

O Impacto da Não Segregação da Receita Bruta para Determinação das Alíquotas no SIMPLES Nacional: Um Estudo de Caso sobre o Não Favorecimento do Tratamento Diferenciado

Área temática: Contabilidade Gerencial

RESUMO

O SIMPLES Nacional tem por objetivo estabelecer um tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas, por meio da atribuição de menor carga tributária, menor obrigação acessória e maior acesso ao crédito. O objetivo deste estudo é demonstrar que, quando uma empresa desse porte atua com várias atividades distintas, esse tratamento diferenciado, ao invés de favorecê-la, na verdade acaba não trazendo o benefício esperado. A pesquisa justifica-se pela relevante quantidade de microempresas e empresas de pequeno porte existentes no Brasil, vez que o total dessas empresas no país supera a marca de seis milhões de estabelecimentos, de acordo com dados divulgados pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE (2011). Como metodologia para realizar o estudo, foi escolhida a modalidade de estudo de caso, por possibilitar a investigação do fenômeno dentro de um contexto real, a partir de levantamento bibliográfico e de coleta de dados. O resultado do estudo, por meio de pesquisa empírica junto a uma empresa de pequeno porte, indicou que, sem a segregação da receita bruta para determinação das alíquotas incidentes, o tributo fica mais caro, chegando a apresentar uma carga tributária 17,67% superior, eliminando o favorecimento constitucional previsto para as empresas desse porte.

Palavras-chave: SIMPLES Nacional. Gestão tributária. Microempresa. Pequena Empresa.

1 Introdução

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 179, estabelece que a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios dispensem às micro e pequenas empresas um tratamento jurídico diferenciado e favorecido, a fim de estimular seu desenvolvimento por meio da simplificação de suas obrigações. Nesse sentido, foi promulgada a Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o SIMPLES Nacional, com a finalidade de estabelecer um regime único de arrecadação de impostos e contribuições.

De acordo com estudo realizado pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, em parceria com o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos – DIEESE (2011), no ano de 2010 as micro e pequenas empresas (MPEs) correspondiam a 99% das empresas brasileiras; apurou-se também que, na década de 2000, houve a criação de aproximadamente 1,9 milhão de novos estabelecimentos de micro e pequenas empresas no Brasil, equivalente a um crescimento médio de 3,7% ao ano, fazendo com que o total dessas empresas superasse então a marca de 6 milhões de estabelecimentos no país.

Entretanto, quando se discute a questão das empresas desse porte com mais de um ramo de atividade – comércio, indústrias e serviços –, nota-se que o tratamento diferenciado pode gerar maiores custos adicionais para a empresa, por não haver a segregação de receitas no momento de determinação das alíquotas do SIMPLES Nacional.

Surge, portanto, a questão de pesquisa: as empresas do SIMPLES Nacional com mais de uma atividade possuem ou não custos adicionais em relação às empresas que possuem uma única atividade ?

De acordo com Higuchi et al. (2011), a opção pela tributação com base no SIMPLES Nacional é mais vantajosa do que a tributação pelo lucro presumido ou pelo lucro real. Sendo assim, a questão dessa vantagem é ainda mais discutida quando uma empresa exerce mais de um ramo de atividade (comércio, indústria e serviços), que pode ter um tratamento desfavorável em relação às empresas que exercem apenas um ramo de atividade. O mesmo autor completa que “o administrador da empresa terá que escolher o regime de tributação menos oneroso em termos de tributos e burocracia”. Portanto, deve-se identificar a questão do planejamento tributário adequadamente, de acordo com cada estrutura organizacional.

Sendo assim, esse tratamento desfavorável contraria o que preconiza a Constituição Federal Brasileira (CF), em relação à adoção de tratamento jurídico diferenciado que incentive as microempresas e empresas de pequeno porte à simplificação, redução ou eliminação de obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias ou creditícias, como indicado em seu artigo 179:

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

Devido à escassez de pesquisas relacionadas à carga tributária de empresas optantes do SIMPLES Nacional que tenham duas ou mais atividades, este estudo traz uma proposta para mensurar o impacto tributário de uma empresa que tem essa característica, ou seja, possui duas atividades diferentes (indústria e serviços), devido a não segregação de receitas na determinação das alíquotas de incidência.

2 SIMPLES Nacional: Aspectos Constitucionais do Tratamento Tributário Favorecido

Conforme exposto anteriormente, o art. 179 da CF/88 dispõe sobre os aspectos para estabelecer o tratamento diferenciado às microempresas (MEs) e empresas de pequeno porte (EPPs), acerca da simplificação, da redução ou da eliminação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias ou creditícias.

Entretanto, foi a promulgação da Emenda Constitucional n.º 6, de 15 de agosto de 1995, que alterou o inciso IX do art. 170 da CF/88 e propiciou, dessa maneira, o surgimento do tratamento favorecido a se aplicar às MEs e EPPs, denominado também como Princípio Geral de Atividade Econômica, conforme abaixo:

TÍTULO VII

Da Ordem Econômica e Financeira

CAPÍTULO I

DOS PRINCÍPIOS GERAIS DA ATIVIDADE ECONÔMICA

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IX - tratamento **favorecido** para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (BRASIL, 1995, grifo nosso)

Com a promulgação da Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2003, e inclusão da alínea *d* ao inciso III do art. 146 da CF, novamente o adjetivo “favorecido” foi citado, prevendo a criação de lei complementar para definir e estabelecer regime tributário de tratamento diferenciado e favorecido às MEs e EPPs. *In verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e **favorecido** para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239 (BRASIL, 2003, grifo nosso)

Portanto, com a criação da Lei Complementar - LC n.º 123, em 14 de dezembro de 2006, em seu art. 12, o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas MEs e EPPs foi instituído e denominado SIMPLES Nacional, que implica em um recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, englobando os tributos federais Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP); o imposto de competência estadual - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) -, e, por fim, o imposto de competência municipal - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Além desses tributos, a mesma lei complementar ainda destaca, no art. 13, § 1.º, que esse recolhimento mensal não exclui a incidência de outros impostos ou contribuições, tais como o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF, Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II, Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE, Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, e ICMS devido nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, entre outros relacionados no referido artigo.

2.1 Sistemática de Cálculo do SIMPLES Nacional

Para determinar qual alíquota será aplicada para o pagamento do Regime Unificado, o art. 18 da Lei Complementar n.º 123/06 dispõe que as MEs e EPPs devem utilizar a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração, sendo a alíquota determinada conforme o tipo de atividade desenvolvida - o que determina em qual tabela a receita da empresa deve ser classificada. Logo, quanto maior a receita bruta acumulada, maior será a alíquota do SIMPLES Nacional.

Entretanto, após definir o montante da receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao período da apuração e identificadas as alíquotas de acordo com a atividade – conforme estipulado nos anexos de I a V da lei acima citada – a aplicação das alíquotas estará sujeita à segregação das receitas mensais conforme as atividades das MEs e EPPs.

Isso quer dizer que, para determinação das alíquotas, a receita bruta acumulada será a soma de todo 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 de todas as atividades executadas pela ME e EPP. Porém, para a aplicação das alíquotas sobre a receita mensal, deve ser aplicada a segregação conforme a atividade, fazendo com que a alíquota determinada seja maior para a atividade que possui menor faturamento, ou até mesmo para ambas as atividades, por não haver a segregação na receita para determinação das alíquotas.

Assim, a situação apresenta-se, em resumo, conforme demonstrado no quadro 1 a seguir:

Quadro 1 – Resumo da situação para apuração do SIMPLES Nacional

Determinação de alíquota	Apuração do valor devido mensal
Receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores – NÃO SEGREGADA por atividade	Receita do mês de apuração – SEGREGADA por atividade

Fonte: elaborado pelo autor

Pelo fato de totalizar em conjunto as receitas de todas as atividades, isso faz com que a receita bruta acumulada seja maior. Sendo maior, logo a alíquota a ser aplicada também será maior, uma vez que é determinada de forma crescente, com base nas faixas de receita, e estará em desacordo com a receita segregada por atividade mensal da apuração do SIMPLES Nacional. Ora, não seria o caso de determinar a alíquota do SIMPLES Nacional com base nas receitas segregadas por atividade ?

3 Planejamento Tributário

O planejamento tributário atualmente é considerado uma atividade essencial dentro das empresas, devido à alta complexidade e à onerosa carga do sistema tributário brasileiro; em decorrência disso, as empresas necessitam antecipar fatos futuros e planejar a melhor situação para elas. Gubert (2003) define planejamento tributário como “o conjunto de condutas comissivas ou omissivas da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legal e lícitamente os ônus dos tributos”.

Borinelli (2006) também destaca a função da administração tributária, dizendo que são de responsabilidade da controladoria as atividades pertinentes à contabilidade tributária - também chamada de contabilidade fiscal -, ou seja, o atendimento das obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar tributos, bem como elaborar o planejamento tributário da organização.

Malkowski (2000) define planejamento tributário como sendo “a designação corrente para uma série de procedimentos tradicionalmente conhecidos como formas de economia de imposto” e esclarece que esse procedimento faz parte de algo mais amplo, o planejamento empresarial, necessário para tomadas de decisões com vistas à realização do objetivo precípua da empresa, que é o lucro.

Portanto, percebe-se que, para Borinelli (2006) e Malkowski (2000), o planejamento tributário é amplo e o entendimento é de que a controladoria tem a responsabilidade de atender a toda essa demanda de economia legítima de tributos e também ao planejamento empresarial.

Entretanto, no Brasil, a sonegação fiscal e a informalidade acabam atrapalhando o desenvolvimento nacional e são armas para a desigualdade empresarial, pois afetam diretamente a concorrência.

Gallo, Pereira e Lima (2006) asseguram que a sonegação, sem dúvida nenhuma, constitui o maior inimigo da justiça fiscal, pois sua existência faz com que sejam utilizadas alíquotas nominais ou legais excessivamente altas nos tributos para compensar perdas e garantir determinado nível de arrecadação. Contudo, essas mesmas alíquotas elevadas, em vez de compensarem a perda de arrecadação, podem estar incentivando ainda mais a prática da sonegação, dando origem ao círculo vicioso da injustiça fiscal.

Nasser (2007) afirma que no Brasil, como em muitas outras economias em desenvolvimento, grande número de empresas informais em vários setores sonegam tributos e obrigações sociais trabalhistas, ignoram as normas de segurança e qualidade e infringem direitos autorais. Com isso, têm benefícios nos custos que permitem uma vantagem competitiva desleal com relação às empresas formais; estas últimas perdem lucro e fatia do mercado e assim têm menos capital para investir em tecnologia e outras medidas para melhorar a produtividade.

Estudiosos e tributaristas admitem que sistemas tributários complexos favorecem as fraudes fiscais, não só por reduzir a capacidade de compreensão das obrigações tributárias pelos contribuintes, mas também por obstaculizar o trabalho da fiscalização, cujos agentes necessitam de constante atualização, incentivo e treinamento (MACIEL, 2008).

Nesse sentido, com a problemática da não segregação de receitas acumuladas, que interfere na definição das alíquotas do SIMPLES Nacional, percebe-se que muitas empresas acabam criando outras empresas para deixar cada uma delas com uma atividade diferente, utilizando assim um planejamento tributário perigoso para a saúde empresarial.

4 Metodologia

Segundo Richardson (1999), enquanto o método científico é o caminho da ciência para se chegar a um objetivo, a metodologia corresponde aos procedimentos e regras utilizadas por determinado método.

Nesse sentido, existem diversas estratégias que podem ser aplicadas de acordo com cada objetivo, a fim de obter respostas às questões propostas em pesquisa empírica.

De acordo com Yin (2001), existem diversas estratégias de pesquisa em ciências sociais, tais como *survey*, histórica, análise de informações de arquivos e estudo de caso. Três condições determinam a estratégia a ser utilizada: o tipo de questão proposta, a extensão de controle que o pesquisador tem sobre eventos comportamentais efetivos e o grau de enfoque em acontecimentos históricos em oposição a acontecimentos contemporâneos.

Ainda de acordo com esse autor, o estudo de caso é uma pesquisa empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto real. Portanto, em decorrência de um indício de não favorecimento do tratamento diferenciado do SIMPLES Nacional, e por estratégia de pesquisa, este trabalho enquadra-se nessa modalidade de estudo de caso. Isso quer dizer que o estudo é desenvolvido de forma profunda sobre algum feito, sendo que o resultado a ser obtido consiste na aquisição de um conhecimento extenso e minucioso da situação real.

Segundo Martins (2006), para garantir a confiabilidade de um estudo de caso, é necessária a utilização de várias fontes de evidências para permitir o desenvolvimento da investigação em várias direções, para então as conclusões e descobertas ficarem mais convincentes e apuradas.

Logo, neste estudo de caso, foram utilizadas as seguintes técnicas para a coleta de dados e evidências: levantamento bibliográfico, análise documental e análise dos resultados obtidos por meio de simulação com o modelo identificado, como não favorecido a pequenas e médias empresas optantes pelo SIMPLES Nacional.

5 Discussão e Análise de Dados

As atividades executadas pela empresa analisada são de industrialização e manutenção e reparos em equipamentos eletrônicos. Portanto, a tributação utilizada é a prevista nos anexos II e III da já mencionada Lei Complementar n.º 123/06.

É importante mencionar que o estudo foi realizado a partir das informações do ano de 2011, portanto os anexos utilizados são anteriores à vigência das Leis Complementares n.º 139/11 e 147/14, que passaram a vigorar a partir dos anos de 2012 e 2015, respectivamente.

O estudo de caso foi utilizado como estratégia adequada para a discussão do problema, pois, neste caso, empresas optantes pelo SIMPLES Nacional, que possuem mais de uma atividade e são tributadas de acordo com o previsto nos anexos I a V da LC n.º 123/06, são impactadas na tributação de forma a reduzir ou até mesmo eliminar o favorecimento do tratamento diferenciado pretendido pelo SIMPLES Nacional.

Considerando os dados reais da empresa, demonstra-se o cálculo do tributo para o mês de janeiro de 2011 na tabela 1 a seguir, tanto sem a segregação das receitas conforme determina a lei, quanto com a segregação das receitas conforme proposto neste estudo.

Tabela 1 – Cálculo da tributação do SIMPLES Nacional no mês de janeiro de 2011

JANEIRO – 2011					
Receita Bruta Acumulada (jan/10 a dez/10 - Total)			1.130.768,77	100,00%	
Receita Bruta Acumulada (jan/10 a dez/10 - Industrialização)			1.074.078,77	94,99%	
Receita Bruta Acumulada (jan/10 a dez/10 - Serviço)			56.690,00	5,01%	
Receita Mensal para Apuração – jan/11 - Total			49.115,51	100,00%	
Receita Mensal para Apuração – jan/11 - Industrialização			43.058,20	87,67%	
Receita Mensal para Apuração – jan/11 - Serviços			6.057,31	12,33%	
DETERMINAÇÃO DE ALÍQUOTA – JANEIRO – 2011					
Receita Acumulada Não Segregada			Receita Acumulada Segregada		
Atividade	R\$ - (A)	% - (B)	Atividade	R\$ - (C)	% - (D)
Industrialização	1.130.768,77	9,62	Industrialização	1.074.078,77	9,53
Serviço	1.130.768,77	13,68	Serviço	56.690,00	6,00
SIMPLES NACIONAL A PAGAR – JANEIRO – 2011					
Receita Acumulada Não Segregada			Receita Acumulada Segregada		
Atividade	R\$		Atividade	R\$	
Industrialização (A) x (B)	4.142,20		Industrialização (C) x (D)	4.103,45	
Serviço (A) x (B)	828,64		Serviço (C) x (D)	363,44	
TOTAL	4.970,84		TOTAL	4.466,89	
DIFERENÇA TRIBUTAÇÃO A MAIOR PELA NÃO SEGREGAÇÃO					503,95

Fonte: elaborada pelo autor

Apurando-se a tributação em cada um dos meses de 2011, nos mesmos moldes dos dados demonstrados na tabela 1, referentes a janeiro de 2011, tem-se a situação demonstrada nas tabelas 2 e 3 a seguir:

Tabela 2 – Diferença da tributação pelo SIMPLES Nacional com Receita Bruta segregada e não segregada

Mês	Receita bruta 12 meses anteriores			Determinação de alíquotas por atividade				Diferença de tributação a maior por mês
	Total	Indust.	Serv.	Com a RB não segregada		Com a RB segregada		
				Ind.	Serv.	Ind.	Serv.	
Jan	49.115,51	43.058,20	6.057,31	9,62%	13,68%	9,53%	6,00%	503,95
Fev	79.925,36	66.869,52	13.055,84	9,62%	13,68%	9,53%	6,00%	1.062,87
Mar	67.949,88	51.291,88	16.658,00	9,62%	13,68%	9,53%	6,00%	1.325,50
Abr	115.100,34	87.211,94	27.888,40	9,62%	13,68%	9,53%	6,00%	2.105,57
Mai	99.268,74	73.027,33	26.241,41	9,53%	13,55%	9,53%	6,00%	2.081,06
Jun	65.247,43	57.719,43	7.528,00	9,53%	13,55%	8,95%	6,00%	903,14
Jul	102.205,05	85.783,83	16.421,22	9,53%	13,55%	8,95%	6,00%	1.737,35
Ago	127.547,94	106.842,44	20.705,50	9,53%	13,55%	8,95%	6,00%	2.182,95
Set	95.487,89	75.466,89	20.021,00	9,53%	13,55%	8,95%	6,00%	1.949,29
Out	79.396,80	76.025,80	3.371,00	9,53%	13,55%	8,95%	6,00%	695,46
Nov	102.901,73	94.118,73	8.783,00	9,53%	13,55%	8,95%	6,00%	1.209,01
Dez	95.607,00	94.218,00	1.389,00	9,62%	13,68%	8,95%	4,00%	765,72

Fonte: elaborada pelo autor

TABELA 3 – COMPARAÇÃO FINAL

SIMPLES Nacional calculado durante o ano com RB não segregada	110.036,98	117,67%
SIMPLES Nacional calculado durante o ano com RB segregada	93.515,11	100,0%
Total da diferença a maior pela não segregação da receita na determinação das alíquotas	16.521,87	17,67%

Fonte: elaborada pelo autor

Portanto, conforme exposto acima, esta empresa, que possui duas atividades distintas, terá um aumento de 17,67% na tributação no SIMPLES Nacional. Isso ocorre porque, de acordo com a Lei Complementar n.º 123/06, a soma dos últimos 12 meses da receita bruta total das atividades em conjunto será utilizada para definir a alíquota a ser aplicada a cada atividade e anexo de modo individualizado.

Entretanto, já que existem atividades distintas, se fosse utilizada a soma dos últimos 12 meses para cada atividade, ou seja, a soma para a atividade industrial e, posteriormente, a

soma para a atividade de prestação de serviços, a determinação das alíquotas seria diferente do modelo atual da Receita Federal do Brasil e, com isso, não haveria o aumento de 17,67% da carga tributária para a EPP em estudo.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A maioria das empresas brasileiras atualmente é optante pelo SIMPLES Nacional, e, sem a segregação da receita bruta para determinação das alíquotas, conforme demonstrado no estudo, o tributo fica mais caro, consequentemente aumentando a carga tributária das MEs e EPPs, eliminando dessa forma o favorecimento constitucional previsto para as empresas desse porte.

As MEs e EPPs têm função socioeconômica fundamental para o país, pois, de acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas– SEBRAE (2012), a projeção do número de MEs e EPPs optantes pelo SIMPLES Nacional para o ano de 2022 é de 12,9 milhões; por isso, existe um tratamento diferenciado, com o objetivo de gerar competitividade para essas empresas. Por conseguinte, pelo aumento da carga tributária, as empresas acabam se utilizando de planejamento equivocado para sua redução, praticando na realidade o que é evasão e não o planejamento tributário, que é a chamada elisão.

Considerando-se que os resultados desta pesquisa não podem ser generalizados, sugere-se a continuidade da investigação do assunto, por se tratar de tema pouco explorado e de grande relevância para um grande número de empresas optantes pelo SIMPLES Nacional, ampliando-se a amostra para um grupo maior de empresas optantes que desenvolvam mais de uma atividade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 28/05/2012.

_____. **Lei Complementar n.º 123**, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das leis n.º 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 5.452, de 1.º de maio de 1943, da Lei n.º 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar n.º 63, de 11 de janeiro de 1990 e revoga as Leis n.º 9.317, de 5 de dezembro de 1996 e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Diário Oficial da União, Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm> Acesso em: 28/05/2012.

_____. **Lei Complementar n.º 139**, de 10 de novembro de 2011. Altera dispositivos da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF. Disponível em:

<<http://www18.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeisComplementares/2011/leicp139.htm>>

Acesso em: 28 out. 2014

_____. **Lei Complementar n.º 147**, de 07 de agosto de 2014. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e as Leis nos 5.889, de 8 de junho de 1973, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 9.099, de 26 de setembro de 1995, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 8.934, de 18 de novembro de 1994, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp147.htm> . Acesso em: 28 out. 2014

_____. **Emenda Constitucional n.º 6**, de 15 de agosto de 1995. Altera o inciso IX do art. 170, o art. 171 e o § 1º do art. 176 da Constituição Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc06.htm>. Acesso em: 28 out. 2014

_____. **Emenda Constitucional n.º 42**, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 28 out. 2014

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria de da práxis. Tese (Doutorado em contabilidade). Universidade de São Paulo. 2006.

GALLO, M. F., PEREIRA, C. A. e LIMA, E. M. **Mensuração da Carga Tributária Efetiva**: Existem Divergências entre os Enfoques Econômico e Contábil? In: 30.º Encontro da ANPAD, 2006, Salvador/BA, 2006. CD-ROM.

GUBERT, P. A. P. **Planejamento Tributário**: análise jurídica e ética. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003.

HIGUCHI, Hiromi. et al. **Imposto de Renda das Empresas, Interpretação e Prática**. 36 ed. São Paulo: IR Publicações, 2011.

MACIEL, Everardo. A maré turva do sistema tributário. Artigo. **Revista ETCO**. Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. São Paulo: Letras & Lucros. Ano 5, n.º 10, p. 13. 2008.

MALKOWSKI, Almir. **Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal**. São Paulo: Editora de Direito, 2000.

MARTINS, G. A. **Estudo de caso**: uma estratégia de pesquisa. São Paulo: Ed. Atlas, 2006.

NASSER, A. Expanding the formal economy. **McKinsey Quarterly**; 2007 Special Edition, p. 97-98, 2 p. Business Source Premier.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1999.

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Pequenos negócios em números**. Disponível em:
<<http://www.sebraesp.com.br/index.php/234-uncategorised/institucional/pesquisas-sobre-micro-e-pequenas-empresas-paulistas/micro-e-pequenas-empresas-em-numeros>>. Acesso em: 10 abr. 2015

_____. **MPE Indicadores Pequenos Negócios no Brasil. 2013**. Disponível em:
<<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Novo%20MPE%20Indicadores%2013%2003%2014.pdf>>. Acesso em 10 abr. 2015

_____; DIEESE - DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS (responsável pela elaboração da pesquisa, dos textos, tabelas, gráficos e mapas). **Anuário do trabalho na micro e pequena empresa**. 6. ed. Brasília, DF; DIEESE, 2013. Disponível em:
<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario%20do%20Trabalho%20Na%20Micro%20e%20Pequena%20Empresa_2013.pdf>. Acesso em 10 abr. 2015

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. São Paulo: Bookman, 2001.