012). Trata-se do sustento por pessoas e empresas de atividades públicas, carregando com o ônus do seu pagamento o fornecimento de receitas, e visando obter em retorno do poder público, detentor do poder de tributar, os investimentos, recursos, serviços e produtos necessários à satisfação dos anseios coletivos (MOLEDO, 2004).

A tributação, assim, aparece como a atividade que cuida dos tributos – da participação financeira privada no custeamento de recursos públicos para posterior aplicação pública (AMARO, 2019). Essa é a chamada característica marcadamente fiscal e arrecadatória dos tributos, que compreendem, além dessa, a faceta da possibilidade de atuação extrafiscal (BOMFIM, 2015). A extrafiscalidade é um objetivo que ultrapassa a própria tributação como arrecadação de valores; é a possibilidade de uso do sistema tributário como interventor em questões sociais e econômicas, influenciando comportamentos, fomentando o desenvolvimento de certas áreas e reconhecendo distinções visando fins estatais (NELSON, 2018). Essa finalidade “intervencionista”, de designação genérica *fiscal policy* (em contraste à *public finance*, à obtenção de recursos públicos), permite o uso de instrumentos fiscais visando equilíbrio econômico, promoção de desenvolvimento, alcance de objetivos globais, incentivos e redução de desigualdades (KORFF, 1977).

É dentro desse universo que se aborda a existência dos chamados “gastos tributários”, expressão de conhecida origem em Stanley S. Surrey, que abordou na década de 70 as *tax expenditures* como perdas de receita do Imposto de Renda no contexto dos Estados Unidos da América, configurando exceções, deduções e exclusões especiais do imposto a determinados contribuintes e situações (SURREY, 1976). Para Surrey, gasto tributário foi o termo cunhado para compreender as perdas de receita atribuíveis a essas deduções, exceções e exclusões

realizadas dentro do sistema tributário, pautadas em desvios na estrutura tributária normal – exceções, e não parte da regra – que reduziam a carga tributária do IR norte-americano (SURREY, 1976). Em sendo esse o primeiro “esforço de iluminação” empreendido na linha dos gastos tributários, daí a sua principal contribuição (FELD, 1975), o conceito foi aos poucos sendo incorporado aos contextos tributários dos países (BORDIN, 2003).

Atualmente o conceito é empregado pelo Fundo Monetário Internacional como sendo receitas perdidas como resultado de uma seleção de exceções, deduções, créditos, reduções e diferimentos que ocorrem em um sistema tributário e não fazem parte da estrutura normal tributária do Estado (FMI, 2007). A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) entende-os como uma permissão para que certas pessoas ou atividades paguem valores menores em impostos, reduzindo sua responsabilidade tributária, em uma ferramenta alternativa de política a ser usada com parcimônia e de forma contextualizada (OCDE, 2010).

Atenta-se ao fato de que não é qualquer desoneração que é passível de ser considerada um gasto tributário. Para tanto, faz-se necessário que esta seja um desvio da estrutura do tributo, “ao que se deve esperar de determinado tributo” (PELLEGRINI, 2018). Essa é uma das maiores dificuldades com relação à identificação dos gastos tributários: a definição do que constitui uma base “normal” de sistema tributário para contrastar com o que seria uma “exceção” (THURONYL, 1988; TODER, 2000; NÓBREGA, 2002; MARPLES, 2015).

No contexto brasileiro, Pellegrini (2018) afirma que a depender da referência considerada, a desoneração pode ou não estar incluída naquilo que a RFB, no contexto brasileiro, define como gasto tributário. No que tange ao Simples Nacional, estudos brasileiros tendem a interpretá-lo como gasto tributário, quiçá o maior brasileiro (como os já citados de Paes (2012) e Pessoa e Pessoa (2020), por exemplo. Sendo esse o foco desse trabalho, é sobre essa temática que concentraremos nossa atenção ao longo desse estudo.

Como se poderá ver ao longo do artigo, os órgãos oficiais brasileiros também seguem essa linha. O 4º orçamento de Subsídios da União de julho de 2020, relatório de benefícios tributários, financeiros e creditícios do período de 2003 a 2019, elaborado pela Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria do Ministério da Fazenda, por exemplo, levanta o aumento bilionário do “subsídio tributário” Simples Nacional no biênio 2018-2019, e coloca o Simples Nacional no primeiro lugar de subsídios tributários mais expressivos em termos quantitativos no País (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2020). No mesmo sentido, segue o posicionamento do Tribunal de Contas da União (TCU), que aponta o Simples Nacional como gasto tributário de maior participação no total do governo federal, em análise do ano de 2019

(TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2019).

Como esclarecimento terminológico, a despeito de todos os termos utilizados para referenciar o gasto tributário, como gastos indiretos, renúncia de receita e outros já citados, não entrando na seara de eventuais diferenciações entre autores sobre a extensão dos conceitos, optou-se aqui por utilizar como sinônimas as terminologias, com uso principal do termo “gasto tributário”, eis que é o utilizado pela RFB.

Para aprofundarmos a análise, assim, cumpre que analisemos o conceito de gasto tributário adotado pela RFB, Secretaria responsável, dentre outras competências, pela gestão e execução de atividades de arrecadação, lançamento, cobrança administrativa, fiscalização, pesquisa, investigação fiscal e controle da arrecadação administrada, bem como por subsidiar a elaboração do orçamento de receitas e benefícios tributários da União (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2021).

### **3 RESULTADOS E DISCUSSÕES**

#### **3.1 O conceito adotado pela Receita Federal do Brasil**

A posição da RFB vai ser aqui analisada com base em Documento de sua autoria, de 2019, denominado “Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação”. Esse documento apresenta o conceito de Gasto Tributário utilizado no sistema tributário federal, bem como sua classificação, bases de referência e sistema de referência, pelo olhar da RFB (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2019).

Esse mesmo documento considera que “o conjunto de normas que definem e delimitam o processo de arrecadação compõe o sistema tributário legal” (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2019, p. 5), e que, geralmente, este sistema tributário tem como objetivo a arrecadação de recursos, cujo dispêndio é feito por fora do sistema tributário, via orçamentos (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2019). Ao abordar possíveis desonerações tributárias, a RFB lista como exemplos, dentre outros, as que têm como finalidade:

Simplificar e/ou diminuir os custos da administração; b) promover a equidade; c) corrigir desvios; d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo; e) compensar ações complementares às funções típicas de Estado desenvolvidas por entidades civis; f) promover a equalização das rendas entre regiões; e/ou, g) incentivar determinado setor da economia. (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2019, p. 5-6).



Utilizando-se como base os relatórios de membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o documento elenca similaridades na identificação dos gastos tributários como objetivos similares aos das despesas públicas e desvios da estrutura normal da tributação. Reconhecem-se como parte integrante da estrutura a equidade (tratamento equivalente a contribuintes em situações equivalentes), progressividade (possibilidade de pagamentos proporcionalmente maiores por contribuintes de maiores rendas) e neutralidade (não alteração na alocação de recursos na economia) (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2019). O conceito utilizado pela RFB para gasto tributário, então, é o seguinte:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte (RFB, 2019, p. 7).

Ainda, ao se manifestar sobre possíveis classificações de sistema tributário de referência, afirma a RFB que o Brasil adotou o enfoque legal, derivado da legalidade tributária e da reserva legal, princípios brasileiros tributários, não sem o apoio de outras fontes, como princípios e regras. Ao abordar o sistema tributário de referência para o IRPJ, por exemplo, afirma a RFB que a hipótese de incidência é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, bem como outros proventos, abrangendo pensões e aposentadorias.

Tomados como parâmetros esses expressos, a RFB divulga regularmente o Demonstrativo dos Benefícios Tributários, conforme mandamento do § 6º do art. 165 da Constituição Federal. O documento publicado em março de 2020, que usaremos como parâmetro, traz série de 2015-2020 em bases efetivas – ano calendário 2017 e estimativas. Afirma que o método utilizado pela RFB é o de perda de arrecadação (método que, sucintamente, simula uma tributação normal no volume desonerado, sem considerar possíveis impactos em comportamento e presumindo fatores constantes), e ordena, por impacto quantitativo, os gastos tributários de maior expressividade (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2020). A Tabela 1 elenca os maiores gastos tributários em 2017.

**Tabela 1 – Maiores gastos tributários – estimativas bases efetivas 2017**

	VALOR	Unidade: milhões	R\$
<b>GASTO TRIBUTÁRIO</b>		%	
Simple Nacional	71.802	24,94%	
<b>Rendimentos Isentos e Não tributáveis - IRPF</b>	30.271	10,51%	
Entidades Sem Fins Lucrativos – Imunes/ Isentas	26.734	9,28%	
Agricultura e Agroindústria	25.312	8,79%	
Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio	19.462	6,76%	
<b>Deduções do Rendimento Tributável – IRPF</b>	19.133	6,64%	
Medicamentos, Produtos Farmacêuticos e Equipamentos Médicos	14.744	5,12%	
Desoneração da Folha de Salários	13.704	4,76%	
Benefícios do Trabalhador	11.470	3,98%	
Poupança e Títulos de Crédito – Setor Imobiliário e do Agronegócio	9.534	3,31%	
Outros	45.772	15,90%	
<b>Total</b>	287.936	100%	

Fonte: RFB (2020, p. 17).

Percebe-se na Tabela 1, como principal expoente quantitativo em milhões de reais de gastos tributários, o Simples Nacional – correspondendo a quase um quarto do total. No mesmo Demonstrativo, o regime do Simples Nacional e seu tratamento diferenciado é relacionado à desoneração dos seguintes tributos federais: “Contribuição para a Previdência Social, COFINS, PIS-Pasep, Contribuição sobre o Lucro Líquido, Imposto de Renda Pessoa Jurídica e IPI- Interno” (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2020, p. 36). O documento mostra ainda um quadro crescente de valores e estimativas de gastos tributários, e um percentual de 4,37% do PIB associado aos gastos tributários em geral, e correspondendo a mais de 21% do valor da arrecadação total federal no período de 2017 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2020).

Em todos esses dados, logicamente, a utilização dos montantes associados ao Simples Nacional traz grande peso aos percentuais de PIB e arrecadação total, bem como ao impacto do montante dos gastos tributários em valores absolutos e em comparações com outros países. Em sendo esse o posicionamento oficial do órgão arrecadador federal do País, cumpre-nos, nesse momento, analisar de forma mais aprofundada o tratamento constitucional e legal favorecido a micro e pequenas empresas, suas características e fundamentos.

### 3.2 O tratamento diferenciado a microempresas e empresas de pequeno porte

Historicamente, antes mesmo da CF de 1988, a Lei 7256 de 1984 já estabelecia normas relacionadas ao tratamento diferenciado de ME, como se vê em seu primeiro artigo:

“Art. 1º - À microempresa é assegurado tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, crédito e de desenvolvimento empresarial, de acordo com o disposto nesta Lei.” (BRASIL, 1984).

Após a CF de 1988, e a atenção principiológica voltada à proteção da ME, novos dispositivos legais vão surgindo, como as Leis 8864 de 1994, 9317 de 1996 e 9841 de 1999, sendo posteriormente revogados pela atual Lei Complementar 123 de 2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (BRASIL, 1994, 1996, 1999, 2006).

A atual lei estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido dispensado às ME e EPP, especialmente relacionadas à apuração e recolhimento de tributos por regime único de arrecadação, cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, acesso a crédito e mercado e a cadastro nacional único de contribuintes (BRASIL, 2006).

Nesta lei são definidos como ME ou EPP a sociedade empresária a sociedade simples, e empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços, conforme art. 966 do Código Civil (BRASIL, 2002, 2006). A diferença entre a ME e a EPP, pela Lei, é quantitativa em termos de receita bruta de ano calendário: a primeira até R\$360.000,00, e a segunda, entre este valor e R\$4.800.000,00.

O Microempreendedor Individual (MEI) é abordado no art. 18-A da mesma Lei, considerado o empresário individual que se encaixa no disposto do art. 966 do Código Civil, ou o empreendedor que industrialize, comercialize ou preste serviços no âmbito rural, de receita bruta ano no ano anterior de até R\$81.000,00 ou proporcional mensal no primeiro ano, optante pelo simples e não impedido de optar pela sistemática legal (BRASIL, 2006).

O regime, conforme a CF, é facultativo ao contribuinte e, se optado e dentro dos requisitos de admissão da Lei, abrange todos os entes federados e tem recolhimento unificado e centralizado (BRASIL, 1988). Além disso, engloba os seguintes tributos: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), observadas disposições legais, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), observadas disposições legais, Contribuição para o PIS/Pasep, observadas disposições legais, Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, ressalvadas algumas atividades dispostas na Lei, Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Não exclui, assim, a incidência de

outros, que seguem a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas (BRASIL, 2006). Destes, grande parte é de competência federal, com exceção do ICMS e do ISS (BRASIL, 1988).

A Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) n. 140 de 2018, e suas alterações, também rege atualmente o Simples Nacional, mencionado como Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas ME e EPP (COMITÊ GESTOR DO SIMPLES NACIONAL, 2018).

Em termos de contexto nacional atual da presença e atuação dessas empresas no País, de acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), mesmo com a pandemia de COVID-19 o país registrou recorde na abertura de MEI no maior número dos últimos cinco anos (SEBRAE, 2021a). ME e EPP fecharam o ano de 2020 recuperando os postos de trabalho perdidos na pandemia, consideradas assim as maiores responsáveis pelo saldo positivo na geração de empregos no Brasil (293,2 mil novos postos, contra cerca de 193,6 mil postos extintos em médias e grandes empresas) (SEBRAE, 2021b).

#### 4 METODOLOGIA

Este estudo tem como objeto de investigação a análise e compreensão da relação existente entre o conceito de gasto tributário, o IRPJ e o Simples Nacional. Tem por base o sistema de referência brasileiro usado para o IRPJ e a atual interpretação da RFB, que postula o Simples como gasto tributário. Com foco nesses Institutos, busca trazer luz à questão do atual enquadramento postulado pela Receita ao analisar e compreender o tratamento constitucional diferenciado dado a pequenas e microempresas e o próprio conceito de gasto tributário e suas características, elucidando conceitos e se posicionando acerca do tema, além de tecer críticas a respeito, fundado nos procedimentos metodológicos que seguem.

Quanto aos objetivos, trata-se de estudo descritivo, com enfoque analítico. A pesquisa descritiva pretende “identificar, relatar, comparar” (RAUPP; BEUREN, 2003, p. 81), adequada ao estudo apresentado e os objetivos pretendidos. O enfoque analítico se vê na análise do material de apoio, com base nas referências teóricas e suas conexões, a fim de permitir análise e apreciação aprofundada do assunto. A abordagem do estudo é de característica qualitativa, trazendo referencial teórico a fim de ampliar a compreensão sobre o assunto e permitindo posicionamento por parte dos autores. Levantaram-se os elementos relacionados e suas interações, a fim de conhecer a natureza e as características do fenômeno social analisado (ALVES, 2003; RAUPP; BEUREN, 2003).

As reflexões foram estruturadas em forma de um ensaio teórico, dada a característica de seu desenvolvimento.

As fontes de dados compreendem material bibliográfico e documental em estudos e em obras sobre o tema, de fontes oficiais e não oficiais, bem como de autores da área. Fez-se, ainda, sucinto levantamento acerca de estudos de gastos tributários brasileiros relacionados ao Simples Nacional, evidenciando os temas mais estudados. A análise documental e de conteúdo fundamenta o reconhecimento da possibilidade de um novo enfoque do Simples Nacional como parte da regra tributária vigente, e não como exceção, como é tratado atualmente, ampliando a compreensão sobre o assunto e permitindo novos olhares e reflexões sobre o tema.

#### **4.1 Revendo a definição do tratamento favorecido às ME e EPP**

Com a intenção de aproveitar tudo aquilo que foi exposto anteriormente, inicia-se esta seção com a seguinte indagação: Afinal, qual seria a relação entre o constitucional tratamento favorecido às ME e EPP e o sistema tributário de referência do IRPJ? Como já demonstrado, o entendimento atual implica a classificação, pela RFB, do sistema de referência para o Imposto de Renda, de forma geral, pela hipótese de incidência a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos outros de qualquer natureza. Outros acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda, disposto no art. 43 do CTN como “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” (BRASIL, 1966), também são abrangidos pelo imposto, considerando-se assim o conceito utilizado pelo sistema brasileiro como “bem amplo”, eis que “grava quase a totalidade dos tipos de manifestação de riqueza” (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2019, p. 11).

Conforme a RFB, os valores do Simples Nacional relacionados à redução de base de cálculo e modificação de alíquotas como queda de arrecadação são considerados gasto tributário. Argumenta a RFB que se trata “de um regime fiscal que provoca uma diminuição na arrecadação do IRPJ e que não alcança todos os contribuintes” (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2019, p. 128), cabendo, assim, seu enquadramento como gasto tributário – inclusive, o maior deles, analisado de forma geral (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2020). Outros órgãos oficiais corroboram esse entendimento, como o já citado Tribunal de Contas da União (2019) e o Congresso Nacional (2020) – ambos elencando o Simples Nacional como o maior valor de renúncia de receita do País em termos gerais (considerando todos os tributos incidentes, e não somente o IRPJ).

Ocorre que o tratamento diferenciado concedido às ME e EPP que optam pelo regime do Simples Nacional é, de fato, diferenciado – mas por disposição constitucional.

Nos já citados art. 146, II, “d”, bem como seu parágrafo único, a LC 123/2006 é mencionada pelo legislador maior como o meio adequado para definir tratamento diferenciado e favorecido para ME e EPP, definidos aí também principais limites e características. Ainda no texto constitucional vigente, ao tratar dos princípios gerais da ordem econômica, a CF, em seu artigo 170, também previu o tratamento favorecido a empresas de pequeno porte, como dispõe:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:  
[...] IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

No mesmo sentido, em seu art. 179 da CF:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Em mais de um momento, a Carta Magna vigente, que compila as principais aspirações, obrigações, definições de limites e desenho de atuações, objetivos a serem alcançados e disposições elementares da vida dentro do Estado brasileiro (NOVELINO, 2021), define tratamento diferenciado a questão das ME e EPP. Até mesmo o objetivo constitucional de redução de desigualdades se relaciona à temática, haja vista o reconhecimento de tratamento favorecido se dar exatamente no reconhecimento de maiores dificuldades às pequenas e médias empresas de operação, manutenção e sobrevivência (BRASIL, 1988).

Isso tudo ocorre dentro do corpo do texto constitucional, cujos preceitos envolvem a vontade política concreta que a permeia, a concepção jurídica de norma máxima e sua expressão de dever-ser, a ordem fundamental da organização do País. Com um conjunto de princípios concretos e elementos básicos, a CF é marco, diretriz, essência (NOVELINO, 2021), e os princípios, alicerces, mandamentos, referências a indicar um norte de atuação (LENZA, 2020).

Os princípios, assim, cujas dimensões de importância, peso e valor são intrínsecas, são “verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um

conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos a cada porção de realidade” (REALE, 1986, p. 60) – e estão espalhados por todo o corpo Constitucional.

Entender a concepção principiológica constitucional, de pilastra, de sustentação do sistema político, econômico e social de um País é, assim, necessário para a compreensão de que as disposições constitucionais são dotadas de alta carga valorativa. Que as “diferenças” explícitas são propositais, visando um sistema maior. E que todo o sistema que nela se ampara é obrigado a considerar essas disposições ao se estruturar como subsistema (LENZA, 2020).

E é munido dessa percepção que nosso estudo se faz possível. A visão do tratamento diferenciado às ME e EPP não pode ser dada como mero “tratamento desigual” discricionário e arbitrário por parte dos gestores e legisladores públicos – exatamente porque a eles antecede. É preceito; é princípio.

Porém, ao ser enquadrado o tratamento diferenciado do Simples Nacional como gasto tributário, a questão principiológica constitucional aparentemente é esvaziada, tratada como renúncia. Ora, só renuncia quem antes de tudo tem o direito (CORREIA NETO, 2012).

Nesta mesma direção José Roberto Afonso lançou luz à questão em artigo intitulado “Não é (o) Simples!”, publicado em 2019. Neste, questiona a razão de classificação do Simples como renúncia fiscal apesar de diferentes dispositivos constitucionais assegurarem tratamento diferenciado e favorecido às ME e EPP, atentando ao fato de que imunidades constitucionais não são contabilizadas como renúncia. Aborda, assim, o assunto, como uma inconsistência metodológica, tangenciando-o ao avaliar o regime de forma geral, clamando por melhor consistência de dados e melhores análises, e afirmando que “não é o Simples o maior problema da tributação brasileira” (AFONSO, 2019, p. 26).

Nesse sentido, em que pesem outras disposições que não serão aqui discutidas, cujo mérito não interessa a essa análise, o Projeto de Lei Complementar 558/2018 que tramita na Câmara dos Deputados, aguardando designação de relator na Comissão de Finanças e Tributação, clama pela descaracterização do Simples Nacional como Renúncia Fiscal, e assim afirma:

Observe-se que o tratamento diferenciado de que trata o Simples Nacional não se enquadra no conceito de renúncia fiscal, tendo em vista que decorre do próprio texto constitucional (arts. 146, III, “d” e art. 179). Assim, o certo é dispor que se trata de um Regime Tributário Específico que não se caracteriza como renúncia fiscal... (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2018).

A discussão não poderia ser mais atual. Recentemente, em março deste ano de 2021, por exemplo, foi promulgada a chamada “PEC Emergencial”, de número 186/2019, relacionada à possibilidade de continuidade de auxílio emergencial dada a pandemia COVID-

19, cujo texto prevê, além de outras determinações, a necessidade de o Executivo encaminhar ao Congresso plano de redução de incentivos e benefícios federais de natureza tributária de forma gradual (SENADO FEDERAL, 2019). A nova Emenda Constitucional n. 109 de 2021 daí advinda prevê que os incentivos devem representar até 2% do PIB dentro do prazo de oito anos – e pelo olhar atual, representam cerca de o dobro (BRASIL, 2021).

Percebam-se as inconsistências dos termos “resistência política” e da soma dos gastos tributários frente ao PIB, quando a abordagem por nós proposta é levada em consideração. Ao “inflar” o quantitativo de renúncias tributárias, consubstanciadas em gastos tributários, ao considerar o Simples Nacional um deles, excluindo o tratamento diferenciado constitucionalmente previsto da própria estrutura de referência do IRPJ, dá-se a impressão de se ter “renunciado” a uma “receita estatal”.

Ora, se os limites tributários são constitucionalmente definidos, como de fato o são (vejam-se as “limitações do poder de tributar” e outras esparsas na CF), limitado é o acesso estatal a recursos privados. Esses valores do Simples Nacional nunca poderiam ser enxergados como “do Estado” para então serem renunciados – pois nunca o foram.

Como já enfatizou Hall, o conceito de despesa tributária baseia-se numa noção de que o governo é privado de receitas legítimas – da qual o próprio autor discorda, por inverter o olhar para o ponto de vista das pessoas dentro do processo democrático, reais detentores dos valores (HALL, 1999). Em Burman, poucos anos após, a questão foi assim abordada: “O argumento mais peculiar contra o conceito de despesa tributária é a noção de que pressupõe que toda a renda pertence ao governo, a menos que o governo se digne a reembolsá-lo sob a forma de incentivos fiscais.” (BURMAN, 2003, p. 620).

Ampliamos esse olhar para a questão aqui abordada: se uma despesa tributária “priva o governo de suas receitas” e o regime diferenciado estruturado no formato atual de Simples Nacional têm previsão principiológica constitucional, o Simples Nacional não pode ser enquadrado no conceito de despesa tributária. A própria RFB, como mencionamos, ao se manifestar sobre possíveis classificações de sistema tributário de referência, afirma que o critério adotado pelo País de enfoque legal é derivado da legalidade tributária, da reserva legal e de princípios brasileiros tributários, não sem o apoio de outras fontes, como princípios e regras (RFB, 2019).

Fazendo um paralelo com a progressividade, por exemplo, característica constitucional do IR (e que também não entra no conceito de “renda”, mas sim no desenho do imposto), seria o mesmo que considerar os valores das faixas isentas e faixas menores que 27,5% como “gasto tributário”. Porém, nesse caso, a própria RFB entende a tabela progressiva como parte



do sistema tributário de referência; o que não o faz no Simples Nacional, desconsiderando sua natureza principiológica ao “eleger” o que inclui ou não no sistema de referência.

Daí, é do art. 4º CTN que retiramos a máxima: a nomenclatura não muda a essência do que é (BRASIL, 1966). Se os princípios fazem parte do que deve ser considerado na estrutura tributária, e se o sistema de referência expresso não os consideram de todo, isso não faz do sistema utilizado como base o real espelho do tratamento jurídico adequado.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Buscou esse estudo oferecer uma reflexão e um novo ponto de vista acerca do tratamento dado ao Simples Nacional – programa que prevê tratamento diferenciado às ME e EPP que se encaixam nos preceitos definidos e por ele optam – com relação à classificação dos gastos tributários e ao sistema tributário de referência oficial atual do IRPJ. O objetivo foi o de trazer luz à questão do atual enquadramento postulado pela Receita do Simples como gasto tributário, o que se buscou ao analisar e compreender o tratamento constitucional diferenciado dado a pequenas e microempresas e o próprio conceito de gasto tributário e suas características, elucidando conceitos e se posicionando acerca do tema, permitindo reflexões e críticas a respeito do assunto. Paralelo ao entendimento do órgão máximo de arrecadação e fiscalização de tributos federais do País, trazemos à tona a essência principiológica desse tratamento diferenciado – motivo pelo qual seu atendimento não configuraria uma “renúncia de receita”, e sim o atendimento a um preceito constitucional sistemático.

Embora tenhamos nos debruçado sobre a análise do Simples Nacional, como mencionamos na introdução deste estudo, não se teve a pretensão de avaliar quantitativamente o impacto do programa, tanto em termos de valores arrecadados quanto em comparativos internacionais com gastos tributários em outros países e contextos, como feito em alguns dos estudos que mencionamos, a exemplo de Paes (2012). O motivo disso é exatamente por se levantar, aqui, a hipótese de que o Simples Nacional não configura gasto tributário.

No mesmo sentido, sequer pretendemos adentrar a seara dos benefícios ou malefícios eventualmente associados ao Simples Nacional, à redução ou ampliação de arrecadação, aos impactos sociais e extrafiscais associados ou aos efeitos de custos administrativos de conformidade à legislação tributária do País, o que também apareceu em alguns dos estudos mencionados, como o de Pessoa e Pessoa (2020). E isto de maneira alguma é uma limitação; é, pois, uma delimitação.

Nossa intenção manifesta foi a de lançar luz à sistemática constitucional que prevê

como um dos alicerces da estrutura da República Federativa o tratamento diferenciado às ME e EPP, seja como princípio tributário, seja como princípio econômico, quiçá como objetivo de desenvolvimento nacional.

Se conseguirmos, com nossa reflexão, ampliar um pouco os debates acerca dos gastos tributários e acerca de quais recursos são ou não do Estado para que deles se apropriem ou renunciem, nosso trabalho alcançou o fim que desejávamos. Poder contribuir com novos olhares sobre um fenômeno dessa importância é permitir que o debate floresça, seja fecundo, esteja sempre em busca de sua melhor versão.

Aqui, tomamos a liberdade de nos incluirmos no grupo daqueles que buscam, com seus estudos, aprofundar os conhecimentos sobre temas ainda incipientes. Somamo-nos àqueles que buscam, que estão “à procura”. Afinal, em muito contribuí tudo o que já foi feito até o presente momento, inclusive os esforços dos órgãos oficiais brasileiros em destrinchar a questão. Ainda, todos os autores e pesquisadores cujas análises voltam sua atenção ao assunto e aos que a ele tangenciam, como os que analisam os programas-alvos de renúncia de receita, buscam identificar elementos teóricos e conceituais dos gastos tributários e buscam possíveis comparativos internacionais respeitando a estrutura sistemática de cada país, os valores e bases que sustentam cada nação.

Daí, o alerta para o fato de que nossa análise é centrada no sistema tributário de referência brasileiro, na Constituição brasileira e no regime simplificado e diferenciado brasileiro concedido a essas empresas. De maneira alguma podemos fazer inferências sobre como esses institutos se estruturam em outros países ao redor do mundo. Cada um deve ser enxergado frente às suas próprias peculiaridades. A nós, cabe a contribuição de que o Simples Nacional é tratamento diferenciado porque assim o decidimos, como sociedade. Assim firmamos em nossa Constituição, assim manifestamos nossa vontade. Assim limitamos o alcance de nossa tributação.

Entender que a classificação atual como gasto tributário - que se diz legal e principiológica - pode desconsiderar que esse tipo de princípio é uma das possibilidades verificadas no contexto atual. Uma forma de visão para a qual não voltamos muito de nossa atenção ao focarmos na nossa.

Entender que a classificação ou não como gasto tributário é mera nomenclatura, “mais um daqueles assuntos difíceis que tributaristas e pesquisadores se dignam a estudar”, é tratar a questão de forma superficial. Considerar que os princípios que norteiam o que constitui o alicerce da República são desconsideráveis, que são “do Estado” para que deles renunciem (o que implica o seu inverso, o poder de “deles se apropriarem”) é reduzir a força de um

princípio a uma conveniência. É tirar dele o seu detentor – a sociedade brasileira. E se a nomenclatura não muda o que de fato é, sabemos que, em muito, confunde. Esperamos aqui ter colaborado em levantar esses pontos, na intenção de que as coisas se definam pelo que elas de fato são.

Por fim, resta manifestarmos quanto a não imutabilidade do sistema do Simples Nacional como hoje o é. Ao que tudo indica, alterações que respeitem o ditame de “tratamento diferenciado” são possíveis – às quais sugerem-se estudos aprofundados sobre o tema. Uma análise dos limites de permanência no regime simplificado visando a melhor relação possível empresas-Estado, uma redução de custos de cumprimento ao invés de redução de carga tributária e a vigilância da Administração Tributária no enquadramento e permanência das empresas no Simples Nacional, por exemplo, são sugestões de Paes (2014) passíveis de estudos. Melhorias nos sistemas vigentes com vistas a cada vez mais ir ao encontro dos objetivos constitucionais brasileiros também. Estudos que abordem os impactos de princípios estruturais na tributação da República Federativa brasileira, por fim, são outras das possibilidades que vislumbramos que poderiam também auxiliar a enriquecer o debate que aqui propomos.

## REFERÊNCIAS

- AFONSO, J. R. Não é (o) Simples! **Conjuntura Econômica**, jan./2019. Disponível em: <<https://joserobertoafonso.com.br/attachment/196257>>. Acesso em: 09 mar. 2021.
- ALMEIDA, C. M. Silva; SANTOS, C. M. V. Incentivos fiscais: uma análise do ponto de vista bibliométrico. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, vol. 9, n. 2, p. 3-17, mai./ago. 2019, ISSN 2238-5320, UNEB, Salvador/BA.
- ALVES, M. **Como escrever teses e monografias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.
- AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- BACELAR, L. S. Simples Nacional: Regime especial unificado de arrecadação de tributos. **Revista do Mestrado em Direito**, Brasília, v. 6, n. 2, p. 377-411, jul-dez. 2012.
- BOMFIM, G. P. **Incentivos tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2015.
- BORDIN, L. C. V. **ICMS: Gastos Tributários e Receita Potencial**. Brasília: ESAF, 2003. 51 p. Porto Alegre (RS). Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio/Premio\\_TN/VIIIPremio/sistemas/MHafdpVIIIPTN/resumo.htm](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio/Premio_TN/VIIIPremio/sistemas/MHafdpVIIIPTN/resumo.htm)>. Acesso em: 09 abr. 2020.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Portal da Legislação**, Brasília. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 09 mar. 2021.

BRASIL. Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**: Publicado em 23/11/2018. Edição 225. Seção 1. Página 57. Órgão: Atos do Poder Executivo.

BRASIL. Lei 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Portal da Legislação**. Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 11 mar. 2021.

BRASIL. Lei 7256, de 27 de novembro de 1984. Estabelece Normas Integrantes do Estatuto da Microempresa, Relativas ao Tratamento Diferenciado, Simplificado e Favorecido, nos Campos Administrativo, Tributário, Previdenciário, Trabalhista, Crédito e de Desenvolvimento Empresarial. **Portal da Legislação**, Brasília. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L7256.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7256.htm)>. Acesso em: 09 mar. 2021.

BRASIL. Lei 8864, de 28 de março de 1994. Estabelece normas para as microempresas (ME), e Empresas de Pequeno Porte (EPP), relativas ao tratamento diferenciado e simplificado, nos campos administrativo, fiscal, previdenciário, trabalhista; crédito e de desenvolvimento empresarial (art. 179 da Constituição Federal). **Portal da Legislação**, Brasília. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8864.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8864.htm)>. Acesso em: 09 mar. 2021.

BRASIL. Lei 9317, de 5 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. **Portal da Legislação**, Brasília. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19317.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19317.htm)>. Acesso em: 09 mar. 2021.

BRASIL. Lei 9841, de 5 de outubro de 1999. Institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, dispendo sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previsto nos arts. 170 e 179 da Constituição Federal. **Portal da Legislação**, Brasília. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9841.htm#art43](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9841.htm#art43)>. Acesso em: 09 mar. 2021.

BRASIL. Lei 10406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Portal da Legislação**, Brasília. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10406.htm#art966](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm#art966)>. Acesso em: 09 mar. 2021.

BRASIL. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Portal da Legislação**, Brasília.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm#art89](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm#art89)>. Acesso em: 09 mar. 2021.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 109. Altera os arts. 29-A, 37, 49, 84, 163, 165, 167, 168 e 169 da Constituição Federal e os arts. 101 e 109 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; acrescenta à Constituição Federal os arts. 164-A, 167-A, 167-B, 167-C, 167-D, 167-E, 167-F e 167-G; revoga dispositivos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e institui regras transitórias sobre redução de benefícios tributários; desvincula parcialmente o superávit financeiro de fundos públicos; e suspende condicionalidades para realização de despesas com concessão de auxílio emergencial residual para enfrentar as consequências sociais e econômicas da pandemia da Covid-19. **Diário Oficial da União**, Publicado em: 16/03/2021 | Edição: 50 | Seção: 1 | Página: 4. Órgão: Atos do Congresso Nacional. Brasília, 2021. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/web/dou/-/emenda-constitucional-n-109-308527609>>. Acesso em: 19 mar. 2021.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **PLP 558/2018**. Projeto de Lei Complementar. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2190009>>. Acesso em: 17 mar. 2021.

CANÁRIO, Pedro. Simples é o maior gasto fiscal da União, mas não produziu resultados, diz FGV. **Revista Consultor Jurídico**. Nov. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-nov-14/simples-maior-gasto-fiscal-uniao-nao-produziu-resultados>>. Acesso em: 11 mar. 2021.

CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

COMITÊ GESTOR DO SIMPLES NACIONAL. Resolução CGSN n. 140, de 22 de maio de 2018. Dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). **Portal de Normas da Receita Federal**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=92278>>. Acesso em: 09 mar. 2021.

CONGRESSO NACIONAL. **Nota técnica conjunta n. 4/2020**: subsídios à apreciação do Projeto de Lei Orçamentária (PLOA) para 2021. PL n. 28/2020-CN. Brasília, set. de 2020. Disponível em: <[https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2020/PLOA2021\\_NotaTecnicaConjuntan4.pdf](https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2020/PLOA2021_NotaTecnicaConjuntan4.pdf)>. Acesso em: 17 mar. 2021.

CORREIA NETO, C. B. **O avesso do tributo**: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2012. 271p. Tese (doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2012. Disponível em: <[https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/publico/TESE\\_CELSO\\_DE\\_BARROS\\_CORREIA\\_NETO\\_integral.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/publico/TESE_CELSO_DE_BARROS_CORREIA_NETO_integral.pdf)>. Acesso em: 11 mar. 2021.

FELD, A. L. Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures. By Stanley S. S. Surrey. Cambridge: Harvard University Press. 1973. Pp. Xi, 418. \$12,00. Reviewed by Alan L. Feld. **Harvard Law Review**, Vol. 88, No. 5 (Mar., 1975), pp. 1047-1055.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL – FMI. **Código de boas práticas para a**

**transparência fiscal.** [S.l.], 2007. 19 out. 2007. Disponível em <<https://www.imf.org/en/Publications/Manuals-Guides/Issues/2016/12/31/Guide-on-Resource-Revenue-Transparency-2007-18349>>. Acesso em: 11 mar. 2021.

GOMES; E. R; GUIMARÃES, F. A política de simplificação e renúncia fiscal para as micro e pequenas empresas no Brasil e o pacto federativo: uma análise do Simples Nacional. **Revista de Ciência Política**, Teoria & Pesquisa, n. 21, n. 3, p. 34-47, jul./dez. 2012.

HALL, J. Tax expenditures: a review and analysis. Vice Chairman Jim Saxton (R-NJ). **Joint Economic Committee United States Congress**, August 1999. Disponível em: <<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.169.756&rep=rep1&type=pdf>>. Acesso em: 11 mar. 2021.

KORFF, E. Finanças públicas municipais. **Revista de Administração de empresas**, Rio de Janeiro, ano 1, v.17, n. 5, p. 7-41, set./out. 1977. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rae/v17n5/v17n5a01.pdf> . Acesso em: 28 abr. 2018.

LARA, N. **Texto para Discussão nº 77 - 2020** - Gasto Tributário como ferramenta para o desenvolvimento econômico e social do país. Instituto de Estudos de Saúde Suplementar. São Paulo, 2020. Disponível em: < <https://www.iess.org.br/cms/rep/td-77-Gastos-Tributarios.pdf>>. Acesso em: 11 mar. 2021.

LENZA, P. **Direito Constitucional Esquematizado**. 24. Ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

MACHADO, H. B. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARPLES, D. J. Tax expenditures: overview and analysis. **Congressional Research Service**, 7-5700. R44012. 30 apr. 2015. Disponível em: <[https://govbudget.com/wp-content/uploads/2018/10/Tax-Expenditures\\_-Overview-and-Analysis.pdf](https://govbudget.com/wp-content/uploads/2018/10/Tax-Expenditures_-Overview-and-Analysis.pdf)>. Acesso em: 09 abr. 2020.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Carga Tributária no Brasil 2018**. Análise por tributos e bases de incidência. Receita Federal. CETAD – Centro de Estudos Tributários Aduaneiros. Brasília, mar. de 2020. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>>. Acesso em: 11 mar. 2021.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Competências da Receita Federal**. Disponível em:<<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/competencias-1>>. Acesso em: 09 mar. 2021.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Gasto tributário** – conceito e critérios de classificação. Brasília, 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-01.pdf>>. Acesso em: 11 mar. 2021.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **História do Imposto de Renda**: Legislação do Imposto de Renda Pessoa Física de 1843 a 2013. Brasília, 2016. Disponível em:

<<https://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/legislacao/legislacao-do-imposto-de-renda-pessoa-fisica-de-1843-a-2013>>. Acesso em: 11 mar. 2021.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria. Secretaria Especial de Fazenda. **4º Orçamentos de Subsídios da União**: Relatório de benefícios tributários, financeiros e creditícios no período de 2003 a 2019. Jul. de 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/boletins/boletim-subsidios/arquivos/2020/osu-2020-final-em-09-07-2020-18h25.pdf>>. Acesso em: 09 mar. 2021.

MOLEDO, E. Um estudo sobre a geração de receita tributária visando ao desenvolvimento econômico. VERGARA, Sylvia Constant; CORREA, Vera Lúcia de Almeida (Orgs.). **Propostas para uma gestão pública municipal efetiva**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004. 188p. P. 167-187.

NABAIS, J. C. Nota sobre o dever fundamental de pagar tributos. ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (Coord.). **Direito tributário**: questões atuais. Brasília: OAB, Conselho Federal, Comissão Especial de Direito Tributário, 2012.

NELSON, R. A. R. R. Da questão dos incentivos fiscais na república federativa do Brasil. **Revista de la Facultad de Derecho**, (45), 2018, e20184505.

NÓBREGA, M. Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF. **Comisión Económica para América Latina y el Caribe** – CEPAL. 2002. Disponível em: <<https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>>. Acesso em: 08 mar. 2021.

NOVELINO, Marcelo. **Curso de Direito Constitucional**. 16. ed. São Paulo: Editora JusPODIVM, 2021.

OCDE (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO). **Tax expenditures in OECD Countries**. 2010. Disponível em: <<https://www.oecd.org/gov/budgeting/taxexpendituresinoecdcountries-oecdpublication.htm>>. Acesso em: 11 mar. 2021.

PAES, N. L. Gastos tributários: uma análise comparada. **Revista de Estudos Sociais** – Ano, Nro 28, Vol 14. 2012.

PAES, N. L. Simples Nacional no Brasil: o difícil balanço entre estímulos às pequenas empresas e aos gastos tributários. **Nova Economia**, Belo Horizonte, 24 (3) 541-554. Set.-dez. de 2014.

PELLEGRINI, J. A. Gastos (benefícios) tributários. Instituição Fiscal Independente. **Nota técnica** 17, 8 de jun. de 2018. Disponível em: <[https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/542784/NT17\\_2018.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/542784/NT17_2018.pdf)>. Acesso em: 09 mar. 2021.

PESSOA, L. C; COSTA, G; MACCARI, E. A. As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 12, n. 2, 345-363, mai-ago 2016.

PESSOA, L. C; PESSOA, (orgs.). **Qualidade dos gastos tributários no Brasil: o Simples Nacional**. São Paulo: FGV Direito SP, 2020.

PESSÔA, L. C; PINTO, A. E; ZUGMAN, D. Uma Análise da Qualidade dos Gastos Tributários com o Simples Nacional. **Revista Direito Tributário Atual**, n.45. p. 593-624. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

REALE, M. **Filosofia do Direito**. 11. Ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1986.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Demonstrativo dos Gastos Tributários Bases Efetivas – 2017**. Série 2015 a 2020. Brasília, mar. de 2020. Disponível em: <[https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens?b\\_start:int=20](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens?b_start:int=20)>. Acesso em: 11 mar. 2021.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **O que é o Simples Nacional?** Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/documentos/pagina.aspx?id=3>>. Acesso em: 11 mar. 2021.

SANTOS, C. S. **Introdução à gestão pública**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SEBRAE. Mesmo com pandemia, país registra recorde na abertura de MEI. **Agência SEBRAE de Notícias**, 29/01/2021. Disponível em: <<http://www.agenciasebrae.com.br/sites/asn/uf/NA/mesmo-com-pandemia-pais-registra-recorde-na-abertura-de-mei,028f6d7ad1c47710VgnVCM1000004c00210aRCRD>>. Acesso em: 09 mar. 2021.

SEBRAE. Pequenos negócios sustentaram a geração de empregos em 2020. **Agência SEBRAE de Notícias**, 04/02/2021. Disponível em: <<http://www.agenciasebrae.com.br/sites/asn/uf/NA/pequenos-negocios-sustentaram-a-geracao-de-empregos-em-2020,c4b4b3a9e4e67710VgnVCM1000004c00210aRCRD>>. Acesso em: 09 mar. 2021.

SENADO FEDERAL. Proposta de Emenda à Constituição nº 186, de 2019 (PEC EMERGENCIAL). **Atividade Legislativa**. Brasília, 2019. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/139702>>. Acesso em: 19 mar. 2021.

SOUZA, R. G. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SURREY, S. Tax expenditures. **Challenge**, v.18, n.6, p.53-54, jan./feb, 1976.

THURONYI, V. Tax expenditures: a reassessment. **Duke law journal**, v.XX, p.1155-1206, 1988.



TODER, E. Tax Cuts or Spending - Does it Make a Difference? **Tax Policy Center**: Urban Institute & Brookings Institution. 8 jun. 2000. Disponível em: <<https://www.taxpolicycenter.org/publications/tax-cuts-or-spending-does-it-make-difference/full>>. Acesso em: 11 mar. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Fatos fiscais**: Qual o valor da Renúncia Fiscal da União? Brasília, 2019. Disponível em: <[https://portal.tcu.gov.br/fatos-fiscais/renuncia\\_fiscal.htm](https://portal.tcu.gov.br/fatos-fiscais/renuncia_fiscal.htm)>. Acesso em: 11 mar. 2021.

TRONQUINI, L. F. M.; LIMBERGER, T. Renúncia de receita tributária e cibertransparência: sobre a (in)disponibilização de informações pelos portais da transparência dos dez municípios com maior produto interno bruto (PIB) do estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**. V.3, n.2, p. 87-103. Jul.dez./2017.

**Como Referenciar este Artigo, conforme ABNT:**

CARNEIRO, A. M. RAUPP, F. M. O Simples Nacional é um Gasto Tributário? – Reflexões a Partir de um Ensaio Teórico. **Rev. FSA**, Teresina, v.18, n. 04, art. 5, p. 83-107, abr. 2021.

Contribuição dos Autores	A. M. Carneiro	F. M. Raupp
1) concepção e planejamento.	X	X
2) análise e interpretação dos dados.	X	X
3) elaboração do rascunho ou na revisão crítica do conteúdo.	X	X
4) participação na aprovação da versão final do manuscrito.	X	X