



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E
CONTABILIDADE – FEAAC
PROGRAMA DE ECONOMIA PROFISSIONAL – PEP

MARLIO JOSÉ DOS SANTOS LIMA

CONFORMIDADE DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NAS EMPRESAS
DO SIMPLES NACIONAL – UMA ABORDAGEM EMPÍRICA PARA O ESTADO DO
CEARÁ DE 2014 A 2019

FORTALEZA
2022

MARLIO JOSÉ DOS SANTOS LIMA

**CONFORMIDADE DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NAS EMPRESAS
DO SIMPLES NACIONAL – UMA ABORDAGEM EMPÍRICA PARA O ESTADO DO
CEARÁ DE 2014 A 2019**

Dissertação submetida à Coordenação do Programa de Economia Profissional – PEP, da Universidade Federal do Ceará - UFC, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia. Área de Concentração: Economia do Setor Público.

Orientador: Prof. Dr. Frederico Augusto Gomes de Alencar

FORTALEZA

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

L699c Lima, Marlio José dos Santos.

Conformidade da arrecadação tributária do ICMS nas empresas do Simples Nacional – uma abordagem empírica para o Estado do Ceará de 2014 a 2019 / Marlio José dos Santos Lima. – 2022.

78 f. : il. color.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Mestrado Profissional em Economia do Setor Público, Fortaleza, 2022.

Orientação: Prof. Dr. Frederico Augusto Gomes de Alencar.

1. Simples Nacional. 2. Fronteira estocástica e fronteira de produção. 3. Eficiência técnica. 4. Conformidade. 5. Arrecadação de Impostos. I. Título.

CDD 330

MARLIO JOSÉ DOS SANTOS LIMA

**CONFORMIDADE DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NAS EMPRESAS
DO SIMPLES NACIONAL – UMA ABORDAGEM EMPÍRICA PARA O ESTADO DO
CEARÁ DE 2014 A 2019**

Dissertação submetida à Coordenação do Programa de Economia Profissional – PEP, da Universidade Federal do Ceará - UFC, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia. Área de Concentração: Economia do Setor Público.

Aprovada em: **23 de dezembro de 2022.**

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Frederico Augusto Gomes de Alencar (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Andrei Gomes Simonassi
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Luiz Ivan de Melo Castelar
Universidade Federal do Ceará (UFC)

RESUMO

O Simples Nacional é um regime de tributação onde tanto os impostos como as obrigações acessórias são simplificadas. O governo federal, para tirar cada vez mais empresas da informalidade, vem criando mecanismos para facilitar e agilizar a entrada de novas empresas nesse sistema. Com isso a quantidade de empresas neste regime aumenta a cada ano, tornando mais difícil as atividades dos fiscos para fiscalizar e controlar a arrecadação de impostos neste segmento. O objetivo deste trabalho é determinar a fronteira de produção para uma modelagem de fronteira estocástica de produção, usando como variável dependente a declaração de vendas no PGDAS-D. A partir disso foi calculado o índice de eficiência técnica de cada contribuinte, como também a sua declaração ótima de vendas. Com isso foram feitas diversas análises, onde foram apontados cenários, cujo potencial de arrecadação, poderiam ser mais vantajosos. Será demonstrado no decorrer do trabalho, quais as variáveis que tem maior impacto na arrecadação do Simples Nacional. Podendo serem usadas como base para um planejamento do monitoramento dos contribuintes neste regime.

Palavras-Chave: Simples Nacional. Fronteira estocástica. Eficiência técnica. Conformidade. Arrecadação. Impostos. Fronteira de produção.

ABSTRACT

Simple Nacional is a taxation regime where both taxes and ancillary obligations are simplified. The federal government, in order to take more and more companies out of informality, has been creating mechanisms to facilitate and speed up the entry of new companies into this system. As a result, the number of companies in this regime increases every year, making it more difficult for tax authorities to supervise and control tax collection in this segment. The objective of this work is to determine the production frontier for a stochastic production frontier modeling, using the sales declaration in the PGDAS-D as the dependent variable. From this, the technical efficiency index of each contributor was calculated, as well as its optimal sales statement. With this, several analyzes were carried out, where scenarios were pointed out whose potential for collection could be more advantageous. It will be demonstrated in the course of the work, which variables have the greatest impact on the collection of Simple Nacional. They can be used as a basis for planning the monitoring of taxpayers in this regime.

Keywords: Simple Nacional. Stochastic frontier. Technical efficiency. Compliance. Collection. Taxes. Production frontier.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Distribuição da arrecadação do ICMS nos municípios do Ceará.....	20
Figura 2 - Distribuição da arrecadação do ICMS pela Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE).....	22
Figura 3 - Arrecadação por Regimes de Recolhimento.....	23
Figura 4 - Cálculo do Custo de Aquisição.....	28
Figura 5 - Conjunto de possibilidades de produção e fronteira de produção $y=f(x)$	31
Figura 6 - Resultados da regressão.....	41
Figura 7 - Histograma do nível de conformidade.....	54
Figura 8 - Projeção de valores a recuperar de vendas e a quantidade de contribuintes no ano de 2019, na perspectiva das variáveis discriminantes (Regime de Recolhimento, Região, Substituição Tributária).....	57
Figura 9 - Projeção de valores a recuperar de vendas e a quantidade de contribuintes no ano de 2019, na perspectiva das variáveis discriminantes (Regime de Recolhimento, Região, Substituição Tributária, Setores de CNAE).....	59

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Evolução da Carga Tributária o Brasil.....	9
Gráfico 2 - Optantes do Simples Nacional do Estado do Ceará.....	13
Gráfico 3 - Nível de conformidade geral de 2014 a 2019.....	46
Gráfico 4 - Quantitativo de contribuintes de 2014 a 2019.....	47
Gráfico 5 - Nível de conformidade por Substituição Tributária de 2014 a 2019.....	48
Gráfico 6 - Quantitativo de contribuintes sujeitos e não sujeitos à Substituição Tributária de 2014 a 2019.....	49
Gráfico 7 - Nível de conformidade por Regime de Recolhimento de 2014 a 2019.....	50
Gráfico 8 - Quantitativo de contribuintes por Regime de Recolhimento de 2014 a 2019.....	51
Gráfico 9 - Nível de conformidade por Região de 2014 a 2019.....	51
Gráfico 10 - Quantitativo de contribuintes por Região de 2014 a 2019.....	52
Gráfico 11 - Nível de conformidade por Setores de CNAE de 2014 a 2019.....	53
Gráfico 12 - Vendas Projetadas em Bilhões indexadas pelo INPC.....	55

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Distribuição da carga tributária no Brasil – Carga Tributária e Variações por Base de Incidência – 2019 x 2018.....	10
Tabela 2 - Alíquotas do Simples Nacional – Comércio.....	26
Tabela 3 - Partilha do Simples Nacional – Comércio.....	26
Tabela 4 - Cenário 1.....	60
Tabela 5 - Cenário 2.....	61
Tabela 6 - Cenário 3.....	61

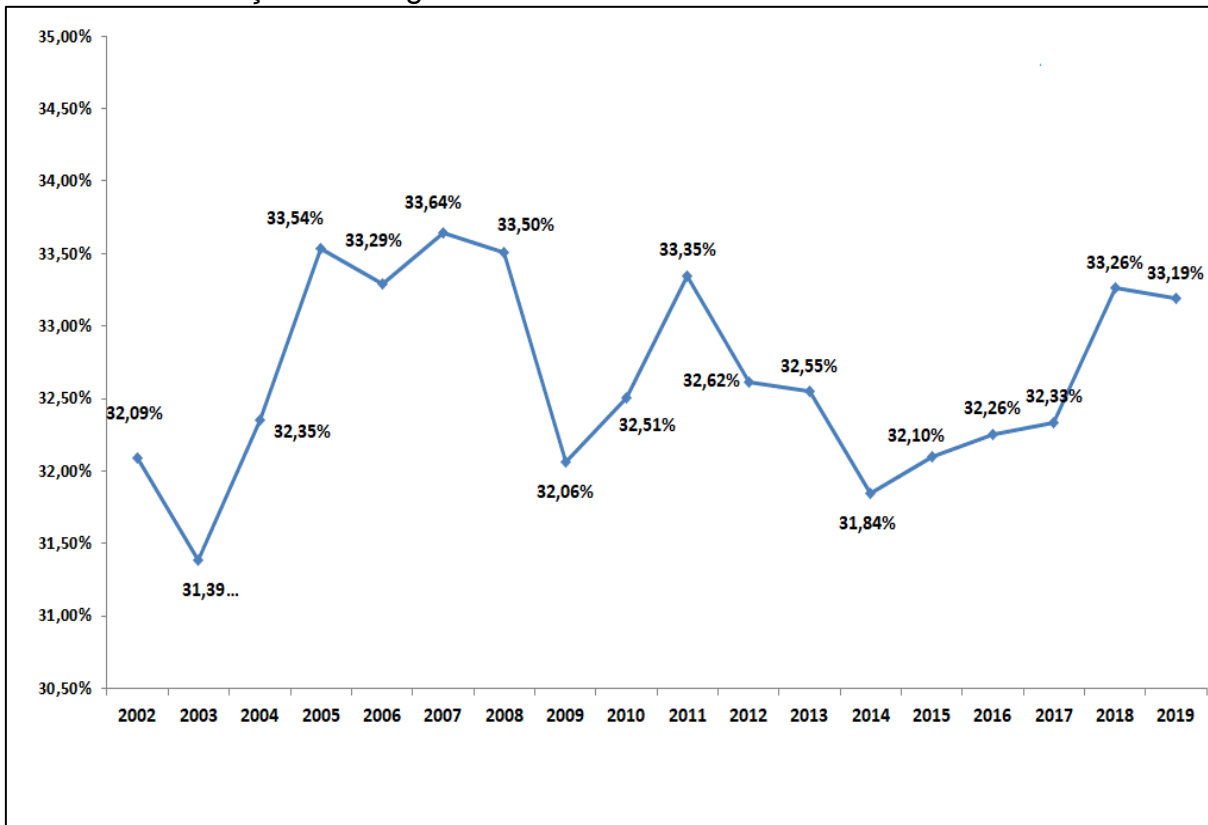
SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
2	SIMPLES NACIONAL NO BRASIL.....	14
2.1	Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN).....	17
2.2	Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.....	17
2.3	Comitê para Gestão da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (CGSIM).....	17
3	SIMPLES NACIONAL NO CEARÁ.....	19
4	REFERENCIAL TEÓRICO.....	25
4.1	Conceito de receita.....	25
4.2	Cálculo preço venda.....	27
4.3	Modelo de fronteira estocástica de produção.....	29
5	METODOLOGIA.....	33
5.1	Estimação da fronteira de produção.....	33
5.2	Especificação dos modelos.....	34
5.2.1	<i>Base de dados</i>	37
5.2.2	<i>Modelo econométrico resultante</i>	40
6	RESULTADOS.....	41
6.1	Análise das estimativas.....	41
6.2	Resultados.....	46
7	CONCLUSÃO.....	62
	REFERÊNCIAS.....	64
	ANEXO A - INSTRUÇÃO NORMATIVA SEFAZ Nº 64 DE 29/07/2022.....	66

1 INTRODUÇÃO

O Brasil é o País de contrastes. Apesar de não termos uma das maiores cargas tributárias entre os Países da OCDE, temos um sistema tributário muito injusto principalmente para os mais pobres e para os pequenos empresários. Conforme mostra o gráfico a seguir, em 2019 chegamos a uma carga tributária de 33,19% ¹.

Gráfico 1 – Evolução da Carga Tributária o Brasil



Fonte: Ministério da Economia (2020)

Isso se comparado a média dos Países da OCDE que em 2018 foi de 34,5%, sugere que temos uma carga tributária baixa. O nosso problema é que grande parte dessa tributação está centrada na produção e consumo. Se observarmos a tabela a seguir, veremos que dos 33,19% do PIB referentes a tributação em 2019, a folha de pagamento corresponde a 9,20% e a tributação sobre Bens e Serviços a 14,37%. Ou seja 23,57% está diretamente ligado às empresas, quer seja na folha de pagamento ou diretamente no consumo cujo principal imposto é o ICMS.

¹ Dados retirados do Ministério da Economia (2020)

Tabela 1 – Distribuição da carga tributária no Brasil – Carga Tributária e Variações por Base de Incidência – 2019 x 2018

Cód.	Tipo de Base	Arrecadação (R\$ milhões)			% PIB			% da Arrecadação		
		2018	2019	Var.	2018	2019	Var. (p.p. do PIB)	2018	2019	Var. (p.p. da Arrec.)
0000	Total	2.291.407,08	2.408.396,50	116.989,41	33,26%	33,19%	-0,07	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	495.355,23	540.739,55	45.384,31	7,19%	7,45%	0,26	21,62%	22,45%	0,83
2000	Folha de salários	626.446,84	667.907,84	41.461,00	9,09%	9,20%	0,11	27,34%	27,73%	0,39
3000	Propriedade	106.362,95	116.089,14	9.726,19	1,54%	1,60%	0,06	4,64%	4,82%	0,18
4000	Bens e Serviços	1.026.336,00	1.042.722,52	16.386,52	14,90%	14,37%	-0,53	44,79%	43,30%	-1,50
5000	Trans. Financeiras	36.617,97	40.911,06	4.293,09	0,53%	0,56%	0,03	1,60%	1,70%	0,10
9000	Outros	288,09	26,39	-261,70	0,00%	0,00%	-0,00	0,01%	0,00%	-0,01

Fonte: Ministério da Economia (2020)

As Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte, embora representem um segmento muito importante para a economia brasileira e o maior empregador de mão de obra nacional, sempre enfrentaram um ambiente desfavorável aos negócios, devido ao pouco apoio do governo, principalmente em relação à pesada carga tributária e a um complicado sistema tributário, somando-se a isso, a dificuldade de acesso ao crédito. Tudo isso colabora para o encerramento prematuro de muitos pequenos negócios ou obriga-os a sobreviverem na informalidade (SILVEIRA, 2019).

A partir de 1997, com o advento da Lei nº9.317, de 5 de dezembro de 1996, passou a vigorar o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições - SIMPLES, sendo definidas, a partir de então, as condições para que as Microempresas - ME e as Empresas de Pequeno Porte - EPP possam se enquadrar no Sistema, em função do limite de faturamento, objetivo social, natureza jurídica, composição societária e outros aspectos legais. O SIMPLES veio proporcionar a essas empresas um tratamento tributário diferenciado, como determina a Constituição Federal de 1988, visando incentivar o seu desenvolvimento (ALBUQUERQUE; ROCHA; VARGAS, GARCIA, 2014).

A sistemática do novo Simples Nacional se baseia no tratamento diferenciado e favorecido as empresas enquadradas neste sistema, resultando na aplicação de uma alíquota de imposto única para os impostos Federais, Estaduais e Municipais, como também uma simplificação das obrigações acessórias, obrigações trabalhistas e previdenciárias (BRASIL, 2006).

No Estado do Ceará temos atualmente 404.361 contribuintes ativos, onde 365.459 contribuintes estão no Simples Nacional. Ou seja 90,37% dos contribuintes ativos no Estado do Ceará são do Simples Nacional, mas são responsáveis por somente 4,52% da arrecadação do Estado (SEFAZ-CE, 2020). Ou seja, o Estado do Ceará possui um quantitativo enorme de contribuintes enquadrado neste regime, mas com uma representatividade ínfima na sua arrecadação.

Analisando somente os contribuintes do Simples Nacional no ano de 2020, 281.392 (76,99%) estão no regime de recolhimento Microempresário Individual (MEI), 67.464 (18,46%) Microempresa (ME), 14.124 (3,86%) Empresa de Pequeno Porte (EPP) e 2.470 (0,67%) outros².

Com a desburocratização do processo de abertura de empresas promovido pelo governo federal através do REDESIMPLES – Rede Nacional para a Simplificação do Registro e Legalização de Empresas e Negócios, que é um sistema integrado que permite a abertura, alteração, baixa e legalização de empresas em todo o território nacional, cada vez mais empresas estão sendo abertas principalmente no Simples Nacional. Este sistema integra órgãos de registro e fiscalização nos níveis Federais, Estaduais e Municipais, permitindo o envio único das documentações, reduzindo processos redundantes que levou no mês de agosto de 2021 um tempo médio de pouco mais de 2(dois) dias de média para abertura de empresa no Brasil³.

Iniciativas como essa do Governo Federal, junto com as vantagens das pessoas físicas que possuem empresas saírem da informalidade, está cada dia aumentando o número de abertura de empresas neste regime. Em contrapartida, aumenta também a dificuldade para se garantir que essas empresas estejam trabalhando dentro da conformidade, e declarando seus impostos dentro da Lei.

São raros os estudos sobre o Simples Nacional onde procuram delinear a eficácia desse sistema. Tanto no que diz respeito à arrecadação, como as consequências advindas de um possível ambiente propício à sonegação. Podendo causar uma disfunção do sistema, levando a uma concorrência desleal.

Com isso é fundamental que façamos um estudo baseado em dados reais do Estado do Ceará, ondem poderemos mapear todas as oportunidades e fragilidades decorrente deste sistema simplificado de tributação.

² Dados Retirados da base de dados da SEFAZ-CE de 2021

³ Portal da RedeSim do Governo Federal. (ESTATÍSTICAS CNPJ, [s.d.]

Diante do cenário apresentado, verificamos o tamanho da dificuldade de se realizar o monitoramento fiscal em cima das empresas do Simples Nacional. Primeiro pela quantidade de empresas neste regime de recolhimento que é enorme, como também pela simplificação das obrigações acessórias preconizadas por este sistema. De acordo com o organograma da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (DEFAZ-CE)⁴, o setor responsável por realizar todo o monitoramento das empresas do simples Nacional é o Núcleo do Simples Nacional (NUSIN) que está vinculado a Coordenação de Atendimento e Execução (COATE).

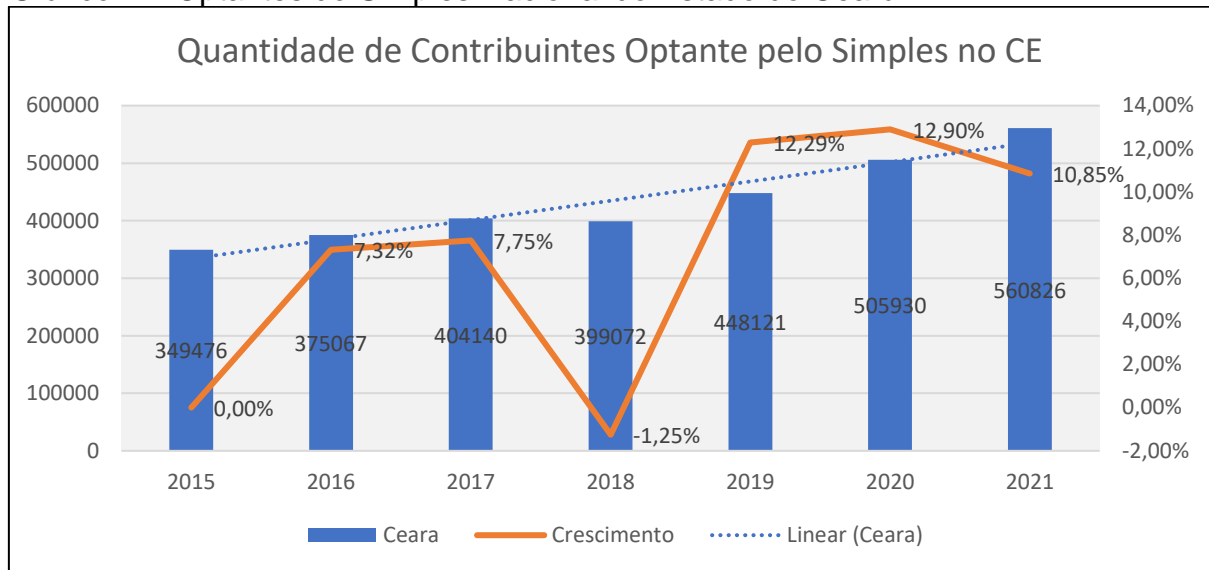
É praticamente impossível se fazer um acompanhamento individual de cada empresa, o que leva os contribuintes deste regime muitas vezes declarar somente o mínimo. Comprometendo em muito a arrecadação, como também levando a uma concorrência desleal com aqueles que pagam seus impostos corretamente.

Esse sistema tem sido por vezes foco de empresários que procuram usar esta facilidade, tanto na abertura de empresa como nas declarações simplificadas, para sonegar impostos. A quantidade de empresas nesse regime facilita esse tipo de atividade ilegal.

De acordo com o Portal do Simples Nacional, a cada ano temos mais contribuintes entrado no sistema conforme gráfico a seguir. Onde se analisarmos a linha de tendência ela permanece crescente para os próximos anos, pois o ano de 2021 só tem dados até o mês de agosto e já é maior que todo o ano de 2020. Com isso percebemos claramente que a tendência deste regime é cada vez aumentar o seu crescimento.

⁴ Organograma da SEFAZ-CE (SECRETARIA DA FAZENDA - GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ, [s.d.]).

Gráfico 2 – Optantes do Simples Nacional do Estado do Ceará



Fonte: Portal do Simples Nacional. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/arrecadacao/estatisticas/arrecadacao.aspx>>. quantidade de optantes Simples Nacional inclusive MEI no Estado do Ceará. (RECEITA FEDERAL, 2014).

Curioso observar também que mesmo durante a pandemia do COVID-19, que começou no Brasil no primeiro semestre de 2020, continuamos no mesmo nível de crescimento de ingressos de contribuintes neste sistema. Ou seja, a própria dificuldade econômica advinda da crise pandêmica, serviu de catalisador para inflar este regime.

O objetivo deste trabalho será criar um modelo de classificação para as empresas do Simples Nacional (ME e EPP), visando fazer um ranqueamento da eficiência da arrecadação neste regime de recolhimento. Permitirá termos uma análise dos contribuintes com relação ao potencial de arrecadação e o nível de risco para a administração estadual a partir dos seguintes pontos:

- 1) Definir um modelo de ranqueamento da eficiência da arrecadação;
- 2) Identificar contribuintes que tenham maior potencial de aumento de arrecadação;
- 3) Detectar e analisar com mais detalhes possíveis distorções no comportamento dos contribuintes que pode levar a sonegação.

2 SIMPLES NACIONAL NO BRASIL

A Constituição Federal de 1988, nos artigos 170, IX e 179, determina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, constituídas sob as Leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no Brasil, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou por eliminação ou redução destas por meio de Lei.

Adiante a EC no. 42/2003 acrescentou a alínea “d” e o parágrafo único ao art. 146, III, determinando ser papel de “Lei Complementar” estabelecer normas gerais sobre a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O parágrafo único do Art. 146, estabeleceu que esta Lei complementar poderá criar regime único de arrecadação de impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios, devendo observar os seguintes critérios:

- 1) será opcional para o contribuinte;
- 2) poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;
- 3) o recolhimento será unificado e centralizado, e a distribuição da parcela de recursos pertinentes aos respectivos entes federados será de forma imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;
- 4) a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotando cadastro unido de contribuintes.

Posteriormente, atendendo ao que determina a constituição, foi editada a Lei Complementar 123/2006 instituindo o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, estabelecendo normas gerais relativas a todo esse tratamento diferenciado e favorecidos das empresas sujeitas a este regime.

- Microempresa (ME): receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 360.000,00;
- Empresa de Pequeno Porte (EPP): receita bruta anual superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00.

A Lei complementar no. 128/2008, dentre outras alterações, criou a figura do Microempreendedor Individual (MEI) e o integrou ao sistema do Simples Nacional. Na época, poderia ser enquadrado como MEI as empresas individuais com faturamento bruto até o limite de R\$ 60.000,00 no ano. O MEI é um modelo empresarial que transforma o trabalhador autônomo em uma pessoa jurídica por meio da regulamentação dos serviços prestados e da conformidade com as legislações vigentes. Mesmo se enquadrando no regime do Simples Nacional (SIMEI), o MEI é isento de tributos como IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, IPI. Em alguns casos, entretanto, pode haver a incidência de determinados tributos, como do CPP (caso o microempreendedor contrate um funcionário) e dos impostos sobre exportação e importação.

Com isso, devido ao MEI ser uma simplificação do Simples Nacional com relação aos tributos e obrigações acessórias, ele não fará parte do nosso estudo.

No ano de 2014, a Lei Complementar nº 147/2014 tivemos a inclusão de várias atividades que antes não eram amparados pelo regime, como atacadistas de refrigerantes, atividades de serviços, dentre outras.

Já em 2016, a Lei Complementar nº 155 de 2016 trouxe novas regras e ampliou o limite do Simples Nacional. A partir de 1º de janeiro de 2018, os microempreendedores individuais (MEI) e as empresas de pequeno porte (EPP) tiveram seus limites de receitas brutas anuais estendidos respectivamente até R\$ 81 mil e R\$ 4,8 milhões, respectivamente. Novas atividades também foram incluídas nas novas regras. Com a nova lei, EPP, ME e MEI que exerçam atividades de produção ou venda de bebidas alcoólicas agora poderão apurar seus tributos na forma do Simples Nacional.

Para efeito deste estatuto, a microempresa tem como sigla a expressão ME, e a empresa de pequeno porte EPP, enquadradas de acordo com os seguintes limites de faturamento anual:

- ME – R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais);
- EPP – R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais);
- O regime tributário diferenciado denominado Simples Nacional;
- Outros assuntos referentes à inscrição, à baixa, à preferência nas licitações públicas, ao estímulo ao crédito, à tecnologia, ao associativismo, às relações de trabalho, à inovação e ao acesso à justiça, dentre outros.

Lembramos que o único fator de enquadramento das empresas no Simples Nacional não é somente a receitas, algumas empresas foram vedadas a sua participação pelo tipo de atividade.

Características principais do Regime do Simples Nacional:

- ser facultativo;
- ser irretratável para todo o ano-calendário;
- abrange os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP);
- recolhimento dos tributos abrangidos mediante documento único de arrecadação - DAS;
- disponibilização às ME/EPP de sistema eletrônico para a realização do cálculo do valor mensal devido, geração do DAS e, a partir de janeiro de 2012, para constituição do crédito tributário;
- apresentação de declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais;
- prazo para recolhimento do DAS até o dia 20 do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta;
- possibilidade de os Estados adotarem sublimites para EPP em função da respectiva participação no PIB. Os estabelecimentos localizados nesses Estados cuja receita bruta total extrapolar o respectivo sublimite deverão recolher o ICMS e o ISS diretamente ao Estado ou ao Município.

Com a instituição do Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de pequeno Porte, é criado o Regime Especial e Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições denominado “Simples Nacional”. Que se caracteriza por ser um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido aplicado às microempresas e às empresas de pequeno porte.

Uma das inovações deste estatuto é que os assuntos por ele abrangido serão geridos por 2(dois) comitês e (1) um fórum.

2.1 Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN)

O CGSN foi instituído pelo Decreto de no. 6.038 de 07/02/2007, é vinculado ao Ministério da Fazenda, composto por 4(quatro) representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como representantes da União 2(dois) dos Estados e do Distrito Federal, 2(dois) dos municípios. Tem por finalidade tratar somente dos aspectos tributários com competência para regulamentar por meio de resoluções a opção, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, recolhimento e demais itens relativos ao Simples Nacional. Ele será presidido e coordenado por um representante da União.

A principal resolução desse comitê foi a de nº 140, de 22 de maio de 2018. Esta Resolução dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), e dá outras providências. (LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 2006, ART. 2º, INCISO I E § 6º / Resolução CGSN 140/2018).

2.2 Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

Instituído pelo Decreto nº 6.174 de 01/08/2007, é uma instância do Governo Federal responsável por tratar os aspectos não tributários relativos ao tratamento diferenciado e favorecimento dispensado às empresas do Simples Nacional. Conta com a participação dos órgãos federais competentes e das entidades vinculadas ao setor.

Responsável por orientar e assessorar a formulação e coordenação da política nacional de desenvolvimento das empresas do Simples Nacional. Ele é presidido e coordenado pela Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República.

2.3 Comitê para Gestão da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (CGSIM)

O CGSIM foi criado pelo Decreto no. 6.684 de 25/06/2009, sendo vinculado à Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República. É composto por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal, dos municípios e

demais órgãos de apoio e de registro empresa empresarial. Com a finalidade tratar do processo de registro e de legalização de empresários e pessoas jurídicas. Dentre as suas competências, consiste a de regulamentar por meio de resoluções a inscrição, cadastro, abertura, alvará, arquivamento, licenças, permissão, autorização, registro e demais itens relativos à abertura, legalização, e funcionamento de empresários e pessoas jurídicas de qualquer porte, atividade econômica ou composição societária. Ele é presidido e coordenado por um representante da União.

Os representantes dos Estados e do Distrito Federal nos Comitês referidos nos itens 2.1 e 2.3, serão indicados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Dos municípios serão indicados, um pela entidade representativa das Secretarias de Finanças das Capitais e outro pelas entidades de representação nacional dos Municípios brasileiros.

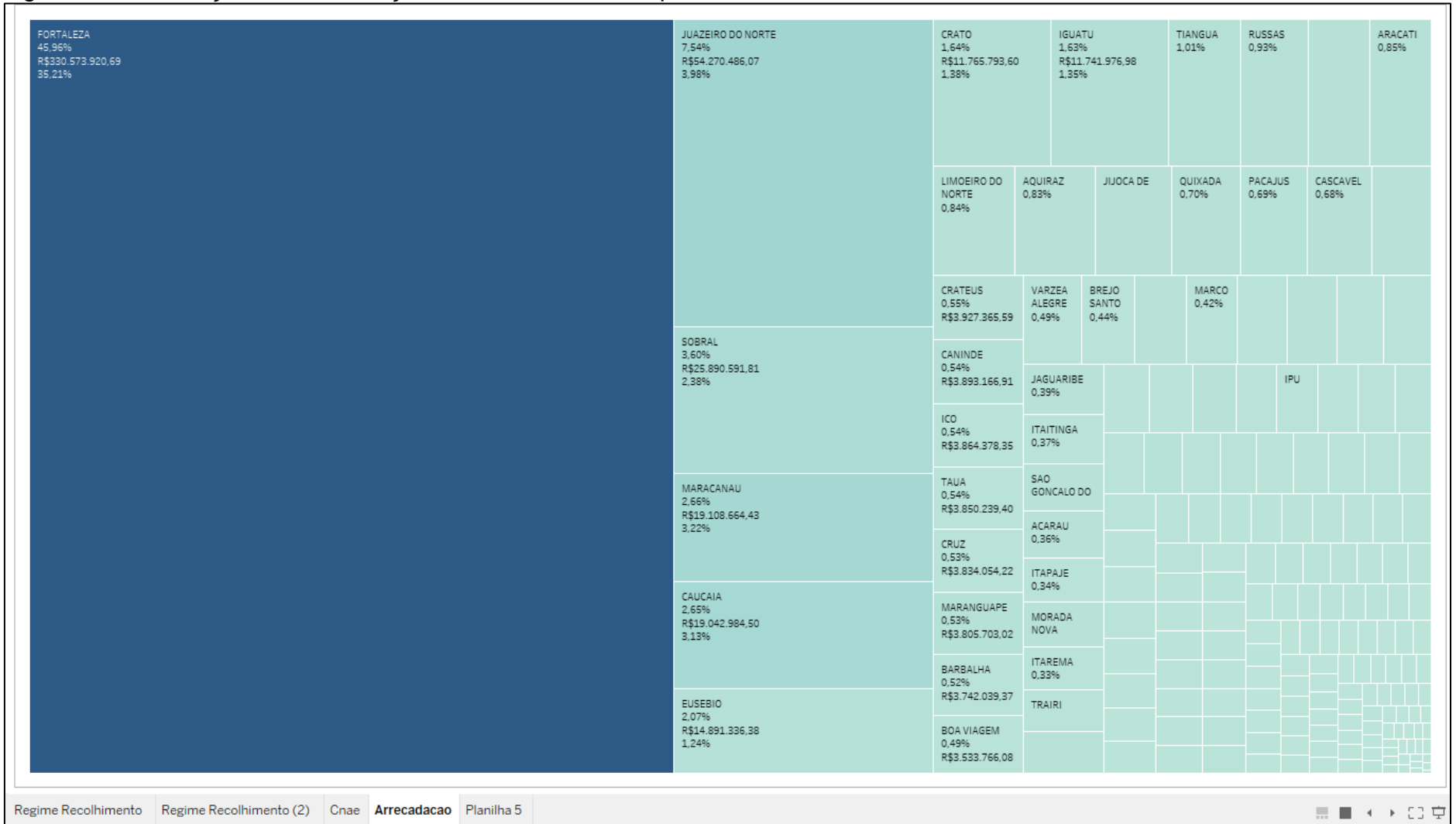
3 SIMPLES NACIONAL NO CEARÁ

O nosso trabalho irá abranger somente as empresas do Simples Nacional do Estado do Ceará, e que estão enquadradas nos limites de faturamento de ME e EPP. Se restringindo somente a apuração do ICMS e das multas e juros decorrente do mesmo. Ou seja, iremos fazer uma análise com o foco somente na arrecadação de ICMS.

Para que possamos fazer uma fotografia do comportamento destes contribuintes, neste tópico iremos fazer algumas análises usando como base somente os dados de cadastro dos contribuintes ativos do **ano de 2021 disponibilizados pela SEFAZ-CE**. Para isso foi feito um levantamento dos valores arrecadados cujas contas de receita são de apuração de ICM. Ou seja, não estão nesse estudo a arrecadação de ITCD, taxas, repasses da União que não seja repartição de ICMS do Simples Nacional. Foram levados em consideração todos os contribuintes que estavam ativos de dezembro de 2021. Para as vendas foram somadas todas as Notas Fiscais de Vendas (NFe), Notas Fiscais de Vendas ao Consumidor (NFCe), e Cupom Fiscal Eletrônico (CFe), cuja natureza da operação (CFOP) fosse de vendas. Esses valores somados, foram comparados com as vendas anuais de cartão de crédito da Declaração de Informação dos Meios de Pagamento (DIMP) e os valores de vendas declarados no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D), sendo considerado como valor final de vendas o maior dos três.

A figura a seguir representa a distribuição da arrecadação nos municípios. Onde o tamanho da área representa o valor arrecadado e a cor a quantidade de contribuinte. Onde os municípios de menos representatividade estão concentrados no lado inferior direito.

Figura 1 – Distribuição da arrecadação do ICMS nos municípios do Ceará



Fonte: Elaboração do autor

Observamos que existe uma concentração muito grande de contribuintes na capital Fortaleza, onde ela detém 45,96% dos valores arrecadados, mas possui somente 35,21% dos contribuintes. Isso já começa a demonstrar que mesmo dentro da capital existe uma concentração grande de arrecadação em alguns contribuintes.

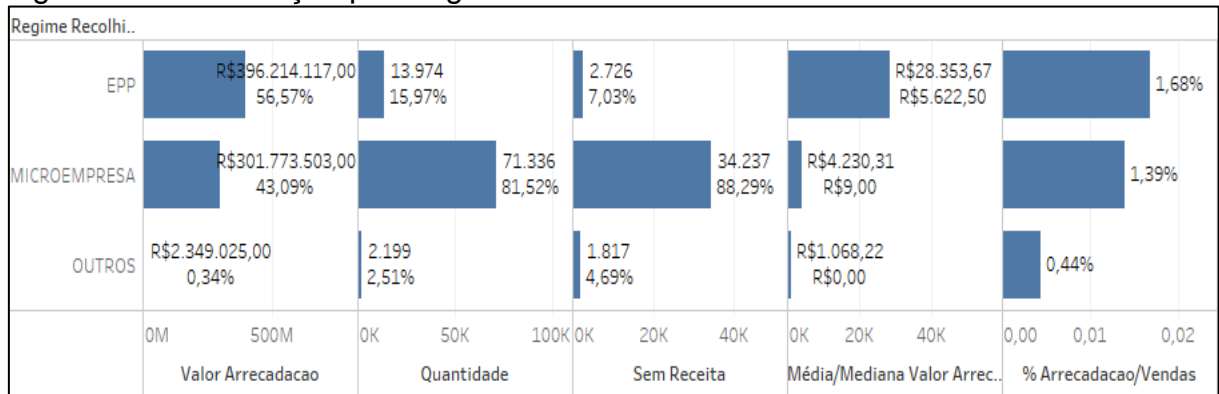
Uma surpresa que nos trouxe foi o município de São Gonçalo do Amarante, onde está sediado a Companhia Siderúrgica do Pecém (CSP) e a Zona de Processamento de Exportações (ZPE). Esse município não está classificado entre os de maiores arrecadação do Estado, representando somente 0,37% do valor arrecadado e somente 0,58% do total de contribuinte do Estado do Ceará. O que nos leva a crer que estes dois empreendimentos não são representativos para a arrecadação do ICMS no Ceará no que diz respeito aos contribuintes do Simples Nacional.

Usando a mesma disposição da anterior, a figura 2 mostra a disposição da arrecadação pela Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE).

Observamos que pelo CNAE temos uma distribuição mais homogênea. Mesmo assim nos salta os olhos o CNAE de Comércio Varejista de Mercadorias em Geral, onde é responsável por 11,83% da quantidade de contribuintes, mas contribui com apenas 2,035% do total arrecadado de ICMS do Simples Nacional no Estado. Esta visão apesar de aparentar uma melhor uniformidades, apresenta várias distorções entre o tamanho (arrecadação) e cor (quantidade de contribuinte). Verificamos que existem vários CNAE com tamanho pequeno e uma cor forte, onde a arrecadação por contribuinte é bem menor do que nos outros casos.

A seguir vamos fazer algumas análises estatísticas dos dados de arrecadação por Regimes de Recolhimento de acordo com a classificação no Simples Nacional. Como dissemos antes o limite de faturamento das empresas EPP é muito maior que o limites das empresas ME. Mas como nos mostra a primeira coluna da figura, a diferença entre o valor arrecadado e na última coluna o % da arrecadação sobre as vendas dos dois regimes não é tão grande.

Figura 3 – Arrecadação por Regimes de Recolhimento



Fonte: Elaboração do autor

Isso se deve a diferença na quantidade de contribuintes, onde o ME detém 71.336 correspondendo a 81,52% enquanto EPP somente 15,97%. Essa diferença é que faz a compensação dos valores arrecadados nos dois regimes.

Mas já conseguimos verificar um grande problema dos contribuintes do regime ME, 34.237 desses contribuintes não tiveram receita tributária no ano de 2021, o que corresponde a 47,99% dos contribuintes ativos deste regime. Enquanto no regime EPP esse número é apenas 19,50%. Ou seja, muitos desses contribuintes, embora ativos, não tiveram sequer valores arrecadados durante o ano em questão. O que nos leva a uma concentração elevada da arrecadação em alguns contribuintes. Isso pode ser constatado também pela relação entre a média e a mediana, onde se

observa que metade dos contribuintes no regime ME tiveram apenas R\$ 9,00 de arrecadação, enquanto a média foi de R\$ 4.230,31.

Esses dados mostram que temos uma arrecadação muito desigual e descontrolada no Simples Nacional, principalmente nos contribuintes do regime ME. Como estamos falando de contribuinte do mesmo porte, temos um forte indício que principalmente neste regime, temos uma alta omissão de vendas.

4 REFERENCIAL TEÓRICO

O objetivo deste trabalho será criar um modelo de classificação para as empresas do Simples Nacional (ME e EPP), visando fazer um ranqueamento da eficiência da arrecadação neste regime de recolhimento. Permitirá termos uma análise dos contribuintes com relação ao potencial de arrecadação e o nível de risco para a administração estadual.

4.1 Conceito de receita

A base do cálculo dos tributos no Simples Nacional é a declaração da receita dos contribuintes. O cálculo dos valores devidos é tão complicado, que a legislação prevê e regulamenta um sistema eletrônico para essa atividade. Esse aplicativo chama-se PGDAS e a partir de 2012 passou a se chamar PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório). A LC no. 139/2011 passou a considerar confissão de dívida os valores apurados e não quitados a partir de 2012.

Para o Simples Nacional os principais tipos de receitas declaradas são:

- ✓ RBA - Receita Bruta Acumulada no Ano-calendário corrente.
- ✓ RBT- Receita Bruta Total mensal da empresa.
- ✓ RBT12 - Receita Bruta Acumulada da empresa nos 12 meses anteriores ao Período de Apuração.
- ✓ RPROP - Receita Proporcionalizada.
- ✓ RBTAA - Receita Bruta Acumulada no ano-calendário anterior.

Cada receita declarada no item anterior tem uma finalidade específica no cálculo do tributo, conforme abaixo:

- ✓ RBT – Serve para calcular o valor devido mensalmente.
- ✓ RBA – Tem como finalidade identificar se houve extrapolação do limite ou sublimite dentro do ano.
- ✓ RBT12 – Serve para determinar a alíquota de imposto que incidirá sobre a base de cálculo.
- ✓ RPROP – Tem como finalidade indicar nas tabelas a faixa de alíquota de imposto que será utilizada por empresas que estão em início de atividade.

- ✓ RBTAA – Determina o enquadramento ou desenquadramento no Simples Nacional.

Feita a declaração das receitas os próximos passo é fazer a segregação delas. Ou seja, informar se é oriunda da atividade comercial, industrial ou serviços. Esse procedimento permite que a receita bruta seja corretamente alocada na tabela de anexos da LC 123/2006, como também indicam situações que reflitam na base de cálculo ou na incidência de determinados tributos. As ME e EPP, para fins tributários, não são obrigadas a ter uma contabilidade completa. Isso as vezes ocasiona uma falta de controle das reais operações que se processam ao longo do período de apuração dos tributos, levando a erros de várias ordens.

Não iremos detalhar neste trabalho esse cálculo, pois ele está descrito com detalhes na LC 123/2006. Mas sim mostrar que a declaração das Receitas e a segregação delas, é o fator mais importante para a classificação dos contribuintes nas tabelas de anexos. Tabelas estas que define as alíquotas de cada imposto (Federal, Estadual e Municipal), que as empresa dos Simples Nacional estão sujeitas. Abaixo está como exemplo, o anexo I da Lei Complementar 123/06 onde define os percentuais de impostos para os contribuintes com atividades de comércio. Ela define a faixa da alíquota baseada na Receita Bruta, como também a distribuição dela entre os impostos. Para cada atividade comércio, indústria e diversas prestações de serviços, existe uma tabela específica.

Tabela 2 – Alíquotas do Simples Nacional - Comércio

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%	378.000,00

Fonte: Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016 com vigência a partir de 01/01/2018)

Tabela 3 – Partilha do Simples Nacional – Comércio

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%

Continua

Tabela 3 – Partilha do Simples Nacional – Comércio

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
5ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
6ª Faixa	13,50%	10,00%	28,27%	6,13%	42,10%	-

Fonte: Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016 com vigência a partir de 01/01/2018)

4.2 Cálculo preço venda

Precificação é uma atividade de gestão e marketing preocupada com a colocação de preços para novos produtos e o ajuste de preços para produtos existentes. A precificação faz parte do composto mercadológico e, do ponto de vista do consumidor, é elemento inseparável do produto (bem ou serviço). É por intermédio dessa relação que o consumidor pode avaliar a relação custo-benefício ou, em outros termos, sua possibilidade de extrair valor do dinheiro aplicado (VIEIRA, 2013).

Preço é a expressão do valor de troca que se oferece por alguma coisa que satisfaça uma necessidade ou desejo. Na lição de Wernke (2001), no cálculo do preço de venda as empresas devem procurar valores que maximizem lucros; possibilitem alcançar as metas de vendas com tal preço, permitam a otimização do capital investido e proporcionem a utilização eficaz da capacidade de produção instalada.

Em geral as empresas adotam quatro métodos para a formação de preços:

- método com base no custo da mercadoria;
- método com base nas decisões de empresas concorrentes;
- método com base nas características do mercado;
- método misto (combinação de custos, concorrência e características do mercado).

O primeiro método é o mais comum na prática empresarial e consiste em adicionar uma margem fixa a um custo base, conhecida como *mark-up*. O segundo método é o baseado nas decisões das empresas concorrentes, problemático por não se saber se a concorrência opera com ou sem lucro. Assim, simplesmente adotar o preço igual ou inferior pode comprometer a lucratividade da empresa. O terceiro método consiste num conhecimento profundo do mercado e assim estabelecer preços de acordo com o nicho de mercado que se quer atingir. E o quarto método é o misto, justamente por englobar a combinação dos diversos fatores (WERNKE, 2005).

Tomando como base o primeiro método para a formação de preços, o primeiro fator a levantar seria o custo da compra. Que seria todos os esforços despendidos para a aquisição das mercadorias até o momento de sua utilização (VIEIRA, 2013). Assim, compõe os custos de compras os seguintes fatores:

Figura 4 – Cálculo do Custo de Aquisição

CÁLCULO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO

- (+) Custo da mercadoria na fatura (valor constante na nota fiscal)
- (-) Descontos dados na fatura (incondicionais, mencionados no corpo da nota fiscal. Não são os descontos recebidos por pagamento no vencimento antecipado da duplicata)
- (+) Despesas acessórias de compra (fretes, seguros, outros)
- (+) Impostos não recuperáveis fiscalmente (conforme legislação tributária específica da atividade, normalmente no comércio é o IPI)
- (-) Impostos recuperáveis fiscalmente (conforme legislação específica da atividade, no comércio em geral é o ICMS)
- (=) Custo de aquisição das mercadorias.
- (/) Quantidade comprada em unidades
- (=) Custo unitário de compra da mercadoria

Adaptado de Wernke (2010)

Cuidar a legislação tributária específica para essa atividade em relação ao ICMS e IPI

PIS/COFINS

Fonte: Adaptado de Wernke (2010)

Agora será preciso calcular o *MARK-UP* (taxa de marcação). Segundo Wernke (2010, p. 52-53), “a taxa de marcação, também conhecida por mark-up, é um índice aplicado sobre o custo de compra da mercadoria para formação do preço de venda respectivo”.

Ao definir o *Mark-Up*, é preciso saber identificar alguns conceitos tais como: Custo é o valor relacionado à compra da mercadoria, insumos e embalagens para produção ou compras para prestação dos serviços. As despesas dividem-se em fixas e variáveis, que são os gastos necessários para o funcionamento da empresa, nas áreas administrativas (aluguel, energia, funcionários...), financeiras (juros, tarifas...) e de vendas (propagandas, brindes, comissões...). No cálculo do *Mark-up* podem ser

inseridos todos os itens que se deseja cobrar no preço de venda da mercadoria, desde que sob a forma de percentuais”, como: tributos, comissões quando pagas sobre o preço de venda, taxa de franquia, taxa de administradora de crédito, margem de lucro desejada, fretes de entrega, descontos para negociação, entre outros.

Normalmente para facilitar a determinação do preço de venda e melhorar o gerenciamento do negócio, o que se faz é trabalhar com o conceito de margem de contribuição gerada pelos produtos, e que essa na sua totalidade, seja suficiente para cobertura das despesas fixas e geração do resultado. Para se apurar a Margem de Contribuição se utiliza a seguinte formula:

$$MCu = PVu - (CVu + DVu)$$

MCu = Margem de Contribuição unitária

PVu = Preço de Venda unitário

CVu = Custo Variável unitário, no caso do comércio é o custo de aquisição (Figura XXXX)

DVu = Despesas variáveis unitárias (no comércio são os impostos, comissões...)

Wernke (2005) propõe a adoção de relatórios gerenciais de controle da margem de contribuição, que podem ser elaborados pelo tipo de mercadoria ou linha de mercadoria, por setor ou departamento.

4.3 Modelo de fronteira estocástica de produção

O objetivo final do nosso trabalho é fazer uma classificação dos contribuintes alvo para que possamos medir a sua eficiência arrecadatória. Ou seja, determinar o potencial de aumento da arrecadação baseados na sua declaração de vendas no PGDAS-D.

A medida da produtividade técnica ou econômica tem muitas aplicações. Reguladores utilizam medidas de produtividade para desenhar mecanismo de incentivo em setores regulados, analistas utilizam para descrever de forma comparativa o estado de um segmento de atividades. Em todos os casos admite-se que exista um conjunto de agentes, ou unidades de decisão, que utiliza recursos para

produzir, e o agente mais eficiente é o que utiliza menor quantidade de fatores por unidade de produto, ou vice-versa, que produza a maior quantidade de produto dada uma dotação de recursos.

Quando o processo produtivo envolve apenas um produto ou fator de produção, o agente tecnicamente mais eficiente é o que tem a maior relação entre as quantidades de produto/fator. Quando o processo envolve mais que um produto e fator, e os preços dos produtos e dos fatores são conhecidos, o agente economicamente mais eficiente é o que tem a maior relação receita/custos. No entanto, os processos produtivos são mais complexos e funcionam com múltiplos produtos e fatores, e frequentemente envolvem produtos e fatores que não têm mercado ou que não têm preço conhecido.

Os modelos de fronteira de produção determinística ou estocástica medem a produtividade técnica de processos com múltiplos produtos e fatores, e a produtividade econômica quando pelo menos um dos preços não é conhecido. Na literatura existem dois modelos concorrentes: análise envoltória de dados (DEA) e fronteira estocástica (SF), e não existe um consenso sobre qual o modelo mais adequado. Um dos motivos é a comparabilidade entre eles. O DEA é um modelo não-paramétrico que supõe apenas a concavidade da função de produção e ignora o ruído contido no dado; por outro lado, o SF considera o ruído, mas depende da especificação funcional da função de produção.

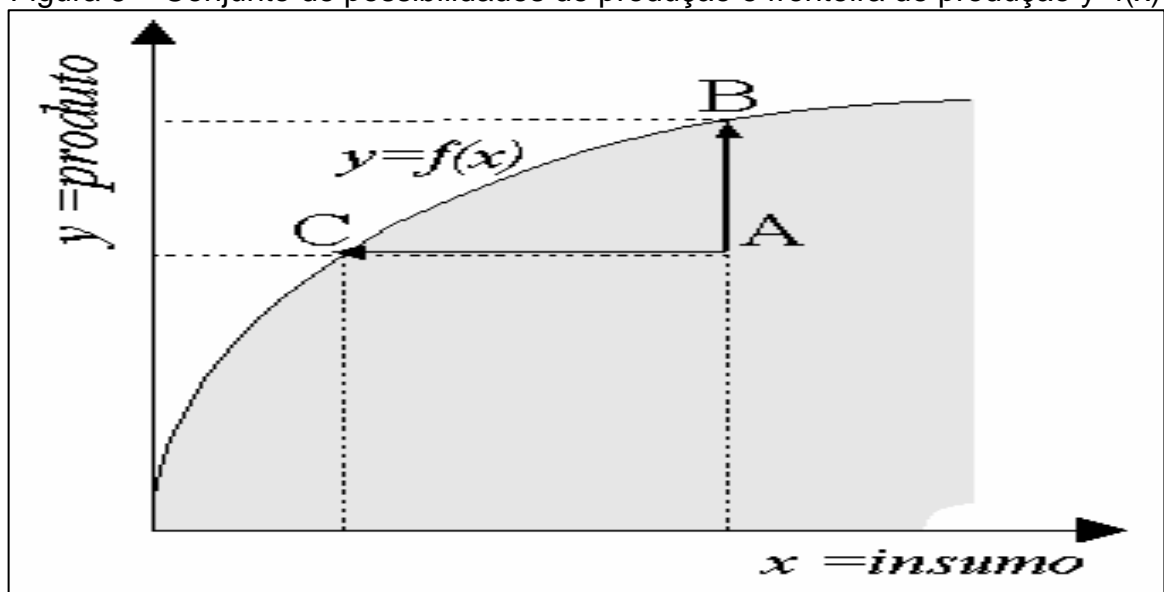
Um resumo do SF e uma breve história do pensamento no assunto podem ser vistos em Kumbhakar e Lovell (2000). A literatura sobre DEA é muito extensa, começou com Farrell (1957), foi colocada como um problema de otimização por Charnes, Cooper e Rodes (1979) e estendido por diversos autores. Mais recentemente, diversos autores têm buscado comparar as duas abordagens, em particular Cribari e Tzanidakis (2000) apresentam uma discussão interessante.

Procurando aproximar as abordagens, Banker (1993) incorpora ao modelo DEA a hipótese de que a produtividade tem uma distribuição de probabilidade, e que o dado não tem ruído, para provar que a produtividade medida pelo DEA é um estimador de máxima verossimilhança. No caso em que o dado não contém ruído, o DEA é então um modelo superior ao SF porque não depende de hipóteses sobre a forma da função de produção e da distribuição de probabilidade da produtividade, e obtém um estimador de máxima verossimilhança.

Para o nosso estudo isso iremos usar o modelo de fronteira estocástica de produção (SF).

Esse modelo preconiza que a produção de qualquer bem ou serviço é um processo em que um conjunto de insumos (inputs) é transformado em um conjunto de produtos (outputs). Esta transformação pode ser feita de diversas maneiras, todas representadas no conjunto de possibilidades de produção (CPP), conforme ilustrado na figura a seguir, para o caso de x unidades de um tipo de input ser usado na produção de y unidades de um tipo de produto (VARIAN, 1999).

Figura 5 – Conjunto de possibilidades de produção e fronteira de produção $y=f(x)$



Fonte: Varian (1999)

Na Figura anterior, na área sombreada abaixo do gráfico, qualquer ponto (x,y) representa as diversas maneiras tecnicamente possíveis de se transformar uma quantidade x de insumo em uma quantidade y de produto. Que devido às restrições de natureza tecnologia, o CPP é limitado pela função fronteira de produção $y=f(x)$. Que indica a quantidade máxima de produto a ser produzida a partir de uma quantidade x de insumos.

Assim todo produtor que estiver em cima da linha de fronteira terá atingido o nível máximo de eficiência, enquanto os outros que estiverem abaixo seriam tecnicamente ineficientes. Se observarmos na figura acima os produtores B e C são tecnicamente eficientes, enquanto o produtor A apresenta um nível de ineficiência. Pois fazendo uma comparação entre os produtores que tem o mesmo nível de insumo x , o B consegue ter um resultado maior que o A.

Com isso podemos afirmar que o nível de ineficiência de A é a distância que o separa verticalmente da curva $y=f(x)$. Quanto menor for esta distância mais perto ele estará do nível máximo de eficiência técnica.

Estimar esta equação de fronteira não é algo trivial, pois existem diversos fatores e variáveis que influenciam no resultado. Existem dois modelos de regressão linear usados para estimar esta fronteira de produção: mínimos quadrados corrigidos e fronteira estocástica. Ambos baseados na premissa microeconômica que a função de fronteira não é uma linha de tendência central, mas uma função global que representa a máxima produção possível.

O método dos mínimos quadrados corrigidos, a equação de fronteira é um modelo de regressão linear estimado por mínimos quadrados ordinários, onde o intercepto é corrigido para atender a premissa microeconômica.

As primeiras especificações de modelos econométricos de fronteira de produção partem do princípio de que todos os produtores têm uma única função de produção, atribuindo qualquer variação no desempenho simplesmente as diferenças de eficiência dos produtores, em virtude de uma mesma fronteira. Por este motivo se qualifica tais modelos de fronteira determinística. Essa abordagem, todavia, não leva em conta que os desvios de produção podem não ser do controle dos produtores, e como tal não podem ser totalmente atribuídos a ineficiência deles. Fatores ambientais, como o clima ou a qualidade dos solos, variações da qualidade dos inputs, das condições de fornecimento ou do desempenho de máquinas constituem exemplos de perturbações não controláveis pelo produtor, mas que, nem por isso, deixam de influir no nível e qualidade do *output*. Além disso, qualquer relação empírica envolve diversos tipos de “ruído” estatístico, nomeadamente, erros de medida e de especificação. Tais perturbações não devem, obviamente, confundir-se com ineficiência, necessitando um tratamento mais adequado do que o proporcionado pelos modelos de fronteira determinística.

Para corrigir esse problema surgiram os modelos de fronteira estocástica, cuja principal vantagem é o fato deles reconhecerem que esses desvios de produtividade em relação à curva de fronteira, podem ser causados pela ineficiência técnica dos produtores ou por choques aleatórios fora do controle deles. Nesse modelo a equação de fronteira é um modelo de regressão com erro assimétrico, cujos coeficientes são estimados por máxima verossimilhança.

5 METODOLOGIA

A pesquisa será baseada em um modelo empírico de estudo, analisando dados retirados das bases de dados da SEFAZ-CE.

A análise do potencial tributário parte da suposição de que a arrecadação do Simples Nacional pode ser descrita através de uma função de produção tributária em que o montante arrecadado (produto) se dá em função de uma série de fatores econômicos (insumos) (SIQUEIRA *et al.*, 2016). Sendo assim, a estratégia metodológica utilizada para medir a capacidade de arrecadação de cada contribuinte no Simples Nacional foi o método de Fronteira de Estocástica de Produção para dados em painel.

Neste estudo para cada característica dos contribuintes teremos uma combinação de somas para o intercepto e coeficiente angular. Com isso resultando em várias funções de produção, uma para cada cenário. Gerando com isso também uma regressão para cada cenário.

5.1 Estimação da fronteira de produção

Desse modo pode-se representar o modelo de Fronteira Estocástica de produção aqui utilizado como a função Cobb-Douglas a seguir:

$$Y_{it} = e^{a_n} \left(\prod_{i=1}^I X_{it}^{\alpha^i} \right) e^{v_{it}-u_{it}} \quad (1)$$

onde:

Y_{it} = É a venda declarada do i-ésimo contribuinte no tempo t;

X_{it} = É um vetor de variáveis que afetam a venda declarada do i-ésimo contribuinte no tempo t;

a 's = São os coeficientes a serem estimados;

v_i = É um termo aleatório com distribuição normal e variância constante e

u_i = É um termo aleatório com distribuição normal truncada no zero e variância constante.

Tendo em vista a estimação do modelo, é realizada a transformação logarítmica da equação (1), e aplicado o método de máximo verossimilhança para que

os coeficientes possam ser avaliados em termos de elasticidade, desse modo a variante logarítmica da equação 1 é expressa como:

$$y_{it} = a_0 + \left(\sum_{i=1}^j a_i x_{it} \right) + v_{it} - u_{it} \quad (2)$$

onde:

y_{it} = É o logaritmo natural de Y_{it} ;

x_{it} = É o logaritmo natural do vetor de variáveis explicativas X_{it} e

$v_{it} - u_{it}$ = são os termos de erro com distribuição normal.

As variáveis utilizadas neste estudo foram:

1) Insumos(entradas): Compras, Despesas, Capital Social, Indicador de Substituição Tributária, Região, Regime Recolhimento, Código Classificação Nacional das Atividades Econômicas.

2) Resultados(saídas): Vendas no PGDAS-D

Desse modo, o potencial de declaração das vendas é realizado a partir da estimação da Eficiência Técnica dos contribuintes na declaração de vendas, de modo que a eficiência técnica de cada contribuinte i é tal que:

$$ET_{it} = \exp(-u_{it}) \quad (3)$$

A equação 3 permite obter a eficiência na declaração de vendas de cada contribuinte, medida por um índice que varia entre 0 (ineficiente) e 1 (eficiente).

5.2 Especificação dos modelos

O estudo será baseado nos dados de 2014 a 2019 dos contribuintes ativos em dezembro 2021 do Simples Nacional (ME e EPP) no Estado do Ceará disponibilizados pela Secretaria de Fazenda do Estado do Ceará. Considerando que cada contribuinte será uma unidade de produção. Os dados foram até 2019 para que possamos isolar os efeitos causados pela pandemia do COVID-19, que começou no Brasil no mês de março de 2020.

A variável dependente (Y_{it}) é composta pelo valor de venda informado no PGDAS-D, a qual segundo a literatura é o principal fator da arrecadação dos contribuintes do Simples Nacional.

Assim, de acordo com o exposto na revisão da literatura as variáveis explicativas (Xit) que foram utilizadas no modelo são: Compras, Despesa, Capital Social.

- Capital Variável - Compras – valores relativos as compras de insumos e embalagens para contribuintes da indústria, valores relativos a compras de mercadorias para revendas para contribuintes do varejo e atacado e compras de mercadorias usados para a prestação de serviços no caso de contribuintes prestadores de serviços.
- Capital Variável - Despesas – neste caso pegamos as despesas de comunicação através das notas fiscais de comunicação, as despesas de energia através das notas fiscais de venda de energia, as despesas de pessoal para os contribuintes que declaram no PGDAS-D e o valor das despesas da DEFIS. Pela documentação da DEFIS (SIMPLES NACIONAL, [s.d.]), o valor declarado de despesas seria o valor total de despesas do contribuinte. Mas sabemos que muitas vezes esses valores são subestimados. Com isso fizemos uma composição deles com o somatório das despesas de comunicação, despesas de energia e despesas de pessoal da seguinte forma. Caso a despesa informada na DEFIS for maior que o somatório das outras despesas, então o valor da Despesa será o valor da despesa informado na DEFIS. Caso contrário ele será o somatório das outras despesas calculadas (comunicação, energia, pessoal).
- Capital fixo - Capital Social – Esse valor é o valor do capital social informado na abertura das empresas, acrescido de todas as alterações de capital subsequente. Como a SEFAZ não possui a evolução do histórico desse valor ele foi repetido em todos os anos de existência da empresa.

Para que fossem tirados os impactos da inflação, todos os valores foram deflacionados pelo índice médio do INPC do mês dos valores apurados.

Para captar as características dos contribuintes foram utilizadas variáveis de discriminatórias (a0) conforme a seguir:

- 1) Indicador de substituição tributária - É uma *dummy* que assume o valor 1 (um) quando o contribuinte faz a apuração dos impostos por substituição tributária (Compras) e 0 (zero) quando a apuração é pelas

vendas informadas no PGDAS-D. Mesmo isso ocorrendo, o contribuinte não fica desobrigado a continuar informando os valores de suas vendas no PGDAS-D.

- 2) Região - Para a região foram feitos agrupamentos de acordo com o município do contribuinte conforme classificação de região da SEFAZ. Região Metropolitana de Fortaleza, Região Metropolitana do Cariri, Região Metropolitana de Sobral e Outros.
- 3) Código Classificação Nacional das Atividades Econômicas (CNAE) - É a classificação oficialmente adotada pelo Sistema Estatístico Nacional na produção de estatísticas por tipo de atividade econômica, e pela Administração Pública, na identificação da atividade econômica em cadastros e registros de pessoa jurídica.(IBGE, [s.d.]). Usaremos somente nível de seção da classificação de CNAE conforme quadro a seguir:

Seção	Denominação
A	Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura
B	Indústrias extrativas
C	Indústrias de transformação
D	Eletricidade e gás
E	Água, esgoto, atividades de gestão de resíduos e descontaminação
F	Construção
G	Comércio; reparação de veículos automotores e motocicletas
H	Transporte, armazenagem e correio
I	Alojamento e alimentação
J	Informação e comunicação
K	Atividades financeiras, de seguros e serviços relacionados
L	Atividades imobiliárias
M	Atividades profissionais, científicas e técnicas
N	Atividades administrativas e serviços complementares
O	Administração pública, defesa e seguridade social
P	Educação
Q	Saúde humana e serviços sociais
R	Artes, cultura, esporte e recreação
S	Outras atividades de serviços
T	Serviços domésticos
U	Organismos internacionais e outras instituições extraterritoriais

- 4) Regime de Recolhimento - Serão classificados de acordo com o limite de faturamento do Simples Nacional descritos anteriormente. ME – Microempresa e EPP- Empresa de Pequeno Porte.

5.2.1 Base de dados

O estudo será baseado nos dados de 2014 a 2019 dos contribuintes ativos em dezembro 2021 do Simples Nacional (ME e EPP) no Estado do Ceará disponibilizados pela Secretaria de Fazenda do Estado do Ceará. Os dados foram até 2019 para que possamos isolar os efeitos causados pela pandemia do COVID-19, que começou no Brasil no mês de março de 2020. Desse conjunto de contribuinte iremos pegar os dados históricos anuais, contendo as seguintes bases de dados:

- 1) Declaração de vendas no PGDAS: Valores retirados da base de dados do Simples Nacional da SEFAZ onde consta todos dos dados das declarações dos PGDAS-D recebidas da Receita Federal do Brasil.
- 2) Compras: Iremos pegar da base de dados da Nota Fiscal Eletrônica da SEFAZ, todas as notas fiscais de saídas emitidas por destinatário com o CFOP de vendas (5101, 5102, 5103, 5104, 5105, 5106, 5109, 5110, 5111, 5112, 5113, 5114, 5115, 5116, 5117, 5118, 5119, 5120, 5122, 5123, 5251, 5252, 5253, 5254, 5255, 5256, 5257, 5258, 5401, 5402, 5403, 5405, 5501, 5502, 5651, 5652, 5653, 5654, 5655, 5656, 6101, 6102, 6103, 6104, 6105, 6106, 6107, 6108, 6109, 6110, 6111, 6112, 6113, 6114, 6115, 6116, 6117, 6118, 6119, 6120, 6122, 6123, 6251, 6252, 6253, 6254, 6255, 6256, 6257, 6258, 6401, 6402, 6403, 6404, 6501, 6502, 6651, 6652, 6653, 6654, 6655, 6656, 7101, 7102, 7105, 7106, 7127, 7251, 7501, 7651, 7654). Como também todas as notas fiscais de entrada por emitente com o CFOP de Compras (1101, 1102, 1111, 1113, 1116, 1117, 1118, 1120, 1121, 1122, 1124, 1125, 1251, 1352, 1353, 1354, 1355, 1356, 1401, 1403, 1501, 1651, 1652, 1932, 2101, 2102, 2111, 2113, 2116, 2117, 2118, 2120, 2121, 2122, 2124, 2125, 2352, 2353, 2354, 2355, 2356, 2401, 2403, 2501, 2651, 2652, 2932, 3101, 3102, 3127, 3251, 3352, 3353, 3354, 3355, 3356, 3651, 3652).
- 3) Devolução de Compras: Iremos pegar da base de dados da Nota Fiscal Eletrônica da SEFAZ, todas as notas fiscais de saídas emitidas por destinatário com os seguintes CFOP (5201, 5202, 5210, 5410, 5411, 5412, 5413, 5503, 5553, 5556, 5660, 5661, 5662, 6201, 6202, 6210, 6410, 6411, 6412, 6413, 6503, 6556, 6660, 6661, 6662, 7201, 7202,

7211). Como também todas as notas fiscais de entrada por emitente com os seguintes CFOP (1101, 1102, 1111, 1113, 1116, 1117, 1118, 1120, 1121, 1122, 1124, 1125, 1251, 1352, 1353, 1354, 1355, 1356, 1401, 1403, 1501, 1651, 1652, 1932, 2101, 2102, 2111, 2113, 2116, 2117, 2118, 2120, 2121, 2122, 2124, 2125, 2352, 2353, 2354, 2355, 2356, 2401, 2403, 2501, 2651, 2652, 2932, 3101, 3102, 3127, 3251, 3352, 3353, 3354, 3355, 3356, 3651, 3652).

- 4) Despesas de energia: Iremos pegar o valor compras de energia registrada pelas informações das notas fiscais de energia, informadas pelas operadoras de energia na base de dados da SEFAZ.
- 5) Despesas de comunicação: Iremos pegar o valor das compras de serviços de comunicações registradas pelas informações das notas fiscais de comunicações informadas pelas operadoras de comunicação na base de dados da SEFAZ-CE.
- 6) Despesas de Pessoal: Iremos pegar os valores dos gastos com pessoal informado no PGDAS-D pelo contribuinte (SIMPLES NACIONAL, [s.d.]).
- 7) Despesas DEFIS: Iremos pegar os valores das despesas anuais informadas pelos contribuintes na DEFIS (SIMPLES NACIONAL, [s.d.]). De acordo com o manual, as despesas são declaradas no item 11 da seção 9.4.3.2 – Informações por Estabelecimento. Consideram-se despesas pagas as decorrentes de desembolsos financeiros relativos ao curso das atividades da empresa e inclui custos, salários e demais despesas operacionais e não operacionais.
- 8) Valor da Despesas: Esse valor é calculado dos itens 4,5 e 6. Com isso quando o valor das despesas declaradas no item 6 for menor que a soma dos valores dos itens 4 e 5, considerasse como despesa o somatório dos itens 4 e 5. Caso contrário considera-se como despesa o valor do item 6.
- 9) Capital Social: Esse é o valor do último capital social da empresa informado pela Receita Federal do Brasil no arquivo de contribuintes ativos do estado do Ceará.

- 10) Substituição Tributária: Informação retirada da base de dados do cadastro de contribuinte da SEFAZ.
- 11) Código CNAE: Informação retirada da base de dados do cadastro do contribuinte que é alimentada pela JUCEC pela REDESIM. Como o nosso estudo é limitado somente as empresas que são contribuintes de ICMS, limitamos o código CNAE somente as seções C (indústria de transformação), G (Comércio) e I (Alimentação).
- 12) Regime de Recolhimento: Informação retirada da base de dados do cadastro de contribuintes da SEFAZ, que é alimentada pela JUCEC através da REDESIM.
- 13) Região: Para a região foram feitos agrupamentos de acordo com o município do contribuinte conforme classificação de região da SEFAZ. Região Metropolitana de Fortaleza, Região Metropolitana do Cariri, Região Metropolitana de Sobral e Outros.

O arquivo final que será usado para o modelo de fronteira estocástica de produção terá o seguinte *layout*:

STA_ICMS_TRIBUTADO,"REGIME_RECOLHIMENTO","Regiao","CNAE","ano","vlr_vendas_pgdas", "vlr_compras", "vlr_despesas", "valor_capital_social", "CNPJ"

- STA_ICMS_TRIBUTADO – indica se a atividade principal do contribuinte é de ICMS ou de ISS.
- DSC_CNAE – Informa qual a descrição do código de atividade do contribuinte.
- REGIME_RECOLHIMENTO - Informa qual o regime de recolhimento do contribuinte, se é ME ou EPP.
- Regiao – Informa qual o município do contribuinte.
- CNAE – Informa qual o código da natureza da operação do contribuinte.
- Ano – Informa qual o ano calendário cujas informações foram retiradas.
- Vlr_vendas_pgdas – Valor das vendas anual bruta da declaração do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D) (item 6).
- vlr_compras – Somatório dos Valores de Compras já deduzidos os valores de devolução de compras.
- Vlr_despesas – Somatório dos valores de despesas calculados.

- Valor_capital_social – Somatório dos valores referente ao capital social da empresa.
- CNPJ – Identificador criptografado do contribuinte, seria correspondente aos 14 dígitos do CNPJ.

5.2.2 Modelo econométrico resultante

Foram feitas várias simulações usando o software STATA, onde foram combinadas todas as variáveis explicativas até que se achasse um modelo que mais se adequasse a realidade. Algumas variáveis do modelo original foram retiradas, pois não apresentaram relevância para explicar o fenômeno estudado. Cabe destacar, que esta análise realizou múltiplas estimações. Gerando várias retas, uma com cada intercepto e inclinação, a depender das características de cada contribuinte representadas pelo cruzamento das variáveis discriminatórias Substituição Tributária, CAE, Região e Regime de Recolhimento.

Nesse contexto, as especificações das funções de declaração de vendas dos modelos gerais são definidas da seguinte forma:

$$\begin{aligned} \text{Invlr_vendas_pgdas} = & a_i(\text{st} + \text{regiao} + \text{regime_recolhimento}\#\#(3\ 6\ 8).\text{cae}) + a_0 + a_1 \\ & \text{st}\#\text{i}.\text{regime_recolhimento}\#\text{regiao}\#(3\ 6\ 8).\text{cae}\#\text{Invlr_compras} + a_2 \\ & \text{regiao}\#\text{st}\#\text{regime_recolhimento}\#(3\ 6\ 8).\text{cae}\#\text{Invlr_despesa} + a_3 \\ & \text{regiao}\#\text{st}\#\text{regime_recolhimento}\#(3\ 6\ 8).\text{cae}\#\text{Incapital_social} \end{aligned}$$

onde:

Invlr_vendas_pagdas = logarítmico natural das vendas declaradas no PGDAS-D

St = Dummy substituição tributária

Região = Região do contribuinte

Regime_recolhimento = Regime de recolhimento dos contribuintes

Cae = Código de atividade econômicas

Invlr_compras = logarítmico natural das compras dos contribuintes

Invlr_depensa = logaritmo natural das despesas dos contribuintes

Incapital_social = logaritmo natural do valor do capital social dos contribuintes

a_i = representam os coeficientes da regressão.

= Indica que é feita a interação entre as variáveis discriminatórios e explicativas.

6 RESULTADOS

O valor da venda declarada no PGDAS-D foi estimado por meio do modelo de fronteira estocástica de produção com dados em painel no STATA, como já mencionado na metodologia. As análises e gráficos foram feitos no software tableau. Em seguida são analisados as estimativas e os resultados empíricos da aplicação da medida de eficiência dos contribuintes.

6.1 Análise das estimativas

A estimação do modelo para dados em painel com variação no tempo foi realizada com nível de significância para valor-p de até 5%. A variável t , que representa o índice de variação no tempo, possui valores entre 2014 a 2019, em um total de 6 períodos.

A figura a seguir mostra os resultados da regressão para a estimação das vendas com a variação no tempo, para a combinação de variáveis explicativas mais relevante. Como podemos verificar alguns coeficientes para a combinação das variáveis não são estatisticamente significantes.

Figura 6 – Resultados da regressão

		Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
Log likelihood = -114034.58		Wald chi2(102) = 86571.33		Prob > chi2 = 0.0000			
Invlr_vendas_pgdas							
	st	-.3585898	.0158379	-22.64	0.000	-.3896316	-.327548
regiao							
	REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA	.4522082	.0163766	27.61	0.000	.4201107	.4843057
	REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL	.0014112	.0414429	0.03	0.973	-.0798155	.0826378
	REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI	.080552	.0348304	2.31	0.021	.0122856	.1488185
cae							
	G	-1.181037	.0193248	-61.11	0.000	-1.218913	-1.143161
	I	-1.033338	.0280707	-36.81	0.000	-1.088355	-.9783204
regime_recolhimento							
	MICROEMPRESA	-1.042784	.0196791	-52.99	0.000	-1.081354	-1.004214
st#regime_recolhimento#regiao#cae#c.Invlr_compras							
	0#EPP #OUTROS#C	.1776752	.0158632	11.20	0.000	.146584	.2087664
	0#EPP #OUTROS#G	.3829	.0094358	40.58	0.000	.3644063	.4013938
	0#EPP #OUTROS#I	.3750537	.0250359	14.98	0.000	.3259841	.4241233
0#EPP	#REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#C	.1844826	.0086653	21.29	0.000	.167499	.2014662
0#EPP	#REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#G	.3110586	.0065244	47.68	0.000	.2982711	.3238461
0#EPP	#REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#I	.3915928	.0117208	33.41	0.000	.3686204	.4145653
0#EPP	#REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#C	.1743469	.0432258	4.03	0.000	.089626	.2590678
0#EPP	#REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#G	.4306913	.0221886	19.41	0.000	.3872024	.4741802
0#EPP	#REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#I	.4196992	.0646039	6.50	0.000	.2930779	.5463205
0#EPP	#REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#C	.3577344	.0325202	11.00	0.000	.2939961	.4214727
0#EPP	#REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#G	.4315778	.0172342	25.04	0.000	.3977993	.4653563
0#EPP	#REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#I	.3308322	.0326614	10.13	0.000	.2668171	.3948474
	0#MICROEMPRESA #OUTROS#C	.2013577	.0119029	16.92	0.000	.1780284	.224687
	0#MICROEMPRESA #OUTROS#G	.382717	.0062771	60.97	0.000	.370414	.39502

	0#MICROEMPRESA	#OUTROS#I	.2923738	.0113459	25.77	0.000	.2701362	.3146114
0#MICROEMPRESA	#REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#C		.183236	.0079376	23.08	0.000	.1676785	.1987934
0#MICROEMPRESA	#REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#G		.2619073	.0053717	48.76	0.000	.2513789	.2724357
0#MICROEMPRESA	#REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#I		.2875667	.0091796	31.33	0.000	.2695749	.3055585
0#MICROEMPRESA	#REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#C		.2539573	.028602	8.88	0.000	.1978983	.3100162
0#MICROEMPRESA	#REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#G		.4121548	.0165069	24.97	0.000	.379802	.4445076
0#MICROEMPRESA	#REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#I		.2408582	.0309045	7.79	0.000	.1802864	.30143
0#MICROEMPRESA	#REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#C		.261675	.0208399	12.56	0.000	.2208296	.3025204
0#MICROEMPRESA	#REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#G		.4004936	.0139238	28.76	0.000	.3732035	.4277837
0#MICROEMPRESA	#REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#I		.2946604	.0256293	11.50	0.000	.2444279	.3448929
	1#EPP	#OUTROS#C	.221388	.0184354	12.01	0.000	.1852553	.2575208
	1#EPP	#OUTROS#G	.4550337	.0069075	65.88	0.000	.4414952	.4685723
	1#EPP	#OUTROS#I	.376146	.0716522	5.25	0.000	.2357102	.5165818
1#EPP	#REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#C		.2595205	.0115049	22.56	0.000	.2369713	.2820698
1#EPP	#REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#G		.360801	.0057632	62.60	0.000	.3495052	.3720967
1#EPP	#REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#I		.4438254	.0310878	14.28	0.000	.3828945	.5047563
	1#EPP	#REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#C	.2509283	.0654832	3.83	0.000	.1225837	.379273
	1#EPP	#REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#G	.4867081	.0178938	27.20	0.000	.4516368	.5217794
	1#EPP	#REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#I	.4899693	.1220113	4.02	0.000	.2508315	.7291071
	1#EPP	#REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#C	.4328412	.0460581	9.40	0.000	.342569	.5231134
	1#EPP	#REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#G	.4698574	.0138569	33.91	0.000	.4426983	.4970164
	1#EPP	#REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#I	0	(empty)				
	1#MICROEMPRESA	#OUTROS#C	.2687317	.0127417	21.09	0.000	.2437585	.2937049
	1#MICROEMPRESA	#OUTROS#G	.4930551	.0044316	111.26	0.000	.4843694	.5017408
	1#MICROEMPRESA	#OUTROS#I	.3110664	.0315762	9.85	0.000	.2491783	.3729546
1#MICROEMPRESA	#REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#C		.2316245	.0136489	16.97	0.000	.2048731	.2583759
1#MICROEMPRESA	#REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#G		.3447234	.0043228	79.74	0.000	.3362508	.353196
1#MICROEMPRESA	#REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#I		.3433977	.02783	12.34	0.000	.2888519	.3979434
	1#MICROEMPRESA	#REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#C	.2489343	.0429761	5.79	0.000	.1647028	.3331659
	1#MICROEMPRESA	#REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#G	.5208865	.0125563	41.48	0.000	.4962766	.5454964
	1#MICROEMPRESA	#REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#I	.2942055	.0996065	2.95	0.003	.0989803	.4894307
	1#MICROEMPRESA	#REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#C	.3461779	.0276947	12.50	0.000	.2918973	.4004585
	1#MICROEMPRESA	#REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#G	.4734833	.0107989	43.85	0.000	.4523179	.4946488
	1#MICROEMPRESA	#REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#I	.2539192	.0675117	3.76	0.000	.1215986	.3862398
regiao#regime_recolhimento#cae#c.Invlr_despesa								
	OUTROS#EPP	#C	.0984334	.0099777	9.87	0.000	.0788775	.1179894
	OUTROS#EPP	#G	.0431819	.0040078	10.77	0.000	.0353267	.051037
	OUTROS#EPP	#I	.0603526	.0170505	3.54	0.000	.0269343	.093771
	OUTROS#MICROEMPRESA	#C	.1503899	.0072565	20.72	0.000	.1361675	.1646123
	OUTROS#MICROEMPRESA	#G	.1228227	.0030671	40.05	0.000	.1168114	.1288341
	OUTROS#MICROEMPRESA	#I	.1796242	.0098922	18.16	0.000	.1602359	.1990125
REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#EPP		#C	.0756975	.0054243	13.96	0.000	.0650659	.086329
REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#EPP		#G	.0676178	.0034859	19.40	0.000	.0607854	.0744501
REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#EPP		#I	.0590435	.0073399	8.04	0.000	.0446577	.0734294
REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#MICROEMPRESA		#C	.1539037	.0064029	24.04	0.000	.1413542	.1664532
REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#MICROEMPRESA		#G	.1582297	.0031319	50.52	0.000	.1520912	.1643682
REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#MICROEMPRESA		#I	.1749861	.0079101	22.12	0.000	.1594826	.1904896
REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#EPP		#C	.102639	.0266742	3.85	0.000	.0503585	.1549194
REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#EPP		#G	.047666	.0104995	4.54	0.000	.0270873	.0682448
REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#EPP		#I	.0022731	.0348715	0.07	0.948	-.0660737	.07062
REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#MICROEMPRESA		#C	.1601459	.0220267	7.27	0.000	.1169744	.2033174
REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#MICROEMPRESA		#G	.0966987	.0082705	11.69	0.000	.0804888	.1129085
REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#MICROEMPRESA		#I	.1928042	.0279192	6.91	0.000	.1380835	.2475249
REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#EPP		#C	.0170332	.0139988	1.22	0.224	-.0104039	.0444703
REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#EPP		#G	.0320674	.0075188	4.26	0.000	.0173308	.046804
REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#EPP		#I	.0160653	.0196145	0.82	0.413	-.0223784	.054509
REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#MICROEMPRESA		#C	.1153307	.0141333	8.16	0.000	.08763	.1430315
REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#MICROEMPRESA		#G	.0778614	.006528	11.93	0.000	.0650667	.0906561
REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#MICROEMPRESA		#I	.1699876	.0205995	8.25	0.000	.1296133	.2103618
regiao#regime_recolhimento#cae#c.Incapital_social								
	OUTROS#EPP	#C	-.0007548	.0235276	-0.03	0.974	-.0468681	.0453585
	OUTROS#EPP	#G	-.0024131	.0109631	-0.22	0.826	-.0239004	.0190742
	OUTROS#EPP	#I	.134857	.0319991	4.21	0.000	.0721399	.1975741
	OUTROS#MICROEMPRESA	#C	-.1250244	.0144063	-8.68	0.000	-.1532604	-.0967885
	OUTROS#MICROEMPRESA	#G	.0292697	.0047099	6.21	0.000	.0200385	.0385009
	OUTROS#MICROEMPRESA	#I	.1644854	.0133641	12.31	0.000	.1382923	.1906785
REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#EPP		#C	-.113202	.0132941	-8.52	0.000	-.1392579	-.0871461
REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#EPP		#G	.0980855	.0075172	13.05	0.000	.083352	.112819

REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#EPP	#I	-.0484356	.0158709	-3.05	0.002	-.079542	-.0173293
REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#MICROEMPRESA	#C	-.1963693	.0117792	-16.67	0.000	-.2194562	-.1732824
REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#MICROEMPRESA	#G	.1083957	.0044825	24.18	0.000	.0996101	.1171813
REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA#MICROEMPRESA	#I	.0210402	.0120418	1.75	0.081	-.0025614	.0446418
REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#EPP	#C	.0442371	.0656977	0.67	0.501	-.084528	.1730022
REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#EPP	#G	-.0250183	.0294828	-0.85	0.396	-.0828035	.0327668
REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#EPP	#I	.0574363	.1410431	0.41	0.684	-.2190031	.3338756
REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#MICROEMPRESA	#C	-.0481432	.0427859	-1.13	0.260	-.1320021	.0357156
REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#MICROEMPRESA	#G	.0349214	.0148636	2.35	0.019	.0057892	.0640536
REGIÃO METROPOLITANA DE SOBRAL#MICROEMPRESA	#I	.2671253	.0584706	4.57	0.000	.152525	.3817256
REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#EPP	#C	-.1781465	.0479378	-3.72	0.000	-.2721028	-.0841901
REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#EPP	#G	.0001699	.0240662	0.01	0.994	-.046999	.0473387
REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#EPP	#I	.1741523	.0483202	3.60	0.000	.0794465	.2688582
REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#MICROEMPRESA	#C	-.157145	.0284695	-5.52	0.000	-.2129443	-.1013457
REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#MICROEMPRESA	#G	.0915437	.0129369	7.08	0.000	.0661879	.1168995
REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI#MICROEMPRESA	#I	.2217829	.0318834	6.96	0.000	.1592927	.2842732
	_cons	5.074607	.0283947	178.72	0.000	5.018954	5.13026
	/mu	-21.93397	7.863863	-2.79	0.005	-37.34686	-6.521084
	/lnsigma2	2.984607	.3221679	9.26	0.000	2.35317	3.616045
	/lgtgamma	3.967602	.3268501	12.14	0.000	3.326987	4.608216
	sigma2	19.77874	6.372075			10.51886	37.19019
	gamma	.9814325	.0059561			.9653431	.9901288
	sigma_u2	19.4115	6.371548			6.92349	31.8995
	sigma_v2	.3672413	.0020902			.3631447	.371338

Fonte: Elaboração do autor

Dos resultados apresentados na figura 6 pode-se observar que a substituição tributária de um modo geral, é um fator que influencia positivamente na declaração das vendas pelos contribuintes com relação ao limite de fronteira. Como o coeficiente é negativo, desloca o intercepto da reta para baixo. Ou seja, tornando o intervalo de fronteira menor, com isso esses contribuintes ficam mais concentrados perto dos valores de fronteira. Os contribuintes que são ST tendem a declarar mais o valor da venda com relação ao seu potencial. Isso já seria esperado, pois o imposto deles é calculado pelo valor das compras e não das vendas. O que leva o mesmo a não ter tanto receio na declaração de vendas, do que quem recolhem o imposto pelas vendas. Esse mecanismo é usado pelos fiscos estaduais, quando a cadeia de valor dos produtos é muito pulverizada, facilitando assim a arrecadação.

Com relação a região, os contribuintes da região metropolitana de Fortaleza têm a tendência de declarar menos vendas relativas à fronteira, que os das outras regiões. Seu coeficiente é positivo e muito maior que o das outras regiões, deslocando a curva de fronteira para cima aumentando o intervalo de fronteira. Isso a princípio seria uma surpresa, pois nos grandes centros as empresas têm mais recursos e o fisco é mais ativo na fiscalização. Mas isso é devido ao fato de que nos grandes centros existe uma diversidade muito grande de contribuintes. Ou seja, existem muitos contribuintes

grandes, que como iremos mostrar na análise do coeficiente do regime de recolhimento, tendem a declarar menos. E nas regiões menores existe a predominância de contribuintes pequenos, que já estão perto da fronteira. Conforme observado pelos coeficientes, à medida que saímos dos grandes centros na direção das cidades pequenas, os contribuintes ficam mais perto da fronteira. Nos pequenos centros a quantidade de contribuintes pequenos é grande, e a presença do fisco é quase inexistente. Isso provavelmente leva aos contribuintes, de forma geral, declarar menos vendas. O que os torna mais homogêneos e concentrados perto da linha de fronteira. Sendo que o coeficiente da região metropolitana de Sobral não é significativo a 95%.

Dos contribuintes avaliados pelo CNAE observamos através dos coeficientes negativos, que os contribuintes do grupo base C (Indústrias de transformação) são os que tendem a declarar menos vendas. Enquanto os do grupo G (Comércio) os que declaram vendas mais próximo da fronteira. O setor de comércio, por ser geralmente aquele que compra mercadoria e coloca uma margem em cima para revenda, é o menos complicado de ser fiscalizado. Pois tem pouca ou quase nenhuma transformação. Já o setor de Indústrias tem muita transformação para composição do seu preço final, o que pode levar os contribuintes a serem mais eficientes que outros. Levando a terem vendas declaradas abaixo do normal, pois o Simples Nacional não exige um controle mais apurado dos insumos e embalagens que compõe o preço de venda.

O regime de recolhimento Microempresa, pelo fato de o coeficiente ser mais negativo, tende a ser mais homogêneo na declaração de vendas que o regime EPP. O que torna esses contribuintes mais perto da fronteira. Isso se deve ao fato das empresas do regime EPP ter faturamento e uma estrutura empresarial maior que as Microempresas. Além do número de empresa EPP ser muito menor e mais concentrada nos grandes centros que as Microempresas. O fato de serem empresas maiores, e o Simples Nacional ter as obrigações acessórias reduzidas, é mais difícil para o fisco ter uma fiscalização efetiva. O que abre uma brecha grande nessas empresas no que diz respeito a declaração de vendas.

Como falamos anteriormente, ao analisarmos os resultados das variáveis explicativas, temos que levar em conta que o modelo gerou várias retas de regressão. Cada uma delas com um coeficiente linear diferente, para cada característica de ST, Região, Regime de Recolhimento e CAE.

Com relação a variável explicativa valor de compras, observa-se que afeta positivamente a declaração de vendas no PGDAS em todos os cenários das combinações. Pois todos os coeficientes significativos são positivos, com exceção do com ST=1, Microempresa, Região Metropolitana do Cariri, CNAE = I(Alimentação). Mas esse cenário não é significativo a 95%. Isso é coerente, pois quanto mais se compra maior será as suas vendas. Já que um dos fatores de exclusão do Simples Nacional é o motivo de se comprar e não vender. Pela EC 123/06, a relação entre compra e venda anual de um contribuinte não pode ser maior que 80%, pois pode acarretar a exclusão dele do Simples Nacional.

Se comparado com as outras variáveis explicativas, ela é a que tem maior elasticidade com relação ao valor das vendas declaradas. Chegando ao ponto do cenário que tem maior influência, ST=1 Microempresa Região Metropolitana de Sobral CNAE=G (Comércio), o coeficiente ser 0,52. Observa-se também que o grupo ST=1 e Regime = EPP se concentra os maiores níveis de elasticidade entre o valor de compra e vendas declaradas. Isso para a maioria dos cenários com esta característica, consequência de a EPP ter um volume maior de compra pelo seu porte.

O valor das despesas também afeta positivamente o valor das vendas declaradas. Mas a elasticidade determinada pelos coeficientes das retas é bem menor que as determinadas pelos coeficientes das retas das compras. Isso se deve ao fato de que no Simples Nacional o peso maior da composição do preço das mercadorias e serviços são as compras e não as despesas. Conforme observados na maioria dos cenários de contribuinte que são Microempresas, esses possuem maior elasticidade com relação a declaração de vendas do que os contribuintes EPP. Isso se dar ao fato de que contribuintes do regime Microempresa são os de menor porte dentro do Simples Nacional. E conseqüentemente as despesas, nestes contribuintes, tem mais impacto no preço de venda que nas empresas EPP que tem o porte maior.

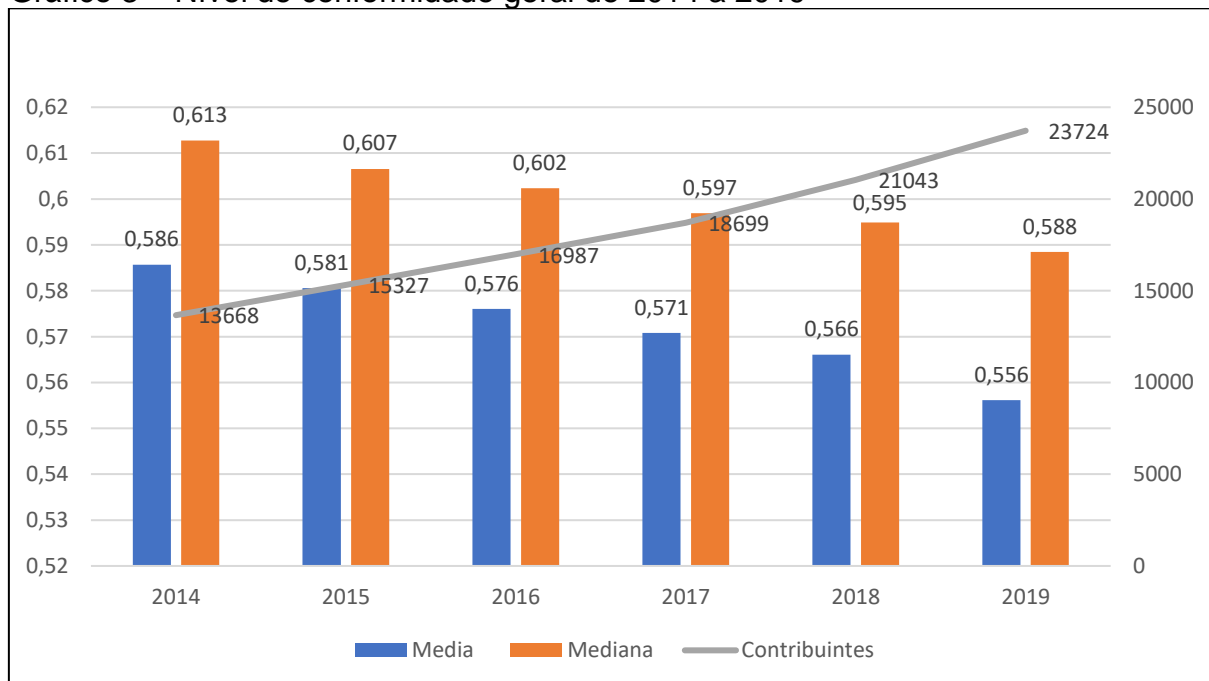
O valor do capital social, a sua influência vai depender do cenário. Em alguns casos refletindo positivamente em outros negativamente. Mas com elasticidade sendo a menor das variáveis explicativas na maioria dos casos. Com grande parte dos contribuintes da Região Metropolitana de Sobral não sendo significativo a 95%. Isso é motivado pelo fato do capital social nas empresas do simples nacional, serem usados no primeiro ano de atividade da empresa para bancar principalmente a instalação da empresa e ativos imobilizados. Valores esse que não influenciam diretamente no preço de venda, pois são diferidos por vários anos.

6.2 Resultados

Uma vez estimado o modelo, foi calculado a eficiência técnica e o valor de fronteira estocástica para cada contribuinte em cada ano. Essa eficiência iremos chamar de nível de conformidade ou apenas conformidade do contribuinte nas informações de vendas declaradas no PGDAS-D. Com isso podemos verificar alguns comportamentos em relação ao valor das vendas declarados.

Se levarmos em conta todos os contribuintes que foram possíveis estimar nível de conformidade nos anos observados, temos que o nível médio de conformidade dos contribuintes do Simples Nacional com relação a declaração de vendas é de 0,556 e mediana 0,589. Ou seja, é menor que 60%. Se nós pagarmos a evolução desde 2014, iremos observar que ela teve uma leve queda. Enquanto o número de contribuinte com nível de conformidade calculado aumenta.

Gráfico 3 – Nível de conformidade geral de 2014 a 2019

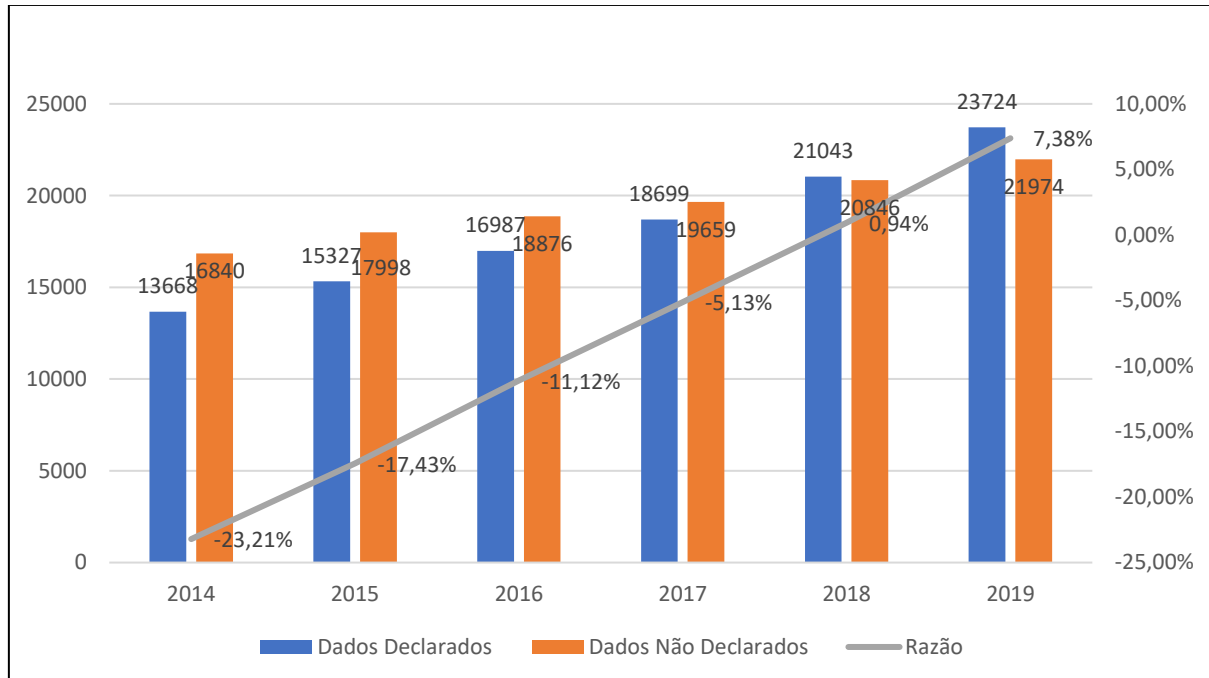


Fonte: Elaboração do autor

Ou seja, a cada ano que passa mais empresa declaram qualitativamente menos vendas. Mas apesar dos contribuintes em conformidade ter aumentado, o número de contribuintes que sequer fornece os dados para este cálculo também cresce. O ponto positivo é que a proporção entre eles está se invertendo. Em 2019, já

temos 7,38% contribuintes a mais que possuem cálculo de conformidade do que os que não possuem. Conforme a seguir.

Gráfico 4 – Quantitativo de contribuintes de 2014 a 2019



Fonte: Elaboração do autor

Conforme observamos no gráfico, o crescimento do número total de contribuintes, é efeito do crescimento vegetativo do Simples Nacional. Devido a ser um regime com obrigações acessórias e tributos simplificados, e de políticas governamentais de incentivo a abertura de novas empresas no Simples Nacional. Além do que, desde 2019 a SEFAZ-CE vem fazendo um trabalho de acompanhamento muito forte no acompanhamento da extrapolação do limite de vendas do Microempresário Individual (MEI). Sendo essa também um dos principais motivos dos aumentos de microempresas (ME) no Simples Nacional. Esse crescimento vegetativo não é objeto de estudo do nosso trabalho.

Por outro lado, observa-se também um crescimento maior no número de contribuintes que declaram as suas informações para vendas. Onde no ano de 2018 a proporção de quem declara é invertida, ficando positiva. A razão de contribuintes que foi possível o cálculo do nível de conformidade vem subindo através dos anos, saindo de um patamar de -23,21% em 2014 para 7,38% a mais dos contribuintes que não declaram em 2019. Resultado do aprimoramento do monitoramento pelos órgãos de fiscalização. A partir de 2019 com as IN79/2019, IN63/2021 e IN64/2022, as quais

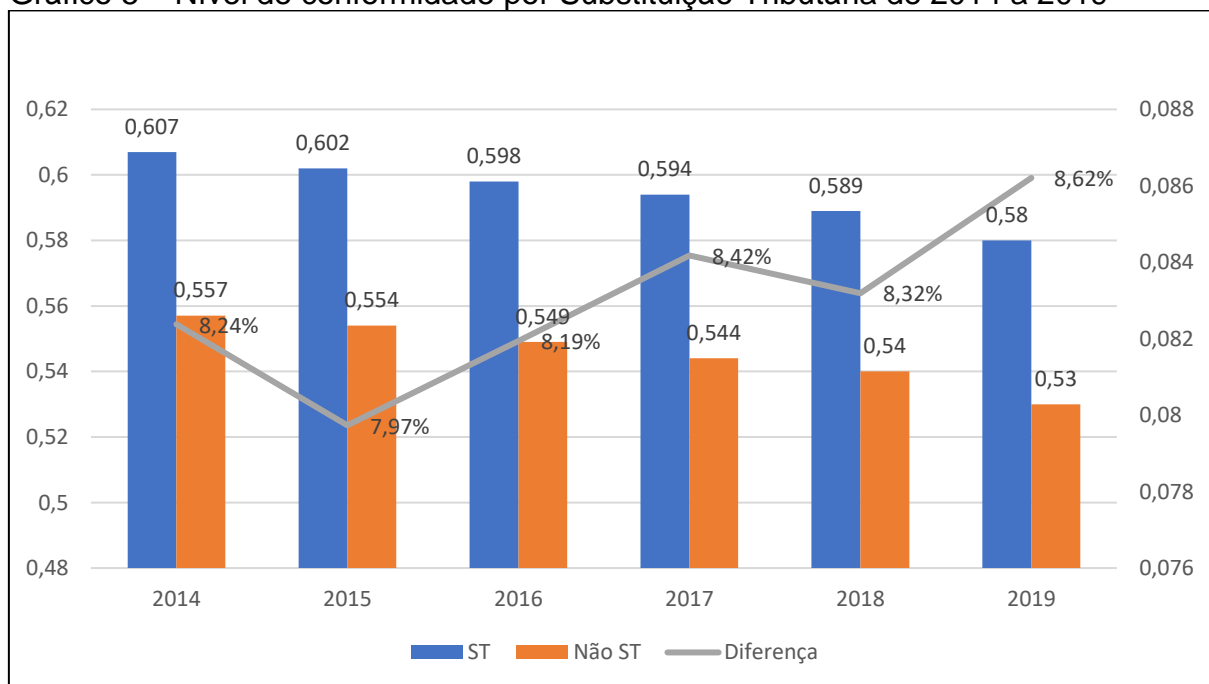
atingem diretamente o monitoramento desde 2018, a SEFAZ-CE vem fazendo uma cobrança efetiva e de larga escala no Simples Nacional.

Com isso, apesar da conformidade dos contribuintes está diminuindo, mas já começamos notar um comportamento positivo deles no sentido da declaração de obrigações acessórias. Chegando a 52% dos contribuintes do Simples Nacional em 2019 que declararam vendas.

A partir de agora iremos fazer um detalhamento dessa conformidade pelos grupos de variáveis discriminatórias.

Como vimos anteriormente a variável ST (Substituição Tributária) influencia positivamente diminuindo o intervalo de fronteira. Como podemos verificar no gráfico com o histórico do nível de conformidade dos contribuintes sujeitos a ST, eles possuem uma performance maior. Isso significa que os contribuintes com ST (Substituição Tributária), são mais conformes com relação as vendas declaradas. Quando analisarmos historicamente a razão entre os dois cenários, fica quase que constante em torno de 8%. Este cenário corrobora com a atitude do fisco estadual, que a cada ano tenta alargar mais o quantitativo de contribuintes sujeitos a substituição tributária aumentando a quantidade de CNAE e de produtos sujeitos a ST.

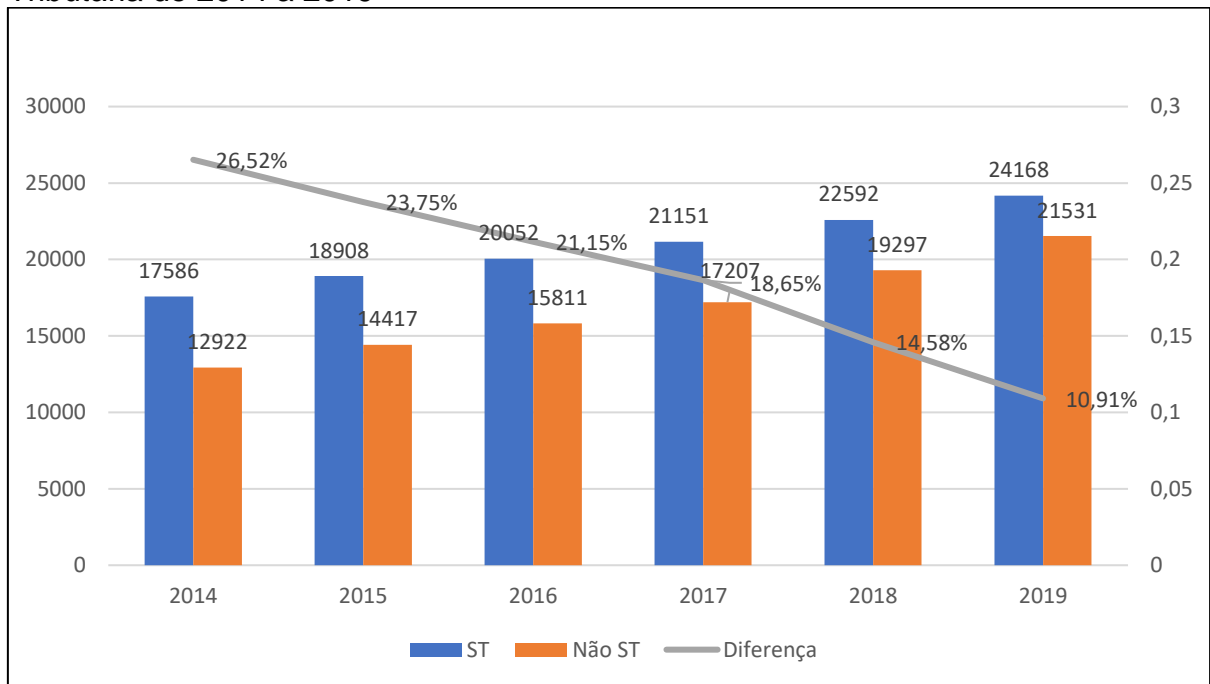
Gráfico 5 – Nível de conformidade por Substituição Tributária de 2014 a 2019



Fonte: Elaboração do autor

Mas conforme mostrado no gráfico a seguir, e na contramão dos esforços do fisco estadual, historicamente a relação de contribuintes com ST e os que não estão sujeitos a ST vem diminuindo. De 2014 a 2019 esse percentual de diferença caiu 16%. Para os contribuintes a ST seria uma antecipação de impostos, pois eles têm que pagar antes de realizar a venda dos produtos. Com isso eles tentam burlar o fisco se declarando fora deste regime.

Gráfico 6 – Quantitativo de contribuintes sujeitos e não sujeitos à Substituição Tributária de 2014 a 2019



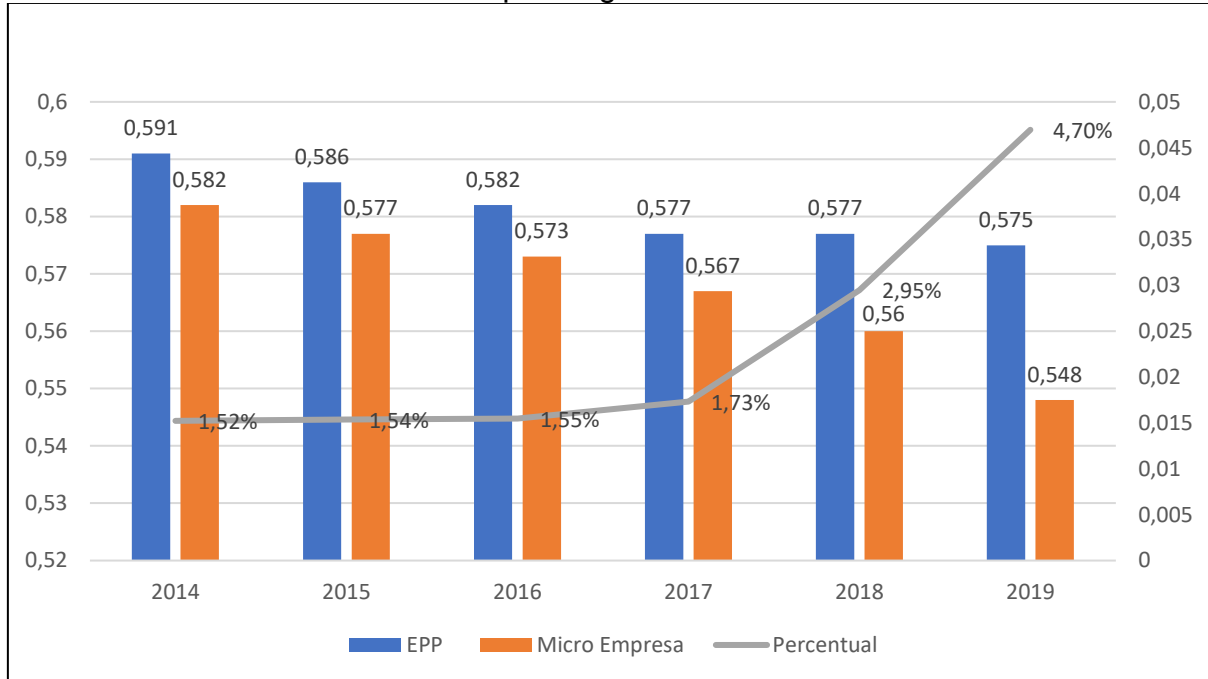
Fonte: Elaboração do autor

Essa tendência de queda na razão entre contribuinte ST e não ST, pode ser reflexo também dos contribuintes oriundos do MEI, que quando extrapolam o limite de vendas caem direto no Simples Nacional como Microempresas (ME). Esse fenômeno se agrava mais a partir de 2018, onde se percebe uma mudança na inclinação da reta de diferença.

Outro fator importante é o Regime de Recolhimento dos contribuintes. O porte da empresa é um fator primordial para que o fisco estadual planeje as suas ações de fiscalização no Simples Nacional. Observa-se no gráfico 7 que as EPP são mais conformes na declaração de vendas que as ME. E que as Microempresas a cada ano perdem mais eficiência em declarar vendas. Isso se deve basicamente o fato fisco estadual focar seus esforços nas empresas EPP, pois elas têm um porte maior. Um

fator importante é que a nível de conformidade das EPP a partir de 2017 tende a ficar constante, enquanto a da ME teve uma queda maior.

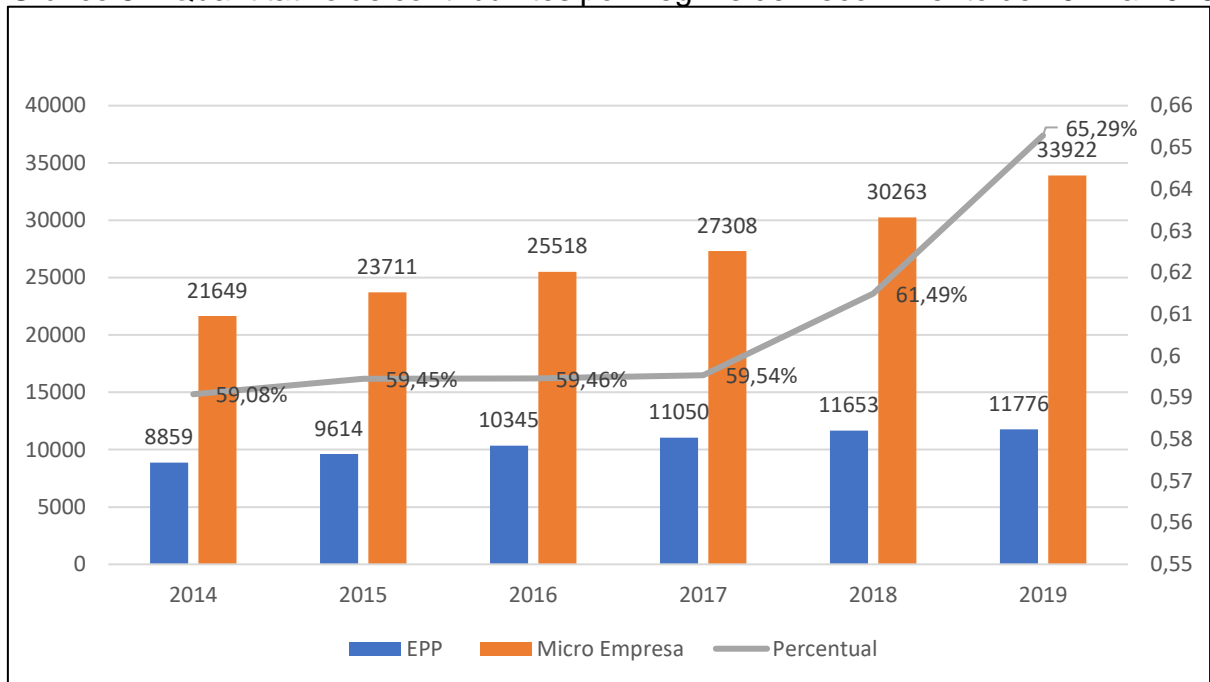
Gráfico 7 – Nível de conformidade por Regime de Recolhimento de 2014 a 2019



Fonte: Elaboração do autor

Paralelo a isso observa-se um aumento grande no número de Microempresas, chegando a representar em 2019, mais de 74% dos contribuintes do Simples Nacional no estado do Ceará. Enquanto o de EPP permanece quase que constante. Outro fator importante é que até 2017 a diferença do número de contribuintes entre os dois regimes ficava na ordem de 60%. A partir de 2018 essa diferença subiu chegando em 2019 mais de 65%. Sendo decorrência também de ações que a SEFAZ realizou no Microempresário Individual (MEI), as quais focam em controle automatizado do limite de faturamento e desenquadramento. Levando o contribuinte a se tornar ME no Simples Nacional. Isso faz com que a eficiência geral da arrecadação venha a cair. Como podemos observar no gráfico 8.

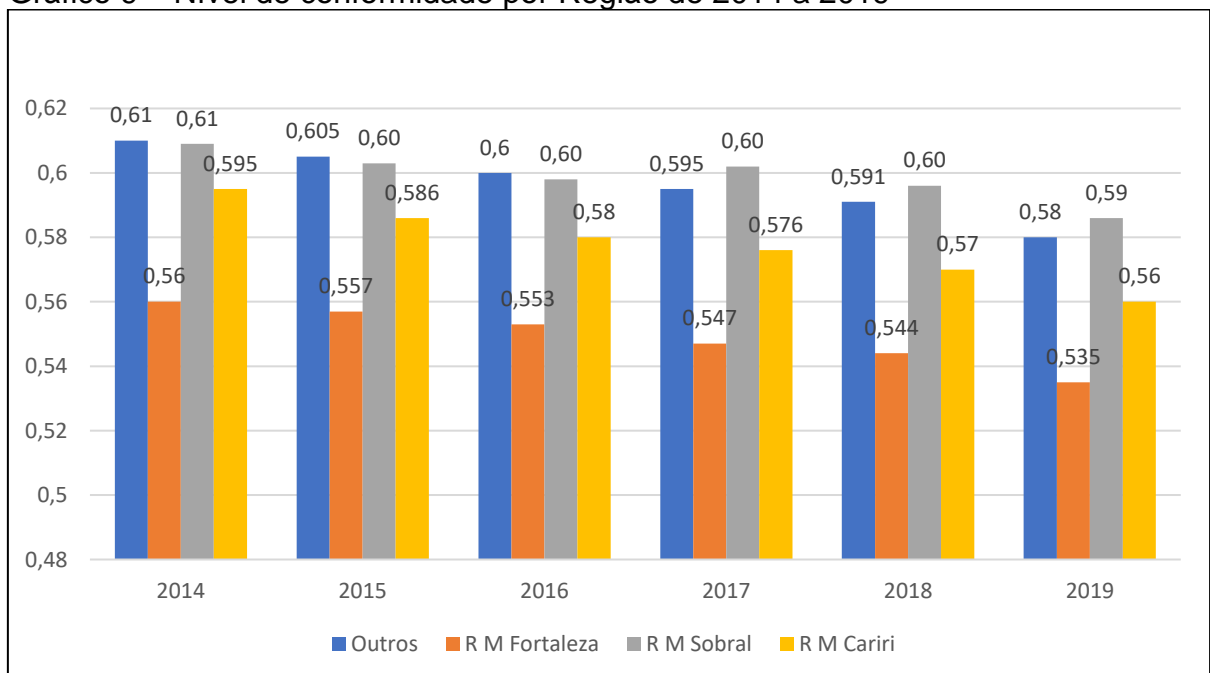
Gráfico 8 – Quantitativo de contribuintes por Regime de Recolhimento de 2014 a 2019



Fonte: Elaboração do autor

Quando analisamos a região, só confirma que a grande maioria dos contribuintes se encontra na região metropolitana de Fortaleza. Mas diferente do que se possa pensar, ela é a região que tem a menor conformidade. E a cada ano ela vai caindo como mostra o gráfico 9. Isso podemos inferir que seria um reflexo do aumento de contribuintes no regime de recolhimento ME, que é menos eficiente.

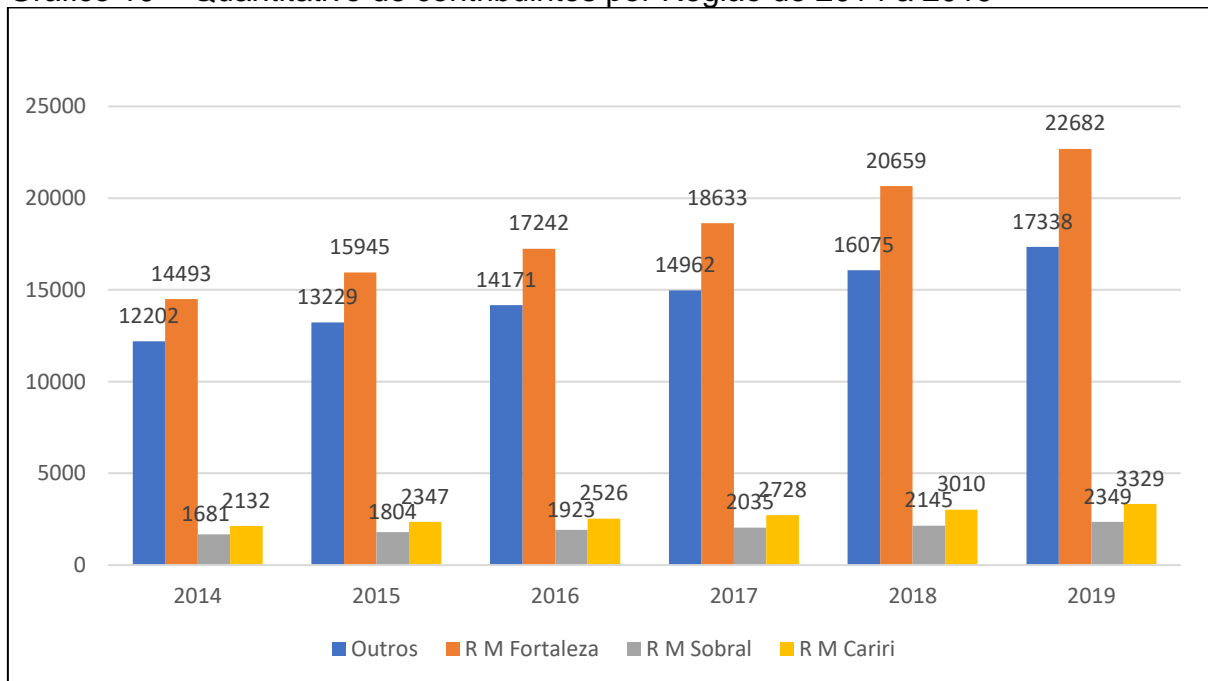
Gráfico 9 – Nível de conformidade por Região de 2014 a 2019



Fonte: Elaboração do autor

O número de contribuintes das regiões metropolitanas de Sobral e Cariri não tiveram alterações significantes durante o ano. Por serem regiões do interior do estado o fluxo de novas empresa é pequeno. Enquanto a Região Metropolitana de Fortaleza está recebendo a maior parte dos contribuintes, os quais fizeram com que o regime ME tivesse o aumento mostrado anteriormente. Como esse regime tem uma conformidade de vendas menor, se justifica essa menor eficiência. Esse comportamento mostra mais uma vez o resultado do monitoramento da SEFAZ em cima dos contribuintes MEI, pois quando extrapolam o limite de vendas são desenquadrados e viram ME.

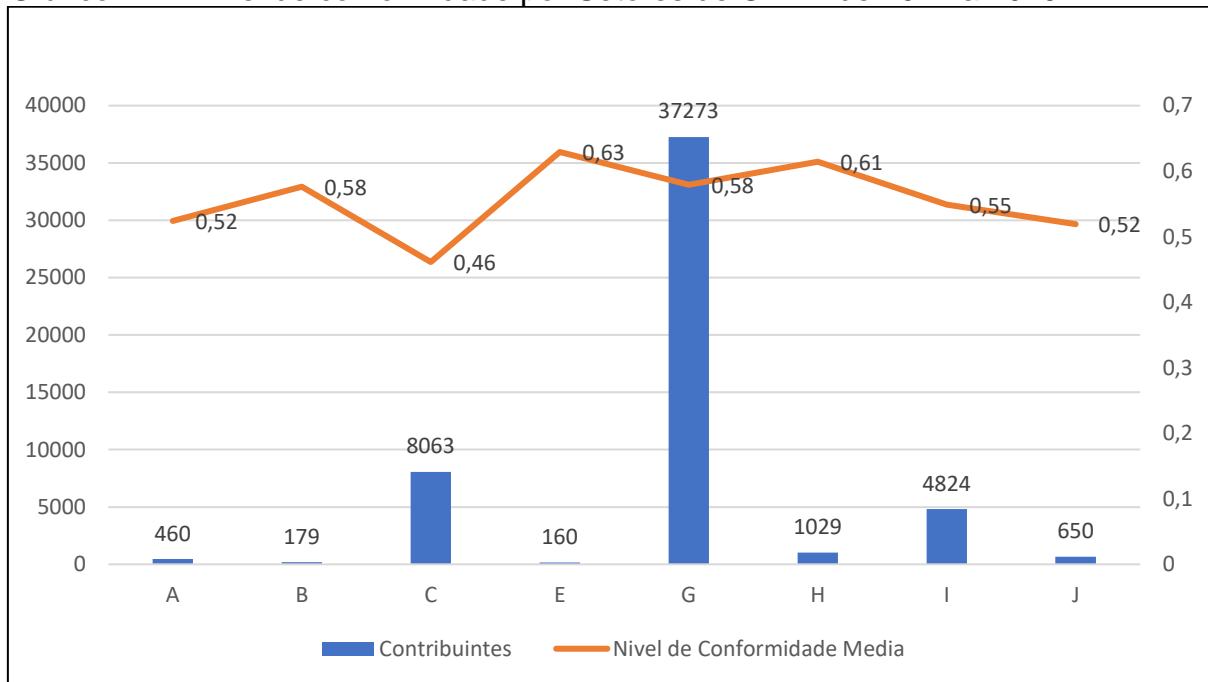
Gráfico 10 – Quantitativo de contribuintes por Região de 2014 a 2019



Fonte: Elaboração do autor

Levando em consideração o CNAE, nosso estudo se restringiu somente os 3 setores de maior quantidade de contribuintes. O grupo de CNAE C (indústria de transformação), só tem 46% de eficiência sendo o de menor valor. O varejo que é representado pelo setor G, é o que tem o maior número de contribuinte e ficou com a eficiência um pouco acima da média. Conforme podemos observar no gráfico 11.

Gráfico 11 – Nível de conformidade por Setores de CNAE de 2014 a 2019



Fonte: Elaboração do autor

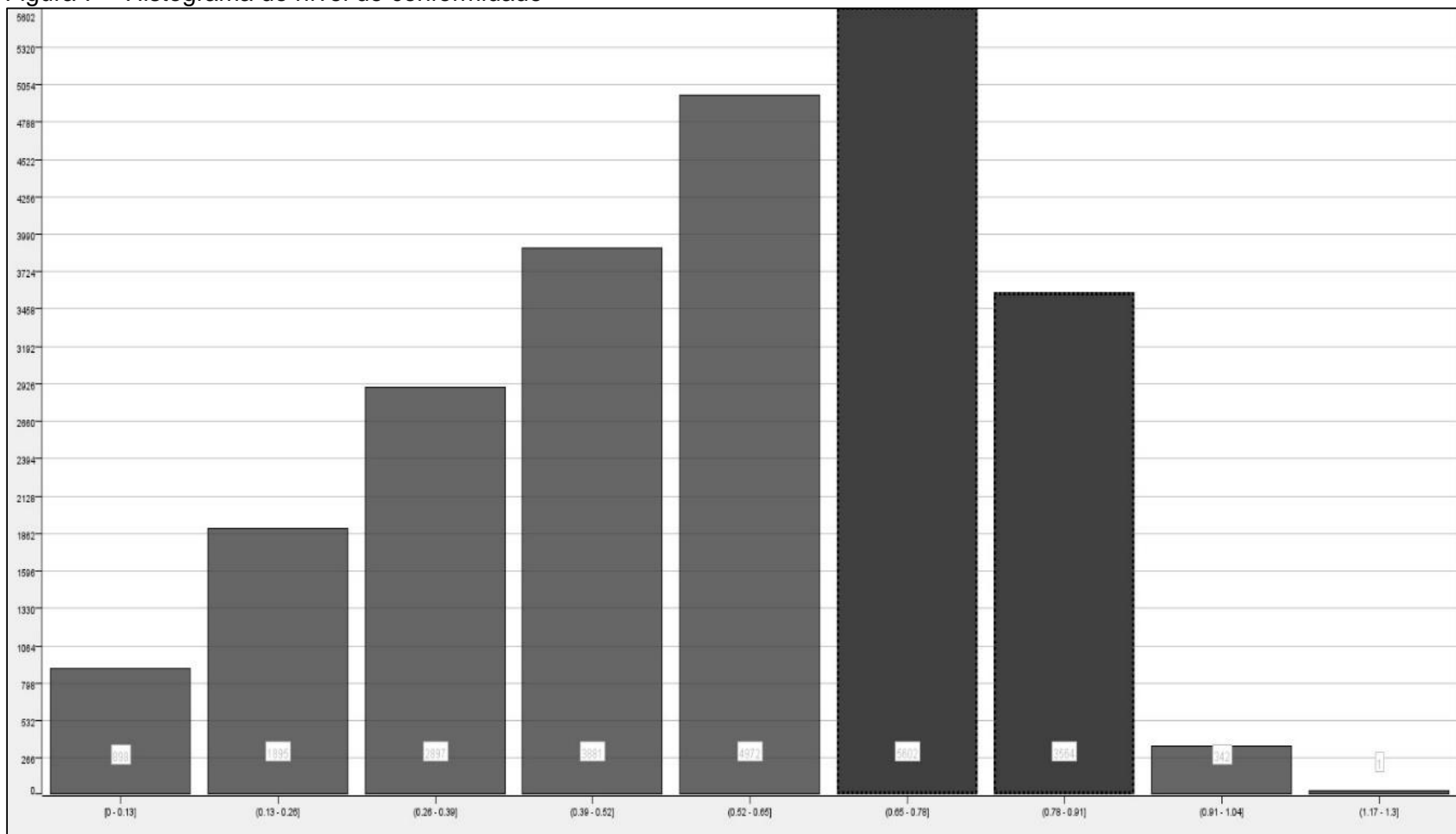
O agrupamento de CNAE até o setor, não trouxe informações significativas para o comportamento dos contribuintes. Pois quase a totalidade deles ficou em um mesmo setor.

Contudo essas informações nos deixou um alerta com relação a indústria no Simples Nacional (CNAE C), com o menor índice de conformidade. Este setor no Simples Nacional não tem crédito de imposto na entrada, mas muitos contribuintes na declaração de vendas usam este artifício para declarar menos vendas. Na declaração de vendas eles informam os valores de vendas subtraídas das compras para industrialização.

Fazendo uma análise a nível de contribuinte, podemos chegar à conclusão que o trabalho apenas começou no Simples Nacional. Conforme informado anteriormente 48% dos contribuintes que declararam vendas no Simples Nacional, não tiveram informações de compras, despesas e capital social suficiente para que fosse calculado o nível de conformidade.

De acordo com o histograma a seguir, um pouco menos de 14.000 contribuintes estão com a conformidade abaixo da média. Desses 8.950 estão abaixo de 50% que se juntando aos mais de 22.000 contribuintes sem cálculo de conformidade, poderia ser o foco do fisco para aumentar a arrecadação.

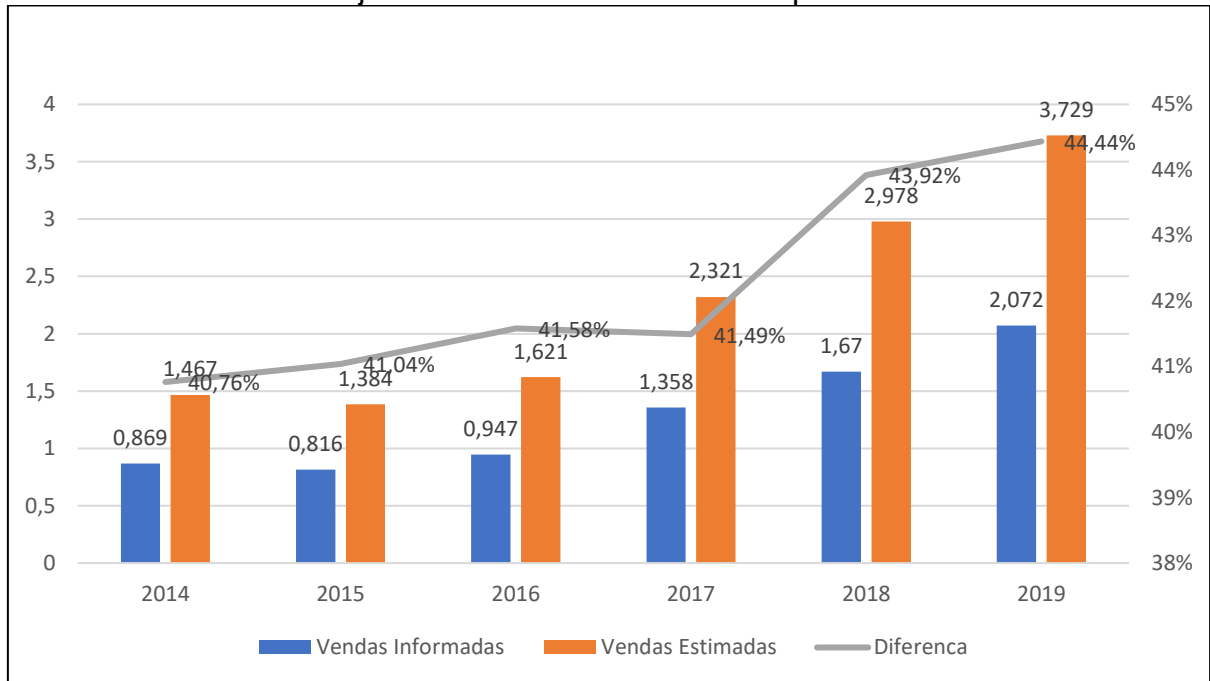
Figura 7 – Histograma do nível de conformidade



Fonte: Elaboração do autor

Usando a equação de fronteira estocástica de produção para fazer uma estimativa da declaração ótima de vendas, chegaríamos nos números do gráfico a seguir. Observasse que as receitas poderiam ser aumentadas em 44% em 2019, e historicamente teríamos um incremento médio de 42%. Novamente fica nítido a mudança do perfil do contribuinte a partir do ano de 2018, oriundo das ações de autorregularização promovidas pelas SEFAZ-CE. Isso é reflexo também de que a partir de 2018, houve um crescimento de empresas no regime ME. As quais são bem menos eficientes que as EPP, aumentando assim o valor a recuperar de vendas declaradas.

Gráfico 12 – Vendas Projetadas em Bilhões indexadas pelo INPC



Fonte: Elaboração do autor

Feitas as análises dos dados do nível de conformidade, encontramos os cenários onde o fisco estadual poderá agir para aumento da arrecadação. Agora vamos fazer uma análise nos dados de projeção de vendas através da curva de fronteira estocástica, usando as variáveis discriminantes.

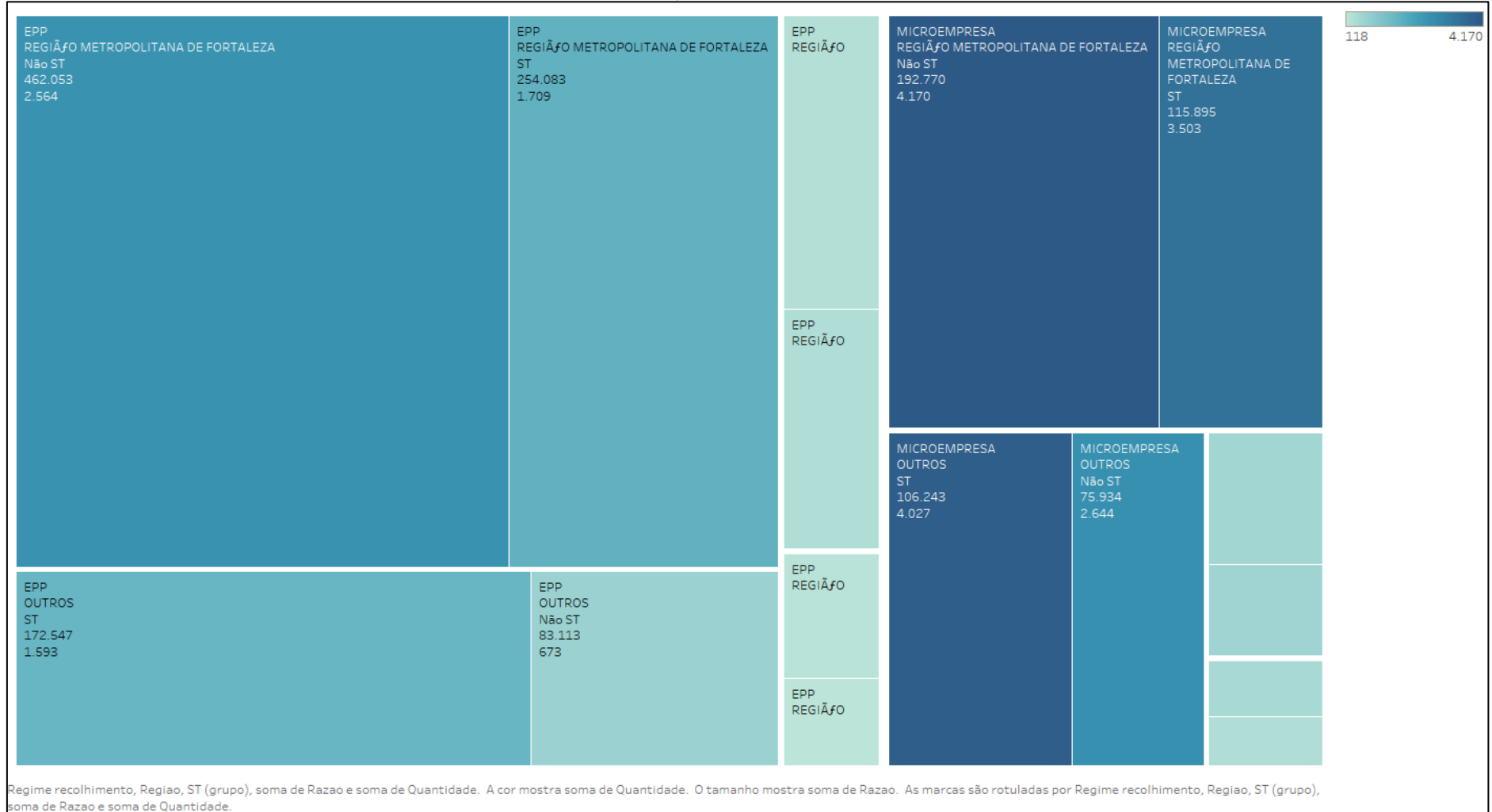
A figura 8 mostra a projeção do valor a recuperar de vendas e a quantidade de contribuintes no ano de 2019, na perspectiva das variáveis discriminantes. Para o gráfico de mapas de árvore abaixo, o tamanho de cada quadrilátero corresponde ao valor de vendas a recuperar. E a cor a quantidade de contribuintes para cada cenário.

Com isso quanto maior o quadrilátero, maior será o valor a recuperar de vendas. E quanto mais escuro a cor azul do quadrilátero, maior o número de contribuintes. Com isso poderemos verificar se realmente os cenários levantados pela conformidade, irão agregar valor usando a projeção de vendas da curva de fronteira.

A primeira conclusão é que os contribuintes da Região Metropolitana de Fortaleza e a Região Metropolitana do Cariri, tem um comportamento diferente das outras duas regiões. Nestas regiões quem não é ST, tanto para o regime de recolhimento EPP e ME, tem uma previsão maior de recuperação de vendas do que os contribuintes ST. Essa recuperação de vendas é a quantidade de vendas que esses contribuintes deveriam declarar no PGDAS-D, de acordo com a curva de fronteira. Se levarmos em consideração o regime de recolhimento para estas regiões, os contribuintes EPP tem uma previsão maior de recuperação do que os contribuintes ME. Mesmo com o número de contribuintes ME sendo quase o dobro do outro regime, e o seu nível de conformidade sendo menor.

Esse comportamento é explicado pelo fato dos contribuintes que não são ST terem uma conformidade menor, e serem em maior número do que quem é ST. Eles estando mais longe da fronteira tem uma capacidade de recuperação de vendas maior. Quando olhamos o regime de recolhimento dentro dessas regiões, chegamos à conclusão de que mesmo os contribuintes ME sendo em maior número e com menor conformidade, o porte das empresas EPP ainda é um fator importante na recuperação de vendas. Ou seja, a capacidade de faturamento das empresas EPP, mesmo sendo mais eficientes e em menor número, tem um valor de vendas a recuperar mais representativo do que os contribuintes ME.

Figura 8 – Projeção de valores a recuperar de vendas e a quantidade de contribuintes no ano de 2019, na perspectiva das variáveis discriminantes (Regime de Recolhimento, Região, Substituição Tributária)



Fonte: Elaboração do autor

Com relação às outras regiões a previsão de recuperação de vendas com relação a ST se inverte, passando os contribuintes que estão sujeitos a ST terem uma capacidade maior de recuperação de vendas do que os não ST. Já se levarmos em conta também o regime de recolhimento o comportamento é igual ao da região metropolitana de Fortaleza. Ou seja, os contribuintes do regime EPP, embora em menor números, o seu valor de faturamento é mais representativo do que os contribuintes ME.

Nas outras regiões estudadas o número de contribuintes ST é muito maior que os contribuinte não ST. Esta relação é inversa da Região Metropolitana de Fortaleza, com isso levando a uma dispersão maior com relação a curva de fronteira. Outro fator importante se deve ao fato de o fisco estadual ter uma atuação muito maior nas empresas dos grandes centros, com relação ao acompanhamento da cobrança do imposto pelas compras. Enquanto no interior as empresas que pagam impostos pelas compras, acabam sonogando mais por falta de acompanhamento. Esse comportamento fica claro quando observamos a relação entre as empresas com e sem ST fora da região metropolitana de Fortaleza.

Isso só vem a comprovar que os contribuintes do Simples Nacional têm características diferentes, de acordo com a Região onde eles estão. E que a SEFAZ tem que agir de forma diferente nesses grupos de contribuintes para ter uma arrecadação mais eficiente.

Quando inserimos a variável grupo de CNAE no contexto, ele não tem alterações significativas. Conforme a figura 9.

Os CNAEs mais significativos continuam os dos grupos G (Comércio), C (Indústria) e I (Hotéis e restaurantes). Com o grupo G sendo o mais representativo de todos, até pela grande quantidade de contribuintes. O comportamento dos contribuintes, mesmo estratificados por grupos de CNAE, continua com a tendência da figura anterior.

Mas como fizemos uma classificação, mas detalhada dos contribuintes, surgiram novas oportunidades. Se levarmos em conta os contribuintes da região metropolitana de Fortaleza com regime de recolhimento tanto EPP como ME e regime não ST, o grupo de CNAE C tem um potencial de aumento de declaração de vendas maior que o CNAE G. Esse comportamento também acontece com o CNAE I, EPP, região metropolitana de Fortaleza e não ST. Ou seja, grupos de CNAEs com menor número de contribuintes, mas com uma capacidade de aumento na declaração de vendas maior. Isso é reflexo desses CNAE terem um nível de conformidade bem menor que os contribuintes do grupo G.

Essa conclusão podemos tirar sempre analisando as situações em que temos o tamanho do retângulo maior junto com a cor azul mais clara. Essa característica na figura, mostra quais os cenários com menos contribuintes, mas que podem resultar em arrecadação maior. Ou seja, são os cenários onde estão os contribuintes mais não conformes.

Trazendo essa análise para os números reais, podemos observar os seguintes cenários como exemplos:

Tabela 4 – Cenário 1

ST	Regime	Região	CNAE	Vendas Real(mil)	Vendas Projetada(mil)	Número Contribuintes	Ganho (mil)
0	EPP	Metropolitana Fortaleza	C	170.84	359.70	798	188.86
0	EPP	Metropolitana Fortaleza	G	193.36	340.24	1009	146.88

Fonte: Elaboração do autor

No exemplo acima o setor C (Indústria), apesar de ter 20% menos contribuintes que o setor G (varejo), para as mesmas condições das outras variáveis discriminatórias, tem uma capacidade 28% a mais de vendas informadas no PGDAS-D.

Tabela 5 – Cenário 2

ST	Regime	Região	CNAE	Vendas Real(mil)	Vendas Projetada(mil)	Número Contribuintes	Ganho (mil)
0	EPP	Metropolitana Fortaleza	I	120.42	226.57	578	106.15
0	Micro-empresa	Metropolitana Fortaleza	G	78.45	141.42	1818	62.97

Fonte: Elaboração do autor

Se levarmos em consideração o exemplo acima, a diferença de contribuintes entre os dois cenários é ainda maior. Para uma projeção de vendas declaradas no PGDAS-D 68% maior para o CNAE I (Hotéis e Restaurante).

Tabela 6 – Cenário 3

ST	Regime	Região	CNAE	Vendas Real(mil)	Vendas Projetada(mil)	Número Contribuintes	Ganho (mil)
0	Micro-empresa	Metropolitana Fortaleza	C	59.25	137.37	1152	78.12
0	Micro-empresa	Metropolitana Fortaleza	G	78.45	141.42	1819	62.97

Fonte: Elaboração do autor

Levando em conta os CNAE C e G, para o cenário de Microempresa não ST e Região Metropolitana de Fortaleza, teremos uma diferença grande de contribuintes e mesmo assim o CNAE C tem uma previsão de 24% a mais na declaração de vendas projetadas no PGDAS-D.

Os exemplos acima comprovam que o modelo apresentado consegue mapear regiões onde temos cenários com menor quantidade de contribuintes, mas com um potencial maior de declaração de vendas.

7 CONCLUSÃO

O presente trabalho procurou fazer uma análise da declaração de vendas dos contribuintes, através de um modelo de fronteira de produção estocástica para projetar a declaração de vendas ideal de cada contribuinte.

Com isso conseguimos constatar que, apesar de uma melhora, ainda temos um grau de conformidade muito baixo dos contribuintes com relação a declaração de suas obrigações acessórias. Em 2019 temos ainda quase a metade dos contribuintes, que não declaram sequer suas vendas. Isso se agravando mais ainda no regime de recolhimento ME.

Temos ainda uma representatividade muito desigual com relação a região metropolitana de Fortaleza e as outras regiões. Isso necessariamente não seria um problema de arrecadação, mas sim de uma concentração econômica muito grande.

O nível de conformidade médio dos contribuintes em declarar as suas vendas está em 55,6%, e vem caindo a cada ano. Em contrapartida o número de contribuintes no Simples Nacional está aumentando. Isso quer dizer que a cada ano tem mais contribuintes que estão sonegando. Tanto que em 2019 as vendas declaradas foi 44% menor que a vendas ótima projetada. Isso levando em consideração somente os contribuintes que tiveram dados para cálculo da projeção de vendas. Sempre tendo em mente que quase a metade dos contribuintes do Simples Nacional não foram calculadas as projeções ótimas de vendas. As ações de acompanhamento do limite de faturamento do MEI, tiveram uma contribuição grande no aumento de ME e na diminuição da conformidade desse regime a partir de 2018. Os dados mostram que existe uma relação causa efeito muito grande entre o regime MEI e o Simples Nacional. Os contribuintes MEI que foram desenquadrados e viram ME no Simples Nacional, precisam de um acompanhamento muito maior que as EPP. Pois a tendencia é virarem contribuintes não conformes no novo regime.

Pelos dados apresentados, verificamos que o regime ST (substituição tributária) torna os contribuintes mais eficientes. Mas também chegamos à conclusão que apesar dos esforços da SEFAZ em alargar a base de contribuinte desse regime, a proporção de não ST vem aumentando a cada ano.

Vimos que a região metropolitana de Fortaleza é o principal gargalo do sistema, por ter uma concentração muito grande de empresas no regime ME. Mas também que existem regiões no interior do estado com CNAE, onde se pode ter uma

recuperação de vendas maior que a região metropolitana de Fortaleza. Com isso é importante o fortalecimento das atividades de monitoramento e fiscalização em algumas regiões do interior do estado.

Conforme caminhamos nos detalhamentos das análises dos dados, fica cada vez mais claro que a cada cenário de ST, regime de recolhimento, região e CNAE, temos comportamentos diferentes dos contribuintes. Sendo imperativo que a SEFAZ faça adaptação nas suas rotinas de monitoramento e fiscalização, de acordo com esses comportamentos para que se tenha uma melhora mais rápida nos resultados.

Esse trabalho permitiu que a partir dos contribuintes que estão em conformidade com as informações de vendas, compras, despesas e capital social, que se fosse calculado o grau de conformidade de cada contribuintes. O qual vai permitir que esse número seja usado como uma medida para rank de conformidade dos contribuintes. E que fosse delimitado quais os cenários podem ser mais atrativos para o fisco estadual focar nas suas atividades.

Essa é apenas uma análise inicial dos dados, e que para evitar os efeitos da pandemia de COVID-19, limitamos até o ano de 2019. Como a cada ano o nível de conformidade dos contribuintes está aumentando, sugere-se que esse trabalho seja estendido até 2022. Onde teremos mais dados com informações mais precisas. Podendo chegar em próximos trabalhos, a um nível ainda mais detalhado de informações.

Os programas de monitoramento que a Secretaria de Fazenda do Estado do Ceará vem fazendo nos contribuintes do Simples Nacional desde 2018, apesar de já se ter notado uma melhora na conformidade das obrigações acessórias, poderiam surtir efeitos ainda melhores. Espera-se que para os anos posteriores esses programas, estando mais maduros e atrelados aos resultados das análises deste trabalho, tenham um impacto maior na arrecadação.

O Simples Nacional tem um potencial muito grande de aumento da arrecadação, mas é um desafio enorme tornar isso realidade em um ambiente onde se tem uma simplificação grande das obrigações acessórias e um número enorme de contribuintes.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, J. de; ROCHA, R. da; VARGAS, J.; GARCIA, E. Conceito de contabilidade gerencial e sua utilização para tomada de decisões nas micro e pequenas empresas. **Revista de trabalhos acadêmicos**, Campus Niterói, n. 10, 2014. Disponível em: <<https://scholar.archive.org/work/cgbtfzcrhjcmpjlmugvwhygatu/access/wayback/http://www.revista.universo.edu.br/index.php?journal=1reta2&page=article&op=viewFile&path%5B%5D=1888&path%5B%5D=1262>>. Acesso em: 15 ago. 2021.
- BANKER, R. D.; CHARNES, A.; COOPER, W. W. Some models or estimating technical and scale efficiency evaluation. **Management Science**, v, 30, n. 9, p. 1078-1092, 1984.
- BANKER, R. D. Maximum likelihood, consistency and data envelopment analysis: a statistical foundation. **Management Science**, v. 39, n. 10, 1993.
- BRASIL. **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 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 nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm%0Ahttp://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 15 ago. 2021.
- BRASIL. Ministério da Economia. **Carga Tributária no Brasil - 2019** (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Brasília: Ministério da Economia, 2020.
- CEARÁ. Secretaria da Fazenda. **Organograma SEFAZ**. Disponível em: <<https://www.ceara.gov.br/organograma/sefaz/>>. Acesso em: 19 set. 2021.
- CUBBIN, J.; TZANIDAKIS, G. Regression versus DEA for efficiency measurement: an application to the England and Wales regulated water industry. **Utilities Policy**, v. 7, p. 75-85, 1998.
- FARRELL, M. J. The measurement of productive efficiency. **Journal of the Royal Statistical Society**, v. 120, n. 3, p. 253-290, 1957.
- IBGE. **Introdução à Classificação Nacional de Atividades Econômicas-CNAE versão 2.0**. [S.l.: s.n., s.d.]. Disponível em: <www.ibge.gov.br/concla>.
- KUMBHAKAR, S.; LOVELL, C. A. **Stochastic frontier analysis**. Cambridge University Press, 2000.
- RECEITA FEDERAL. **Simples Nacional**. Cep, 2014. p. 2015. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/arrecadacao/estatisticasarrecadacao.aspx>>. Acesso em: 20 set. 2021.

REDESIM. **Estatísticas CNPJ**. [s.d.]. Disponível em: <<https://estatistica.redesim.gov.br/tempos-abertura>>. Acesso em: 12 set. 2021.

SILVEIRA, O. **Simples Nacional - Regime tributário da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP)**: abordagem prática. Fortaleza: [s.n.], 2019.

SIMPLES NACIONAL. Manual PGDAS-D, 2018, V4(4). [s.d.].

VIEIRA, E. P. **Custos e Formação de Preço de Venda**. 2. ed. Ijuí-RS: Unijuí, 2013.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos**. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Análise de custos e preço de venda**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Gestão de custos**: uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Gestão de custos no comércio varejista**. Curitiba: Juruá, 2010.

ANEXOS

ANEXO A - INSTRUÇÃO NORMATIVA SEFAZ Nº 64 DE 29/07/2022

Instrução Normativa SEFAZ Nº 64 de 29/07/2022

Publicado no DOE - CE em 4 de agosto 2022

Estabelece procedimentos relativos ao acompanhamento e controle eletrônico do cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias relativas às operações e prestações praticadas por microempresas (me) e empresas de pequeno porte (epp) optantes pelo simples nacional, com vistas à autorregularização relativa às diferenças encontradas entre as receitas declaradas pelos contribuintes e as efetivamente apuradas pelo fisco, e dá outras providências.

A Secretária da Fazenda do Estado do Ceará, no uso das atribuições legais que lhe confere o inciso III do art. 93 da Constituição Estadual, e

Considerando a necessidade de estabelecer controle eletrônico, automatizado, sistemático das operações de compra, receita de bens e serviços, bem como das despesas e declarações de estoque das Microempresas (ME) e das Empresas de Pequeno Porte (EPP) optantes pelo Simples Nacional;

Considerando a necessidade da realização de monitoramento e acompanhamento sistemático e contínuo das empresas optantes pelo Simples Nacional;

Considerando a necessidade do Fisco promover um ambiente de competitividade mais justo entre as empresas, visando a uma concorrência leal;

Considerando a necessidade de acompanhamento massivo e de alta performance, pelo grande número de contribuintes optantes do regime tributário;

Considerando a necessidade de dar transparência às ações do Fisco e permitir a autorregularização dos contribuintes, na forma como disposta neste instrumento normativo,

Resolve:

Art. 1º A Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ) poderá conferir ao contribuinte a possibilidade de autorregularização relativa às diferenças

entre as receitas declaradas e as efetivamente apuradas pelo Fisco, mediante acompanhamento e controle eletrônico, automatizado, sistematizado e contínuo do cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias relativas às operações e prestações praticadas por Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) optantes pelo Simples Nacional, com vistas ao recolhimento dos tributos.

§ 1º O acompanhamento e o controle de que trata o caput deste artigo será realizado pela Coordenadoria de Atendimento e Execução (COATE) no âmbito de suas atribuições.

§ 2º A SEFAZ, quando da verificação do cumprimento das obrigações tributárias das empresas de que trata este artigo, analisará as operações de compra, receita de bens e serviços, em conformidade com o caput e § 1º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, despesas operacionais e não operacionais, declarações do valor do estoque, bem como o valor das mercadorias inventariadas a elas relativas, podendo examinar ainda se durante o ano-calendário ocorreram situações que as tenham feito incorrer nos seguintes eventos:

- I. o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade (Evento 379);
- II. o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade (Evento 380);
- III. falta de escrituração do Livro Caixa ou não identificação da movimentação financeira (Evento 378).

§ 3º O acompanhamento e controle poderão resultar na exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional, na forma disposta no § 1º do art. 2º da Instrução Normativa nº 13, de 18 de junho de 2008, observados os efeitos das exclusões de que trata o art. 84 da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) nº 140, de 22 de maio de 2018, quando for o caso.

§ 4º Sem prejuízo do disposto no § 3º, constatada a presunção de omissão de receita, nos termos da legislação tributária vigente, ante a ausência de autorregularização prevista no art. 7º desta Instrução Normativa, poderá ser realizada a abertura de ação fiscal com vistas a garantir a constituição do crédito tributário de ofício.

Art. 2º O acompanhamento e controle terão como fonte primária de dados os documentos fiscais eletrônicos, bem como todos os elementos existentes nos bancos de dados da SEFAZ relativos aos contribuintes e seus sócios ou sócios-gerentes, ou quaisquer outras informações obtidas de órgãos ou instituições governamentais federais, estaduais e municipais, devendo ser considerados, prioritariamente, os seguintes arquivos:

- I. Declaração de Informações de Meios de Pagamentos (DIMP);
- II. Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional Declaratório (PGDAS-D);
- III. Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS);
- IV. Nota Fiscal Eletrônica (NF-e);
- V. Cupom Fiscal Eletrônico (CF-e);
- VI. Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e);
- VII. Protocolo Emissor de Cupom Fiscal - ECF nº 04/01;
- VIII. Nota Fiscal de Energia Elétrica Eletrônica (NF3-e);
- IX. Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e);
- X. Nota Fiscal de Serviço de Comunicação, modelo 21;
- XI. Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação, modelo 22;
- XII. Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas - (e-Social);
- XIII. Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf);
- XIV. Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF);
- XV. Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWe b);
- XVI. Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP);
- XVII. Relação Anual de Informações Sociais (RAIS);
- XVIII. Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED).

Parágrafo único. Constituem, ainda, fontes de dados para o acompanhamento de que trata esta Instrução Normativa:

- I. as informações provenientes de instituições financeiras, operadoras de meios de pagamentos, adquirentes, subadquirentes ou facilitadoras

de pagamento, bem como de quaisquer outras operadoras de meios eletrônicos ou arranjos de pagamentos;

II. valor do estoque declarado na DEFIS;

III. outros documentos, arquivos e declarações constantes no art. 99 do Decreto nº 34.605, de 24 de março de 2022.

Art. 3º A apuração do resultado da diferença de receita de que trata o caput do art. 1º deverá ser comunicada ao contribuinte através de notificação, por meio do Portal do Simples Nacional, via Domicílio Tributário Eletrônico do Simples Nacional (DTE-SN), devendo ser concedido ao contribuinte o prazo de 90 (noventa) dias para autorregularização, por meio da retificação das receitas declaradas no PGDAS-D e do pagamento espontâneo do imposto devido, bem como das multas autônomas, quando for o caso, observado o seguinte:

- I. considerar-se-á realizada a ciência no dia em que a pessoa jurídica consultar a mensagem disponibilizada em seu DTE-SN ou, caso essa consulta ocorra em dia não útil, será considerado o primeiro dia útil seguinte, observado o disposto nos §§ 1º-A e 1º-B do art. 16 da Lei Complementar nº 123, de 2006;
- II. caso a consulta não venha a ser efetuada em até 45 (quarenta e cinco) dias contados da data da disponibilização da mensagem no DTE-SN, considerar-se-á automaticamente realizada na data do término deste prazo, conforme o disposto no § 1º-C do art. 16 da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Parágrafo único. Caso a pessoa jurídica não se manifeste ou não promova a sua autorregularização no prazo de que trata o caput deste artigo, poderá ser emitido o Termo de Exclusão do Simples Nacional, de conformidade com o procedimento previsto na Instrução Normativa nº 13, de 2008.

Art. 4º Relativamente a apuração relativa ao Evento 379 considerar-se-á para:

- I. o comércio, as seguintes rubricas:
 - a) Demonstração do Resultado (DR) = Receita Líquida de Vendas (RLV) - CMV - Despesas Operacionais e Não Operacionais;
 - b) Custo da Mercadoria Vendida (CMV) = Compra de Mercadorias (CM) - Devolução de Compras + Transferência Recebida - Transferência Expedida Líquida - Devolução de Transferência

Recebida + Bonificação Recebida - Bonificação Expedida Líquida -
Estoque Final + Estoque Inicial;

- c) Compra de Mercadorias (CM) = Compras + Compras de Comunicação (Conta de telecomunicação (NFCom (NFST/NFSC) para CNAE de provedor de Internet) - Compras para Ativo Imobilizado - Compras de Material para Uso e Consumo;
- d) Receita Líquida de Vendas (RLV) = Receita Declarada (PGDAS-D) + Receitas de Vendas de Ativo Imobilizado (Não declarada no PGDAS-D);
- e) Transferência Expedida Líquida = Transferência Expedida - Devolução de Transferência Expedida;
- f) Bonificação Expedida Líquida = Bonificação Expedida - Devolução de Bonificação Expedida.

II. a indústria, as seguintes rubricas:

- a) Demonstração do Resultado (DR) = Receita Líquida de Vendas (RLV) - CPV - Despesas Operacionais e Não Operacionais;
- b) Custo do Produto Vendido (CPV) = Compras para Produção (CP) - Devolução de Compras + Transferência Recebida - Transferência Expedida Líquida - Devolução de Transferência Recebida + Bonificação Recebida - Bonificação Expedida Líquida - Estoque Final + Estoque Inicial;
- c) Compras para Produção (CP) = Compras (insumos e embalagens) - Compras para Ativo Imobilizado - Compras de Material para Uso e Consumo;
- d) Receita Líquida de Vendas (RLV) = Receita Declarada (PGDAS-D) + Receitas de Vendas de Ativo Imobilizado (Não declarada no PGDAS-D);
- e) Transferência Expedida Líquida = Transferência Expedida - Devolução de Transferência Expedida;
- f) Bonificação Expedida Líquida = Bonificação Expedida - Devolução de Bonificação Expedida;

III. os serviços, as seguintes rubricas:

- a) Demonstração do Resultado (DR) = Receita Líquida de Vendas (RLV) - CPS - Despesas Operacionais e Não Operacionais;

- b) $\text{Custo de Prestação do Serviço (CPS)} = \text{Compras para Serviço (CS)} - \text{Devolução de Compras} + \text{Transferência Recebida} - \text{Transferência Expedida Líquida} - \text{Devolução de Transferência Recebida} + \text{Bonificação Recebida} - \text{Bonificação Expedida Líquida} - \text{Estoque Final} + \text{Estoque Inicial}$;
- c) $\text{Compras para Serviço (CS)} = \text{Compras para prestação de serviços} - \text{Compras para Ativo Imobilizado} - \text{Compras de Material para Uso e Consumo}$;
- d) $\text{Receita Líquida de Vendas (RLV)} = \text{Receita Declarada (PGDAS-D)} + \text{Receitas de Vendas de Ativo Imobilizado (Não declarada no PGDAS-D)}$;
- e) $\text{Transferência Expedida Líquida} = \text{Transferência Expedida} - \text{Devolução de Transferência Expedida}$;
- f) $\text{Bonificação Expedida Líquida} = \text{Bonificação Expedida} - \text{Devolução de Bonificação Expedida}$;

IV. para a verificação de Despesas Operacionais e Não Operacionais, considerar-se-á o somatório das seguintes rubricas:

- a) despesas administrativas:
 - 1. Conta de Energia Elétrica (NF3-e);
 - 2. Conta de Telecomunicação (Nota Fiscal Fatura de Serviço de Comunicação Eletrônica - NFCom, Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações -NFST, Nota Fiscal de Serviço de Comunicação - NFSC), exceto contribuinte com CNAE de provedor de internet;
- b) despesas com pessoal e encargos sociais;
- c) despesas com tributos e multas tributárias;
- d) compras de material para uso e consumo;
- e) outras despesas, obtidas a partir do PGDAS-D e da DEFIS;

§ 1º Incorre, na situação do Evento 379, o contribuinte que tenha despesas ((CMV, CPV, CPS) + Despesas Operacionais e Não Operacionais) maior que 120% (cento e vinte por cento) dos Ingressos de Recursos (Receitas Líquidas de Vendas (RLV) + Outros Ingressos de Recursos comprovados pelo contribuinte).

§ 2º Considera-se para efeito de despesas com tributos e multas tributárias o somatório de impostos, taxas, contribuições e multas decorrentes, incluindo-se os

valores recolhidos na forma do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 2006, apurados pelo fisco no ano do exercício da notificação prevista no art. 3º desta Instrução Normativa.

§ 3º A qualificação tributária decorrente de benefícios fiscais apropriados sem previsão legal no PGDAS-D será desconsiderada na apuração do evento, em especial, quando se tratar de valores declarados nos campos "isenção/redução" e "isenção de cesta básica/redução de cesta básica".

§ 4º Quando se tratar de operações de compras para o ativo imobilizado ou de compras de material para uso e consumo, o contribuinte deverá comprová-las anexando os seus respectivos DANFE e demais documentos que se fizerem necessários, nos termos do art. 7º desta Instrução Normativa.

Art. 5º A apuração relativa ao Evento 380 considerará:

- I. para efeito de aquisições, o valor calculado pela seguinte rubrica:
Aquisições = Compras - Devoluções de Compras - Compras para Ativo Imobilizado - Compras de Material para Uso e Consumo;
- II. para efeito de ingressos de recursos:
 - a) Receita Líquida de Venda (RLV), calculada a partir da fórmula:
"Receita Líquida de Vendas (RLV) = Receita Declarada (PGDAS-D) + Receitas de Vendas de Ativo Imobilizado (Não declarada no PGDAS-D); e
 - b) outros ingressos de recursos comprovados pelo contribuinte, na forma da lei.

§ 1º Incorre, na situação do Evento 380, o contribuinte que tenha o valor das aquisições maior que 80% (oitenta por cento) dos Ingressos de Recursos (Receitas Líquidas de Vendas (RLV) + Outros Ingressos de Recursos comprovados pelo contribuinte, na forma da lei).

§ 2º Quando se tratar de operações de compras para o ativo imobilizado ou de compras de material para uso e consumo, o contribuinte deverá comprová-las anexando os seus respectivos DANFE e demais documentos que se fizerem necessários, nos termos do art. 7º desta Instrução Normativa.

Art. 6º Na verificação da ocorrência referente aos eventos desta Instrução Normativa, deverão ser considerados os seguintes Códigos Fiscais de Operações e Prestações das entradas e saídas de mercadorias (CFOPs):

- I. nas operações de compras, os CFOPs 1.101, 1.102, 1.111, 1.113, 1.116, 1.117, 1.118, 1.120, 1.121, 1.122, 1.124, 1.125, 1.251, 1.301, 1.302, 1.303, 1.304, 1.305, 1.306 1.352, 1.353, 1.354, 1.355, 1.356, 1.401, 1.403, 1.501, 1.651, 1.652, 1.932, 2.101, 2.102, 2.111, 2.113, 2.116, 2.117, 2.118, 2.120, 2.121, 2.122, 2.124, 2.125, 2.301, 2.302, 2.303, 2.304, 2.305, 2.306, 2.352, 2.353, 2.354, 2.355, 2.356, 2.401, 2.403, 2.501, 2.651, 2.652, 2.932, 3.101, 3.102, 3.127, 3.251, 3.301, 3.352, 3.353, 3.354, 3.355, 3.356, 3.651 e 3.652;
- II. nas operações de devolução de compras, os CFOPs 5.201, 5.202, 5.205, 5.410, 5.411, 5.412, 5.413, 5.503, 5.660, 5.661, 5.662, 6.201, 6.202, 6.205, 6.410, 6.411, 6.503, 6.660, 6.661, 6.662, 7.201, 7.202 e 7.211;
- III. nas operações de transferência recebidas, os CFOPs 1.151, 1.152, 1.153, 1.408, 1.409, 1.658, 1.659, 2.151, 2.152, 2.153, 2.408, 2.409, 2.658 e 2.659;
- IV. nas operações de devolução de transferência recebidas, os CFOPs 5.208, 5.209, 6.208 e 6.209;
- V. nas operações de bonificação recebidas, os CFOPs 1.910, 1.911, 2.910 e 2.911;
- VI. nas operações de vendas, os CFOPs 5.101, 5.102, 5.103, 5.104, 5.105, 5.106, 5.109, 5.110, 5.111, 5.112, 5.113, 5.114, 5.115, 5.116, 5.117, 5.118, 5.119, 5.120, 5.122, 5.123, 5.251, 5.252, 5.253, 5.254, 5.255, 5.256, 5.257, 5.258, 5.301, 5.302, 5.303, 5.304, 5.305, 5.306, 5.307, 5.401, 5.402, 5.403, 5.405, 5.501, 5.502, 5.651, 5.652, 5.653, 5.654, 5.655, 5.656, 5.922, 6.101, 6.102, 6.103, 6.104, 6.105, 6.106, 6.107, 6.108, 6.109, 6.110, 6.111, 6.112, 6.113, 6.114, 6.115, 6.116, 6.117, 6.118, 6.119, 6.120, 6.122, 6.123, 6.251, 6.252, 6.253, 6.254, 6.255, 6.256, 6.257, 6.258, 6.301, 6.302, 6.303, 6.304, 6.305, 6.306, 6.307, 6.401, 6.402, 6.403, 6.404, 6.501, 6.502, 6.651, 6.652, 6.653, 6.654, 6.655, 6.656, 7.101, 7.102, 7.105, 7.106, 7.127, 7.251, 7.301, 7.501, 7.651 e 7.654;
- VII. nas operações de devolução de vendas, os CFOPs 1.201, 1.202, 1.203, 1.204, 1.205, 1.410, 1.411, 1.503, 1.504, 1.660, 1.661, 1.662,

2.201, 2.202, 2.203, 2.204, 2.205, 2.410, 2.411, 2.503, 2.504, 2.660, 2.661, 2.662, 3.201, 3.202, 3.211 e 3.503;

VIII. nas operações de transferência expedidas, os CFOPs 5.151, 5.152, 5.153, 5.155, 5.156, 5.408, 5.409, 5.658, 5.659, 6.151, 6.152, 6.153, 6.155, 6.156, 6.408, 6.409, 6.658 e 6.659;

IX. nas operações de devolução de transferência expedidas, os CFOPs 1.208, 1.209, 2.208 e 2.209;

X. nas operações de bonificação expedidas, os CFOPs 5.910, 5.911, 6.910 e 6.911.

§ 1º A apuração abrangerá:

- I. todas as empresas que pertencerem ao mesmo CNPJ básico, devendo ser deduzidas do levantamento a ser realizado as transferências entre os estabelecimentos que a compõem;
- II. as receitas decorrentes de exportação para efeitos de controle do limite adicional de exportação, inclusive quando realizadas por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 da Lei Complementar nº 123, de 2006.

§ 2º Na verificação da ocorrência referente aos Eventos 379 e 380:

- I. as operações de vendas deverão levar em conta as receitas de vendas declaradas no PGDAS-D, inclusive quando o estabelecimento prestar serviços incluídos na competência dos municípios;
- II. as empresas de Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) optantes pelo Simples Nacional deverão apresentar os contratos de compra juntamente com as Notas Fiscais pelas aquisições dos links de internet, conhecidos como Linha Dedicada, fornecida à empresa optante para prestação do serviço de comunicação multimídia aos usuários finais pessoas físicas ou jurídicas.

§ 3º As modificações de saldo de estoque, inicial ou final, deverão guardar consistência entre os inventários declarados durante o prazo decadencial de apuração dos tributos.

Art. 7º Relativamente à apuração do resultado da diferença de receita de que trata esta Instrução Normativa, o contribuinte poderá apresentar defesa prévia ou recurso ao Coordenador da COATE, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência da notificação, na forma do art. 3º desta Instrução Normativa.

§ 1º O contribuinte deverá instruir processo com os documentos fiscais, contábeis e financeiros necessários para comprovar as suas alegações, contendo no mínimo:

- I. requerimento eletrônico preenchido;
- II. notificação recebida;
- III. defesa fundamentada;
- IV. documentos que comprovem o fato alegado.

§ 2º A instrução do processo, sem os requisitos mínimos presentes no § 1º, ensejará o indeferimento do pedido sem análise de mérito.

§ 3º A critério da autoridade fiscal designada para a análise do processo, poderão ser solicitadas informações e documentações complementares, as quais deverão ser prestadas no prazo de até 10 (dez) dias contados da data de ciência do contribuinte ou em até 15 (quinze) dias contados da data da disponibilização da comunicação por meio do Sistema de Virtualização e Tramitação de Processos Administrativos Eletrônicos (Sistema TRAMITA), o que ocorrer primeiro.

§ 4º Findo os prazos previstos no § 3º, sem o retorno do contribuinte, o processo poderá ser arquivado por perda de prazo.

§ 5º Os documentos apresentados na defesa prévia ou recurso deverão comprovar a origem dos ingressos de recursos para as aquisições indicadas, quando for o caso, por meio de escrituração do Livro Caixa ou de identificação de movimentação financeira, inclusive bancária, sob possibilidade de indeferimento do pedido em face do evento 378.

§ 6º Conforme estabelecido no inciso I do art. 63 da Resolução CGSN nº 140, de 2018, toda a movimentação financeira e bancária deverá ser escriturada no Livro Caixa.

§ 7º Na ausência do Livro Caixa, o Livro Razão será aceito para comprovação dos registros contábeis, na forma do § 3º do art. 63 da Resolução CGSN nº 140, de 2018.

§ 8º As receitas decorrentes de operações de que trata o inciso VI do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 2006, além do registro no Livro Caixa, deverá estar informada na Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS) como ganhos de capital, se for o caso.

§ 9º No que se refere ao § 8º deste artigo, no caso de eventual contestação ou recurso de processo de autorregularização, deve-se comprovar a referida receita

por meio do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) e do documento fiscal.

§ 10. Os contratos de mútuo somente serão aceitos como justificativa de ingresso de recursos quando, cumulativamente:

- I. estiverem formalizados por contrato escrito, registrado em cartório, no qual figure como mutuário o próprio contribuinte;
- II. houver comprovação do efetivo ingresso do valor objeto do mútuo em conta bancária da empresa durante o exercício em que tenham sido apuradas eventuais diferenças de receita ou de compras;
- III. o valor objeto do mútuo tenha sido:
 - a) escriturado no Livro Caixa ou Razão à data em que efetivamente ingressou na conta bancária da empresa;
 - b) informado na declaração de Imposto de Renda da pessoa física ou jurídica mutuante, nos casos em que o contrato de mútuo não tenha sido celebrado com instituição financeira oficial.

§ 11. As doações financeiras ao contribuinte somente justificarão o ingresso de recursos quando, cumulativamente:

- I. estiverem registradas no Livro Caixa ou Razão;
- II. forem declaradas no Imposto de Renda do doador referente ao exercício financeiro analisado, com pagamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD, se devido;
- III. comprovado o efetivo ingresso do valor doado em conta bancária da empresa durante o exercício em que tenham sido apuradas eventuais diferenças de receita ou de compras.

§ 12. O uso do capital social como justificativa para o ingresso de recursos só será admitido mediante apresentação do fluxo de caixa com a comprovação de extrato bancário desde o ano de seu ingresso no caixa da empresa.

§ 13. As receitas não operacionais deverão estar registradas nos Livros Caixa ou Razão, com a devida comprovação financeira e contratual.

Art. 8º As apurações realizadas na forma desta Instrução Normativa não obstam a realização de ação fiscal restrita em relação ao mesmo período analisado.

Art. 9º A autorregularização da empresa optante pelo Simples Nacional dar-se-á mediante a adoção dos seguintes procedimentos:

- I. quando o valor da possível omissão de receitas ensejar a apuração de todos os tributos dentro do PGDAS-D, inclusive do ICMS, a retificação deverá ser feita mensalmente, com o recolhimento dos tributos devidos por meio de Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS);
- II. quando o valor da possível omissão de receitas detectada seja relativo a operações sujeitas ao ICMS, tributadas pelo regime de substituição tributária devido por entradas, com imposto efetivamente recolhido, o contribuinte deve efetuar o pagamento da penalidade prevista no item 2 da alínea "b" do inciso III do art. 123 da Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996, com redução de até 70% (setenta por cento), nos termos do art. 127-C da referida lei, sem prejuízo do lançamento da respectiva omissão no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D), para efeito de recolhimento dos tributos federais ou ISS, quando devidos.

§ 1º A autorregularização prevista no inciso II do caput deste artigo dar-se-á por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) específico, sob o Código de Receita nº 7323 (Multa Espontânea de Obrigação Acessória), devendo constar, no campo "Informações Complementares" do referido DAE, a expressão "Autorregularização de Obrigação Tributária", seguida do número desta Instrução Normativa.

§ 2º O DAE de que trata o § 1º deste artigo deverá ser informado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (RUDFTO).

§ 3º Caso não seja possível a identificação pelo contribuinte da data em que foram omitidas as receitas, para fins da autorregularização prevista no inciso II do caput deste artigo e aplicação dos acréscimos moratórios, considerar-se-á ocorrida a omissão em 31 de dezembro do exercício financeiro objeto da apuração.

§ 4º O débito declarado não pago ou não parcelado será objeto de inscrição em Dívida Ativa da União ou Dívida Ativa do Estado, conforme o caso.

Art. 10. Deve-se observar o disposto nos arts. 94 a 101 do Decreto nº 33.327, de 30 de outubro de 2019, no que se refere ao pedido de parcelamento do crédito tributário referente às receitas declaradas pelo contribuinte em razão da autorregularização.

Art. 11. Aplicam-se as disposições constantes na Instrução Normativa nº 63, de 14 de junho de 2021, no que se refere aos procedimentos relativos ao acompanhamento e controle eletrônico do cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias relativas às operações e prestações praticadas por Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) optantes pelo Simples Nacional, com vistas à autorregularização, referentes aos anos-calendários anteriores a 2021.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto nesta Instrução Normativa relativamente aos procedimentos de acompanhamento e controle eletrônico do cumprimento das obrigações tributárias incidentes a partir do ano-calendário de 2021.

Art. 12. A análise do processo de autorregularização e a orientação quanto à adoção dos procedimentos previstos nesta Instrução Normativa:

- I. deverão ser pautadas pelos princípios da boa-fé e da segurança jurídica, preservando-se a espontaneidade do contribuinte;
- II. não poderão abranger o descumprimento de obrigação tributária quando houver indícios de que o processo esteja relacionado com conduta comissiva ou omissiva que se relacione a ilícito penal, inclusive quando os indícios estiverem relacionados com a prática de conduta voltada a favorecer a ocultação ou a dissimulação da natureza ou origem de valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal.

§ 1º Sem prejuízo de outras hipóteses, constituem indícios da ocorrência de ilícito relacionado à ocultação ou à dissimulação da natureza ou origem de valores de que trata o inciso II do caput deste artigo inclusive a verificação da movimentação de receitas incompatíveis com o patrimônio, a capacidade financeira e a atividade econômica do contribuinte.

Art. 13. Fica revogada a Instrução Normativa nº 63, de 14 de junho de 2021.

Art. 14. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.