

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

SIMPLES NACIONAL:

UMA ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA DA COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA

**DISSERTAÇÃO APRESENTADA À ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA E DE EMPRESAS PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE**

HILARION DUARTE CAVALCANTE LOPES

Rio de Janeiro/RJ – 2024

HILARION DUARTE CAVALCANTE LOPES

SIMPLES NACIONAL:

UMA ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA DA COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA

Dissertação para obtenção do grau de mestre
apresentada à Escola Brasileira de
Administração Pública e de Empresas da
Fundação Getúlio Vargas – FGV/EBAPE

Área de concentração: Complexidade
tributária. Regimes tributários simplificados.

Orientador: Prof. Dr. Paolo de Renzio

Rio de Janeiro/RJ

2024

Lopes, Hilarion Duarte Cavalcante

Simple Nacional: uma análise sob a perspectiva da
complexidade tributária / Hilarion Duarte Cavalcante Lopes. – 2024.

62 f.

Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração
Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e
Pesquisa.

Orientador: Paolo de Renzio.

Inclui bibliografia.

1. Administração tributária. 2. Pequenas e médias empresas.
3. Impostos - Arrecadação. I. Renzio, Paolo Giovanni Carlos de.
II. Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas.
Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. III. Título.

CDD –352.44

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS - ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

HILARION DUARTE CAVALCANTE LOPES

“SIMPLES NACIONAL: UMA ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA DA COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA”.

DISSERTAÇÃO APRESENTADA AO CURSO DE MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

ESTE É UM TRABALHO ORIGINAL ONDE FOI VERIFICADA A NÃO EXISTÊNCIA DE PLÁGIO E DE UTILIZAÇÃO DE INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL, NÃO EXPLICITADA, NO CORPO DO TRABALHO.

DATA DA DEFESA: 23/05/2024

ASSINATURA DOS MEMBROS DA BANCA EXAMINADORA

PRESIDENTE DA COMISSÃO EXAMINADORA: PROFº PAOLO GIOVANNI CARLOS DE RENZIO

<ASSINADO ELETRONICAMENTE>

PROFº PAOLO GIOVANNI CARLOS DE RENZIO
ORIENTADOR

<ASSINADO ELETRONICAMENTE>

PROFº LUCIMAR ANTÔNIO CABRAL DE ÁVILA
MEMBRO EXTERNO

<ASSINADO ELETRONICAMENTE>

PROFº CESAR ZUCCO JUNIOR
MEMBRO INTERNO

RIO DE JANEIRO, 23 DE MAIO DE 2024.

<ASSINADO ELETRONICAMENTE>

PROFº FLAVIO CARVALHO DE VASCONCELOS
DIRETOR

<ASSINADO ELETRONICAMENTE>

PROFº ANTONIO DE ARAUJO FREITAS JUNIOR
PRÓ-REITOR DE ENSINO, PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO

Dedico este trabalho à minha esposa Ana, que foi amiga e compreensiva, e ao meu cachorro Twix, fiel companheiro embaixo da minha mesa, durante os dias e noites de intermináveis leituras e escrita.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Receita Federal do Brasil, em especial à Superintendência Regional da 8ª Região Fiscal (SP), pela iniciativa de disponibilizar aos seus servidores a opção de qualificação no grau de mestrado, em instituição de tamanha excelência.

Aos professores da FGV/EBAPE, pelo tempo dedicado em compartilhar conhecimentos conosco.

Ao Prof. Paolo de Renzio, meu orientador, por ter exercido esse encargo com dedicação e disponibilidade, facilitando bastante o cumprimento desta etapa.

Aos meus familiares e amigos, que sentiram minha falta e respeitaram minha necessidade de dispendir todo esse tempo para entregar minha pesquisa.

RESUMO

Objetivo – Identificar se a ocorrência de fatores tidos como causadores de complexidade tributária na literatura está causando dificuldades aos contribuintes optantes pelo Simples.

Metodologia – Pesquisa exploratória que identificou a ocorrência dos fatores Mudanças e Detalhes, na Lei Complementar nº 123/2006, e a aplicação da técnica de análise de conteúdo para identificar o motivo das perguntas feitas pelos optantes em consultas tributárias à RFB, relacionando os dados via estatística descritiva.

Resultados – Encontrou-se que a ocorrência dos fatores causadores de complexidade tributária é concomitante com a motivação das perguntas feitas pelos optantes, apresentando indícios de relação entre ambos.

Limitações – Não se estabeleceu relação causal entre a ocorrência dos fatores e a motivação das perguntas. Não se avaliou os tributos de competência estadual e municipal inseridos no Simples (ICMS e ISS). O estudo não analisou o Microempreendedor Individual (MEI). Deve-se ter cuidado na generalização dos resultados, pois a definição do fator Detalhes apresenta algum grau de subjetividade.

Aplicabilidade do trabalho – Identificar a ocorrência de complexidade tributária no regime simplificado ajuda a orientar legisladores e aplicadores da lei em futuras modificações.

Contribuições para a sociedade – A literatura aponta que a redução da complexidade tributária ajuda PMEs a se desenvolverem, diminuindo a regressividade do sistema e favorecendo o desenvolvimento e o crescimento econômico.

Originalidade – A investigação de complexidade tributária no Simples Nacional não foi identificada durante a pesquisa para a elaboração de referencial teórico.

Palavras-chave: Complexidade tributária; Micro e pequenas empresas; Regimes tributários simplificados.

Categoria do artigo: Dissertação de Mestrado

ABSTRACT

Purpose – Identifying whether factors known to cause tax complexity in the literature are causing difficulties for taxpayers opting for the Simples.

Design/Methodology – Exploratory research that identified the occurrence of the factors Changes and Details in Complementary Law No. 123/2006, and the application of content analysis technique to identify the reasons for questions asked by opt-in taxpayers in tax consultations to the RFB, relating the data through descriptive statistics.

Findings – It was found that the occurrence of factors causing tax complexity is concurrent with the motivation behind questions asked by opt-in taxpayers, showing indications of a relationship between both.

Research limitations – No causal relationship was established between the occurrence of factors and the motivation behind the questions. State and municipal taxes included in the Simples (ICMS and ISS) were not evaluated. The study did not evaluate the Individual Microentrepreneur (MEI). Care must be taken in generalizing the results as the definition of the Details factor presents some degree of subjectivity.

Practical implications – Identifying the occurrence of tax complexity in the simplified regime helps guide legislators and law enforcers in future modifications.

Social implications – The literature suggests that reducing tax complexity helps SMEs to develop, reducing the regressiveness of the system and favoring economic development and growth.

Originality – Tax complexity investigation in the Simples Nacional was not identified during the research for theoretical framework development.

Keywords: Tax complexity; Small and microsize enterprises; Simplified tax regimes.

Paper category: Master's Thesis

LISTA DE SIGLAS

CAGED – Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
CIAT – Centro Interamericano de Administraciones Tributárias
CNAE – Cadastro Nacional das Atividades Econômicas
CGSN – Comitê Gestor do Simples Nacional
COSIT – Coordenação-Geral de Tributação
CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
CPP – Contribuição Previdenciária Patronal
DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
ECD – Escrituração Contábil Digital
EPP – Empresa de Pequeno Porte
FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações
IE – Imposto de Exportação
II – Imposto de Importação
IN – Instrução Normativa
IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativo a Títulos ou Valores Imobiliários
IR – Imposto de Renda
ISS – Imposto sobre Serviços
ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LAI – Lei de Acesso à Informação
LC – Lei Complementar
ME – Microempresa
MEI – Microempreendedor Individual
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEC – Proposta de Emenda à Constituição

PGDAS – Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional

PLOA – Projeto de Lei Orçamentária Anual

PLP – Projeto de Lei Complementar

PME – Pequenas e Microempresas

RFB – Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

RST – Regime Simplificado Tributário

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SC – Solução de Consulta

SN – Simples Nacional

SPE – Sociedade de Propósito Específico

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 HISTÓRICO DO SIMPLES NACIONAL.....	15
3 COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA E TRIBUTAÇÃO DE PMES	17
4 METODOLOGIA E COLETA DE DADOS.....	21
4.1 Primeira etapa	22
4.2 Segunda etapa	23
4.3 Terceira etapa.....	25
5 RESULTADOS E DISCUSSÃO DOS DADOS	26
5.1 Primeira etapa – Ocorrência dos fatores	26
5.2 Segunda etapa – Rotulação das soluções de consulta	34
5.3 Terceira etapa – Análise vinculativa e casos peculiares.....	40
6 CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
REFERÊNCIAS	48
APÊNDICE A – Regras de contagem de ocorrências dos fatores Mudanças e Detalhes na Lei Complementar nº 123/2006	54
APÊNDICE B – Livro de rotulação das perguntas das soluções de consulta.....	56
APÊNDICE C – Critérios de seleção dos artigos da Lei Complementar nº 123/2006 ..	58

1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é alegadamente complexo. Desde a promulgação da Constituição da República de 1988 até o seu 28º aniversário, mais de 5,4 milhões de normas tributárias entraram em vigor nas esferas federal, estadual e municipal (AMARAL *et al.*, 2016). Nesse ano de 2023, é provável que esse número tenha aumentado.

Segundo o relatório *Doing Business Subnacional Brasil 2021* (BANCO MUNDIAL, 2021, p. 93), uma empresa média no Brasil gasta entre 1.483 e 1.501 horas para preparar, declarar e pagar tributos. O relatório destaca que “o desempenho do Brasil está abaixo de muitos outros países e regiões em todas as cinco áreas, enfatizando a complexidade e demora dos processos que empresários enfrentam”. A Receita Federal do Brasil contesta esse número, apresentando uma estimativa de 600 horas (CCIF, 2017). Qualquer dos números apresentados mostra a gravidade da situação, visto que a média mundial do *Doing Business 2021* foi de 233 horas e a dos países da OCDE foi ainda menor, 164 horas (BRASIL, 2022).

Uma nota técnica do Centro de Cidadania Fiscal (CCIF, 2017) concorda com a impressão de que o sistema tributário brasileiro é complexo, com número excessivo de normas. Atribui parte dessa complexidade a mudanças frequentes na legislação, ao uso demasiado do instituto da substituição tributária e ao elevado nível de litígio. Por esses motivos, Appy (2015) indica que o sistema tributário brasileiro tem todas as características que tornam um sistema tributário ruim.

É corriqueiro que interlocutores se refiram ao arcabouço tributário como “manicômio”.¹ Martins (2020) conta que a confusão tributária brasileira não é recente, ao lembrar que a insatisfação com o sistema tributário complexo e com a carga tributária elevada data dos tempos coloniais, recordando que a Inconfidência Mineira

¹ REFORMA livrará o Brasil de “manicômio tributário”, diz Lira. **Poder360**, Brasília, DF, 2023. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/poder-flash/reforma-livrara-o-brasil-de-manicomio-tributario-diz-lira/>. Acesso em: jun. 2024.

‘NOSSO atual sistema é um manicômio tributário’, afirma a cientista política Marta Arretche. **Exame**, Esfera Brasil, São Paulo, SP, 2023. Disponível em: <https://exame.com/esferabrasil/nosso-atual-sistema-e-um-manicomio-tributario-afirma-a-cientista-politica-marta-arretche/>. Acesso em: jun. 2024.

HANAN, Samuel. Um manicômio tributário chamado Brasil. **Migalhas**, Ribeirão Preto, SP, 2022. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/360395/um-manicomio-tributario-chamado-brasil>. Acesso em: jun. 2024.

nasceu da insatisfação de vários grupos políticos com a instituição da derrama na capitania de Minas Gerais.

As Pequenas e Microempresas (PMEs) podem ter na complexidade tributária um problema agravado. Elas convivem em um ambiente de custos de capital elevado, com baixa disponibilidade e acesso restrito, dificultando a esses negócios investirem, contratarem pessoas, se desenvolverem e inovarem. Assim, um acréscimo de custos para lidar com a burocracia fiscal é mais um fator comprometendo a capacidade desses negócios crescerem e prosperarem.

Evans (2008) aponta que o aumento da complexidade eleva os custos de conformidade e que estes são regressivos para PMEs, pois estas não têm escala para os custos fixos de conformidade, tendo maior dificuldade de amortizar custos de aprendizagem. Chen, Lee e Mintz (2002) defendem que a administração tributária deve se empenhar em reduzir esses custos, pois pequenas empresas são importante fonte de inovação e empreendedorismo, favorecendo o desenvolvimento e o crescimento econômico.

Estudo do Centro Interamericano de Administraciones Tributárias (CIAT) (2015), em parceria com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), demonstra que, para as PMEs, os custos de conformidade correspondem, em média, a 7,6% do faturamento anual, para as empresas médias tais custos baixam para 1,5%, chegando a 0,5% para empresas grandes. O resultado reflete enorme desigualdade, pois o custo de conformidade tributária para as microempresas é 5 vezes maior que de uma empresa média e 15 vezes maior que para uma empresa grande.

Considerando as dificuldades enfrentadas por PMEs, o governo brasileiro aprovou a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, chamada de Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas, que criou o Simples Nacional (SN). A justificação do Projeto de Lei Complementar nº 123/2004 (BRASIL, 2004a) aponta que a lei tinha o objetivo de incentivar a formalização de pequenos negócios através de duas premissas: redução da carga tributária e simplificação/desburocratização. De lá para cá, o regime simplificado foi alvo de diversas alterações, além de muitas interpretações de suas regras por parte da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Tais alterações e interpretações podem ter causado incremento da complexidade tributária, ferindo um dos objetivos precípuos de sua criação.

O Simples Nacional vem apresentando crescente participação da arrecadação federal, saindo de 2,62% das receitas administradas pela Receita Federal no ano de 2008 (primeiro ano de vigência integral do regime simplificado) para 6,12% no ano de 2021 (RECEITA FEDERAL, 2022a). O montante arrecadado pertencente a estados e municípios cresceu 352,9% e 781,65% nominais, respectivamente, no mesmo intervalo. Em dezembro de 2021, havia 19.256.165 optantes pelo Simples Nacional (incluindo MEI). Entre janeiro e julho de 2022, as PMEs geraram 72% dos empregos formais, segundo informações disponibilizadas pelo SEBRAE,² com dados do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED), sendo apontadas como as maiores geradoras de empregos formais em números gerais.³

Outro ponto a se considerar diz respeito às renúncias tributárias. Dados do Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) 2022 (PIRES, 2021) indicam que o Simples Nacional é a principal fonte de renúncias tributárias do orçamento federal. O montante de R\$ 81,810 bilhões projetados para o ano de 2022 equivalem a 22,05% do total das renúncias, ou 0,87% do PIB.

A alegada alta complexidade tributária do regime geral de tributação brasileiro monopoliza o debate sobre simplificação tributária, deixando o Simples Nacional em segundo plano. Em estudo de Vicente e Brites (2022), foi identificado que o Simples Nacional é alvo de análises quanto aos custos de conformidade, vantagens de adoção, impactos sobre a arrecadação e emprego, dentre outros temas, mas pouca coisa foi produzida no sentido de análise crítica. Concluem que o Simples Nacional é alvo de debate parco, sem ser avaliado como objeto de estudo em si, normalmente sendo um tema ponte para outros assuntos.

Os dados apresentados demonstram que o Simples Nacional é relevante para a sociedade brasileira, considerando a quantidade de afetados e o esforço orçamentário em renúncias. A literatura aponta que um aumento da complexidade tributária pode estar prejudicando o desenvolvimento, a inovação e a geração de empregos dessas firmas. O presente trabalho traz como objetivo geral a investigação

² EM JULHO, sete em cada dez novas vagas de empregos foram criadas pelos pequenos negócios. **Agência Sebrae de Notícias Nacional**, Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://agenciasebrae.com.br/brasil-empREENDEDOR/em-julho-sete-emcada-dez-novas-vagas-de-empREGOS-foram-criadas-pelos-pequenos-negocios/>. Acesso em: 8 maio 2023

³ PEQUENOS negócios em números: Conheça os principais números sobre a participação dos pequenos negócios nas economias brasileira e paulista. **SEBRAE**, Brasília, DF, 2016. Disponível em: <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/sebraeaz/pequenos-negocios-em-numeros,12e8794363447510VgnVCM1000004c00210aRCRD>. Acesso em: 14 dez. 2023.

evolutiva de aspectos relacionados à modificação da legislação do Simples Nacional que podem ter influenciado na elevação da complexidade tributária.

De posse dessas informações, foram realizadas análises que permitem responder à pergunta: “Até que ponto o Simples Nacional se tornou complexo?”

Para isso, foi realizado um diagnóstico da Lei Complementar nº 123/2006, identificando-se a ocorrência de alguns dos fatores tidos como causadores de complexidade tributária pelo estudo de Hoppe *et. al.* (2018): Mudanças e Detalhes. Os resultados encontrados serão comparados com os achados da análise de conteúdo feita sobre as soluções de consulta publicadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, no período compreendido entre junho/2013 e maio/2023, como resposta às consultas tributárias protocoladas pelos optantes.⁴

Permitida pelo art. 161, § 2 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional –, a consulta tributária é o reconhecimento, por parte do legislador, de que a legislação tributária pode conter omissões ou não acompanhar o desenrolar dinâmico das alterações dos fatos geradores no mundo real (SABINO ALVES, 2016).

Na consulta tributária, o fisco dispõe ao contribuinte o entendimento oficial sobre determinado fato, permitindo o correto cumprimento de suas obrigações tributárias e afastando a hipótese de vir a ser penalizado, sendo externada por ato administrativo denominado solução de consulta. Este ato apresenta informações como a descrição dos fatos, dúvida com liame entre os fatos e o trecho legal questionado (SABINO ALVES, 2016). Essas informações serão utilizadas para tentar compreender as dificuldades dos contribuintes.

⁴ O trabalho foi realizado analisando a existência de complexidade tributária sob a perspectiva de contribuintes ME e EPP – não abrangendo o MEI, relativo aos tributos federais inseridos no Simples Nacional. Assim, dispositivos direcionadas ao corpo administrativo dos governos e sobre ISS e ICMS foram desconsiderados. Também não foram abordados quesitos mais comuns no estudo de RSTs, como mensuração de custos de conformidade e diferença de carga tributária. Da mesma forma, não serão realizadas idealizações de complexidade ideal para se quantificar a existência de complexidade desnecessária.

2 HISTÓRICO DO SIMPLES NACIONAL

As micro e pequenas empresas são parte importante da economia de qualquer país, e no Brasil não é diferente. A Constituição Federal de 1988 previu, desde a primeira versão do seu texto, no art. 170, X, e no art. 179, a importância dessas entidades ao determinar que a ordem econômica deveria prever tratamento favorecido e as três esferas do Poder Público deveriam favorecê-las pela simplificação de procedimentos administrativos, tributários, previdenciários e creditícios, reduzindo-os ou eliminando-os.

O Simples iniciou-se com a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, conhecido como Simples Federal. Como se depreende de sua nomenclatura, o Simples Federal abrangia apenas os tributos de competência da União, excetuando-se II, IE, IOF, ITR, CPMF, FGTS, contribuições previdenciárias relativas ao empregado e o IR sobre ganhos de capital, havendo previsão legal para incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços (ISS) em caso de celebração de convênio com estados e municípios (BRASIL, 1996). Era permitida a adesão de Microempresas (MEs) e de Empresas de Pequeno Porte (EPPs) cujo faturamento fosse de até R\$ 720 mil. A lei poderia ser considerada realmente simplificada, pois todo o regime era normatizado em apenas 31 artigos, sendo que sete deles eram direcionados ao próprio corpo diretivo do Governo Federal.

No ano de 2003, a Proposta de Emenda à Constituição nº 41-A, 2003, promulgada como Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, introduziu, na Constituição Federal de 1988, a alínea d, § único ao art. 146, que autorizava a criação de um regime simplificado de caráter nacional que permitisse às MEs e EPPs cumprir suas obrigações tributárias de forma unificada. Segundo o relatório aprovado na Proposta de Emenda à Constituição – PEC nº 41-A/2003 (BRASIL, 2003, p. 1), a mudança visava “estimular a atividade econômica e a competitividade do País, através da racionalização e simplificação dos tributos, e promover a justiça social, desonerando as pessoas de menor renda e ampliando a progressividade do sistema”.

Ato contínuo à promulgação da Emenda Constitucional nº 42/2003, no dia 19 de janeiro de 2004, foi apresentado o Projeto de Lei Complementar – PLP nº 123/2004, que informava na ementa intenção de regulamentar o parágrafo único do art. 146 e o inciso IX do art. 170 da Constituição Federal.

A justificação do PLP nº 123/2004 (BRASIL, 2004a) informava que o Simples Federal havia se transformado em um sucesso, merecendo ser ampliado para um regime único que abrangesse também tributos de estados e municípios. Vinte e um estados da Federação criaram sistemas simplificados similares para o ICMS. Àquele tempo, as empresas optantes pelo Simples Federal eram 98% do total de empresas, 93% dos estabelecimentos empregadores, respondendo por 60% dos empregos formais e participando em 43% da renda total dos setores empresariais. Também foi atribuído ao Simples Federal a elevada taxa de empreendedorismo da população brasileira de 13,5%.

Outro ponto interessante indicado pela justificação do PLP nº 123/2004 é que a intenção do Poder Legislativo ao propor o projeto de lei era desburocratizar e racionalizar a forma de arrecadação de imposto e contribuições dos micros e pequenos contribuintes. O texto afirma que “A burocracia atual é um desestímulo à (sic) qualquer tipo de empreendimento no Brasil” (BRASIL, 2004a, p. 4). A intenção de desburocratizar é confirmada na leitura do Parecer do Relator do PLP nº 123/2004 (BRASIL, 2004b, p. 5), que afirmou:

Em um País que convive, no momento, com constantes movimentos de dispensa de mão-de-obra, formal, é imprescindível, portanto, oferecer às pessoas jurídicas enquadráveis como microempresa ou como empresa de pequeno porte um leque o mais amplo possível de facilidades, a fim de que possam, livres da teia da burocracia desnecessária, que resulta em custos insuportáveis, desenvolverem-se de fato para cumprirem sua missão.

Assim, em 15 de dezembro de 2006, foi publicada a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro 2006, que instituiu o novo Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. Era a materialização de iniciativas que visavam simplificar e desburocratizar a vida dos pequenos empreendedores brasileiros. Após isso, foram realizadas 11 alterações no texto original, dando destaque à modificação introduzida pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008, que criou o Microempreendedor Individual (que não será objeto de análise neste estudo).

3 COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA E TRIBUTAÇÃO DE PMES

Complexidade é definida pelo Dicionário Online de Português como: 1) característica do que é complexo, de difícil compreensão ou entendimento; 2) qualidade do que é difícil, confuso, complicado; 3) qualidade daquilo que possui múltiplos aspectos ou elementos cujas relações de interdependência são incompreensíveis. Já o verbete *complexo* tem o significado: 1) muito complicado, difícil; 2) de difícil compreensão; dentre outros. Esse conceito coincide com a ideia intuitiva que as pessoas normalmente têm sobre complexidade. Muitas vezes, pesquisadores e profissionais se referem à complexidade no sentido de estar ou ser complexo, com muitas partes conectadas ou complicadas (THOMAS; MENGEL, 2008).

Não existe um conceito fechado de complexidade, visto que ela é abordada nas mais diversas áreas do conhecimento humano, como filosofia, relações humanas, ciências gerenciais, biologia, física, matemática, ciências computacionais. O conceito de complexidade também pode variar de acordo com a perspectiva sob a qual se estuda, seja um grupo de pessoas, uma entidade, ou até mesmo um único indivíduo (LUKOSEVICIUS, MARCHISOTTI, SOARES, 2017). O filósofo francês Edgar Morin (2017 *apud* LUKOSEVICIUS, MARCHISOTTI, SOARES, 2017, p. 457) definiu a complexidade como um fenômeno quantitativo, devido a uma grande quantidade de interações e interferências entre um número muito grande de indivíduos ou quem lhe faça o lugar, gerando incerteza e aleatoriedade, aproximando-se do acaso. Verifica-se que, de forma geral, a existência de múltiplos fatores de interação é considerada um elemento causador de maior complexidade.

Essa abordagem encontra paralelo no mundo jurídico. A sociedade é dinâmica e está em constante mudança. Segundo Katz e Bommarito (2014), o direito opera de forma estática em um ambiente dinâmico, o que impulsiona alterações legislativas para tentar acompanhar as mudanças oriundas dessas interações. O processo de alteração das leis é enviesado, com modificações que acontecem para favorecer grupos de interesse que possuem um objetivo específico, sem dar importância para a complexidade do sistema legal por completo. Com o passar do tempo, são essas diversas alterações que fazem crescer a complexidade.

O sistema tributário é um sistema jurídico. Com isso, é esperado que o fenômeno causador da complexidade legal seja replicado no sistema tributário. Hoppe *et al.* (2023) corrobora com essa conclusão ao indicar que a complexidade tributária resulta de alterações feitas visando maximizar o bem-estar social, em uma relação de custo e benefício entre eficiência, equidade e justiça. Para Santos, Carvalho e Ávila (2022), a complexidade tributária é uma consequência inafastável da evolução da sociedade, assim como para Saad (2014), que a enxerga como um produto da sofisticação da legislação.

De toda forma, o que é complexidade tributária? A literatura não é precisa ao definir um conceito de complexidade tributária. Essa é uma dificuldade apontada por Slemrod (2005), que indica que trabalhos anteriores vagam entre conceitos que atribuem à complexidade tributária as dificuldades inerentes em se quantificar a renda, o fato de o imposto de renda ser utilizado como veículo de políticas públicas que são mais aceitáveis politicamente de serem implementadas por esta via; as constantes alterações legislativas que dificultam a compreensão pelos contribuintes; o excessivo detalhamento de situações imponíveis. Vislumbra-se que a complexidade tributária é frequentemente exemplificada, mas pouco definida.

Um conceito de complexidade tributária é apresentado por Ulph (2014). Ele a define como “algo” que representa dificuldade, incompreensão e/ou imprevisibilidade em um sistema tributário, sendo este o conjunto de leis e normas que definem tributos e deveres aplicáveis às várias transações que indivíduos e empresas podem realizar, assim como o conjunto de procedimentos administrativos que indivíduos e empresas precisam cumprir para prestar informações, preencher declarações, pagar impostos e atender auditorias de declarações contestadas pelo ente tributante. Ou seja, a complexidade tributária é tudo aquilo que dificulta a interação entre contribuinte e autoridade tributária.

Esse “algo” pode ser caracterizado de várias formas. Saad (2014) diz que a complexidade tributária pode assumir várias formas, como computacional, de obrigações acessórias, de conformidade, de regras, de procedimentos, interpretativa. Já Ulph (2014) a segrega em dois tipos, a complexidade do *design* e a complexidade operacional. Segundo ele, a complexidade do *design* é aquela originada pelo desenho normativo do sistema tributário, que pode tributar muitos fatos geradores, diferenciando a tributação por bem tributável, contribuinte ou quantidade de fatos geradores. A complexidade operacional é o quão difícil e caro fica para um contribuinte

honesto cumprir requisitos e obrigações informativas e de pagamentos, sendo nesse grupo inserida a mudança frequente das regras.

Alguns estudos realizaram a identificação de quais variáveis são apontadas como as principais causadoras de complexidade tributária. Long e Swingen (2018 *apud* HOPPE *et al.*, 2018, p. 655) iniciaram essa apuração, aplicando questionários para ordenar, por importância, seis fatores causadores de complexidade tributária para empresas de médio porte, encontrando mudanças frequentes e detalhes excessivos como os principais. Os resultados foram parecidos aos encontrados por Borrego, Lopes e Ferreira (2016), que realizaram uma pesquisa com profissionais tributários portugueses, obtendo retorno sobre excesso de mudanças e detalhes como fatores causadores de complexidade.

Hoppe *et al.* (2018) verificaram junto a especialistas tributários vinculados a multinacionais se os fatores mudanças, computação, detalhes, documentação, formulários, incompreensão e imprevisibilidade ainda são considerados relevantes na percepção de complexidade tributária. Os autores destacam que a importância de cada fator varia de acordo com o país que se avalia, mas que, de maneira geral, excesso de detalhes e mudanças frequentes aparecem como principais fatores causadores de complexidade tributária.

Embora exista alguma controvérsia sobre a possibilidade de generalizar os resultados de pesquisas para países distintos ou para firmas de qualquer tamanho, há diversos estudos realizados com foco em empresas de dado tamanho, inclusive, ratificando a indicação de percepção de complexidade tributária em alguns fatores, como mudanças frequentes e excesso de detalhes, por PMEs (HOPPE *et al.*, 2018).

Santos, Carvalho e Ávila (2022) explicam que algum nível de complexidade é intrínseco a qualquer sistema tributário, mas que o excesso desse elemento pode trazer muitos efeitos adversos. As leis são elaboradas visando alcançar alguma finalidade, por isso há algum nível de detalhamento que permita alcançar o resultado desejado. Contudo, o detalhamento excessivo de um texto legal pode ocasionar seu mau funcionamento, consequência do mau entendimento (KATZ; BOMMARITO, 2014). O aumento da complexidade tributária está associado à elevação de custos e à baixa conformidade por parte dos contribuintes. São muito comuns as abordagens que relacionam complexidade com evasão fiscal (SANTOS; CARVALHO; ÁVILA, 2022; COX; ENGER, 2006; AWASTHI; BAYRAKTAR, 2015) ou com custos de conformidade (BERTOLUCCI; NASCIMENTO, 2002).

Pessôa e Pessôa (2020) ensinam que a regressividade de custos de conformidade é a justificativa mais clara para a adoção de regimes simplificados para PMEs, segundo estudo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), por representarem encargo superior frente ao faturamento. Paes (2014) não apenas coaduna com esse pensamento, como ratifica que a desvantagem para as PMEs tem relação diretamente proporcional ao nível de complexidade da legislação tributária. Bakaj, Fritscher e Motta (2022) opinam que os custos de conformidade tributária para PMEs são mais relevantes que alíquotas favorecidas.

4 METODOLOGIA E COLETA DE DADOS

Visando responder à pergunta de pesquisa “Até que ponto o Simples Nacional se tornou complexo?”, este estudo busca identificar a ocorrência de fatores tidos na literatura como causadores de complexidade tributária sob a perspectiva do contribuinte, relacionando com as dúvidas apresentadas pelos optantes quando estes protocolam questionamentos para o fisco federal, para identificar indícios de relação que subsidie investigações futuras.

A opção foi pela realização de uma pesquisa exploratória documental. A pesquisa exploratória é indicada quando se busca examinar um problema pouco estudado, sobre o qual ainda pairam dúvidas, ajudando a identificar conceitos e abrir caminho para novos estudos mais completos (SAMPLERI; COLLADO; LUCIO, 2013). Gil (2022) ensina que a pesquisa documental apresenta semelhanças com a pesquisa bibliográfica, mas com características de delineamentos experimentais, podendo se aproximar de levantamentos em alguns casos.

A técnica selecionada para executar o levantamento dos dados foi a análise de conteúdo. Sampaio e Lycarião (2021, p. 6) definem a análise de conteúdo como

a técnica de pesquisa científica baseada em procedimentos sistemáticos, intersubjetivamente validados e públicos para criar inferências válidas sobre determinados conteúdos verbais, visuais ou escritos, buscando descrever, quantificar ou interpretar certo fenômeno em termos de seus significados, intenções, consequências ou contextos.

O escopo da pesquisa teve três limitações. Por um lado, limitou-se a levantar a ocorrência dos fatores causadores de complexidade tributária na LC nº 123/2006. Na outra ponta, as soluções de consulta analisadas pelo estudo foram aquelas publicadas na íntegra no sítio eletrônico da RFB. Em seguida, foi executada uma análise buscando encontrar vínculos entre as ocorrências e os questionamentos dos contribuintes. Por fim, não se considerou, para fins de análise neste estudo, o microempreendedor individual.

É importante frisar que até a publicação da Lei nº 12.257, de 18 de novembro de 2011 – chamada Lei de Acesso à Informação (LAI) –, a posição da RFB era que o desfecho de uma solução de consulta interessava apenas ao consultante, como forma de preservar possíveis informações do contribuinte protegidas pelo sigilo fiscal. A LAI alterou esse paradigma, levando o fisco federal a publicar a Instrução Normativa RFB

nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que passou a determinar que a RFB publicasse o inteiro teor da solução de consulta em seu sítio eletrônico, sendo suprimidas apenas as informações que permitem identificação do consulente ou de outros sujeitos passivos, equilibrando o direito ao sigilo fiscal com os princípios da transparência, da publicidade e do interesse público (SABINO ALVES, 2016).

A complexidade tributária será avaliada a partir dos fatores Mudança e Detalhes (HOPPE *et al.*, 2018). O fator Mudança é caracterizado quando uma regulação está sujeita a frequentes mudanças, seja inclusão, alteração ou revogação de textos. O fator Detalhes se caracteriza pelo detalhamento excessivo, criação de exceções e ocorrência de referência cruzada entre as normas.

Partindo dos fatores para cumprir o objetivo da pesquisa, o trabalho foi realizado em três etapas. A primeira consistiu na averiguação da incidência dos fatores sobre a Lei Complementar – LC nº 123/2006 e todas as alterações nela procedidas até a data de 31 de dezembro de 2022. Na segunda etapa, foi aplicada a técnica de análise de conteúdo qualitativa para a classificação e categorização das soluções de consulta. Por fim, a terceira etapa consistiu na análise dos dados obtidos, relacionando o tema dos artigos com maior frequência de ocorrência dos fatores com a motivação das perguntas, objetivando identificar possível relação.

4.1 Primeira etapa

Eichfelder e Vaillancourt (2014) argumentam que variáveis simples como contar o número de artigos ou de volumes de um código tributário não é suficiente para quantificar a complexidade tributária, pois dessa forma não é possível distinguir entre regras complexas ou dispositivos simplificadores, como aqueles que permitem deduções fixas.

Por isso, esta primeira etapa envolveu a tabulação da ocorrência dos fatores nos artigos, parágrafos, incisos e alíneas da LC nº 123/2006, com todas as alterações – para o caso do fator Mudanças, considerando uma ocorrência como uma alteração, inclusão ou revogação de dispositivo legal. No caso do fator Detalhes, consideraram-se listas, redações longas, exceções, referências cruzadas, como ocorrências. O objeto de análise nessa etapa é a lei, não havendo amostragem a ser realizada. A premissa é que, quanto maior a frequência de ocorrência dos fatores em determinado dispositivo do texto legal, mais complexo esse dispositivo é. Posteriormente, esses

dispositivos foram classificados em ordem decrescente de frequência da ocorrência de cada fator, agrupados por artigo. Esse desfecho é sugerido por Sampaio e Lycarião (2021) para a definição de unidades de análise, quando a unidade amostral é uma lei.

As regras de tabulação de incidência dos fatores podem ser vistas no Apêndice A.

Para a execução da primeira etapa da pesquisa, foi obtido o texto da Lei Complementar nº 123/2006 original e suas alterações até dezembro/2023. Foram identificados 12 diplomas normativos que modificaram a LC nº 123/2006, sendo os sete que compõe a pesquisa: nº 127/2007, nº 128/2008, nº 133/2009, nº 139/2011, nº 147/2014, nº 155/2016, nº 167/2019. As leis complementares nº 154/2016, nº 169/2019, nº 182/2021 e nº 188/2021 e a lei ordinária nº 12.792/2013 não alteraram temas relativos ao Simples Nacional.

Considerando que a LC nº 123/2006 não trata apenas do Simples Nacional, foi realizada a leitura de sua versão atual para separar os artigos que são aplicáveis ao tema da pesquisa. O resultado foi a seleção de 39 dos 130 artigos para análise. O Apêndice C indica a lista de critérios de seleção dos artigos.

Ao se aplicar os critérios definidores dos fatores descritos no Apêndice A sobre os artigos selecionados do Apêndice C, obteve-se a ocorrência de 128 alterações, 279 inclusões e 75 revogações, que totalizaram 482 ocorrências do fator “Mudanças”, e 88 detalhamentos, 61 exceções e 281 referências cruzadas, que somaram 430 ocorrências do fator “Detalhes”, totalizando 912 ocorrências no geral.

4.2 Segunda etapa

Na segunda etapa, foram lidas e analisadas as soluções de consulta publicadas pela RFB relativas ao Simples Nacional, para então realizar a rotulação das perguntas quanto à Motivação. As soluções de consulta foram analisadas para receberem um rótulo que permite a aglutinação dentro da categoria, utilizando-se um critério de adequação e pertinência (SAMPAIO; LYCARIÃO, 2021). O livro de rotulação e categorização das soluções de consulta pode ser visto no Apêndice B.

Não haverá seleção de amostragem, sendo avaliadas todas as soluções de consulta disponíveis na íntegra, no sítio eletrônico da RFB.

A categoria Motivação tem como unidade de análise a pergunta feita pelo optante/contribuinte, que pode ser mais de uma. Conforme ensinam Sampaio e

Lycarião (2021), as categorias devem ser exclusivas, exaustivas e homogêneas. As perguntas foram rotuladas com um dos quatro rótulos: Benefício Fiscal, quando se referir a isenções, imunidades e afins; Incidência Tributária, para perguntas sobre incidência, base de cálculo, anexo de tributação, retenções etc.; Obrigações Acessórias, quando sobre a necessidade ou forma de cumprir uma obrigação acessória; Opção, aos questionamentos sobre regras de opção ou exclusão do regime.

O total de rótulos pode exceder o total de soluções de consulta analisadas, pois o optante pode fazer mais de uma pergunta na mesma consulta, como, por exemplo, se a atividade por ele exercida permite opção pelo SN. Em caso positivo, qual é o anexo de tributação correto para segregar as receitas.

A busca pelas soluções de consulta foi realizada diretamente no aplicativo “Normas”, disponível no sítio eletrônico da RFB (normas.receita.fazenda.gov.br). Utilizou-se, no filtro “tipo de ato”, a opção “Solução de Consulta”, e, na busca textual, inseriu-se o termo “simples nacional” entre aspas, limitado à data de 15 de maio de 2023, o que retornou 760 resultados. Desconsiderou-se todos os atos que não continham no campo “Assunto” ou no “Título” da Ementa as expressões Simples Nacional, Processo Administrativo Fiscal ou Normas Gerais de Direito Tributário, ressalvando-se que quando o “Assunto” era Processo Administrativo Fiscal ou Normas Gerais de Direito Tributário, o termo Simples Nacional deveria constar da ementa, restando 549 soluções de consulta. Também foram descartadas as soluções de consulta que mencionavam na ementa o termo Simples Nacional, mas que, durante o processo de análise, verificou-se que o objeto da consulta não era relativo ao Simples Nacional, por exemplo: uma solução de consulta sobre PIS/COFINS que mencionava o termo Simples Nacional apenas para destacar que seu conteúdo não é aplicável aos optantes pelo Regime Simplificado Tributário (RST).

Posteriormente, foi realizada a verificação de quais soluções de consulta tinham seu inteiro teor publicado no citado sítio eletrônico e observou-se que, apesar da determinação de publicação integral das soluções de consulta previstas na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396/2013, apenas a unidade centralizada do órgão, através da COSIT, vem publicando integralmente as soluções de consulta, o que permitiu obter uma amostra de 208 documentos disponíveis na íntegra para extração dos dados da pesquisa, relativos ao período entre 18 de junho de 2013 (primeiro documento publicado na íntegra pela COSIT – Coordenação-Geral de Tributação) e

15 de maio de 2023 (data da extração). Desconsideraram-se 2 soluções de consulta por tratarem do tema Microempreendedor Individual (MEI) (SC nº 27/2021 e 8/2023) e uma por erro de ementa (tem assunto Simples Nacional, mas trata de imposto de renda da pessoa física).

A leitura das 205 soluções de consulta resultou em um total de 367 perguntas apresentadas por contribuintes, sendo 41 delas descartadas por não se referirem ao Simples Nacional (ex.: questionamentos sobre CNAE – Cadastro Nacional das Atividades Econômicas – correto para atividade), restando um universo de análise de 326 perguntas.

4.3 Terceira etapa

Com as soluções de consulta classificadas, foi realizada a análise vinculativa dos dados obtidos, em geral e categorizados. Serão confrontados os resultados das ocorrências de fatores da Lei Complementar nº 123/2006 e suas alterações com os questionados categorizados nas soluções de consulta. O objetivo é obter indícios de como a maior frequência dos fatores causadores de complexidade tributária apontados por Hoppe *et al.* (2018) reflete nos temas das perguntas feitas pelos optantes em consultas tributárias protocoladas junto à RFB.

Selecionou-se também casos peculiares que ilustram a complexidade tributária do Simples Nacional.

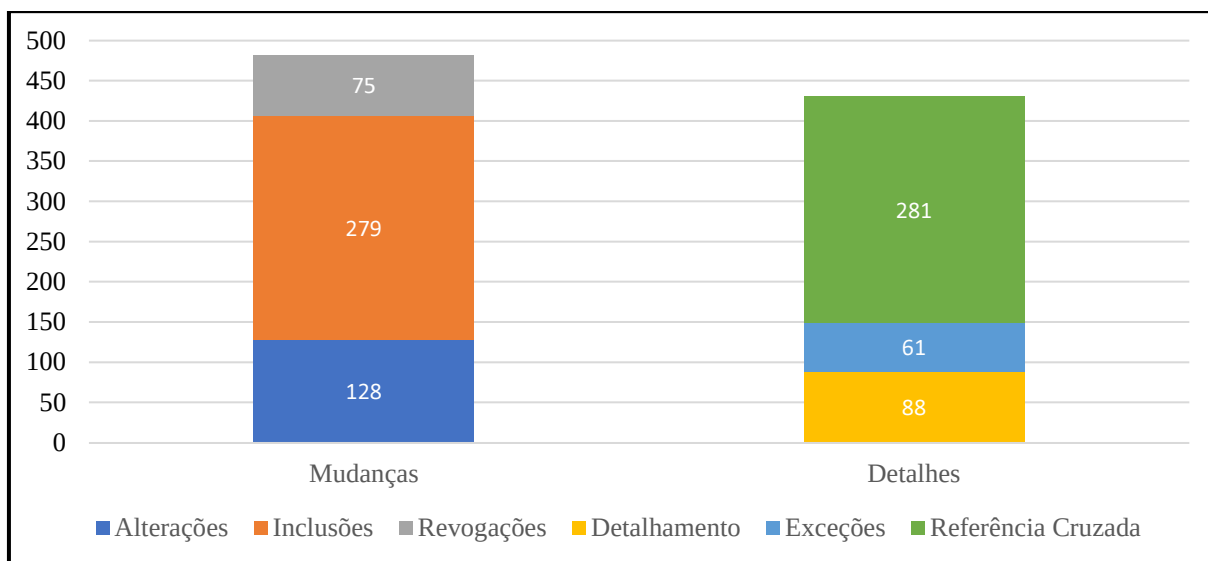
5 RESULTADOS E DISCUSSÃO DOS DADOS

Os dados e resultados encontrados serão discutidos nas subseções a seguir, de acordo com o proposto na seção 4 – Metodologia.

5.1 Primeira etapa – Ocorrência dos fatores

A aplicação dos critérios definidores dos fatores sobre a LC nº 123/2006 mostrou equilíbrio na ocorrência dos fatores, com 52,9% para Mudança e 47,1% para Detalhes. A composição da coleta de cada fator pode ser vista no gráfico abaixo, dividido por critério de ocorrência, destacando como ocorrências mais frequentes as referências cruzadas com outros diplomas normativos (281) e a inclusão de novos dispositivos no texto legal (279).

Gráfico 1 – Distribuição de frequência dos fatores



Fonte: Elaborado pelo autor (2024)

Observou-se que houve grande concentração de ocorrências em sete artigos da LC nº 123/2006, sendo os artigos 18, 21, 17, 3º, 26, 13 e 29, representando 69,3% das ocorrências totais dos fatores. Destaca-se o artigo 18 com 304 ocorrências, sendo um *outlier* da série.

Esses artigos tratam de diversos temas. O artigo 3º trata da definição de microempresa e empresa de pequeno porte, do conceito de faturamento, de hipóteses de vedação ao enquadramento como ME ou EPP para todos os fins e dos efeitos da exclusão do tratamento diferenciado previsto na lei. Não se confunde com a opção

pelo Simples Nacional, mas é um artigo importante, pois ser considerado ME ou EPP é condição necessária para optar pelo regime de tributação diferenciado. A definição de faturamento também é relevante não apenas para permitir a opção, como também para examinar a incidência de tributação nas receitas.

Os tributos abrangidos pelo Simples Nacional são tratados no artigo 13, que também elenca hipóteses de tributos que o optante deve observar na legislação regular e define questões sobre substituição tributária. O artigo 17 trata das vedações para opção ao Simples Nacional. Já o artigo 18 se refere às alíquotas e à base de cálculo dos optantes, distribuindo diversas atividades econômicas pelos anexos da LC nº 123/2006. É o maior artigo dentre os selecionados para este estudo abrigando ainda alguns benefícios tributários, obrigações para escritórios de contabilidade e regras complementares de incidência de tributos. O artigo 21 disciplina normas de recolhimento, encargos de mora, compensação, restituição e normas gerais de parcelamento de débitos. O artigo 26 aborda as obrigações acessórias dentro do Simples Nacional e o artigo 29 define as regras de exclusão e início de seus efeitos.

A tabela abaixo faz a comparação das modificações da LC nº 123/2006, por cada lei, para visualização das alterações com o transcorrer do tempo.

Tabela 1 – Quadro evolutivo das modificações feitas na LC nº 123/2006

(Continua)

Lei modificadora	Ocorrências de fatores	Principais alterações realizadas
LC nº 127/2007	Alterações: 12	• Permite o recolhimento da CPP dentro do SN pelas empresas indicadas no art. 17, § 1º, XIV (transporte municipal de passageiros) e § 2º (demais empresas) e altera o anexo de tributação do IV para o III das primeiras. • Limita o recolhimento da CPP dentro do SN para as empresas do art. 18, § 5º, VI (transporte interestadual e intermunicipal), apenas no ano de 2007, e modifica o anexo de tributação do V para o III com inclusão da alíquota de ICMS prevista no anexo I a partir de 2008. • Amplia a vedação de opção pelo SN do art. 17, X, para cigarilhas, charutos, filtros para cigarros, munições, pólvoras, explosivos e detonantes, e retira a vedação para alíquotas do IPI ad valorem superior a 20%.

(Continua)

Lei modificadora	Ocorrências de fatores	Principais alterações realizadas
	Inclusões: 7	- Altera o anexo de tributação das PMEs do art. 17, § 2º do anexo V para o III. - Cria duas hipóteses de exclusão do SN, não emitir nota fiscal e omitir trabalhador da folha de pagamentos.
	Revogações: 1	Elimina a necessidade de códigos de recolhimento diferentes para cada tipo de receita.
LC nº 128/2008	Alterações: 27	- Inclui consórcio e SPE criados nos termos da LC nº 123/2006 como exceção à vedação de caracterização como PME. - Altera as exceções de vedação à opção pelo SN para as atividades previstas nos arts. 5ºB a 5ºE. - Altera regras de dispensa de emissão de nota fiscal para PMEs com receita até 36 mil anuais. - Reduz o valor mínimo da multa por não comunicar exclusão ou não entregar declaração obrigatória de R\$500,00 para R\$200,00.
	Inclusões: 103	- Proíbe opção para atividade de locação de bens imóveis próprios com ressalvas de serviço tributado pelo ISS. - Inclui as vedações de opção ao art. 17, X, para refrigerantes, concentrados para refrigerante, águas saborizadas e cerveja sem álcool. - São incluídos diversos parágrafos e incisos no art. 18, alterando a forma de tributação por anexo de várias atividades, principalmente prestação de serviços. - Estabelece normas para a tributação de atividades com incidência simultânea de IPI e ISS. - Exclui obras, paisagismo, decoração de interiores, vigilância, limpeza e conservação da vedação de opção em caso de prestar serviço com cessão de mão de obra. - Transforma a declaração única em confissão de dívida e obriga a informação de inatividade.

(Continua)

Lei modificadora	Ocorrências de fatores	Principais alterações realizadas
	Inclusões: 103	• Permite a notificação eletrônica para exclusão e indeferimento de opção. • Institui notificação por decurso de prazo. • Estabelece regra de transição para atividades com incidência simultânea de IPI e ISS até 31/12/2008.
	Revogações: 51	• Revoga todas as atividades antes listadas nos incisos do art. 17, § 1º. • Revoga vedação de opção para serviço de comunicação. • Revoga dispositivos definidores de anexos de tributação criados pela própria lei, fazendo com que eles tenham vigência temporária apenas no ano-calendário de 2008. • Revoga desconsideração de período de atividade para a suspensão voluntária de CNPJ.
LC nº 133/2009	Alterações: 0	Sem alterações
	Inclusões: 1	• Inclui a tributação de produções artísticas, cinematográficas e culturais no anexo III.
	Revogações: 2	• Revoga a tributação de produções artísticas, cinematográficas e culturais do anexo V.
LC nº 139/2011	Alterações: 33	• Aumenta os limites de faturamento para R\$360 mil (ME) e R\$3,6 milhões (EPP) e ajusta as regras de exclusão e cálculo para os novos limites. • Altera o início dos efeitos da exclusão do enquadramento com EPP para o mês seguinte, no caso de excesso de faturamento.
	Inclusões: 84	• Institui permissão para exclusão por excesso de faturamento gerar efeitos apenas no ano-calendário seguinte, caso não exceda 20% do limite. • Permite o cálculo do limite de faturamento separado para receitas no mercado interno e exportações para EPP.

(Continua)

Lei modificadora	Ocorrências de fatores	Principais alterações realizadas
	Inclusões: 84	• Institui comunicação eletrônica obrigatória. • Institui vedação de opção para PME sem inscrição ou com inscrição irregular em cadastro municipal, estadual ou federal, com ressalva de regularização em 30 dias após a ciência. • Atribui caráter de confissão de dívida para os cálculos feitos no sistema eletrônico do SN e periodicidade mensal. • Inclui detalhes para o cálculo da folha de salários para a aplicação do anexo V. • Disciplina restituição e compensação de valores recolhidos indevidamente, ou a maior, e regras gerais de parcelamento. • Insere o conceito de prática reiterada nas infrações de deixar de emitir nota fiscal e omitir trabalhador da folha de pagamentos. • Cria hipóteses de exclusão automática a depender do tipo de alteração promovida no cadastro CNPJ. • Cria penalidades para o não atendimento de intimação para prestar informações ou apresentar declarações.
	Revogações: 1	• Revoga permissão para notificação eletrônica para o caso de exclusão por falta de comunicação de exclusão obrigatória.
LC nº 147/2014	Alterações: 30	• Estende para ME a permissão de cálculo do limite de faturamento separado em receitas do mercado interno e exportação. • Exclui da proibição de optar pelo SN transporte fluvial, transporte urbano ou metropolitano ou fretamento contínuo para estudantes e trabalhadores, com tributação pelo anexo III, deduzido o ISS e acrescido o ICMS do anexo I. • Modifica as regras de segregação de receitas que estavam espalhadas pelo art. 18, nos §§ 4º e 4ºA. • Simplifica o cálculo da exclusão de percentual de alíquota referente à exportação, tributação monofásica ou ISS recolhido direto.

(Continua)

Lei modificadora	Ocorrências de fatores	Principais alterações realizadas
	Alterações: 30	• Veda a criação de obrigações acessórias que não sejam instituídas pelo Comitê Gestor e atendidas no Portal do SN, com exceção de programas de cidadania fiscal.
	Inclusões: 55	• Veda caracterização como PME à empresa que tenha relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade com o contratante. • Cria o anexo VI de tributação e ajusta os artigos para sua incidência. • Inclui as profissões regulamentadas fisioterapia e corretagem de seguros na tributação do anexo III. • Insere serviços advocatícios na tributação do anexo IV. • Permite a criação de documento eletrônico de venda, cuja emissão já caracteriza sua escrituração. • Cria hipótese de redução das multas quando em valor fixo ou mínimo para pagamento em até 30 dias.
	Revogações: 13	• Revoga proibição de optar pelo SN de atividades intelectuais, técnicas, desportivas, culturais, artísticas, corretor, instrutor, despachante, intermediação de negócios, consultoria, instituindo a tributação no Anexo VI.
LC nº 155/2016	Alterações: 24	• Altera o limite de faturamento para opção por EPP para R\$4,8 milhões. • Altera a fórmula de cálculo da determinação da alíquota de incidência, com ajustes para sua aplicação. • Extingue o Anexo VI, transferindo as atividades para a tributação no Anexo III ou V, a depender do fator R. • Permite a tributação das atividades listadas no art. 18, § 5ºD, do Anexo III, a depender do fator R.
	Inclusões: 29	• Permite a exclusão, da receita bruta, dos valores relativos a repasse de parceiros(cabeleireiro, barbeiro, esteticista, manicure, pedicure e maquiador).

(Conclusão)

Lei modificadora	Ocorrências de fatores	Principais alterações realizadas
	Inclusões: 29	• Permite a opção para micro e pequenas cervejarias, vinícolas e destilarias e produtores de licores. • Insere regramento para o caso de extinção de tributo que compõe o SN. • Insere novas atividades intelectuais, técnicas ou profissões regulamentadas na tributação do Anexo III.
	Revogações: 7	• Revoga possibilidade de Estados com participação no PIB entre 1% e 5% instituírem sublimite para o recolhimento de ICMS pelo SN.
LC nº 167/2019	Alterações: 2	• Amplia a vedação de opção para atividades financeiras mesmo que realizadas com recursos próprios.
	Inclusões: 0	Sem inclusões
	Revogações: 0	Sem revogações

Fonte: Elaborada pelo autor (2024)

A contagem de observações de ocorrência do fator Mudanças indica que ocorreram 482 modificações no texto dos artigos selecionados para o estudo da LC nº 123/2006. Dividindo-se esse número de modificações pelo período de 17 anos de vigência da lei, tem-se uma taxa de 28,4 Mudanças por ano. Embora não seja determinado um nível ótimo de modificações anuais, a alteração de cerca de 28 dispositivos por ano parece ser um número elevado, exigindo constante atualização por parte dos optantes. Outra forma de enxergar é observar a taxa de mudanças por artigo, de 12,4 alterações para cada um. Permanece uma quantidade excessiva.

Contudo, o mecanismo de alteração não se deu dessa forma. A maioria das alterações foram feitas em quatro etapas. A primeira se deu com as LC nº 127/2007, 128/2008 e 133/2009, que, como uma espécie de revisão inicial, poucos anos após o início da vigência do Simples Nacional, realizaram 204 modificações. A segunda etapa ocorreu em 2011, com a LC nº 139, quando ocorreram 118 mudanças. A LC nº 147/2014 procedeu mais 98 alterações no texto legal. A última etapa foi com a LC nº 155/2016, que realizou mais 60 modificações na lei. Portanto, vislumbra-se que, a cada 2 ou 3 anos, o optante foi demandado a compreender e aplicar um grande

volume de modificações na LC nº 123/2006, inclinado à resposta da pergunta para a afirmativa.

É necessário destacar que, após o ano de 2016, houve apenas 2 alterações procedidas pela LC nº 167/2019. As últimas 3 leis que alteraram a LC nº 123/2006 não realizaram modificações nas regras do Simples Nacional, indicando o que pode ser o final de um longo período de maturação das regras. A quantidade de soluções de consulta publicada começa com apenas 5 publicações em 2013, marcando o período da mudança de paradigma na RFB causada pela implementação da LAI. A partir daí, em 2014, foram publicadas 53 soluções, provavelmente ainda refletindo o cenário anterior a LC nº 147/2014. Em 2015 e 2016, as publicações totalizam 18 e 11. A partir de 2017 – após a entrada em vigor das modificações causadas pela LC nº 155/2016 – o número de soluções de consulta divulgadas sobe para 46, ficando em 16, tanto em 2018 quanto em 2019. Após, foram 22 soluções de consulta publicadas em 2020, 8 em 2021, 6 em 2020 e 4 até maio de 2023.

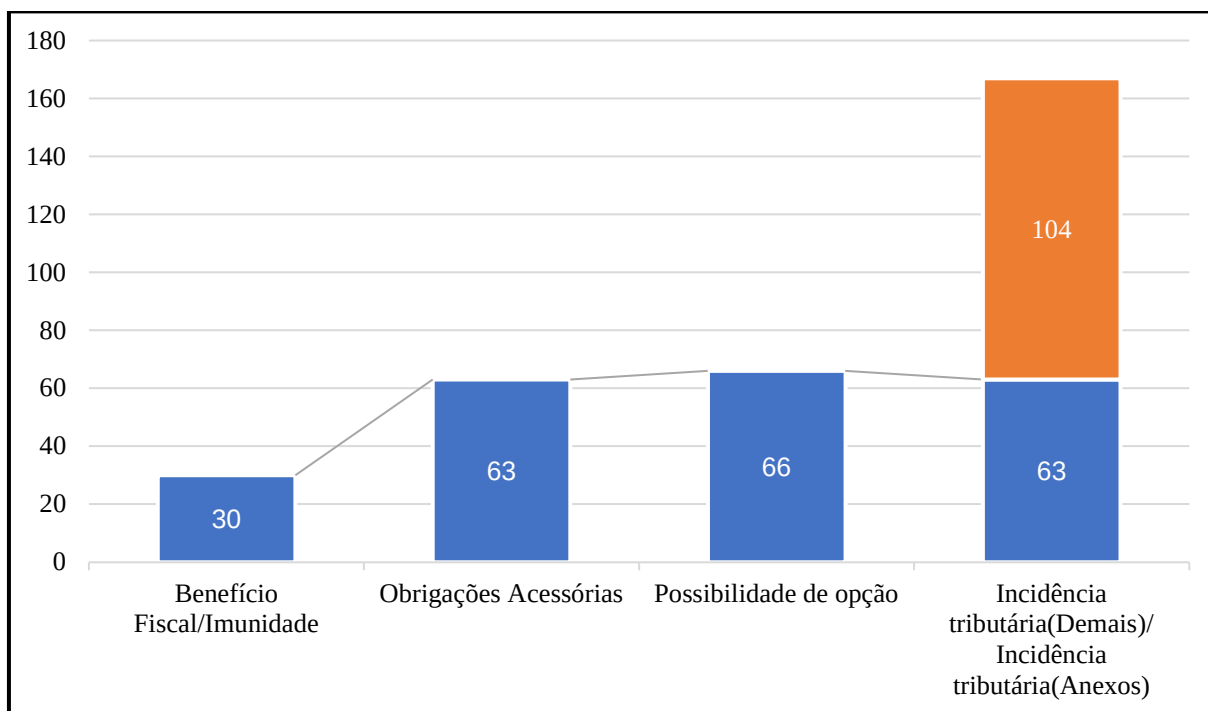
Essas informações não permitem concluir que, após a interrupção das modificações na lei, houve redução dos questionamentos dos contribuintes, principalmente considerando o contexto pandêmico do período 2020/2022, que pode ter afetado o atendimento ao público, o fluxo de contribuintes nas repartições e o processo de trabalho interno da RFB. Mas esses dados trazem um indício de que a estabilidade das regras pode estar melhorando a compreensão pelos optantes.

Para o fator Detalhes, houve 430 observações de ocorrências. Como foram avaliados apenas 39 artigos da LC nº 123/2006 significa que se identificou 11,02 detalhes por artigo, sendo a maior parte dessas ocorrências relativa a referências cruzadas – 7,2 referências cruzadas por artigo. Tais valores levam à conclusão de uma resposta afirmativa para a questão. Houve uma opção dos legisladores de delegar muitos aspectos da lei para regulamentação por resoluções do Comitê Gestor do Simples Nacional. Mas não se pode atribuir todo o problema das referências cruzadas indiretas ao Comitê Gestor. Há frequentes casos de referências cruzadas confusas dentro da própria lei, como por exemplo o artigo 17, que, tratando de vedações à opção pelo SN, faz referência, no § 1º, aos tributados pelo artigo 18, §§ 5ºB a 5ºE, embora a tributação ocorra após a opção. Posteriormente, o § 5ºH do artigo 18 faz referência de exceção à vedação prevista no inciso XII do artigo 17. Ou seja, a vedação de opção foi deslocada do artigo que trata do assunto para o que trata de tributação.

5.2 Segunda etapa – Rotulação das soluções de consulta

Quanto às soluções de consulta, as perguntas selecionadas foram rotuladas conforme os critérios determinados no Apêndice B, que apresentaram os seguintes resultados.

Gráfico 2 – Distribuição de frequência dos rótulos de motivação



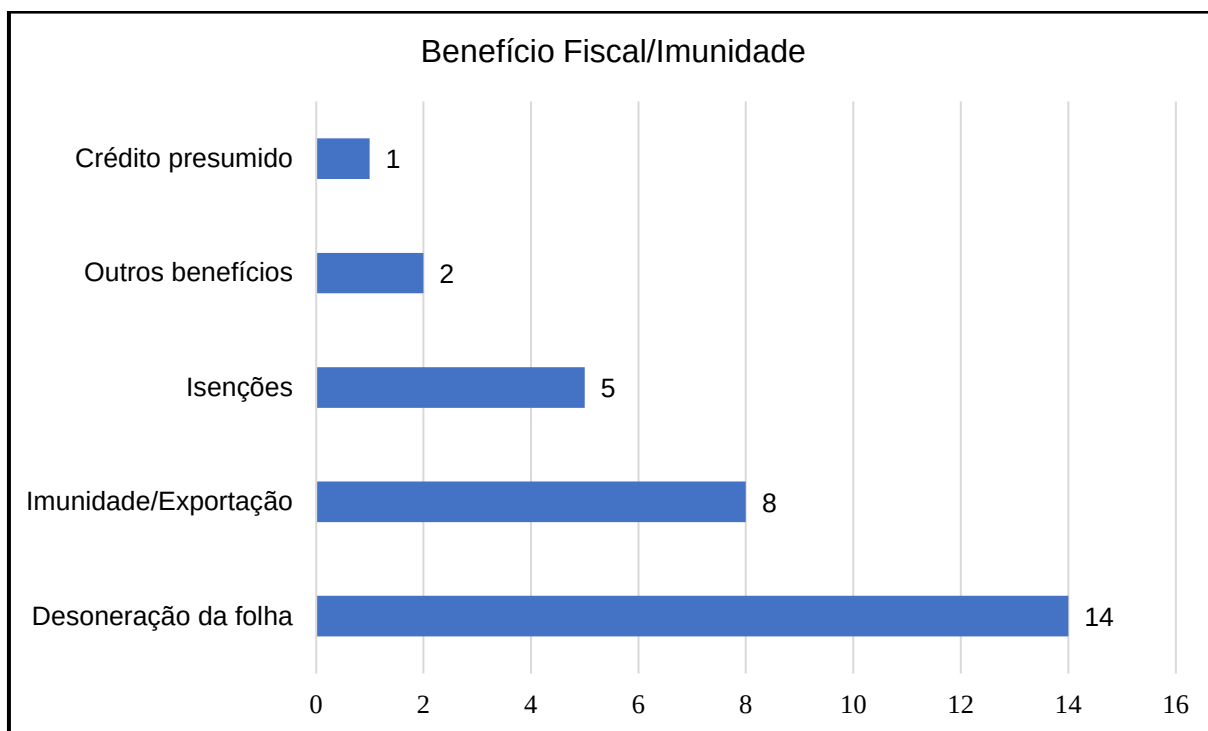
Fonte: Elaborado pelo autor (2024)

Há grande concentração de dúvidas dos optantes em aspectos relativos à incidência tributária, representando metade das perguntas, sendo aproximadamente 19% do total relativas aos anexos de tributação da LC nº 123/2006 e quase 1/3 sobre outros aspectos da incidência de tributação.

Para melhor compreender a origem das dúvidas apresentadas pelos optantes, adentrou-se nas categorias para verificar qual era a natureza das perguntas de cada rótulo. No rótulo Benefício Fiscal/Imunidade, verificou-se que a maior parte das dúvidas surgiu pela desoneração da folha implementada pela Lei nº 12.546/2011 e suas repercussões para os optantes do RST (possibilidade de desfrutar do benefício, forma de cálculo, reflexo nas alíquotas de retenção), seguida por questionamentos sobre os efeitos de imunidades tributárias (livros, jornais, revistas e periódicos) e exportações, visto que o interesse do reconhecimento de exportações é desfrutar de imunidade constitucional prevista no art. 153, § 3º, III ou art. 155, § 2º, X, a, da

Constituição. O terceiro item mais questionado foi a aplicação de isenções ao Simples Nacional, majoritariamente PIS/COFINS. Essas três origens representam 90% do total das ocorrências.

Gráfico 3 – Origem das perguntas rotuladas como Benefício Fiscal/Imunidade



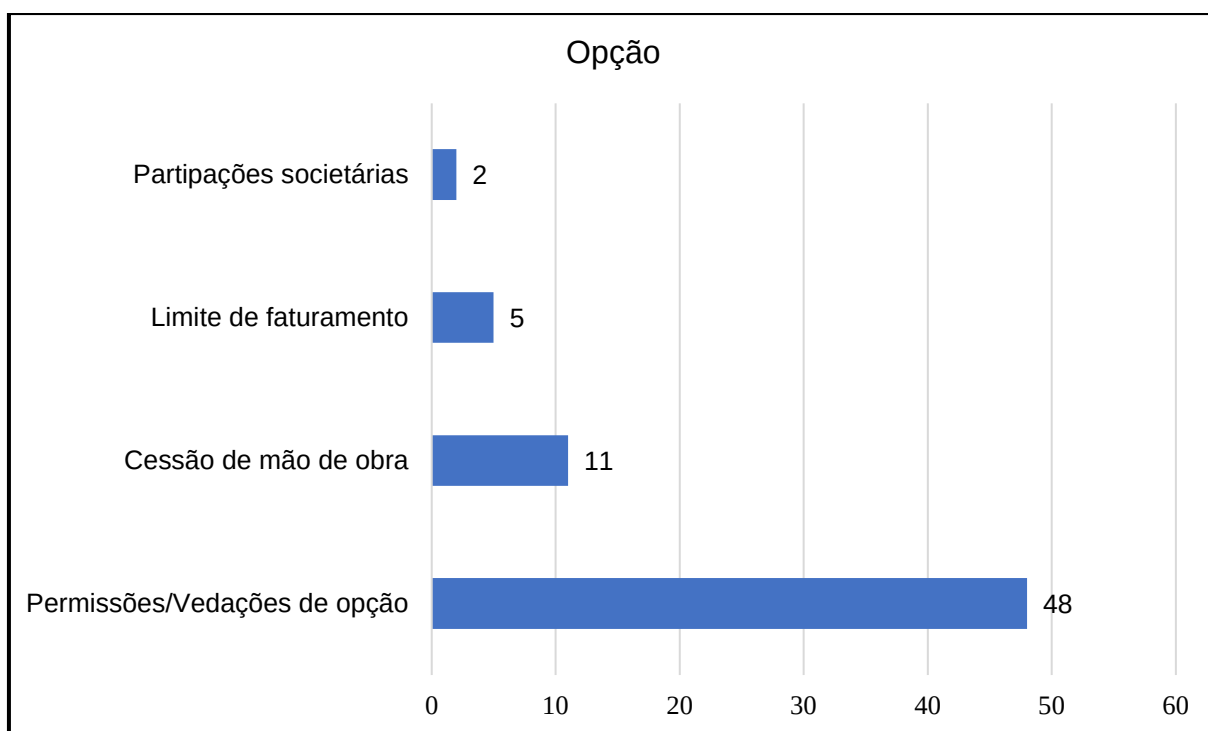
Fonte: Elaborado pelo autor (2024)

A maior causa motivadora das perguntas deste rótulo é a exceção ao recolhimento da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) dentro do Simples Nacional, permitindo aos optantes desfrutarem da desoneração da folha de pagamentos. Essa condição gerou praticamente metade das perguntas do rótulo Benefício Fiscal/Imunidade (14 de 30 perguntas). Um ponto observado é que todos os consultantes provinham do setor de construção civil – que é beneficiado pela desoneração. Essa dúvida provavelmente tem como fundamento o conflito entre o artigo 13, VI, que determina o não recolhimento da CPP pelo Simples Nacional para optantes que se dedicam às atividades do § 5ºC do artigo 18, e o previsto no artigo 24, que proíbe a fruição de qualquer benefício fiscal pelos optantes. Mas é mais um exemplo da complexidade trazida pela criação de exceções, característica do fator Detalhes.

O rótulo Opção teve a grande maioria das dúvidas originadas nas regras de permissão e vedação de opção ao Simples Nacional, como se determinada atividade

ou fato permitisse opção ou determinasse exclusão do regime. Logo após, foram incluídas perguntas sobre a caracterização ou não de cessão de mão de obra em certas atividades, considerando que a cessão de mão de obra é vedada aos optantes do regime simplificado, salvo quando tributados pelo art. 18, § 5º C. Essas duas origens representam 89,4% do total. Por fim, perguntas sobre o limite de faturamento para opção e sobre caracterização de participação societária.

Gráfico 4 – Origem das perguntas rotuladas como Opção



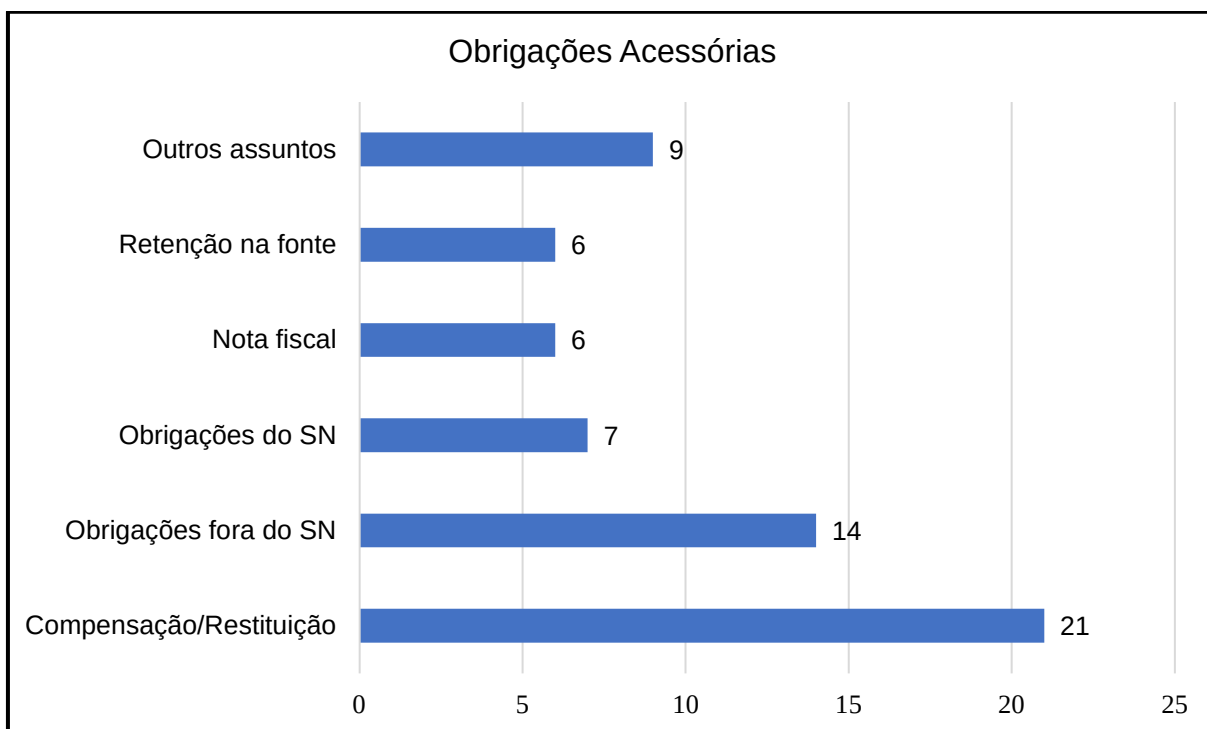
Fonte: Elaborado pelo autor (2024)

A cessão de mão de obra, causa de 11 das 66 perguntas rotuladas como Opção, demonstra novamente o incremento da complexidade tributária causada por exceções. Basicamente, a lei veda a cessão de mão de obra por optantes pelo Simples Nacional, mas faz uma exceção, por referência cruzada, para os serviços tributados pelo Anexo IV (art. 18, § 5º C). Surgem dois desafios para o optante, saber se: (i) sua atividade é realizada com cessão de mão de obra; (ii) sua atividade é tributada pelo Anexo IV. Isso causou dúvidas em diversas atividades, como operação de veículos, recepcionista, transporte municipal de passageiros, lavagem de ônibus, fornecimento de refeição pronta, nutrição, leitura de medidores, arquivamento de documentos por imageamento.

Não obstante, a dificuldade parece afetar até mesmo a administração tributária. Na Solução de Consulta nº 397/2017 (RECEITA FEDERAL, 2017), foi questionado pelo optante se o serviço de locação de máquina reprográfica (bem móvel) com operador contínuo no estabelecimento do contratante era caracterizado como cessão de mão de obra, impedindo a opção pelo Simples Nacional. A resposta do fisco foi que a opção era permitida, pois a cessão de mão de obra era parte do contrato de locação. Entretanto, na Solução de Consulta nº 23/2021 (RECEITA FEDERAL, 2021), foi realizado questionamento semelhante, porém para o serviço de locação de veículo (bem móvel) com operador contínuo, obtendo resposta negativa quanto à possibilidade de opção.

As perguntas do rótulo “Obrigações Acessórias” tiveram como maior origem a possibilidade de restituir ou compensar tributos supostamente pagos indevidamente, seguida por obrigações acessórias externas ao RST, como necessidade de declarar fatos em Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP), Escrituração Contábil Digital (ECD), dentre outras. Em sequência, os questionamentos tiveram como origem as obrigações dentro do Simples Nacional, como Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS), recolhimento, declaração de optante. Aparecem ainda questionamentos sobre emissão e componentes da nota fiscal e sobre a obrigação de optantes do SN de realizarem retenções na fonte de tributos. Essas origens representam 85,7% das perguntas do rótulo.

Gráfico 5 – Origem das perguntas rotuladas como Obrigações Acessórias

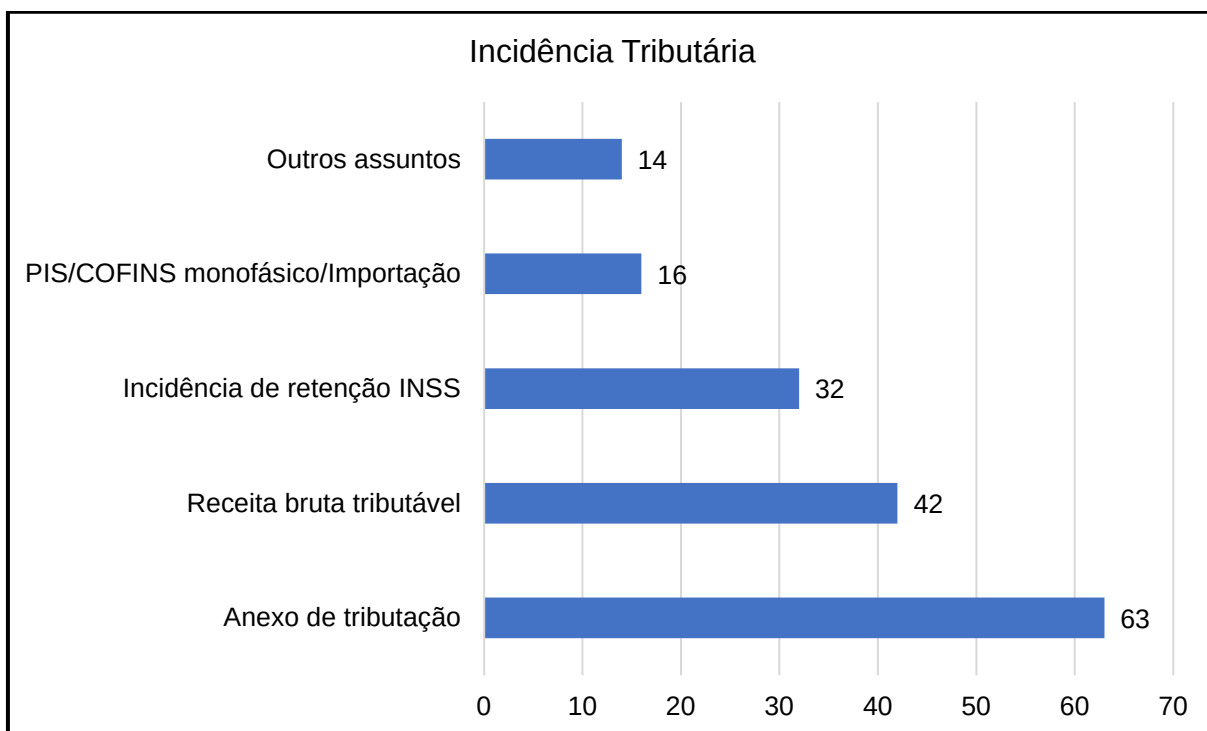


Fonte: Elaborado pelo autor (2024)

Neste rótulo, identificou-se que muitas perguntas sobre Obrigações Acessórias derivam de referência cruzada. O art. 21, § 5º, da LC nº 123/2006 delega completamente a regulação das compensações e restituições para o Comitê Gestor. Isso parece dificultar o conhecimento das regras pelos optantes, pois 21 das 63 perguntas desse rótulo forma indagações sobre a possibilidade de restituir ou compensar recolhimentos supostamente indevidos.

Como já demonstrado no Gráfico 2, o rótulo Incidência Tributária tem o maior número de frequência, sendo a maior parte das perguntas originadas por incompreensão de qual anexo deve o optante tributar suas receitas, seguindo por questionamentos sobre o que compõe ou não a receita bruta tributável. Em seguida, vê-se questões sobre incidência de retenção previdenciária da Lei nº 9.711/98, sua base de cálculo e alíquota, e quesitos sobre a incidência de PIS/COFINS monofásico ou importação para optantes pelo regime simplificado e de que forma essa incidência se dá. Esses pontos representam 91,6% das perguntas assinaladas com o rótulo.

Gráfico 6 – Origem das perguntas rotuladas como Incidência Tributária



Fonte: Elaborado pelo autor (2024)

Aqui viu-se mais uma vez o incremento da complexidade tributária causado pela exceção do artigo 18, § 5º. Além de não recolher a CPP dentro do Simples Nacional, ficando sujeitas ao regramento comum previdenciário, as empresas que prestam os serviços elencados no § 5º do artigo 18 sofrem a incidência da retenção previdenciária prevista na Lei nº 9.711/98, art. 31, no montante de 11% do valor da nota fiscal, fatura ou recibo. Essa situação causou 32 perguntas rotuladas como Incidência Tributária. O que se observou nas perguntas é que, por precaução ou medo de serem sancionados, contratantes efetuam a retenção sobre os prestadores de serviço independente desses estarem sujeitos a este instituto. O rol de serviços elencados no § 5º do artigo 18 – construção de imóveis, obras de engenharia em geral, paisagismo, decoração de interiores, vigilância, limpeza, conservação, serviços advocatícios – pode realmente ser confundido nas atividades de alguns consulentes, como controle de pragas, coleta de resíduos não perigosos, portaria, zeladoria, instalação de esquadria, reforma de arquibancadas, dentre outros. Todavia, muitos outros consulentes exercem atividades completamente distintas, como organização de arquivos em ambiente informatizado, instalação de pontos de telecomunicação, entrega por motoboy, manutenção de extintores. Têm-se um indício forte de aumento da complexidade pela criação de exceção.

5.3 Terceira etapa – Análise vinculativa e casos peculiares

Ao realizar uma análise comparativa entre os artigos com maior frequência de ocorrências e os rótulos das perguntas, é possível perceber uma relação lógica entre as ocorrências do fator Mudança e as perguntas rotuladas. O artigo 18, que trata da apuração e anexo de tributação para calcular o montante devido, apresentou elevada frequência de modificações e se observou muitas perguntas do rótulo Incidência Tributária sobre o anexo de tributação correto, como se vê no Gráfico 3. A SC nº 20/2016 (RECEITA FEDERAL, 2016) é exemplo disso, quando traz pergunta sobre qual o anexo correto para tributar receitas do serviço de desenho técnico relacionado à engenharia e arquitetura. A resposta da RFB indica que tais serviços “(i) eram vedados, de 1º de julho de 2006 a 30 de novembro de 2010; (ii) eram tributados pelo Anexo III, de 1º de dezembro de 2010 a 31 de dezembro de 2014; e (iii) são tributados pelo Anexo VI, a partir de 1º de janeiro de 2015”, havendo que se ressaltar que, após a publicação, já houve mais uma alteração da tributação do serviço feita pela LC nº 155/2016, que determinou a tributação pelos Anexos III ou V, a depender da razão entre a folha de salários e o faturamento, denominado fator R. A condição de sair de atividade vedada para permitida com tributação pelo Anexo VI e depois pelo Anexo III ou V, a depender do fator R, foi observada em vários outros serviços consultados, como suporte técnico em informática, aviação agrícola, intermediação de vendas, agenciamento marítimo, serviços de engenharia. Isso demonstra como as constantes mudanças nas regras deixam os optantes em dificuldade para entender como tributar suas receitas.

Os artigos 3º e 17 trazem condições que permitem ao contribuinte optar pelo Simples Nacional, e se verificou muitas perguntas com o rótulo Opção que questionavam a permissão ou a vedação de alguma atividade, como visto no Gráfico 4. Isso fica mais claro ao se tomar como exemplo o caso dos correspondentes bancários, que tinham vedada para a atividade a opção até dezembro de 2011, por interpretação do art. 3º, § 4º, VIII da LC nº 123/2006. A partir da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) nº 94/2011, passaram a integrar o rol de atividades ambíguas, em que o mesmo CNAE possui atividades permitidas e vedadas por mera modificação hermenêutica. Não era permitido ao optante executar atividades de intermediação de negócios bancários, por conta de vedação constante do art. 17, XI da LC nº 123/2006, mas essa proibição foi revogada pela LC nº 147/2014, a partir

de então sendo vedado apenas o exercício de atividade de banco ou assemelhado. Tudo isso provocou a publicação de três soluções de consulta (171/2014, 210/2014 e 41/2018). O art. 17, XI da LC nº 123/2006 também gerou questionamento para o serviço de intermediação na venda de assinaturas de TV a cabo ou satélite. Essa situação ilustra como essas mudanças afetam a compreensão dos optantes, podendo fazer com que contribuintes que tenham direito à opção não o exerçam por desconhecer que um dispositivo foi alterado ou revogado.

Sobre o fator Detalhes, observou-se que um ponto afetado pela quantidade elevada de detalhamento é a utilização corriqueira de lista, rol e enumerações no texto legal. Esse tipo de mecanismo, que elenca hipóteses, é causador de bastante confusão por parte dos optantes. A hermenêutica legal já causa um tormento, pois sempre que há uma lista em um diploma normativo, é necessário compreender se aquela lista é exemplificativa ou taxativa. Além disso, existem dúvidas sobre a abrangência dos termos. Pode-se exemplificar a situação com o inciso I do § 5º do artigo 18. Ao elencar construção de imóveis e obras de engenharia em geral, o legislador causou profunda dificuldade interpretativa. Diversos serviços têm uma interpretação dúbia quanto a ser ou não obra, por comporem o escopo de obra. As soluções de consulta mostram muitas perguntas sobre qual é o anexo correto de tributação por conta da não compreensão desse dispositivo, como bombeamento de concreto; instalação e montagem de instalações metálicas; gesso e estuque; obras e serviços de engenharia; instalação de portas, janelas, tetos, divisórias e armários embutidos; impermeabilização; terraplanagem; instalação de piscina pré-fabricada; preparação de piso e aplicação de revestimento cerâmico; dry wall; obras de acabamento da construção.

A utilização de enumerações favorece a má redação ou uso de termos abertos e vagos que atrapalham a compreensão dos contribuintes, como se constatou no artigo 18. Um exemplo está no § 5º, VI, que enumera os serviços de vigilância, limpeza e conservação para a tributação pelo Anexo IV. Foram observadas muitas dúvidas sobre esses termos vagos, alguns consulentes perguntaram, por exemplo, se serviços de portaria, portaria virtual e rastreamento veicular são considerados vigilância; ou se zeladoria, roçada, desinfecção, desratização, imunização, controle de pragas urbanas, lavagem de ônibus, coleta de resíduos não perigosos são considerados limpeza.

Outro exemplo ocorreu no mesmo artigo, § 5ºB, IX, relacionado a serviços de instalação, reparos e manutenções em geral. Algumas pessoas perguntaram se diversas atividades eram compatíveis com a definição, como instalação de portas, janelas, piscinas pré-fabricadas, ar-condicionado, equipamento de informática, pontos de telecomunicação, estruturas metálicas.

Parte dos questionamentos relativos ao artigo 3º também pode ser atribuída à enumeração vaga. Nele, define-se o critério de classificação com ME ou EPP pela receita bruta, que é indicada no § 1º como “o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos”, sem definição sobre tais conceitos. Por isso, muitas perguntas (42) foram rotuladas como Incidência Tributária, porque os consultantes não compreenderem os aspectos da adequada aferição da receita tributável, como visto no Gráfico 6. Identificaram-se muitas perguntas relativas a receitas não operacionais, como remissão de dívidas, ágio, indenização por lucros cessantes ou rescisão contratual, ganho de capital, restituição de tributos, variação cambial, subvenção econômica recebida de órgão de fomento. Além disso, houve questionamentos sobre receitas operacionais. Organizadores de eventos indagando sobre a possibilidade de excluírem da receita repasses a prestadores; restaurantes questionando sobre gorjetas, taxas de aplicativos e frete; elaboradoras de laudos para seguradoras em dúvida quanto ao repasse aos peritos; para citar os casos em que a resposta da RFB foi negativa. Já como respostas positivas temos exemplos de radiotáxi excluir repasse aos taxistas; agências de publicidade excluir pagamento por conta e ordem do anunciante; vendedoras de ingresso para produtoras de eventos excluírem o valor do respectivo ingresso vendido.

A constatação é que a utilização de lista, rol ou enumeração acaba por favorecer a utilização de termos ambíguos e imprecisos, incrementando a complexidade tributária.

Além dos casos exemplificando situações que indicam a possibilidade de os fatores estarem causando aumento da complexidade tributária, há casos peculiares que merecem ser mencionados, ilustrando a complexidade tributária do Simples Nacional de uma maneira mais genérica. A venda de veículos automotores usados é um deles. Ao comercializar um automóvel usado, o optante tem distintas formas de apurar a base de cálculo e determinar os anexos de tributação, conforme a Solução

de Consulta COSIT nº 42/2017 (RECEITA FEDERAL, 2017), elevando a complexidade operacional. Segundo o pronunciamento do fisco federal, caso a comercialização aconteça em uma venda por conta própria ou um contrato de consignação estimatório, a base tributável é o preço da venda, sem exclusão do valor de aquisição do veículo, devendo ser oferecida a tributação no Anexo I. Caso a venda se dê via consignação por comissão, fica caracterizada como serviço, cuja receita é o valor da comissão tributada no Anexo III. Existe ainda a possibilidade de o negócio ser celebrado por intermediação, que é tributada pelo Anexo V no valor do preço do serviço. Aparece ser demasiadamente complexa a apuração da tributação de algo que, em essência, representa a mesma operação.

Toda essa celeuma é causada pelo fracionamento da base tributária. A Constituição Federal, ao fragmentar a base tributária por bens, serviços, industrialização e faturamento, visando dividir as receitas tributárias entre os entes nacionais, criou um sistema complexo e incentivador de ineficiências⁵ com reflexos diretos no Simples Nacional. A dificuldade exposta para se tributar a venda do veículo tem finalidade apenas de realizar a partilha do valor arrecadado para os estados, caso a tributação se dê pelo Anexo I, ou para os municípios, quando tributada pelos Anexos III ou V.

A discussão apresentada demonstra como os fatores apontados por Hoppe *et. al.* (2018) tem indicativo de causar aumento da complexidade tributária para o Simples Nacional. Modificações constantes, detalhamentos e regras de exceção motivaram vários questionamentos dos optantes acerca da possibilidade de optar pelo regime, base de cálculo, anexo de tributação, benefícios fiscais e incidência de retenção previdenciária. Todos esses temas são tratados nos artigos de maior frequência de ocorrência dos fatores Mudanças e Detalhes.

⁵ POR QUE precisamos de uma reforma tributária? Movimento Pra ser Justo, [s.d]. Disponível em: <https://praserjusto.com.br/reforma-tributaria/>. Acesso em: 19 mar. 2024.

6 CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Regimes simplificados de tributação e complexidade tributária são objeto de debate em todo o mundo, mas a avaliação de complexidade tributária em regimes simplificados é bastante escassa. RSTs normalmente são avaliados sob a ótica dos prós e contras da adoção, enquanto a complexidade tributária é estudada no contexto de firmas médias ou grandes corporações.

Não há dúvidas quanto a maior complexidade dos regimes gerais de tributação, o que acaba direcionando a atenção dos estudiosos da complexidade tributária para esses regimes. Contudo, o fato de serem simplificados não significa que os fatores causadores de complexidade tributária não estejam presentes e não afetem a relação jurídico-tributária entre o optante e a administração tributária.

As PMEs são proporcionalmente mais prejudicadas pelos custos de conformidade causados pelo aumento da complexidade tributária (PESSÔA; PESSÔA, 2020; PAES, 2014). Por isso, faz sentido verificar a ocorrência de complexidade do Simples Nacional.

Os achados do estudo identificaram que a LC nº 123/2006 tem excesso de detalhes e sofre modificações frequentes e que essas condições ensejam dúvidas dos optantes protocoladas em consultas tributárias, apontando indícios de que existe algum nível de relação entre o aumento da ocorrência desses fatores e a complexidade tributária.

É preciso destacar que não se determinou que as modificações causam aumento da complexidade tributária, pois pode ser a complexidade de certos temas que acarreta constantes modificações no intuito de corrigir ou amenizar as dificuldades. O mesmo fenômeno pode ocorrer com o fator Detalhes, impossibilitando dizer se o excesso de detalhamento causa aumento da complexidade ou se os assuntos mais complexos demandam maior nível de detalhes.

Sabendo isso, é necessário responder à pergunta da pesquisa “Até que ponto o Simples Nacional se tornou complexo?” A análise das soluções de consulta conjugada com os dados de frequência de ocorrência dos fatores demonstra que o Simples Nacional é objeto de constantes mudanças e muitos detalhes, e isso torna difícil a tarefa do contribuinte de optar, apurar o tributo devido e cumprir obrigações acessórias, características de aumento da complexidade tributária. O fracionamento

da base de incidência tributária causa situações em que contribuintes da mesma atividade podem ser tributados de maneira distinta, algo que se deseja evitar em um regime simplificado. Esse problema é apontado pela pesquisadora Melina Lukic (2018) para os regimes gerais de apuração, e aqui se viu reflexos na complexidade tributária do Simples Nacional.

Não se apurou quais foram as motivações para essas mudanças e detalhamentos, mas uma hipótese é a apontada por Katz e Bommarito (2014) sobre a ação independente de agentes buscando maximizar seu benefício, sem preocupações com o nível geral de complexidade do regime. É também possível que seja resultado do processo natural de maturação do regime. De início, a preocupação com concessão de vantagem tributária indevida pode ter direcionado o legislador a gerar muitas restrições e detalhamento que, com o passar do tempo, foram se mostrando desnecessários e passíveis de revisão.

Conclui-se que o Simples Nacional tem se tornado mais complicado principalmente quando passa por modificações que visam incluir mais segmentos ou alterar a forma de tributação de algum deles, quando cria exceções nas regras gerais para benefícios de setores específicos, quando determina recolhimento da CPP por fora da apuração do regime, quando permite apuração da receita bruta de maneira distinta de acordo com as atividades.

Compreender as relações e possíveis causas da complexidade tributária tem importância para orientar legisladores e demais partes interessadas para as próximas modificações que vierem a ser feitas na LC nº 123/2006, procedendo de forma que, além de atingir determinado fim, ajudem a diminuir ou ao menos não incrementem a complexidade geral do Simples Nacional. O entendimento dos fatores também pode ser útil na elaboração de normas infralegais, como instruções normativas e resoluções do Comitê Gestor.

Sob a perspectiva da motivação para a realização de consultas, os dados demonstraram que alguns temas concentram as dúvidas pelos optantes. Mostram um caminho natural de sugestões para aperfeiçoamento do Simples Nacional. Seria interessante a realização de uma revisão sobre a necessidade de haver hipóteses de apuração e recolhimento da CPP fora da sistemática do Simples Nacional. A possibilidade de não haver exceções ao recolhimento desta contribuição fora do regime simplificado acabaria com diversos questionamentos dos contribuintes, como forma de apuração, incidência de retenção e desoneração da folha de pagamentos.

Outra melhora sugerida seria realizar uma definição mais precisa do conceito de cessão de mão de obra para os optantes do Simples Nacional. A LC nº 123/2006 não apresenta nenhuma definição, fazendo com que a RFB se utilize do conceito de cessão de mão de obra definido pela Lei nº 8.212/91. Isso causa bastante ruído na aplicação da lei, e diversos optantes não conseguem entender quando uma atividade fica caracterizada como cessão de mão de obra, com a consequência adicional da ocorrência de retenção previdenciária indevida ocasionada por divergência de entendimentos entre prestador optante e tomador.

Como última ideia, sugere-se a eliminação dos anexos de tributação, substituindo-os por uma tabela única de apuração do tributo devido. A Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, denominada reforma tributária, criou um cronograma para extinção IPI, ICMS, ISS, PIS/PASEP e da COFINS. Logo, não há mais necessidade de fracionar a tributação do Simples Nacional em diversos anexos para tributar cada atividade em seus respectivos tributos e realizar a partilha das receitas.

Algumas ressalvas devem ser feitas quanto às limitações da generalização dos achados da pesquisa. A definição dos critérios que caracterizam a ocorrência do fator Detalhes é envolta em subjetividade. Isso pode ocasionar uma contagem de frequência diferente se partindo de premissas distintas, alterando os resultados obtidos.

Deve se levar em consideração que o Simples Nacional é um regime tributário simplificado, e as particularidades desse tipo de regime podem fazer com que os resultados sejam diferentes quando aplicáveis a um regime regular de apuração de tributos. Isso também ocasionou uma amostra reduzida de apenas 39 artigos analisados de somente uma lei. Regimes tributários regulares frequentemente possuem suas regras estabelecidas em mais de um diploma normativo, de maneira esparsa, o que demandaria adaptações da metodologia para atender ao propósito de aferir a complexidade tributária.

Para ampliar o escopo deste estudo, é possível direcionar novas pesquisas para:

1. utilizar a mesma metodologia com a ampliação do número de documentos analisados, requisitando a RFB a íntegra das soluções de consulta publicadas pelos órgãos descentralizados e as anteriores à publicação da LAI;

2. testar empiricamente a hipótese das mudanças e detalhes possuírem relação de causalidade com o aumento da complexidade tributária;
3. realizar o mesmo estudo adicionando normas infralegais e/ou novas variáveis tidas como causadoras de complexidade tributária;
4. realizar um estudo similar com outras espécies tributárias.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto L. *et al.* **Quantidade de Normas Tributárias Editadas no Brasil: 28 anos da Constituição de 1988.** São Paulo. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/estudo-ibpt-edicao-criacao-leis.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2023.

APPY, Bernard. Os desafios para a simplificação tributária. **Revista Conjuntura da Construção**, v. 13, n. 4, p. 12-15, dez. 2015. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/cc/article/view/77362/74115>. Acesso em: 21 out. 2023.

AWASTHI, Rajul; BAYRAKTAR, Nihal. Can tax simplification help lower tax corruption? **Eurasia Business and Economics Society: Eurasian Economic Review**, Springer, v. 5, n. 2, p. 297-330, dez. 2015. DOI: 10.1007/s40822-015-0014-9. Disponível em: <https://ideas.repec.org/a/spr/eurase/v5y2015i2p297-330.html>. Acesso em: 10 jul. 2023.

BAKAJ, P.; FRITSCHER, A.; MOTTA, R. **Tributação de pequenas empresas: a experiência latino-americana e oportunidades de reforma para o Simples Nacional do Brasil.** Banco Interamericano de Desenvolvimento, Recaudando Bienestar, fev. 2022. Disponível em: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/pt-br/tributacao-de-pequenas-empresas-a-experiencia-latino-americana-e-oportunidades-de-reforma-para-o-simples-nacional-do-brasil/>. Acesso em: 3 fev. 2024.

BANCO MUNDIAL. **Doing Business Subnacional Brasil 2021.** Washington, DC: Banco Mundial, 2021. p. 93-111. Disponível em: <https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil>. Acesso em: 29 out. 2021.

BERTOLUCCI, Aldo V.; NASCIMENTO, Diego Toledo do. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade & Finanças: USP**, São Paulo, v. 13, n. 29, p. 55-67, ago. 2002. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772002000200004>. Acesso em: 3 out. 2023.

BORREGO, A. C.; LOPES, C. M. M.; FERREIRA, C. M. S. Tax complexity indices and their relation with tax noncompliance: Empirical evidence from the Portuguese tax professionals. **Tékhne – Review of Applied Management Studies**, v. 14, n. 1, p. 20-30, jan-jun. 2016. DOI: 10.1016/j.tekhne.2016.07.003. Disponível em: <https://www.elsevier.es/en-revista-tekhne-review-applied-management-350-articulo-tax-complexity-indices-their-relation-S1645991116300111>. Acesso em: 22 fev. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 25 abr. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.** Altera o Sistema Tributário nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 25 abr. 2024.

BRASIL. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 25 abr. 2024.

BRASIL. **Lei nº 9.317, 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. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9317.htm. Acesso em: 18 set. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998.** Dispõe sobre a recuperação de haveres do Tesouro Nacional e do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, a utilização de títulos da dívida pública, de responsabilidade do Tesouro Nacional, na quitação de débitos com o INSS, altera dispositivos das Leis 7.986, de 28/12/1989, 8.036, de 11/05/1990, 8.212, de 24/07/1991, 8.213, de 24/07/1991, 8.742, de 07/12/1993, 9.639, de 25/05/1998, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9711.htm. Acesso em: 25 abr. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 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. Brasília, DF: Presidência da República, 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 25 abr. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008.** Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2008. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp128.htm. Acesso em: 25 abr. 2024.

BRASIL lidera ranking de tempo gasto com impostos. **Money Report**, São Paulo, 7 dez. 2022. Disponível em: <https://www.moneyreport.com.br/politica/brasil-lidera-ranking-de-tempo-gasto-para-calcular-e-pagar-impostos/>. Acesso em: 14 dez. 2023.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição 41/2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2003. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=113717>. Acesso em: 5 set. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Justificação do Projeto de Lei Complementar nº 123/2004**. Regulamenta o parágrafo único do art. 146 e o inciso IX do art. 170 da Constituição Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2004a. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=193056&filename=Tramitacao-PLP+123/2004. Acesso em: 5 set. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Parecer do Relator do Projeto de Lei Complementar nº 123/2004**. Dispõe sobre o regime tributário único 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 – SUPERSIMPLES, e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2004b. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=221191&filename=PRL+1+CDEICS+%3D%3E+PLP+123/2004. Acesso em: 5 set. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Relatório da Proposta de Emenda à Constituição 41/2003**. Parecer à proposta de Emenda à Constituição nº 41-A, de 2003, do Poder Executivo, que “Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências”. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, [2003]. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=155830&filename=Tramitacao-PEC%2041/2003. Acesso em: 5 set. 2023.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (CCIF). **Nota Técnica Custos de conformidade à tributação no Brasil**. São Paulo, 2017. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT_Custos-de-conformidade_v2.pdf. Acesso em: 29 set. 2023.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS – CIAT. **Medición de los Costos de Transacción Tributarios en Pequeñas y Medianas Empresas en Brasil**. Cidade do Panamá, Panamá: CIAT, 2015. Disponível em: <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5452>. Acesso em: 7 jun. 2023.

CHEN, Duanjie; LEE, Franck; MINTZ, Jack M. Taxation, SMEs and Entrepreneurship. **OECD Science, Technology and Industry Working Papers**, Paris, , n. 9, ago. 2002. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/013245868670>. Acesso em: 2 jun. 2023.

COX, S. P.; ENGER III, R. J. Procedural complexity of tax administration: the road fund case. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 18, n. 3, p. 259-283, mar. 2006. Disponível em: 10.1108/jpbafm-18-03-2006-b001. Acesso em: 17 jul. 2023.

EICHFELDER, Sebastian; VAILLANCOURT, François. Tax compliance costs: A review of cost burdens and cost structures, **Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (argus)**, Berlim, n. 178, nov. 2014. Disponível em: <https://www.econstor.eu/handle/10419/104539>. Acesso em: 21 nov. 2021.

EM JULHO, sete em cada dez novas vagas de empregos foram criadas pelos pequenos negócios. **Agência Sebrae de Notícias Nacional**, Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://agenciasebrae.com.br/brasil-empREENDEDOR/em-julho-sete-em-cada-dez-novas-vagas-de-empregos-foram-criadas-pelos-pequenos-negocios/>. Acesso em: 8 maio 2023.

EVANS, Christopher Charles. Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview. In: LANG, M. *et al.* (ed.). **Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community**. Viena: Linde Verlag; London: Kluwer Law International, 2008. p. 447-468. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3729037>. Acesso em: 28 maio 2023.

GIL, Antonio C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 7. Ed. Barueri, SP: Atlas, Grupo GEN, 2022.

HOPPE, T. *et al.* The Tax Complexity Index – A Survey-Based Country Measure of Tax Code and Framework Complexity. **European Accounting Review**, v. 32, n. 2, p. 239-273, 2023. DOI: 10.1080/09638180.2021.1951316. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09638180.2021.1951316>. Acesso em: 2 out. 2023.

HOPPE, T. *et al.* What are the drivers of tax complexity for MNCs? Global Evidence. **Intertax**, v. 46, n. 8/9, p. 654-675, 2018. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3230711>. Acesso em: 2 out. 2023.

KATZ, Daniel Martin; BOMMARITO, Michael James. Measuring the Complexity of the Law: The United States Code. **Artificial Intelligence and Law**, v. 22, n. 4, p. 337-374, dez. 2014. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2307352>. Acesso em: 17 out. 2023.

LUKIC, Melina de S. R. A tributação sobre bens e serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reformas. In: ARAUJO, B. C.; NEGRI, J. A. (org.). **Desafios da nação**: artigos de apoio. Brasília, DF: Ipea, 2018. v. 2, p. 99-126. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4556965/mod_folder/51bservat/0/A%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20sobre%20bens%20e%20servi%C3%A7os%20a%20Brasil%20-%20Melina%20Lukic.pdf. Acesso em: 19 mar. 2024.

LUKOSEVICIUS, A. P.; MARCHISOTTI, G. G.; SOARES, C. A. P. Panorama da complexidade: principais correntes, definições e constructos. **Sistemas & Gestão**, [S. l.], v. 11, n. 4, p. 455-465, 2017. Disponível em: <https://www.revistasg.uff.br/sg/article/view/1157>. Acesso em: 28 set. 2023.

MARTINS, Marco Antônio dos S. **O Manicômio fiscal vem de longe**. Porto Alegre, RS: FCE/UFRGS, 21 jul. 2020. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/213892/001116977.pdf?sequence=1>. Acesso em: 29 set. 2023.

PAES, Nelson Leitão. Simples Nacional no Brasil: O difícil balanço entre estímulos às pequenas empresas e aos gastos tributários. **Nova Economia**, v. 24, n. 3, p. 542-542, set.-dez. 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0103-6351/1798>. Acesso em: 3 fev. 2024.

PEQUENOS negócios em números: Conheça os principais números sobre a participação dos pequenos negócios nas economias brasileira e paulista. **SEBRAE**, Brasília, DF, 2016. Disponível em: <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/sebraeaz/pequenos-negocios-em-numeros,12e8794363447510VgnVCM1000004c00210aRCRD>. Acesso em: 14 dez. 2023.

PESSÔA, Leonel Cesarino; PESSÔA, Samuel (org.). **Qualidade dos Gastos Tributários no Brasil: o Simples Nacional**. 2. Ed. São Paulo: FGV Direito SP, 2022.

PIRES, Manoel. Renúncias tributárias: base de dados. **Observatório de Política Fiscal**, FGV/IBRE, Rio de Janeiro, set. 2021. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/renuncias-tributarias-base-de-dados>. Acesso em: 23 ago. 2023.

POR QUE precisamos de uma reforma tributária? **Movimento Pra ser Justo**, s.d. Disponível em: <https://praserjusto.com.br/reforma-tributaria/>. Acesso em: 19 mar. 2024.

RECEITA FEDERAL. **Arrecadação Federal 2022**. Brasília, DF: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, 2022a. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centraisde-conteudo/publicacoes/relatorios/arrecadacao/2022>. Acesso em: 3 set. 2022.

RECEITA FEDERAL. **Estatísticas Arrecadação Simples Nacional**. Brasília, DF: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, 2022b. Disponível em: <https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx>. Acesso em: 3 set. 2022.

RECEITA FEDERAL. **Solução de Consulta COSIT nº 20, de 1º de março de 2016**. Brasília, DF: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, 2016.

RECEITA FEDERAL. **Solução de Consulta COSIT nº 23, de 18 de março de 2021**. Brasília, DF: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, 2021.

RECEITA FEDERAL. **Solução de Consulta COSIT nº 42, de 17 de janeiro de 2017**. Brasília, DF: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, 2017.

RECEITA FEDERAL. **Solução de Consulta COSIT nº 397, de 5 de setembro de 2017**. Brasília, DF: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, 2017.

SAAD, Natrah. Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View. **Procedia – Social and Behavioral Sciences**, v. 109, p. 1069-1075, 2014. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2013.12.590>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042813052294>. Acesso em: 6 jul. 2023.

SABINO ALVES, José Carlos. **A Consulta Tributária como um Instrumento da Segurança Jurídica**. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Direito Tributário) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2016.

SAMPAIO, Rafael Cardoso; LYCARIÃO, Diógenes. **Análise de conteúdo categorial**: manual de aplicação. Brasília: Enap, 2021.

SAMPIERI, Roberto H.; COLLADO, Carlos F.; LUCIO, María D. P. B. **Metodologia de pesquisa**. São Paulo: Grupo A, 2013. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788565848367/>. Acesso em: 20 mar. 2024.

SANTOS, M. V. dos; CARVALHO, H. L. M. de; ÁVILA, L. A. C. de. Complexidade tributária brasileira e sua influência na evasão fiscal. **Revista De Gestão E Secretariado**, São Paulo, v. 13, n. 3, p. 625-643, set.-dez. 2022. DOI: <https://doi.org/10.7769/gesec.v13i3.1347>. Disponível em: <https://ojs.revistagesec.org.br/secretariado/article/view/1347>. Acesso em: 10 jul. 2023.

SLEMROD, J. The Etiology of Tax Complexity: Evidence from U.S. State Income Tax Systems. **Public Finance Review – Sage Journals**, v. 33, n. 3, p. 279-299, 2005. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/1091142105275003>. Acesso em: 3 jul. 2023.

THOMAS, Janice; MENGEL, Thomas. Preparing project managers to deal with complexity – Advanced project management education. **International Journal of Project Management**, v. 26, n. 3, p. 304-315, abr. 2008. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0263786308000057>. Acesso em: 29 set. 2023.

ULPH, D. T. Measuring tax complexity. **School of Economics & Finance Discussion Paper**, University of St Andrews, n. 1417, , p. 1-13, out. 2014. Disponível em: https://research-repository.st-andrews.ac.uk/bitstream/handle/10023/6755/Ulph_EconDiscPap_1417.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 7 dez. 2023.

VICENTE, Eduarda da Silva; BRITES, Valéria de Oliveira. Simples Nacional: Uma abordagem da produção científica. **Revista Cadernos de Negócios**, v. 3, n. 1, p. 48-59, 2022. Disponível em: <https://www.unifeso.edu.br/revista/index.php/cadernosdenegocios>. Acesso em: 18 jul. 2023.

APÊNDICE A – Regras de contagem de ocorrências dos fatores Mudanças e Detalhes na Lei Complementar nº 123/2006

Fator: Mudança

Descrição: Regulação sujeita a frequentes mudanças

Definição: Quantidade de mudanças a qual um artigo da lei foi alterado desde a publicação.

Escopo: Lei Complementar nº 123/2006 – texto original, Lei Complementar nº 127/2007, Lei Complementar nº 128/2008, Lei Complementar nº 133/2009, Lei Complementar nº 139/2011, Lei Complementar nº 147/2014, Lei Complementar nº 154/2016, Lei Complementar nº 155/2016, Lei Complementar nº 167/2019, Lei Complementar nº 169/2019, Lei Complementar nº 182/2021 e Lei Complementar nº 188/2021.

Regras de quantificação: Quantificar um fator mudança para cada vez que o artigo sofreu modificação. São consideradas mudanças a alteração do texto legal, a supressão de texto anteriormente existente ou o acréscimo de texto anteriormente inexistente. A quantificação deve ser realizada por unidade de análise, definido como cada divisão da lei (artigo, parágrafo, inciso e alínea). Posteriormente, a quantificação deve ser agrupada por artigo. Não há limite de quantificação, pois cada unidade de divisão da lei pode ser alterada diversas vezes.

Regras de não quantificação: Casos em que não houve alteração, supressão ou acréscimo no texto desde a publicação.

Exemplos: Art. 18, caput – redação alterada pelas Leis Complementares nº 128/2008, 147/2014 e 155/2016; Art. 18, § 5º, caput e I e VI – Incluídos pela Lei Complementar nº 128/2008; Art. 18, § 5º, I a VII – Revogados pela Lei Complementar nº 128/2008.

Fator: Detalhes

Descrição: Regulação contém detalhes excessivos, como muitas regras, exceções à regra e referência cruzada com outras normas

Definição: Quantidade de detalhamentos, exceções e referências cruzadas que um artigo da lei possui.

Escopo: Lei Complementar nº 123/2006, texto vigente em 31/12/2023.

Regras de quantificação: Quantificar um fator detalhes para cada lista, rol, enumeração, ou similar, que um artigo apresente, com mínimo de 3 itens; ou para cada vez que um artigo faça alguma exceção; ou para cada vez que um artigo fizer referência direta ou indireta a outro artigo, lei ou outro tipo de diploma normativo. Posteriormente, a quantificação deve ser agrupada por artigo. Não há limite de quantificação pois cada unidade de divisão da lei pode fazer referência à diversos diplomas legais, criar várias exceções. Cada lista, rol, ou enumeração feita é uma divisão de lei é quantificada uma única vez, independentemente da quantidade de elementos.

Regras de não quantificação: Não quantificar quando a exceção ou referência acontecer dentro do próprio artigo. Não considerar como lista/rol/enumeração a citação a “União, Estados, Distrito Federal e Municípios” ou “federal, estadual e municipal”, em qualquer ordem, havendo supressão ou não de alguma das palavras.

Exemplos:

Art. 13, incisos I a VIII – lista/rol; Art. 17, VII – enumeração; Art. 17, X, b, 3 – detalhamento; Art. 17. XVI – exceção; Art. 13, VI – referência cruzada legislação externa; Art. 18, § 4ºA, II – referência cruzada legislação interna; Art. 21, IV – referência cruzada por referência indireta.

APÊNDICE B – Livro de rotulação das perguntas das soluções de consulta

Categoria: Motivação.

Descrição: O que motivou o optante a protocolar a consulta tributária.

Definição: Identificar, dentro dos temas definidos, qual a origem da dúvida que motivou o contribuinte a protocolar a consulta tributária.

Unidade de Análise: Pergunta feita pelo contribuinte, indicada na parte denominada relatório da solução de consulta.

Rótulos: Benefício Fiscal/Imunidade; Incidência Tributária; Obrigações Acessórias; Opção.

Regras de rotulação: Benefício Fiscal/Imunidade, quando o optante deseja saber os reflexos de benefícios fiscais, isenções ou imunidades na apuração feita dentro do Simples Nacional, inclusive sobre base de cálculo desses benefícios; Incidência Tributária, quanto se deseja saber a correta incidência tributária ou não incidência de determinado fator gerador na apuração, inclusive tributação monofásica, dúvidas sobre qual anexo de tributação é correto; Obrigações Acessórias, hipótese em que o optante questiona a necessidade de se prestar uma obrigação acessória ou a correta forma de fazê-la sendo optante pelo Simples Nacional; Opção, situação que o optante questiona a possibilidade/regularidade de se optar pelo Simples Nacional dentro da atividade econômica que exerce. Caso a pergunta não seja reproduzida, *ipsis literis*, ela será presumida conforme a descrição feita pela autoridade respondente no relatório.

Exemplos:

1. Benefício fiscal/imunidade: Atacadista de livros, revistas, jornais e periódicos se beneficia da imunidade de IPI e isenção de PIS/COFINS (SC nº 95/2014); venda feita por optante para Itaipu Binacional é isenta pelo Tratado Brasil-Paraguai (SC nº 584/2017); hotelaria para não residentes é considerada exportação de serviços para fins de não incidência de tributos (SC nº 18/2022).
2. Incidência tributária: Gorjeta integra a receita bruta tributável (SC nº 191/2014); pode deduzir repasses a terceiros da receita bruta tributável (SC nº 263/2014); incide PIS/COFINS monofásico na fabricação e venda de bebidas frias por optante (SC nº 115/2020); incide retenção previdenciária na prestação de serviços de engenharia (SC

nº155/2020); qual anexo deve segregar receita de prestação de serviço de controle de pragas urbanas, imunização e desratização (SC nº 215/2014).

3. Obrigações Acessórias: Pode utilizar pagamentos feitos após os efeitos da exclusão para compensar débitos com a RFB (SC nº 283/2019); optante pelo SN está sujeito ao registro no Siscoserv (SC nº 209/2017); pagamentos de honorários sucumbenciais para optante devem ser informado em DIRF (SC nº 267/2019).
4. Opção: Pode optar pelo SN quem aluga bens móveis com a mão de obra necessária à operação (SC nº 64/2013); pode optar pelo SN quem aluga imóvel próprio (SC nº 127/2014); pode optar pelo SN quem presta serviço de portaria virtual (SC nº 551/2017); pode optar pelo SN sociedade que incorpora outra sociedade (SC nº 167/2020).

**APÊNDICE C – Critérios de seleção dos artigos da Lei Complementar
nº 123/2006**

(Continua)

Artigo	Selecionado?	Motivo
1º	Não	Trata de normas gerais
2º	Não	Dispositivo direcionado para a Administração Tributária
3º	Sim	Regras de enquadramento como ME ou EPP
3ºA	Sim	Extensão do enquadramento para produtores rurais
3ºB	Sim	Regras de enquadramento como ME ou EPP
4º	Não	Dispositivo direcionado para a Administração Tributária
5º	Não	Dispositivo direcionado para a Administração Tributária
6º	Não	Dispositivo direcionado para a Administração Tributária
7º	Não	Dispositivo direcionado para a Administração Tributária
8º	Não	Dispositivo direcionado para a Administração Tributária
9º	Não	Dispositivo direcionado para a Administração Tributária
10º	Não	Dispositivo direcionado para a Administração Tributária
11º	Não	Dispositivo direcionado para a Administração Tributária
12º	Sim	Institui o Simples Nacional
13º	Sim	Tributos abrangidos
13ºA	Sim	Limite ICMS
14º	Sim	Regra de incidência IRRF sócios de PJ optante
15º	Não	Artigo vetado
16º	Sim	Regra de opção
17º	Sim	Vedações de ingresso
18º	Sim	Regras de apuração do tributo devido
18ºA	Não	MEI
18ºB	Não	Responsabilidade por retenção em contratação de MEI
18ºC	Não	MEI Rural
18ºD	Não	IPTU para MEI
18ºE	Não	Garantias do MEI
18ºF	Não	Transportador autônomo de cargas MEI
19º	Sim	Sublimites ICMS
20º	Sim	Sublimites ICMS

(Continua)

Artigo	Selecionado?	Motivo
21º	Sim	Regras de recolhimento
21ºA	Não	Inscrição no Cadin
21ºB	Não	Prazo para vencimento de tributos por substituição ou monofásicos
22º	Não	Repartição de receitas
23º	Sim	Créditos tributários
24º	Sim	Benefício Fiscal
25º	Sim	Obrigações acessórias
26º	Sim	Obrigações acessórias
27º	Sim	Obrigações acessórias
28º	Sim	Exclusão
29º	Sim	Exclusão
30º	Sim	Exclusão
31º	Sim	Exclusão
32º	Sim	Exclusão
33º	Não	Competência para fiscalização
34º	Sim	Omissão de receitas
35º	Sim	Acréscimos legais
36º	Sim	Acréscimos legais
36ºA	Sim	Penalidades
37º	Sim	Penalidades
38º	Sim	Penalidades
38ºA	Sim	Penalidades
38ºB	Sim	Penalidades
39º	Sim	PAF
40º	Sim	Consulta tributária
41º	Sim	Foro judicial tributário
42º	Não	Licitações públicas
43º	Não	Licitações públicas
44º	Não	Licitações públicas
45º	Não	Licitações públicas
46º	Não	Licitações públicas
47º	Não	Licitações públicas

(Continua)

Artigo	Selecionado?	Motivo
48º	Não	Licitações públicas
49º	Não	Licitações públicas
49ºA	Não	Exportações
49ºB	Não	Exportações
50º	Não	Segurança e medicina do trabalho
51º	Não	Obrigações trabalhistas
52º	Não	Obrigações trabalhistas
53º	Não	Revogado
54º	Não	Foro judicial trabalhista
55º	Não	Fiscalização trabalhista
56º	Não	Formação de SPE
57º	Não	Dispositivo direcionado para a Administração Pública
58º	Não	Linhas de crédito em bancos
58ºA	Não	Linhas de crédito em bancos
59º	Não	Linhas de crédito em bancos
60º	Não	Vetado
60ºA	Não	Garantias para crédito
60ºB	Não	Garantias para crédito
60ºC	Não	Vetado
61º	Não	Apoio ao comércio exterior
61ºA	Não	Aporte de capital por investidor-anjo
61ºB	Não	Aporte de capital por investidor-anjo
61ºC	Não	Aporte de capital por investidor-anjo
61ºD	Não	Aporte de capital por investidor-anjo
61ºE	Não	Sociedade de Garantia Solidária e Contragarantia
61ºF	Não	Sociedade de Garantia Solidária e Contragarantia
61ºG	Não	Sociedade de Garantia Solidária e Contragarantia
61ºH	Não	Sociedade de Garantia Solidária e Contragarantia
61ºI	Não	Sociedade de Garantia Solidária e Contragarantia
62º	Não	Dispositivo direcionado para a Administração Pública
63º	Não	Acesso ao FAT
64º	Não	Estímulo à inovação

(Continua)

Artigo	Selecionado?	Motivo
65º	Não	Estímulo à inovação
65ºA	Não	Inova Simples
66º	Não	Dispositivo direcionado para a Administração Pública
67º	Não	Dispositivo direcionado para a Administração Pública
67ºA	Não	Dispositivo direcionado para a Administração Pública
68º	Não	Equipara MEI a microempresário
69º	Não	Vetado
70º	Não	Dispensa obrigações societárias
71º	Não	Dispensa obrigações societárias
72º	Não	Revogado
73º	Não	Protesto de títulos
73ºA	Não	Protesto de títulos
74º	Não	Permite acesso à justiça especial
74ºA	Não	Permite acesso à justiça especial
75º	Não	Permite a conciliação, mediação e arbitragem
76º	Não	Incentiva a criação de fóruns de representação
76ºA	Não	Incentiva a criação de fóruns de representação
77º	Não	Dispositivo direcionado para a Administração Tributária
78º	Não	Artigo vetado
79º	Não	Dispositivo direcionado para a Administração Tributária
79ºA	Não	Artigo vetado
79ºB	Sim	Vencimento dos tributos relativos ao mês de julho/2007
79ºC	Sim	Regra de transição do Simples Federal para o Simples Nacional
79ºD	Sim	Regra de transição para empresas tributadas simultaneamente pelo IPI e ISS
79ºE	Sim	Regra de transição para o ano de 2018 após a alteração do teto de faturamento para 4,8 milhões
80º	Não	Altera a Lei nº 8212/91
81º	Não	Altera a Lei nº 8212/91
82º	Não	Altera a Lei nº 8213/91
83º	Não	Altera a Lei nº 8213/91
84º	Não	Altera a CLT
85º	Não	Vetado

(Conclusão)

Artigo	Selecionado?	Motivo
85ºA	Não	Dispositivo direcionado para a Administração Pública
86º	Não	Permite alteração por lei ordinária de matérias que não possuem reserva legal de alteração por lei complementar
87º	Não	Altera a LC 63/90
87ºA	Não	Dispositivo direcionado para a Administração Pública
88º	Não	Vigência da lei
89º	Não	Revoga leis