

METODOLOGIA

PESQUISA COMPLEMENTAR: ESTUDOS-PILOTO

PAGAMENTO DE IMPOSTOS NO REGIME DO SIMPLES NACIONAL

O *Doing Business Subnacional Brasil 2021* inclui um segundo estudo-piloto, que analisa o processo de pagamento de impostos por meio do regime tributário do Simples Nacional. Este estudo-piloto abrange as mesmas cinco localidades do estudo a respeito do registro de um MEI (Amazonas, Ceará, Distrito Federal, Minas Gerais e Rio Grande do Sul), analisando dois cenários de empresas que optam por este regime tributário: uma microempresa comercial e uma pequena empresa industrial. Estes dois cenários foram selecionados de modo a proporcionar indicadores da situação das micro e pequenas empresas sob este regime. Esta seção descreve as premissas do estudo de caso e a metodologia usados para coletar os dados. Não são calculadas pontuações para este estudo-piloto e os dados não foram incluídos na pontuação agregada da facilidade de se fazer negócios para os cinco tópicos deste relatório, nem na pontuação do tópico de pagamento de impostos.

Este estudo-piloto utiliza dois cenários de empresas que optam pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), um regime tributário simplificado aplicável para as micro e pequenas empresas no Brasil. São registrados

os impostos e as contribuições obrigatórias que as empresas devem pagar ao longo de um ano, bem como o ônus administrativo relacionado com o pagamento de impostos e contribuições e os processos pós-declaração. Entre os impostos e contribuições analisados, incluem-se: o imposto sobre a renda da pessoa jurídica ou tributos similares sobre o lucro das empresas; contribuições sociais e encargos trabalhistas pagos pelo empregador; tributos sobre imóveis; tributos sobre a transferência de propriedade; tributos sobre dividendos; tributos sobre ganhos de capital ou mais-valias; tributos sobre transações financeiras; taxas de coleta de resíduos; tributos sobre veículos e quaisquer outros impostos ou taxas de reduzido valor.

Este estudo considera todos os impostos e contribuições exigidos pelo governo (seja a nível federal, estadual ou local) e que se aplicam aos estudos de caso, tendo um impacto nas demonstrações financeiras das empresas. São incluídos, portanto, todos os tributos que afetam as contas das empresas; por exemplo, inclui-se contribuições obrigatórias pagas pelo empregador a qualquer fundo de pensão privado.

Para efeitos do cálculo da carga tributária total, inclui-se apenas os impostos devidos pela empresa. A título de exemplo, tributos indiretos (como impostos sobre vendas e serviços) são geralmente excluídos do cálculo (desde que não sejam irrecuperáveis) por não afetarem o lucro contábil da empresa, ou seja, por não estarem refletidos na demonstração de resultados. Eles são, no entanto, incluídos na análise do cumprimento com as obrigações tributárias (tempo e pagamentos), em razão do seu impacto nas exigências de cumprimento com as obrigações.

São utilizados dois estudos de caso para identificar os impostos e contribuições pagos pelas empresas optantes pelo regime do Simples Nacional, bem como a complexidade das obrigações tributárias deste regime. Estes cenários utilizam um conjunto de demonstrações financeiras e premissas sobre as transações realizadas no decorrer de um ano. Os dados são obtidos através de consultas junto a especialistas tributários de diversas empresas, que calculam os impostos e contribuições devidos com base nos fatos determinados pelos estudos de caso. Também são compiladas informações sobre a frequência das declarações e pagamentos de impostos e o tempo necessário para se cumprir com as obrigações tributárias. Por fim, é medido o tempo necessário para solicitar e obter uma restituição do IVA (ou tributos indiretos similares) e o tempo necessário para solicitar e concluir uma retificação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas. De forma a tornar os dados comparáveis, são definidos vários pressupostos a respeito das empresas e dos impostos e contribuições.

Pressupostos sobre as empresas

A microempresa comercial:

- É uma sociedade limitada optante pelo regime tributário do Simples Nacional.
- Entrou em atividade no dia 1º de janeiro de 2018. Nessa altura a empresa adquiriu todos os ativos incluídos no seu balanço e contratou todos os seus funcionários.
- Opera na capital de uma das unidades federativas selecionadas para este estudo-piloto.
- É 100% de propriedade nacional e tem cinco proprietários, todos eles sendo pessoas físicas.
- No final de 2018 detinha um capital inicial de 1,02 vezes a renda per capita (R\$32.728).

- É uma microempresa que realiza atividades comerciais gerais em uma loja. Vende produtos como roupas ou sapatos no varejo. Ela não participa no comércio internacional (não importa nem exporta) e não trabalha com produtos sujeitos a regimes especiais de tributação, como bebidas alcoólicas ou tabaco.
 - No início de 2019, possuía 2 lotes de terreno, um edifício, maquinaria, equipamentos de escritório e de tecnologia da informação, e um caminhão, além de alugar um outro caminhão.
 - Não se qualifica para receber incentivos ao investimento ou qualquer benefício além daqueles relacionados com a idade ou tamanho da empresa, ou com o regime tributário em questão.
 - Tem 4 funcionários, todos cidadãos brasileiros. A empresa paga um seguro de saúde para os funcionários (não obrigatório por lei) como benefício adicional. Ademais, se as despesas reembolsáveis com viagens de negócios e com entretenimento de clientes forem consideradas remuneração acessória, presume-se que a empresa paga impostos sobre esta despesa ou que esta é considerada renda tributável do funcionário. O estudo de caso não considera quaisquer adições salariais para refeições, transporte, educação ou outros gastos. Portanto, mesmo quando tais benefícios são frequentes, estes não são adicionados ou removidos dos salários brutos tributáveis para efeitos do cálculo da tributação sobre a folha de pagamento ou dos encargos e contribuições sociais.
 - Paga um salário anual de R\$12.835 para os funcionários.
 - Tem um volume de negócios de 10,5 vezes a renda per capita (R\$336.910).
 - Registra prejuízos no seu primeiro ano de atividade.
 - Tem uma margem de lucro líquido de 12%.
 - Distribui 50% do seu lucro líquido sob a forma de dividendos no final do segundo ano de funcionamento.
 - Vende um dos terrenos com lucro no início do segundo ano de funcionamento.
- A empresa industrial de pequeno porte:
- É uma sociedade limitada optante pelo regime tributário do Simples Nacional.
 - Entrou em atividade no dia 1º de janeiro de 2018. Nessa altura a empresa adquiriu todos os ativos incluídos no seu balanço e contratou todos os seus funcionários.
 - Opera na capital de uma das unidades federativas selecionadas para este estudo-piloto.
 - É 100% de propriedade nacional e tem cinco proprietários, todos eles sendo pessoas físicas.
 - No final de 2018 detinha um capital inicial de 10,2 vezes a renda per capita (R\$327.284).
 - É uma indústria leve que realiza atividades de manufatura e venda de produtos no varejo. Ela não participa no comércio internacional (não importa nem exporta) e não trabalha com produtos sujeitos a regimes especiais de tributação, como bebidas alcoólicas ou tabaco.
 - No início de 2019, possuía 2 lotes de terreno, um edifício, maquinaria, equipamentos de escritório e de tecnologia da informação, e um caminhão, além de alugar um outro caminhão.
 - Não se qualifica para receber incentivos ao investimento ou qualquer benefício além daqueles relacionados com a idade ou tamanho da empresa, ou com o regime tributário em questão.
 - Tem 15 funcionários, 1 gerente, 2 assistentes e 12 operários, todos cidadãos nacionais. A empresa paga um seguro de saúde para os funcionários (não obrigatório por lei) como benefício adicional. Ademais, se as despesas reembolsáveis com viagens de negócios e com entretenimento de clientes forem consideradas remuneração acessória, presume-se que a empresa paga impostos sobre esta despesa ou que esta é considerada renda tributável do funcionário. O estudo de caso não considera quaisquer adições salariais para refeições, transporte, educação ou outros gastos. Portanto, mesmo quando tais benefícios são frequentes, estes não são adicionados ou removidos dos salários brutos tributáveis para efeitos do cálculo da tributação sobre a folha de pagamento ou dos encargos e contribuições sociais.
 - Paga um salário anual de R\$28.878 para o gerente; R\$16.403 para os assistentes; e R\$12.835 para os operários.
 - Tem um volume de negócios de 105 vezes a renda per capita (R\$3.369.100).
 - Registra prejuízos no seu primeiro ano de atividade.
 - Tem uma margem de lucro líquido de 5,7%.
 - Distribui 50% do seu lucro líquido sob a forma de dividendos no final do segundo ano de funcionamento.
 - Vende um dos terrenos com lucro no início do segundo ano de funcionamento.

Pressupostos sobre os impostos e contribuições

- São registrados todos os impostos, taxas e contribuições pagos no segundo ano de operação (ano civil de 2019). Um imposto ou contribuição é considerado

distinto se tiver um nome diferente ou se for pago a um órgão diferente. Impostos e contribuições com o mesmo nome e pagos ao mesmo órgão, mas com diferentes alíquotas dependendo da empresa, são considerados como sendo o mesmo imposto ou contribuição.

- O número de vezes que a empresa paga impostos e contribuições em um ano é o número dos diferentes impostos ou contribuições multiplicado pela frequência de pagamento (ou retenção na fonte) para cada tributo. A frequência de pagamento inclui pagamentos (ou retenções) antecipados, bem como pagamentos (ou retenções) regulares.

Número de pagamentos por ano

Este estudo registra o número total de impostos e contribuições pagos pela empresa durante o seu segundo ano de atividade, bem como o método e a frequência de pagamento, a frequência de envio de declarações e o número de órgãos envolvidos. O número de pagamento inclui os tributos pagos e os retidos na fonte pela empresa, tais como tributos indiretos e os encargos devidos pelos funcionários. Tais tributos são normalmente retidos pela empresa e representam um custo para o consumidor ou funcionário. Apesar de não afetarem as demonstrações de resultados da empresa, eles aumentam o ônus administrativo relacionado ao cumprimento com as obrigações tributárias e são, portanto, incluídos no cálculo do número de pagamentos.

O número de pagamentos tem em consideração a declaração eletrônica. Quando a declaração e o pagamento eletrônicos são permitidos e utilizados pela maioria das empresas similares às dos estudos de caso, o tributo é considerado como

pago uma vez por ano, ainda que as declarações e pagamentos ocorram com uma maior frequência. No caso de pagamentos efetuados por terceiros, como um imposto sobre juros pago por uma instituição financeira ou um imposto sobre o combustível pago por um distribuidor de combustíveis, somente é incluído um pagamento por ano, mesmo que os pagamentos sejam mais frequentes.

Quando dois ou mais impostos ou contribuições são declarados e pagos conjuntamente através da mesma declaração, considera-se apenas um único pagamento. A título de exemplo, se as contribuições obrigatórias de seguro de saúde e as contribuições previdenciárias forem declaradas e pagas em conjunto, inclui-se somente o pagamento de uma dessas contribuições no número de pagamentos.

Tempo

O tempo é registrado em horas por ano. É medido o tempo necessário para preparar, declarar e pagar os três principais tipos de tributo: o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e similares, tributos indiretos (como o ICMS, IPI, PIS e COFINS) e os encargos trabalhistas e contribuições sociais. O tempo para o preparo inclui o tempo para reunir toda a informação necessária para determinar o tributo devido e calcular o montante a pagar. Caso seja necessário manter livros contábeis específicos para fins fiscais — ou fazer cálculos separados — o tempo associado a esses processos será incluído. Este tempo adicional é incluído somente se a contabilidade regular não for suficiente para cumprir com os requisitos da contabilidade fiscal. O tempo para a declaração inclui o tempo para preencher e enviar todos os formulários necessários às autoridades tributárias. O tempo para o pagamento considera as horas

necessárias para fazer o pagamento on-line ou pessoalmente. Quando os tributos são pagos pessoalmente, inclui-se o tempo de espera durante a realização do pagamento.

Carga tributária total

A carga tributária total reflete o montante total de impostos e contribuições obrigatórias devidos pelas empresas no seu segundo ano de atividade, apresentado como um percentual do lucro comercial. Este estudo-piloto apresenta informações sobre a carga tributária total referentes ao ano civil de 2019. O montante total corresponde à soma de todos os tributos devidos após a contabilização de eventuais deduções e isenções fiscais. Os tributos retidos na fonte (tais como o imposto sobre a renda da pessoa física ou IRPF) ou arrecadados pela empresa e pagos em nome de terceiros (tais como o IVA), mas não devidos pela empresa, são excluídos do cálculo da carga tributária total. Os tributos incluídos no cálculo podem ser divididos em cinco categorias: imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ) ou sobre o lucro, encargos e contribuições sociais pagos pelo empregador (entre os quais estão incluídas todas as contribuições obrigatórias, mesmo que sejam pagas a entidades privadas, como um fundo de pensões), impostos sobre imóveis, tributos sobre o faturamento e outros tributos (como taxas municipais e impostos sobre veículos).

A metodologia adotada por este estudo para o cálculo da carga tributária total é baseada no *Doing Business*, que utiliza o modelo da Contribuição Tributária Total desenvolvido pela PwC. A carga tributária total tem por objetivo proporcionar um indicador abrangente do custo de todos os tributos para a empresa do estudo de caso; ela é distinta das alíquotas previstas em lei, que

correspondem ao fator a ser aplicado à base de cálculo de cada tributo. No cálculo da carga tributária total, o montante do tributo a pagar é dividido pelo lucro comercial da empresa. O lucro comercial equivale ao lucro líquido antes de todos os impostos e contribuições devidos. Este valor é distinto do lucro antes de impostos que é normalmente indicado nas demonstrações financeiras. No cálculo do lucro antes de impostos, muitos dos impostos devidos pela empresa são dedutíveis. No cálculo do lucro comercial, esses impostos não são dedutíveis. Desta forma, o lucro comercial apresenta uma panorâmica clara do lucro real de uma empresa antes de quaisquer impostos devidos durante o exercício fiscal. De acordo com a metodologia, o lucro comercial é equivalente a 5,7% do faturamento para o caso de uma indústria de pequeno porte de uma microempresa comercial e 12% para o caso de uma microempresa comercial.

Processos pós-declaração no regime tributário do Simples Nacional

Os processos pós-declaração são analisados através de quatro componentes: tempo para cumprir com as obrigações relativas a uma restituição de tributos indiretos (no caso do Brasil, incidem o ICMS, IPI, PIS e COFINS); tempo para obter uma restituição dos tributos indiretos; tempo para cumprir com as obrigações relativas a uma retificação dos tributos pagos por meio do Simples Nacional; e o tempo para concluir este processo de retificação. Estes componentes são analisados com base na metodologia do índice de processos pós-declaração do *Doing Business*, mas não são calculadas pontuações para estes quatro processos.

Estes quatro componentes incluem o tempo para cumprir com as

obrigações relativas a uma auditoria fiscal, se houver. Considera-se uma auditoria qualquer interação entre o contribuinte e as autoridades tributárias após o envio da declaração e pagamento dos impostos e contribuições devidos, incluindo consultas (formais e informais) e fiscalizações para verificar se o contribuinte avaliou, declarou e pagou corretamente os impostos e contribuições devidos e cumpriu com todas as suas obrigações tributárias.

Pressupostos sobre o processo de restituição do ICMS, IPI, PIS e COFINS

- Em junho de 2019 a empresa realiza uma aquisição significativa de um bem de investimento: uma máquina adicional para a sua produção.
- O valor da máquina é equivalente a 6,5 vezes a renda per capita no caso da indústria de pequeno porte, e 0,65 vezes a renda per capita no caso da microempresa comercial.
- As vendas e o custo dos bens vendidos são equitativamente distribuídos por cada mês.
- O vendedor da máquina está registrado para fins do ICMS, IPI, PIS e COFINS.
- O crédito tributário incorrido em junho será completamente recuperado ao fim de quatro meses, caso as alíquotas dos tributos sejam a mesma para aquisições e vendas e para a máquina e o período de declaração seja de um mês.
- Os créditos do ICMS, IPI, PIS e COFINS irão exceder os débitos em junho de 2019.

Tempo para cumprir com as obrigações relativas a uma restituição do ICMS, IPI, PIS e COFINS

O tempo é registrado em horas. O indicador é composto por duas partes:

- Considera-se em primeiro lugar o processo de solicitação de uma restituição do ICMS, IPI, PIS e COFINS. A metodologia inclui: o tempo necessário para reunir as informações relevantes, a análise de qualquer informação contábil adicional e o cálculo do montante da restituição; tempo para preparar a solicitação de restituição; tempo para preparar quaisquer documentos adicionais que sejam necessários para consubstanciar a solicitação; tempo para enviar a solicitação de restituição e outros documentos necessários, caso a restituição não seja solicitada juntamente com o envio da declaração fiscal; tempo para assegurar uma representação perante a administração tributária, caso seja necessário, e tempo para dar cumprimento a quaisquer outras atividades associadas a esta restituição.
- Considera-se também o processo de auditoria ou fiscalização para fins do ICMS, IPI, PIS e COFINS. Este processo é considerado caso empresas que tenham solicitado uma restituição do ICMS, IPI, PIS e COFINS em dinheiro devido à aquisição de bens de capital sejam selecionadas para uma auditoria ou fiscalização em 50% ou mais dos casos. O tempo inclui o tempo necessário para reunir informações e preparar qualquer tipo de documentação (tais como recibos, demonstrações financeiras e comprovativos de pagamento) solicitada pelo auditor, e o tempo para enviar tais documentos.

O tempo é considerado como sendo equivalente a zero horas caso o processo de solicitação de uma restituição seja feito automaticamente através da declaração periódica deste imposto, se não houver necessidade de se preencher qualquer

seção adicional da declaração, de enviar quaisquer documentos adicionais ou de realizar qualquer outra atividade em virtude do crédito tributário e se, em 50% ou mais dos casos, a empresa não estiver sujeita a uma auditoria. É registrada uma estimativa de meia hora para o envio de documentos, se a declaração for eletrônica, levando apenas alguns minutos. No caso de uma auditoria *in loco*, em que os documentos são apresentados pessoalmente pelo contribuinte no seu próprio estabelecimento, é considerada uma estimativa de zero horas para o envio de documentos.

Tempo para obter uma restituição do ICMS, IPI, PIS e COFINS

O tempo é registrado em semanas e mede o período entre o momento do envio do pedido de restituição até o recebimento da restituição do ICMS, IPI, PIS e COFINS em dinheiro. Se as empresas que solicitam a restituição forem selecionadas para uma auditoria em 50% dos casos ou mais, contabiliza-se o tempo para iniciar a auditoria, desde o momento da solicitação da restituição; o tempo que a empresa leva para interagir com o auditor, do início da auditoria até o fim das interações entre o contribuinte e o auditor; o tempo de espera para que o auditor emita uma decisão final; e o tempo de espera para o contribuinte receber o pagamento da restituição.

O tempo inclui também o período de espera para que o contribuinte possa apresentar um pedido de restituição. Este período de espera é de meio mês, caso o pedido de restituição possa ser enviado mensalmente; um mês, caso o pedido de restituição possa ser enviado com periodicidade bimestral; um mês e meio, se o pedido de restituição puder ser enviado trimestralmente;

três meses, caso o pedido de restituição possa ser enviado semestralmente; ou seis meses, caso o pedido de restituição possa ser enviado anualmente. Por fim, o tempo inclui o período obrigatório de compensação com tributos devidos no futuro (*carry forward*), para que uma restituição possa ser paga em dinheiro. Este período é considerado como sendo equivalente a zero, se não houver na economia um período obrigatório de compensação com tributos devidos no futuro.

Se a possibilidade de pedido de restituição do ICMS, IPI, PIS e COFINS for restrita a categorias específicas de contribuintes, que não incluem as empresas dos estudos de caso, não são considerados o tempo para solicitar e tempo para obter uma restituição destes tributos.

Pressupostos sobre o processo de retificação dos tributos pagos por meio do Simples Nacional

- Um erro no cálculo dos tributos incluídos na sistemática do Simples Nacional resulta em um erro na declaração e, conseqüentemente, um pagamento insuficiente.
- A empresa detectou o erro e notificou voluntariamente a autoridade tributária.
- O montante em falta corresponde a 5% dos tributos devidos.
- A empresa envia as informações retificadas após o prazo para o envio da declaração fiscal anual, mas ainda dentro do período de apreciação, caso seja aplicável.

Tempo para cumprir com as obrigações relativas a uma retificação dos tributos pagos por meio do Simples Nacional

O tempo é registrado em horas e inclui duas partes:

- Considera-se o processo de notificação do erro às autoridades tributárias, a correção da declaração e o pagamento adicional. Inclui-se: o tempo necessário para reunir informações e preparar os documentos necessários para notificar as autoridades; o tempo para enviar os documentos; e o tempo para realizar o pagamento adicional, se o pagamento for realizado separadamente ao envio da declaração retificada do Simples Nacional.
- Considera-se também o processo de cumprimento com os requerimentos relativos a uma retificação da declaração do Simples Nacional. Este processo é considerado se empresas que tiveram casos de notificação voluntária de um erro na declaração e pagamento menor forem selecionadas para avaliação adicional pelo fisco em 25% ou mais dos casos. Este limite é inferior ao limite estabelecido no caso da solicitação de restituição dos tributos indiretos porque a princípio poucos casos de empresas notificando erros na declaração do Simples Nacional seriam submetidos a uma fiscalização. Entretanto, casos de empresas submetidas a uma auditoria devido a pedidos de restituição de tributos indiretos são em geral mais frequentes. Inclui-se: o tempo para reunir informações e preparar qualquer documentação (como recibos, demonstrações financeiras e comprovativos de pagamento) solicitada pelo auditor; e o tempo para enviar os documentos solicitados.

É considerada uma estimativa de meia hora para o envio dos documentos ou para o pagamento dos impostos devidos quando este for feito de forma eletrônica, em apenas alguns minutos. Caso a

auditoria seja realizada in loco e os documentos sejam apresentados pessoalmente durante a visita do auditor, é registrada uma estimativa de zero horas para o envio de documentos.

Tempo para concluir uma retificação dos tributos pagos por meio do Simples Nacional

O tempo é registrado em semanas e inclui: o tempo para o início da auditoria, contado a partir do momento em que as autoridades recebem a notificação do erro; o período de duração das interações entre a empresa e o auditor, do início da fiscalização até o fim das interações; e o tempo de espera até que o auditor emita uma decisão final, contado a partir do momento em que terminam estas interações. O tempo para realizar uma retificação do Simples Nacional é contabilizado como sendo equivalente a zero se menos de 25% das empresas forem selecionadas para uma avaliação adicional ou auditoria.