

IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

Juliano José Rodrigues

**IMPLICAÇÕES ECONÔMICAS DA CUMULATIVIDADE DO ICMS NO
ÂMBITO DO SIMPLES NACIONAL**

Londrina

2009

Juliano José Rodrigues

**IMPLICAÇÕES ECONÔMICAS DA CUMULATIVIDADE DO ICMS NO
ÂMBITO DO SIMPLES NACIONAL**

Trabalho de conclusão do curso de
especialização em Direito Tributário do
IBET – Instituto Brasileiro de Estudos
Tributários.

Londrina

2009

IMPLICAÇÕES ECONÔMICAS DA CUMULATIVIDADE DO ICMS NO ÂMBITO DO SIMPLES NACIONAL

Juliano José Rodrigues*

RESUMO

A Constituição Federal de 1988, trouxe em seu bojo, especificamente nos artigos 170 e 179, a necessidade da Administração Pública de implementar medidas que simplifiquem e desonerem as microempresas e as empresas de pequeno porte. Neste contexto, a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, introduziu no ordenamento a instituição tanto do Estatuto das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte como do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional. Em linhas gerais o Simples Nacional é uma sistemática simplificada de apuração de tributos, onde diversos impostos são cobrados em um único recolhimento mensal. Nesta pesquisa, não há intenção de demonstrar as vantagens e desvantagens deste regime tributário simplificado, mas abordar especificamente o ICMS, abstraindo os reflexos globais do regime. Quanto ao ICMS, tem-se que é por natureza e por expressa previsão constitucional, um imposto não-cumulativo. Ocorre que com o advento da Lei Complementar 123/2006, o microempresário optante pelo Simples Nacional teve mitigado seu direito a não-cumulatividade plena do ICMS, haja vista disposição constante no artigo 23 desta Lei, tornando o tributo estadual cumulativo, não obstante a relativização da cumulatividade no tocante à concessão de créditos realizada pela Lei Complementar 128/2008. No lugar de argüir a inconstitucionalidade com base nos próprios ditames constitucionais, evidencia-se a inconstitucionalidade e ilegalidade da forma de cobrança do ICMS no Simples Nacional ante ao prejuízo financeiro que acarreta ao contribuinte, decorrente de uma interpretação econômica do direito. A conclusão é no sentido de que, em relação ao ICMS, é impossível a coexistência no ordenamento de duas sistemáticas de apuração distintas, quais sejam: a não-cumulatividade e a cumulatividade, por restar evidente que havendo na cadeia de produção um contribuinte optante pelo Simples Nacional, este estará sendo prejudicado em relação aos demais não optantes.

PALAVRAS-CHAVES: Simples Nacional – ICMS – Cumulatividade

* Contador, Advogado, especialista em Direito do Estado pela UEL – Universidade Estadual de Londrina, membro do IDTL – Instituto de Direito Tributário de Londrina. Correio eletrônico: itamarati@onda.com.br

ABSTRACT

The 1988' Nacional Constitucional, brought in it content, specially in the 170`s to 179 articles, the need of the government to implement simplifying measures to relieve small companies. In this way, the 123 supplementary law, published in december 14, 2006, introduced the constitution of small companies in Special Unified Polity of Taxes and Contributions, usually know as Simples Nacional. In general this kind of polity is a simplified systematic of measurement of taxes , where several taxes are charged in a single monthly payment. There is no intention with this research to demonstrate the advantages or disadvantages of this simplified tax regime but to approach specifically the ICMS, disregarding the global policy reflects. The ICMS nature is forecast constitucional non-cumulative. However with the 123/2006 supplementary law, the micro businessmen that opt to be part of Simples Nacional have suffered by the government a limitations of their rights, because the non-cumulativity was not respected in the state tax. In place to contest the unconstitutionality based on the constitutional dictates is evidence the illegality of the charging manner of ICMS in the Simples Nacional, because of the financial prejudice to the taxpayer. The conclusion is in that in ICMS relations it is impossible the coexistence of two ways of calculation which are non-cumulative and cumulative, in the way that if a taxpayer in the production cycle opt for the Simples Nacional, he will be prejudiced in relation to others.

KEYWORDS: Simples Nacional – ICMS – Cumulative

SUMÁRIO

01 - Introdução	06
02 - Histórico	07
03 - O Simples Nacional	10
04 - O ICMS	10
05 - Não-cumulatividade do ICMS e o Simples Nacional	12
06 - Abordagem econômica da questão	15
07 - ICMS no Simples Nacional : flagrante prejuízo ao contribuinte	17
08 - Conclusão	27
09 - Referências	28

01. Introdução

As conjunturas do mundo empresarial no Brasil acabam por determinar as características e a forma de atuar das empresas, assim como a adequação em face da tributação mais vantajosa e maleável. Desta feita, não é segredo que a grande maioria das empresas nacionais são representadas pelos pequenos negócios, intitulados como microempresas ou empresas de pequeno porte.

De acordo com esta realidade econômica e social, o legislador constituinte de 1988 não foi omissivo, dispondo acerca da ordem econômica nacional, quando então, enumerou diversos princípios com a função precípua de resguardar o equilíbrio no campo sócio-econômico. Neste contexto, especificamente em relação às micro e pequenas empresas, consignou que a elas, deve ser dispensado tratamento diferenciado, com o objetivo de simplificar e desonerar suas atividades, reconhecendo assim, a distância abissal entre as grandes corporações e os pequenos empreendimentos.

Observando os ditames constitucionais, foi instituído em 1996 o regime Simples Federal, aplicável exclusivamente às micro e pequenas empresas. Este regime foi recentemente revogado pelo então em vigor (desde 01 de julho de 2007) Simples Nacional, introduzido no ordenamento pela Lei Complementar nº 123/2006. Este regime tem por objetivo simplificar as obrigações acessórias e amenizar a carga tributária das empresas optantes, englobando em um único pagamento, diversos impostos, dentre eles o ICMS. Contudo, traz em um de seus dispositivos, previsão que veda a transferência e a apropriação de créditos de impostos abrangidos pelo sistema, ou seja, refere-se também ao ICMS.

Tem-se que o ICMS é por natureza um imposto não-cumulativo, inclusive tal sistemática é resguardada constitucionalmente. Assim, a previsão retro mencionada vai de encontro à CF, tornando o ICMS cumulativo, o que por si só já seria motivo para argüir a inconstitucionalidade. Contudo, pretende-se ir mais além, revelando ser este dispositivo inconstitucional por criar sistemática (cumulatividade do ICMS) que acaba por onerar em demasia o contribuinte (micro ou empresa de pequeno porte) optante pelo Simples Nacional, justamente o contrário do que objetiva fomentar a Lei Complementar nº 123/2006.

Assim, far-se-á a demonstração da prejudicialidade ao pequeno empresário, utilizando-se de conceitos e regras da ciência contábil, especialmente da disciplina de contabilidade de custos, evidenciando que ao tornar o ICMS cumulativo, o contribuinte acaba por arcar com um sistema de formação de preços mais complexo, além de ser penalizado na questão concorrencial e comercial em face de contribuintes adeptos ao regime normal.

02. Histórico

Levando-se em consideração as peculiaridades e o histórico da econômica nacional, que não é objeto do presente estudo, é notório que a esmagadora maioria das empresas no Brasil são micro ou pequenas empresas. Apesar destas pequenas empresas representarem uma grande parcela das hoje em atividade em nossa nação, o faturamento oriundo deste segmento não é tão representativo frente ao volume de recursos gerados pelas grandes corporações, todavia, o potencial de geração de empregos diretos e indiretos gerados pelas microempresas e pelas empresas de pequeno porte apresenta números que identificam esta classe empresarial como grande empregadora em nosso país.

Dado tal fator e atento a realidade conjuntural da ordem econômica nacional, o legislador constituinte cuidou de resguardar tratamento benéfico e assegurador do desenvolvimento e manutenção destas empresas. Tanto é assim, que encontramos expresso no artigo 179 da Constituição Federal:

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

Este tratamento diferenciado e benéfico coaduna perfeitamente com os princípios constitucionais da ordem econômica, quais sejam: a livre iniciativa, a livre concorrência, a redução das desigualdades sociais e regionais, a busca do pleno emprego, dentre outros. Resta claro que valorizar as micro e pequenas empresas é ao mesmo tempo prestigiar os princípios retro citados, além de favorecer indubitavelmente, uma parcela considerável da população, que seja pela falta de empregos ou de opções, seja pelo despertar da vontade de empreender, investe todos seus recursos na abertura de uma pequena empresa. Este pequeno negócio não tem o poder aquisitivo e de especulação de uma grande empresa ou

de uma multinacional, desta feita, para sobreviver no mercado deve receber tratamento diferenciado, que torne sua atividade menos burocrática e onerosa.

O legislador constituinte expressou de maneira clara e sucinta a maneira de proceder dos entes federativos com relação a estas pequenas empresas, contudo, para regular e implementar os ditames do artigo 179 da CF, necessitar-se-ia de Lei Complementar, haja vista o disposto no artigo 149 da Carta Magna, abaixo transcrito:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Neste sentido, visando introduzir no ordenamento jurídico dispositivos legais acerca do tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, entrou em vigor a Lei nº 9.317 de 05 de dezembro de 1996, produzindo efeitos a partir de 01 de janeiro de 1997. Esta Lei dispõe sobre o regime tributário das microempresas e empresas de pequeno porte e institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES. Sobressai de imediato o fato de que os dispositivos não vieram no bojo de uma Lei Complementar, mas de uma Ordinária, contudo, não cabem aqui apontamentos sobre este assunto, sob pena de desvirtuar-se o foco da pesquisa. O que importa é destacar que esta Lei foi um passo importante no esforço de reconhecer as pequenas empresas como relevantes na economia nacional, conseqüentemente, atribuindo-as um tratamento mais generoso da Administração Pública.

Não se faz necessário discorrer longamente sobre o Simples Federal instituído por esta Lei, basta ressaltar-se que este regime representa uma sistemática de

arrecadação de tributos e contribuições federais onde o contribuinte, mediante aplicação em regra, de alíquotas inferiores ao regime Lucro Presumido ou Lucro Real, apura mensalmente um valor a recolher que compreende em um único pagamento todos os tributos e contribuições federais. Este regime também beneficiava as pequenas empresas, haja vista que simplificava suas obrigações acessórias.

Posteriormente, em 05 de outubro de 1999, introduziu-se no ordenamento a Lei nº 9.841, que instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, dispondo sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previsto nos artigos 170 e 179 da Constituição Federal. Salta aos olhos que a importância das pequenas empresas já era uma realidade para o Estado, que gradualmente tratava de resguardar este segmento empresarial. Contudo, observar-se que ainda não foi utilizada a via da Lei Complementar, novamente a disposição veio no cerne de uma Lei Ordinária.

No decorrer do tempo, ante a uma diversidade de fatores, a quantidade de microempresas e empresas de pequeno porte cresceu de maneira considerável, conseqüentemente, dado a importância deste segmento empresarial, sempre foram recorrente na ordem política os pleitos para implementação de medidas que favorecessem de fato estas empresas. Tanto foi assim, que em 14 de dezembro de 2006 decorreu o advento da Lei Complementar nº 123/2006, que em observância aos preceitos constitucionais (artigo 170 e 179 da CF), trouxe no bojo de uma Lei Complementar a instituição tanto do Estatuto das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte como do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional. Assim, restaram expressamente revogadas a Lei nº 9.317/96 e a nº 9.841/99.

Importa para o presente estudo deixar claro que a LC nº 123/2006 extinguiu o SIMPLES Federal, instituindo o Simples Nacional, que passou a surtir efeitos a partir de 01 de julho de 2007. Ressalta-se a publicação recente da LC nº 128 de 19 de dezembro de 2008, que em seu bojo trouxe alteração da temática da apropriação de créditos do ICMS no Simples Nacional, que será pontualmente abordada na presente pesquisa. Destaca-se ainda, como premissa a ser fixada desde logo, que a intenção primordial da LC nº 123/2006 não pode ser outra que não a simplificação e desoneração das atividades desenvolvidas pelas micro e pequenas empresas.

03. O Simples Nacional

Em linhas gerais o Simples Nacional é uma sistemática simplificada de apuração de tributos. Sua definição constante no artigo 12 da LC nº 123/2006 é clara e vale a pena ser mencionada, sendo um "regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte". Neste regime simplificado é apurado e recolhido mensalmente em um único documento de arrecadação, o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, a Contribuição para o PIS/PASEP, a Contribuição para a Seguridade Social, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. A incidência destes tributos não é plena, existem ressalvas constantes no § 1º do artigo 13 da LC nº 123/2006, contudo, não perder-se-á tempo adentrando nesta seara.

Explica-se melhor, no Simples Nacional existem inúmeras tabelas de alíquotas, variantes conforme as particularidades inerentes às atividades comerciais desenvolvidas pelas empresas. Nestas tabelas, tem-se a alíquota do Simples Nacional aplicável sobre o faturamento mensal, e pode-se ter conhecimento da formação desta alíquota, analisando o percentual que cada imposto representa nesta alíquota final a ser aplicada.

Importa neste momento, para aproximar-se do objeto da presente pesquisa, fixar que o Simples Nacional engloba o ICMS, assim, a partir de 01 de julho de 2007, com referência ao recolhimento deste tributo estadual, existem duas possibilidades, ou a empresa enquadra-se como optante pelo Simples Nacional (atendendo todos os requisitos legais e não incorrendo em nenhuma vedação) e recolhe o ICMS englobado na alíquota do Simples Nacional, ou então, é uma empresa regime normal (Lucro Presumido ou Real) e recolhe o ICMS destacadamente, pelo regime do débito e crédito.

04. O ICMS

Antes de adentrar-se de fato na problemática ora em questão, cabe trazer a tona breve explanação acerca do ICMS e de suas características. O ICMS é inegavelmente a

principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal, o que de imediato comprova sua importância. Este imposto estadual está previsto no artigo 155, II, da Constituição Federal, que dispõe:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Decorre da simples leitura do dispositivo constitucional a conclusão de que sua competência é estadual e distrital, havendo possibilidade excepcional de sua instituição pela União, na iminência ou em caso de guerra ou, ainda, na eventual criação de territórios quando estes inexistirem.

Conforme ensinamento de Peixoto (2005, p. 271):

É possível afirmar que as Unidades Federativas tem competência para instituir seis impostos diferentes sob a mesma rubrica (ICMS): (i) imposto sobre operações mercantis; (ii) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (iii) imposto sobre serviços de comunicação; (iv) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; (v) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais; e (vi) imposto sobre importação.

Tratando desta fórmula constitucional de aglutinar impostos diferentes debaixo de uma mesma sigla (ICMS), sempre atuais são as lições de Carrazza (1999, p. 31):

(...) embora estes impostos não se confundam, possuem um núcleo central comum, que permite sejam estudados conjuntamente. Todos, por exemplo, deverão, obedecer ao regime da não-cumulatividade.

Resumindo, o ICMS é imposto que abarca sobre o mesmo rótulo, incidências tributárias sobre critérios materiais distintos. O imposto estadual que aqui está a se tratar, possui complexidade razoável, haja vista a riqueza da legislação a seu respeito, que cria uma infinidade de hipóteses e condições inerentes a hipótese tributária e a sua relação jurídica tributária.

Interessa para a compreensão da presente investigação, especificamente uma peculiaridade deste imposto, qual seja, a não-cumulatividade, vista a seguir.

05. Não-cumulatividade do ICMS e o Simples Nacional

O ordenamento jurídico vigente, pode ser fracionado para fins didáticos, em diversos subsistemas, dentre os quais encontra-se o subsistema constitucional tributário, constituído pelas normas jurídicas inerentes a matéria tributária. Todavia, sabido é que as normas jurídicas constitucionais nem sempre são objetivas, trazendo muitas vezes em seu bojo certa dosagem de subjetivismo e valoração. Sobre o assunto, preciosos são os ensinamentos de Carvalho (2005, pp. 144-145):

Sendo objeto do mundo da cultura, o direito e, mais particularmente, as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor. Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos. Em Direito, utiliza-se o termo princípio para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos (...)

Dentre os princípios constitucionais tributários, importa a presente investigação especificamente o princípio da não-cumulatividade do ICMS, que está delineado constitucionalmente no artigo 155, § 2º, I e II, da Constituição Federal, que dispõe:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Tratando desta temática, ensina Carvalho (2005, p. 168):

O princípio da não-cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo o qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.

Este princípio é considerado um traço característico do ICMS, pelo que não pode ser limitado ou anulado por normas infraconstitucionais. Nesta linha de raciocínio, Carrazza (1999, p. 197) decreta:

A regra em exame não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão seguir ou deixar de seguir. Muito pelo contrário, ela aponta uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o princípio da não-cumulatividade do ICMS. (...) O que estamos procurando ressaltar é que, se lhe for negado o direito de ver abatido, ao pagar o imposto, o montante de ICMS devido nas operações ou prestações anteriores, o contribuinte poderá, com base exclusivamente na Lei Maior, fazer valer seu direito constitucional à não-cumulatividade.

Nesta mesma linha de raciocínio, caminha Amaro (2006, p. 148):

Alguns impostos têm o perfil constitucional completado com a indicação de princípios que não se aplicam, como regra, à generalidade dos impostos. É o que se dá com o princípio da não-cumulatividade, obrigatório (...) para o ICMS, (...). A não-cumulatividade obriga ao tributo, plurifásico, incidente em sucessivas operações, seja apurado sobre o valor agregado em cada uma delas, ou (no sistema adotado em nossa legislação) seja compensado como que incidido nas operações anteriores.

Ocorre que com o advento da LC nº 123/2006, o microempresário optante pelo Simples Nacional teve mitigado seu direito a não-cumulatividade do ICMS, haja vista o disposto no artigo 23 desta Lei:

Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

Cumprе ressaltar, que essa anulação ao princípio da não-cumulatividade já existia anteriormente ao advento da LC nº 123/2006, todavia, não era absoluto. Explica-se: antes, o contribuinte optante pelo Simples Federal, em regra, recolhia o ICMS no sistema do débito-crédito (não cumulatividade), contudo, alguns Estados haviam instituído o Simples Estadual, no qual não havia apropriação nem transferência de créditos, todavia, com alíquotas inferiores (estes regimes simplificados estaduais foram revogados pela LC nº 123/2006).

Contudo, com a entrada em vigor da LC nº 123/ 2006 e posteriormente com a publicação da LC nº 128/2008, esta anulação do princípio da não-cumulatividade, para os optantes ao Simples Nacional tornou-se absoluta em relação à apropriação de créditos e relativa no tocante a transferência de créditos. Tal situação decorre da inclusão dos parágrafos 1º e 2º no artigo 23 da LC nº 123/2006 pela LC nº 128/2008:

Art. 23. (...)

§ 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresas ou empresas de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições.

§ 2º A alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deste artigo deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ICMS previsto nos Anexos I ou II desta Lei Complementar para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da operação.

Por conseqüência da inclusão dos parágrafos retro mencionados, a empresa optante ao Simples Nacional pode a partir de 01 de janeiro de 2009, transferir o crédito de ICMS ao adquirente de mercadorias, desde que o mesmo seja não optante pelo Simples Nacional e também destine as mercadorias adquiridas a comercialização ou industrialização. Importa destacar que apesar do agora vigente permissivo legal para a transferência de crédito de ICMS, não obstante o mesmo ser restritivo, pois impõe condições a serem observadas, traz ainda a limitação da alíquota aplicável ao crédito a ser transferido, delimitação esta que não encontra qualquer respaldo no texto constitucional.

Ou seja, a empresa optante pelo Simples Nacional, poderá transferir o crédito, contudo o mesmo corresponderá ao valor da alíquota do ICMS incluso no valor do Simples pago no mês anterior ao da operação de venda. Levando-se em consideração que é notório que as alíquotas do ICMS no Simples Nacional são significativamente inferiores as praticas no regime normal, o problema da formação de preços e da concorrência (a ser demonstrada com profundidade adiante) perdura. Quer se dizer que, a inovação legislativa nada mais representa que uma tentativa de adequar a legislação do Simples Nacional ao princípio da não-cumulatividade, entretanto, nos moldes realizados, não é suficiente, criando sistemática complexa de cálculo, que na ordem prática e econômica não traz implicações representativas.

Destaca-se que permanece a situação em que o optante ao Simples Nacional não tem direito a não-cumulatividade plena do ICMS, pelo contrário, recolherá o imposto estadual englobado juntamente com todos aqueles tributos anteriormente mencionados, sendo que pagará uma alíquota inferior, é verdade, porém, não poderá compensar o que foi devido a título de ICMS na operação com o montante cobrado nas anteriores.

Pode afirmar-se que a não-cumulatividade plena do ICMS continua vedada no Simples Nacional, vigorando apenas uma possibilidade de transferência de crédito de ICMS pelo optante por este regime simplificado, contudo baseado em fatores demasiados restritivos.

A inconstitucionalidade do artigo 23 da LC 123/2006 é flagrante, sendo que tal inconstitucionalidade pode e deve ser argüida por aqueles contribuintes que sentirem-se prejudicados. Contudo, quer-se aqui chamar a atenção para o fato de que na prática, a grande maioria dos optantes ao Simples Nacional, no tocante ao ICMS, acaba por ter que desenvolver uma sistemática distinta de formação do preço de venda de suas mercadorias, o que acaba por gravar onerosamente suas atividades.

Nesta pesquisa demonstrar-se-á de maneira simples, amparado numa interpretação econômica e moderna do direito, utilizando-se inclusive da disciplina da contabilidade de custos, que a vedação à não-cumulatividade plena do ICMS, cria uma sistemática de apuração deste imposto estadual que acaba por onerar o optante pelo Simples Nacional em relação ao regime normal de apuração. Assim, restará claro que qualquer argumentação no sentido de que a vedação à não-cumulatividade plena é compensada pela redução tributária gerada pelas alíquotas extremamente inferiores praticadas no Simples Nacional é totalmente fantasiosa e oriunda de segmentos sociais e políticos que não possuem conhecimento da técnica de agregar custos, e conseqüente, formar o preço de venda de uma mercadoria qualquer.

06. Abordagem econômica da questão

Um vertente da doutrina mais recente tem ponderado no sentido de que a interpretação e a análise do sistema jurídico tributário, não pode dar-se tão somente através de mecanismos estritamente jurídicos, necessitando para uma abordagem aprofundada, considerar os efeitos econômicos decorrentes da materialidade do direito positivo. Nesta seara, caminha bem Silveira (2009, p. 109) ao comentar sobre esta nova visão do direito tributário:

A interpretação econômica encerra também uma noção de justiça, contudo, limitada ao ponto de vista fiscal. (...) A justiça fiscal não decorre somente do aspecto fiscal, existem princípios fundamentais na tributação além do seu resultado (máximo

arrecadado). Não nos importa aqui somente o fim alcançado, mas os meios utilizados. (...) A fiscalidade sem reservas, sem limitações, sem respeito a princípios básicos (previsibilidade, legalidade, capacidade contributiva e isonomia) não é aplicação da justiça, mas a sua violação.

Perquirindo esta diretriz na realização da presente pesquisa, faz-se necessário trazer a baila não somente a interpretação jurídica do assunto em questão, mas também analisar-se a adequação da legislação ora em estudo em relação aos reflexos gerados na economia, na sociedade e no direcionamento que acarreta no setor empresarial. Estas premissas são bem posicionadas por Silveira (2009, p. 278):

A tributação deve olhar para além dos fenômenos perceptíveis, tais como alíquotas nominais, base de cálculo, hipótese de incidência e olhar para os resultados sociais da tributação. Deve-se perguntar qual o impacto dessas alíquotas sobre o estímulo à empresa, ao trabalho, à redistribuição de renda e ao bem-estar social.

Não obstante a interpretação econômica do Direito, deve ter-se em mente também que as normas jurídicas tributárias, carregam, invariavelmente em seu bojo, menor ou maior carga de indução de seus destinatários. No tocante a sistemática de apuração do ICMS no Simples Nacional, tal fenômeno revela-se lúcido, uma vez que a mudança na formação do custo da mercadoria vendida (explicada adiante), reflete diretamente na prática comercial desenvolvida pelo optante pelo Simples Nacional, que vê-se em desvantagem em relação ao contribuinte enquadrado no regime normal, obrigando-se muitas vezes a conceder descontos para ter condições de concorrência no mercado, reduzindo drasticamente sua margem de lucro.

Sobre o assunto vem a calhar as observações de Schoueri (2005, pp. 7-8), no sentido de que não é suficiente na análise do direito positivo ficar-se adstrito tão somente ao sistema jurídico:

A visão unitária do sistema, conquanto satisfatória para a busca de relações entre as normas que o integram, não satisfaz uma análise do ponto de vista pragmático, que reconhece a possibilidade de que uma norma seja válida e, não obstante, não tenha império e, vice-versa, haja norma com império sem ser válida.

E continua o ilustre doutrinador:

Surge assim, uma visão do ordenamento jurídico como algo aberto para a realidade e para os valores, que não pretende expressar um conjunto completo em si, sem lacunas, senão que é incompleto por definição, problemático e lacunoso.

Decorre, que para o melhor aproveitamento da presente investigação, far-se-á uso de conceitos econômicos, contábeis e jurídicos, interpretando a legislação em questão sobre o enfoque dos reflexos econômicos decorrentes da materialização do direito positivado. O resultado desta interpretação será a verificação da inconstitucionalidade da aplicação da cumulatividade do ICMS no Simples Nacional, por confrontar os comandos constitucionais que cuidam do tratamento diferenciado a ser oferecido às micro e pequenas empresas.

07. ICMS no Simples Nacional : Flagrante Prejuízo ao Contribuinte

Neste item, pretende-se demonstrar a inconstitucionalidade da anulação do princípio da não-cumulatividade plena do ICMS por uma via transversa. No lugar de argüir a inconstitucionalidade amparada nos próprios ditames constitucionais, evidenciar-se-á a inconstitucionalidade e ilegalidade da forma de cobrança do ICMS no Simples Nacional ante ao prejuízo financeiro que acarreta ao contribuinte, o que conseqüentemente, acaba por ferir de morte o próprio objetivo da LC nº 123/2006, qual seja, regular o artigo 179 da CF no sentido de simplificar e desonerar as microempresas e empresas de pequeno porte.

Para tal demonstração, a retórica não é suficiente, para tanto, recorrer-se-á a ciência jurídica considerando os reflexos econômicos de sua materialização, bem como os preciosos ensinamentos da ciência contábil, que fornecerá supedâneo preciso e incontestável para o objetivo da presente investigação.

Com a vedação a não-cumulatividade plena do ICMS no Simples Nacional, o pequeno empresário que encontra-se obrigado a aderir a tal regime ante a alta carga tributária dos demais, acaba por conseqüência ficando em situação de desvantagem comercial frente a seus concorrentes adeptos ao regime normal. Provar-se-á tal afirmação.

O contribuinte optante pelo Simples Nacional, deve aglutinar em um único recolhimento todos os impostos mencionados pelo artigo 13 da LC nº 123/2006, inclusive o ICMS. Para encontrar-se a alíquota aplicável a determinado contribuinte, deve-se primeiramente determinar qual tabela será usada (existem 5 tabelas do Simples Nacional). Encontra-se a tabela analisando a atividade desenvolvida pelo contribuinte. Identificada a tabela a ser utilizada, a questão é fixar qual a alíquota aplicável. A mesma é decorrente da análise do faturamento acumulado da empresa nos 12 (doze) meses anteriores ao mês do

calculado presente. Encontrada a alíquota, a mesma será aplicada sobre a base de cálculo, que neste caso será o faturamento do mês. O valor encontrado será o montante a recolher a título de Simples Nacional, que estará a englobar todos àqueles tributos.

Assim, dentro desta alíquota encontrada e aplicada, tem-se um percentual (que pode ser verificado na tabela em uso) inerente ao ICMS. Portanto, não há que se falar em não-cumulatividade, o contribuinte não está utilizando-se da sistemática de compensar os créditos das operações anteriores com os débitos das posteriores. Simplesmente é aplicada uma alíquota, a título de ICMS, sobre o faturamento mensal da microempresa e empresa de pequeno porte. Resta evidenciado neste sistema a cumulatividade do imposto estadual, haja vista o crédito da aquisição de mercadorias não poder ter sido aproveitado, sendo que na alienação o crédito poderá ser transferido restritivamente, ou seja, a determinados contribuintes (não optantes pelo regime simplificado) e com a alíquota constante na tabela do Simples Nacional (alíquota diminuta em relação ao regime normal).

Neste ponto crucial reside a problemática ora apontada, por tratar-se do ICMS, um imposto não-cumulativo por natureza (traço característico), não pode a Fazenda Pública vir por intermédio de norma infraconstitucional vedar o direito do contribuinte à não-cumulatividade plena, contudo, muito além disso, afirma-se que não há possibilidade de convivência harmônica no ordenamento de 2 (duas) sistemáticas distintas para apuração do ICMS, uma não-cumulativa e outra cumulativa relativizada pela possibilidade restrita de transferência de créditos. Esta impossibilidade decorre do fato que ao tornar o ICMS cumulativo para o segmento empresarial optante pelo Simples Nacional, estar-se-á penalizando estes contribuintes, que serão onerados sobremaneira com esta dualidade de regimes de apuração do imposto estadual em voga.

Além disso, cria-se um descompasso na equidade entre os contribuintes, porque as grandes empresas e corporações utilizam a não-cumulatividade do ICMS, enquanto os micros e pequenos empresários não. Nesta linha de raciocínio, abandonando a idéia de um sistema jurídico estanque, sem interferências de outras ciências, tem-se como certo que a análise dos reflexos econômicos de tal situação resultam na nocividade implícita à classe das microempresas e empresas de pequeno porte.

Faz-se possível demonstrar a veracidade e plausibilidade do que aqui está sendo discutido, utilizando-se da ótica da disciplina de contabilidade de custos, especificamente quando trata do tema de segregação e identificação de custos para a formação do preço de vendas de mercadorias industrializadas ou para revenda.

Os argumentos jurídicos devem ser momentaneamente deixados de lado, em contrapartida a exatidão contábil será utilizada. De início, invoca-se uma regra fundamental da Contabilidade Financeira, a que estipula a forma de avaliação dos ativos (para a presente pesquisa, entende-se ativo como mercadorias industrializadas ou para revenda). A regra é teoricamente simples: todos os gastos incorridos para colocação do ativo em condições de uso ou em condições de venda incorporam o valor deste mesmo ativo.

Portanto, imagine-se um material adquirido para revenda: integram seu valor todos os gastos em que a empresa incorreu para colocá-lo em condições de venda, se o adquiriu para consumo ou uso, fazem parte do montante capitalizado os gastos incorridos até seu consumo ou utilização.

Neste contexto, numa análise superficial, poder-se-ia dizer que o ICMS representa para a empresa, um custo direto (pode ser apropriado de forma direta aos produtos) e variável (em função da produção) que deveria integrar o valor da matéria-prima ou mercadoria adquirida para revenda. Contudo, dada a regra constitucional da não-cumulatividade do ICMS a afirmação acima é errônea.

O ICMS, reitera-se, quando apurado pela sistemática da não-cumulatividade, frente aos princípios e regras da contabilidade de custos, não é considerado nem custo, nem despesa, muito menos receita para a empresa. Exemplificar-se-á a seguir.

Determinada empresa enquadra-se no regime normal (Lucro Presumido ou Lucro Real) e desenvolve suas atividades apurando o ICMS devido mensalmente utilizando-se da não-cumulatividade. Assim, esta empresa paga o mencionado tributo estadual na compra de seus materiais e na venda ou revenda, tem seus produtos tributados pelo ICMS. Nesta situação, a empresa qualifica-se como simples intermediária entre o pagador final do imposto e a Fazenda Estadual.

Esta empresa, quando realiza a compra de uma mercadoria na qual vem embutido no preço o ICMS, não pode considerar o tributo estadual como custo ou despesa, da mesma maneira, quando vende a mesma mercadoria, embutindo no valor final o ICMS, não pode considerá-lo uma receita.

É simples de entender: quando a empresa adquire a mercadoria X, paga \$ 100.000, sendo que neste montante está incluído o ICMS incidente nesta operação no valor de \$ 18.000 (trabalhar-se-á com a alíquota de 18%, tanto na compra como na venda). A mercadoria X será utilizada para produzir um bem qualquer, ou se preferir, utilizada para revenda. Assim, posteriormente, vende a mercadoria X por \$ 200.000, nos quais encontram-se \$ 36.000 relativos ao ICMS incidente na operação de venda (18%). Aqueles \$ 18.000 pagos a título de ICMS na aquisição da mercadoria, funcionam como um adiantamento por conta do que vai cobrar posteriormente, assim, ao receber os \$ 36.000 (ICMS) proveniente da venda, considera \$ 18.000 como devolução do adiantamento realizado, e o restante, \$ 18.000, como saldo devedor junto ao Estado. Resumindo: na alienação há um saldo devedor de ICMS a pagar no valor de \$ 36.000 pela empresa, porém, como já havia adiantado \$ 18.000 na operação anterior, recebe os \$ 36.000 de seu cliente, fica com \$ 18.000 a título de devolução do adiantamento e \$ 18.000 deve ser repassado ao Fisco Estadual a título de ICMS devido na operação. Assim, não restam dúvidas de que nem os \$ 18.000 da aquisição representa uma despesa ou incorpora o custo do produto elaborado, nem o \$ 36.000 da alienação qualifica-se como receita.

Tratando do tema, o mestre Martins (2001, p. 136) ensina que em relação ao ICMS (não-cumulativo):

Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após se ressarcir do que havia adiantado, recolhe o excedente ao governo estadual. Não é, portanto, nem receita o que recebe nem despesa ou custo o que paga.

As lições do nobre pesquisador também são de extrema valia quando menciona em seus estudos os aspectos legais deste critério da contabilidade em não considerar o ICMS como custo:

Na legislação fiscal anterior vigente no Brasil esse critério correto não era aceito, obrigando à incorporação do ICMS nos estoques. (...) após o final de 1978, essa forma, que já preconizávamos como a única totalmente correta, passou a ser também a única aceita fiscalmente.

Assim, é lúcido e notório que o ICMS, por sua natureza (não-cumulativo), não é um custo para a empresa, resultando no fato de que é indevido na determinação do preço de venda de uma mercadoria, integrar no seu custo total o montante do imposto estadual.

Passa-se agora a analisar a hipótese introduzida indevidamente no ordenamento por norma infraconstitucional, no caso ora em tela a LC nº 123/2006 (art. 23, § 1º e § 2º), onde a não-cumulatividade é relativizada, vigorando a cumulatividade deste imposto estadual.

Imagine uma empresa qualquer enquadrada no regime Simples Nacional, ao adquirir mercadorias (seja para revenda ou industrialização), estará pagando incluso no preço, o ICMS embutido. Contudo, estará vedada de aproveitar os créditos, assim como, ao vender as mesmas mercadorias, poderá em algumas situações conceder o crédito, contudo limitado a alíquota do ICMS incluso no pagamento do Simples Nacional que realizou no mês anterior ao da operação de venda, restando ainda que deverá arcar com o pagamento do Simples Nacional (lembre-se, onde estará incluso percentual referente ao ICMS).

Desta forma, o ICMS na aquisição de mercadorias (por ser vedado qualquer tipo de recuperação), deve ser incorporado ao custo das mesmas, como se fizessem parte integrante de seu valor, sem a necessidade inclusive, de sua identificação. Em resumo: arca o contribuinte com o ICMS da aquisição da mercadoria como sacrifício seu.

Para simplificar o entendimento e demonstrar enfaticamente o prejuízo da empresa optante pelo Simples Nacional, tome-se as seguintes hipóteses em que se compara as mesmas operações sob a ótica de uma empresa Simples Nacional (cumulatividade relativizada) e de uma empresa regime normal (não-cumulatividade), considerando-se para fins meramente analítico, somente a incidência do ICMS nas operações:

Hipótese 1:

-Única operação no mês: aquisição da mercadoria X junto a empresa regime normal por \$ 100.000, sendo \$ 18.000 (18%) embutido no preço a título de ICMS; e venda da mesma mercadoria por \$ 200.000.

Empresa regime normal	X	Empresa Simples Nacional	
Venda	\$ 200.000	Venda	\$ 200.000
(-) ICMS	\$ 36.000 (18%)	(-) ICMS	\$ 5.160 (2,58%)*
	=====		=====
ROB**	\$ 164.000	ROB	\$ 194.840
(-) custo merc.	\$ 82.000	(-) custo merc.	\$ 100.000
	=====		=====
Lucro Bruto	\$ 82.000	Lucro Bruto	\$ 94.840
Margem lucro ***	100%	Margem lucro	94,84%

* 5ª faixa de alíquotas do anexo I da LC nº 123/2006 (exemplo)

** ROB = receita operacional bruta

*** em relação ao custo das mercadorias vendidas x ROB

A empresa paga o Simples Nacional do mês no valor de \$ 15.200 (7,6%), sendo que \$ 5.160 (2,58%) é ICMS (conforme tabela Anexo I – Comércio, constante na LC nº 123/2006). Seguindo: os \$ 18.000 da aquisição não serão compensados, e por via de consequência, são agregados ao custo da mercadoria e arcado pelo contribuinte, assim, tem-se que o custo da mercadoria passa de \$ 82.000 para \$ 100.000.

Neste ponto, urge trazer a tona imprescindíveis ponderações realizadas por Silveira (2009, p. 103) sobre o assunto:

(...) o Estado deve implementar suas políticas com o mínimo de efeitos negativos para a sociedade (*minimum loss to society*), bem como a sua influência sobre as decisões econômicas dos agentes privados deve ser realizada de modo a influenciar o mínimo possível o sistema de formação de preços. A ofensa a estas premissas implica a ineficiência geral do sistema econômico.

Resta claro que a previsão contida na legislação do Simples Nacional está a alterar a sistemática de formação de preço para os optantes do regime simplificado, implicando em sistemática onerosa a estes.

Numa análise superficial, ter-se-ia uma falsa impressão de que o Simples Nacional é vantajoso, ressaltando que nesta hipótese a empresa Simples Nacional venderia sua mercadoria pelo mesmo preço final da empresa regime normal, contudo, na prática, dada a não concessão de crédito de ICMS, a empresa Simples Nacional não conseguirá praticar o

mesmo valor de venda da empresa regime normal, em face da redução do lucro que este preço acarretaria na empresa adquirente. Demonstra-se tal afirmação na hipótese 2 abaixo:

Hipótese 2:

-Empresa regime normal adquire a mercadoria X por \$ 200.000 e a vende por \$ 300.000.

Caso ela adquira da Empresa regime normal		X	Caso ela adquira da Empresa Simples Nacional	
Venda	\$ 300.000		Venda	\$ 300.000
(-) ICMS	\$ 54.000 (18%)		(-) ICMS	\$ 54.000 (18%)
	=====			=====
ROB	\$ 246.000		ROB	\$ 246.000
(-) custo merc.	\$ 164.000 (\$ 200.000 - \$ 36.000)		(-) custo merc.	\$ 194.840 (\$ 200.000 - \$ 5.160)
	=====			=====
Lucro Bruto	\$ 82.000		Lucro Bruto	\$ 51.160
Margem lucro	50%		Margem lucro	26%

Fica evidente que caso a empresa Simples Nacional tente vender a mercadoria X por \$ 200.000 para empresas do regime normal, não conseguirá, pois será extremamente desvantajoso para elas (o lucro da empresa regime normal reduz em 37,6%). Assim, não resta a menor margem de dúvidas de que a cumulatividade relativizada do ICMS, nos moldes hoje praticados no Simples Nacional, mesmo que indiretamente, acaba por onerar as atividades das empresas optantes pelo Simples Nacional, que ao perderem o direito a não-cumulatividade plena do ICMS, na aquisição de mercadorias devem agregá-lo ao custo e modificar sua sistemática de preços de venda para manter sua competitividade no mercado.

A permissão legal da possibilidade restritiva de transferência de créditos de ICMS hoje existente na LC nº 123/2006 (§ 1º e § 2º), não modifica este cenário nocivo às microempresas e empresas de pequeno porte, pois a transferência de créditos utilizando-se de alíquotas do Simples (significativamente inferiores ao regime normal) apenas ameniza a desigualdade, perdurando a problemática da convivência de um sistema cumulativo relativizado (Simples Nacional) e um regime não-cumulativo (regime normal), que cria disparidades resultantes em concorrência desigual.

Nesta linha de raciocínio, caso a empresa Simples Nacional queira concorrer em pé de igualdade com a empresa regime normal, deverá reduzir sua margem de lucro,

vendendo sua mercadoria por \$ 164.000, tendo em vista que não concede os \$ 36.000 de crédito de ICMS relativo à não-cumulatividade aplicável ao regime normal.

Nesta situação, refazendo os cálculos da hipótese 1 para adequar-se ao que acontece de fato na realidade, apresentar-se-ia a seguinte situação:

Empresa Simples Nacional		X	Empresa regime normal	
Venda	\$ 164.000		Venda	\$ 200.000
(-) ICMS	\$ 4.231 (2,58%)		(-) ICMS	\$ 36.000 (18%)
	=====			=====
ROB	\$ 159.769		ROB	\$ 164.000
(-) Custo	\$ 100.000		(-) Custo	\$ 82.000
	=====			=====
Lucro Bruto	\$ 59.769		Lucro Bruto	\$ 82.000
Margem lucro	59,76 %		Margem lucro	100%

Ressalta-se que a empresa Simples Nacional, pode continuar a vender a mercadoria por \$ 200.000, contudo, oferecendo um desconto de \$ 36.000, chegando ao mesmo resultado acima (lucro de \$ 59.769) por uma via distinta. Esta seria a situação fática real, pois somente praticando este patamar de preço final da mercadoria X ou concedendo um desconto, a empresa Simples Nacional conseguiria concorrer com a empresa regime normal, portanto, observe-se que a situação se inverteu: a empresa Simples Nacional apresentou lucro 27% menor do que o da empresa regime normal.

Poder-se-ia o Fisco invocar-se contra esta teoria alegando que os contribuintes optantes pelo Simples Nacional não compram apenas de empresas do regime normal, contudo, qualquer argumento neste sentido seria totalmente equivocado, pois seria ilegal o Fisco querer condicionar pelo viés da tributação com quem o contribuinte do Simples Nacional deve comercializar para não estar em desvantagem.

Pode-se notar que o problema principal reside no fato da não possibilidade de aproveitamento de crédito na aquisição de mercadorias pelos optantes do Simples Nacional, o que implica invariavelmente no acréscimo do custo das mercadorias vendidas, refletindo de forma direta no lucro a ser obtido. Para confirmar tal afirmativa, analisar-se-á a hipótese 3, onde ocorre a aquisição e venda de mercadorias pelo mesmo valor:

Hipótese 3:

-Única operação no mês: aquisição da mercadoria X junto a empresa regime normal por \$ 100.000, sendo \$ 18.000 (18%) embutido no preço a título de ICMS; e venda da mesma mercadoria por \$ 100.000 (sem lucro).

Empresa regime normal	X	Empresa Simples Nacional	
Venda	\$ 100.000	Venda	\$ 100.000
(-) ICMS	\$ 18.000 (18%)	(-) ICMS	\$ 2.580 (2,58%)
	=====		=====
ROB	\$ 82.000	ROB	\$ 97.420
(-) custo merc.	\$ 82.000	(-) custo merc.	\$ 100.000
	=====		=====
Lucro Bruto	\$ 0	Prejuízo Bruto	\$ 2.580

Na hipótese acima, resta lúcido a problemática hoje existente no tocante ao cálculo do ICMS no Simples Nacional, pois a vedação ao não aproveitamento de crédito do ICMS na aquisição implica em majoração do custo das mercadorias vendidas, o que ocasionará redução do lucro ou até mesmo, em determinadas situações, geração de prejuízos as micro e pequenas empresas.

Assim, havendo paralelamente, como hoje há, um sistema não-cumulativo (constitucional) e um cumulativo relativizado em relação à transferência de créditos (infraconstitucional), quebra-se a harmonia da sistemática de apuração isonômica do ICMS, acarretando que, via de regra, haverá um contribuinte prejudicado, ou até mesmo o consumidor final, haja vista que o contribuinte que não puder aproveitar o crédito, considerará por via de consequência, o ICMS como custo. Tal imputação, produzirá reflexos na formação do preço de venda da mercadoria, que acabará por ser maior, obstando preços promocionais, onerando também os consumidores finais. Ainda sobre este acréscimo ao valor de venda, alega-se que a empresa optante pelo Simples Nacional novamente é penalizada, pois lhe resta duas alternativas: absorver internamente o custo do ICMS (reduzindo sua margem de lucro) ou lança no mercado uma mercadoria encarecida (revelando-se pura desvantagem comercial frente a seus concorrentes).

Argumenta-se ainda como mais um gravame, inclusive já mencionado, no sentido de que é notório na prática comercial, quando uma empresa regime normal adquire mercadorias de uma empresa optante pelo Simples Nacional, ante ao fato de poder aproveitar os créditos decorrentes desta operação tão somente com base nas alíquotas do Simples Nacional (significativamente menores do que as praticas no regime da não-cumulatividade), requer um desconto no valor da aquisição no montante que seria o crédito integral a que teria

direito caso comprasse de uma empresa regime normal, ou seja, ou o contribuinte do Simples lhe fornece o desconto (reduzindo novamente sua margem de lucro) ou perde a venda.

Quis-se demonstrar com os argumentos retro expostos, a inconstitucionalidade do artigo 23 da LC nº 123/2006, contudo, por uma via transversa, qual seja, o prejuízo econômico e comercial que acarreta ao microempresário optante pelo Simples. Desta feita, tendo-se em conta que a LC nº 123/2006 foi introduzida no ordenamento jurídico para efetivar o disposto no artigo 179 da CF (simplificação das obrigações tributárias e desoneração das micro e pequenas empresas), é inconcebível que crie uma sistemática de apuração de tributos que reste por onerar e tornar mais complexa a vida destes mesmos contribuintes que quer proteger.

Diante de tal conclusão, é evidente a inconstitucionalidade da cumulatividade relativa do ICMS no Simples Nacional, pois sua implantação, conforme visto, acaba por ir de encontro à vontade constitucional de resguardar e incentivar as microempresas e empresas de pequeno porte, criando um cenário favorável ao desenvolvimento sustentável destes pequenos empreendimentos.

Ressalta-se que os efeitos econômicos ora investigados, cingem-se tão somente aos reflexos oriundos da apuração do ICMS, sendo que num contexto global, é sabido que pode o Simples Nacional ocasionar uma redução tributária aos seus optantes. Contudo, a desoneração tributária global, quando ocorrer, não pode justificar e sustentar a inconstitucionalidade de uma previsão infraconstitucional que contenha norma expressamente contrária ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS.

Ante toda a discussão existente atualmente acerca deste regime que rotula-se como simples, todavia mostra-se na prática extremamente complexo, não olvidamos que de alguma forma, ele represente avanço na política fiscal do Brasil. Assim, levando-se em consideração a problemática ora em tela, esta investigação não tem intenção de defender a não inclusão do ICMS na alíquota do Simples Nacional, na verdade, muito pelo contrário, defende-se a manutenção do ICMS no regime simplificado, contudo, observando-se o princípio constitucional da não-cumulatividade, sob pena de tratamento desigual a contribuintes sujeitos a um mesmo sistema jurídico.

Poder-se-ia alguém insurgir no sentido de que sendo o ICMS não-cumulativo no Simples Nacional, caso a empresa Simples adquirisse mercadorias predominantemente de empresas regime normal, estaria havendo um acúmulo de créditos de ICMS (talvez nunca recuperável), todavia, poder-se-ia criar algum mecanismo de repasse de créditos entre empresas do Simples ou alguma forma de compensação. Também argumenta-se que há muito o ICMS é base para a guerra fiscal entre os Estados, sendo que talvez a solução fosse a unificação nacional de alíquotas, englobando inclusive os optantes pelo Simples Nacional. Este assunto não entra no mérito da presente investigação, pelo que é relegado a futura incursão, porém, acredita-se que em face da capacidade dos expoentes estudiosos do direito tributário, propostas para resolver este problema de acúmulos e transferência de créditos não faltariam.

08. Conclusão

A economia nacional, principalmente no tocante aos postos de trabalho, ainda é dependente dos pequenos empreendimentos, motivo pelo qual atenção especial e favorecida deve ser dispensada aos mesmos, haja vista que em face do atual mercado empresarial, extremamente competitivo e algumas vezes, desleal, as micro e pequenas empresas não teriam chances de sobreviver. Assim, não se requer um sistema de distribuição de favorecimento direto a este segmento empresarial, na verdade, é necessário apenas a implementação de medidas que resguardem suas atividades, seja oferecendo uma tributação condizente com sua realidade, seja desburocratizando suas obrigações acessórias.

Nesta linha de raciocínio, não há como conceber e aceitar, a existência no ordenamento jurídico de disposição que além de fragrantemente inconstitucional, ainda acarrete prejuízo financeiro e concorrencial às micro e pequenas empresas.

Desta feita, a cumulatividade do ICMS relativizada recentemente apenas no tocante a transferência de créditos, prevista no artigo 23 e parágrafos da LC nº 123/2006, precisa ser melhor abordada pelos doutrinadores e contribuintes.

Em relação ao ICMS, demonstrou-se ser inviável a manutenção e a convivência de duas sistemáticas distintas de apuração, quais sejam, a não-cumulatividade e a

cumulatividade relativizada, devendo neste caso, indubitavelmente, ante a previsão constitucional, manter-se a sistemática da não-cumulatividade.

Acredita-se que a discussão e os debates sobre o tema estão apenas começando, pois a vigência da LC n. 123/2006 veio agravar a situação e expor de fato a problemática em questão. Portanto, a presente investigação não esgota o assunto, mas colabora trazendo a tona uma abordagem pelo viés da interpretação econômica, amparada em conceitos jurídicos e contábeis.

09. Referências

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo : Saraiva, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 5. ed. São Paulo : Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo : Saraiva, 2005.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 8. ed. São Paulo : Atlas, 2001.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães e DINIZ, Marcelo de Lima Castro. *Curso de Direito Tributário da APET*. São Paulo : MP Edotora, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro : Forense, 2005.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do Direito : uma visão crítica*. Rio de Janeiro : Elsevier, 2009.