

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

ROGÉRIO SALVIANO ALVES

**A EXCLUSÃO DE OFÍCIO DO SIMPLES NACIONAL E A SUA REPERCUSSÃO NA
TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS**

RECIFE

2013

ROGÉRIO SALVIANO ALVES

**A EXCLUSÃO DE OFÍCIO DO SIMPLES NACIONAL E A SUA REPERCUSSÃO NA
TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS**

Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização apresentado como requisito para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, pelo Curso de Especialização em 2011 e 2012 do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

RECIFE

2013

ROGÉRIO SALVIANO ALVES

**A EXCLUSÃO DE OFÍCIO DO SIMPLES NACIONAL E A SUA REPERCUSSÃO NA
TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS**

Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização apresentado como requisito para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, pelo Curso de Especialização em 2011 e 2012 do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

Aprovado em:

EXAMINADOR

Nome do professor

À minha esposa e amiga Maria Rafael de Siqueira
Goiana por seu companheirismo, compreensão e
paciência que tanto me ajudaram a realizar este
trabalho.

À minha mãe e às minhas filhas Isadora e Raíssa,
que tanto as amo.

Aos meus avós Antônio e Eufrosina, *in memoriam*.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelas conquistas.

À minha família que sempre me apoia em meus projetos.

Aos amigos Dr. João Hélio e Gustavo Oliveira, pelas palavras de incentivo e as boas orientações.

Ao IBET pelo excelente nível de seus professores e funcionários.

À Maria José, do IPET, por sua paciência e cordialidade no trato com os alunos do curso de especialização.

“Argumentar significa *dar razões* que justifiquem a decisão como uma decisão justa ou, pelo menos, não injusta.”

Gregorio Robles

RESUMO

A presente monografia visa avaliar a repercussão dos efeitos retroativos da exclusão *ex officio* do Simples Nacional na transferência de crédito de ICMS. A micro ou pequena empresa optante pelo Simples Nacional quando excluídas *ex officio*, com efeitos retroativos, são obrigadas a pagar a diferença do imposto devido, relativo ao período de retroação. Todavia, a legislação é silente quanto à repercussão desses efeitos nos créditos transferidos de ICMS incidente nas operações entre empresas optantes e as pessoas jurídicas não optantes, relativo ao mesmo período. O trabalho teve como objetivo buscar uma solução para o caso, por meio do método dedutivo, a partir da análise bibliográfica, legal e dos princípios constitucionais tributários. Verificou-se que, se por um lado, existe a obrigação de a empresa optante pagar a diferença do imposto devido, por outro lado, também existe o direito das não optantes a complementação do crédito transferido de ICMS. Como a situação carece de regramento legal e, a fim de evitar futuras discussões judiciais entre Fisco e contribuinte, procurou-se uma solução *de lege ferenda* para o tema.

Palavras-chave: Simples Nacional. Exclusão *ex officio*. Efeitos retroativos. Crédito de ICMS.

ABSTRACT

This monograph aims to evaluate the impact of the retroactive effects of *ex officio* exclusion of the Simples Nacional in the credit transfer of ICMS. When the micro or small company opting for Simples Nacional are excluded *ex officio*, with retroactive effects, are required to pay the difference of the tax due for the retroactive period. However, the legislation is silent as to the impact of these effects on ICMS transferred credits in transactions between opting and non-opting companies, on the same period. The study aimed to find a solution to the case, through deductive reasoning, by the bibliographic, legal and constitutional principles tributaries analysis. It was found that if, on the one hand, there is the obligation of the opting company to pay the difference of the tax due, then, on the other hand, there is also the right of the non-opting to complement the transferred credit of ICMS. As the situation lacks legal rules and in order to avoid future judicial disputes between tax authorities and taxpayers, sought a solution *de lege ferenda* to the topic.

Key-words: Simples Nacional. *Ex officio* exclusion. Retroactive effects. ICMS credit.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AI	Auto de Infração
CF	Constituição Federal
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPP	Contribuição Patronal Previdenciária
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
EPP	Empresa de Pequeno Porte
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LC	Lei Complementar
mar.	Março
ME	Microempresa
PIS/PASEP	Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
SF	Secretaria da Fazenda
TATE	Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1 AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE E A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS.....	13
1.1 Definição do conceito de microempresa e empresa de pequeno porte.....	13
1.2 Regime simplificado de apuração e recolhimento de tributos - Simples Nacional..	14
1.3 A não cumulatividade e a transferência de crédito do ICMS.....	15
2 A EXCLUSÃO DA ME OU EPP DO SIMPLES NACIONAL E SEUS EFEITOS NA TRANSFERÊNCIA DO CRÉDITO DO ICMS.....	20
2.1 Os requisitos para enquadramento no Simples Nacional.....	20
2.2 A exclusão do Simples Nacional.....	21
2.3 Efeitos da exclusão de ofício.....	22
2.4 O direito da pessoa jurídica não optante pelo Simples Nacional à complementação do crédito de ICMS, relativo ao período de retroação dos efeitos da exclusão.....	24
2.5 O prazo decadencial para o contribuinte reivindicar a complementação do crédito de ICMS.....	29
3 UMA PROPOSTA DE LEGE FERENDA PARA O SIMPLES NACIONAL.....	34
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	36
REFERÊNCIAS.....	38

INTRODUÇÃO

Em 14 de dezembro de 2006, surge no ordenamento jurídico brasileiro o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, por meio da Lei Complementar nº 123, cumprindo determinação constitucional de favorecido tratamento às micro e pequenas empresas. A Lei assegura a simplificação da inscrição, da baixa e da fiscalização dessas empresas, além de promover o acesso aos mercados, especialmente nas aquisições públicas, bem como um fácil acesso à Justiça. Instituiu também um regime diferenciado e simplificado de tributação, denominado Simples Nacional, que passou a vigorar a partir de julho de 2007, reunindo os principais tributos do País (ICMS, ISS, IPI, IRPJ, COFINS, PIS/PASEP, CSLL e CPP), deslocando suas bases de cálculo, que passaram a ter como medida a receita bruta auferida no mês de apuração e uma alíquota única que é determinada em razão da faixa de receita bruta acumulada nos 12(doze) últimos meses anteriores.

O cenário de crescimento econômico, o clamor dos empresários por uma carga tributária mais branda e justa às micro e pequenas empresas, associado ao exposto favorecimento constitucional, motivaram a criação deste instrumento de política econômico-tributária. Mas, se de um lado, foi motivo de comemoração pelos contribuintes, por outro, causou desconfiança e insatisfação dos estados-membros, que amargaram uma diminuição na arrecadação do seu principal imposto - o ICMS -, que tem forte penetração na economia brasileira e representa um dos principais tributos em arrecadação no País. Todavia, o Simples Nacional é complexo e de difícil apreensão, o que é comum à maioria das legislações tributárias, e, por ser uma legislação nova, provoca dúvida e multiplica incertezas.

Uma situação que ainda não ganhou evidência, pelo pouco tempo de existência do Simples Nacional, mas que por sua importância logo chegará ao debate jurídico, é o caso acerca de uma pessoa jurídica (contribuinte do ICMS), **não optante** pelo regime do Simples Nacional, que adquire mercadorias destinadas à comercialização ou à industrialização de micro ou pequena empresa, **optante** pelo regime simplificado. Ocorre que a pessoa jurídica só poderá se apropriar, a título de crédito transferido do imposto (não cumulatividade), de um montante limitado às alíquotas praticadas por faixa de receita bruta acumulada, que são inferiores às praticadas no regime normal de apuração do imposto, entre empresas não optantes. Contudo, a legislação do Simples Nacional estabelece hipóteses que uma micro ou pequena empresa, optante, poderão ser excluídas de ofício do regime, com efeitos retroativos.

O que significa que a empresa desenquadrada do Simples Nacional terá de requalificar todos os fatos tributários desde o início dos efeitos de sua exclusão de ofício, recolhendo a diferença de ICMS pago a menor¹, porém, a legislação nada menciona sobre a pessoa jurídica, com relação aos créditos transferidos.

A presente monografia tem o propósito de responder as seguintes indagações, **à mingua de regramento específico da legislação do Simples Nacional**: qual será o tratamento tributário a ser dado no caso em que uma micro ou pequena empresa é desenquadrada com efeitos retroativos? A pessoa jurídica, não optante, que adquiriu mercadorias da empresa desenquadrada, referente ao período a partir dos efeitos retroativos da exclusão, por sua vez, poderá reclamar a diferença do crédito de ICMS transferido a menor, em razão da requalificação dos fatos tributários? A partir de que momento é possível reclamar a diferença dos créditos de ICMS? Pode-se falar em prazo decadencial para se reclamar tal diferença?

O Simples Nacional é um instituto novo e bastante complexo, suscitando muitas dúvidas em sua aplicação, não só por parte do contribuinte, como também pelo próprio Fisco, o que garante a importância de qualquer estudo sobre ele. Todavia, a relevância deste trabalho monográfico reside no fato de que não existe norma jurídica na legislação do Simples Nacional sobre o tema.

O método aplicado neste trabalho para a apreensão do objeto em estudo será o dedutivo, que busca nas premissas gerais, conclusões em premissas particulares, mediante a pesquisa bibliográfica e legal, utilizando-se da exegese de leis e princípios tributários, ou seja, realizando uma interpretação lógica e sistematizada dos dispositivos legais e princípios constitucionais tributários, atribuindo significado e alcance à norma condizente com seu conteúdo teleológico.

Para cumprir com os objetivos da monografia, o texto foi dividido em três capítulos:

¹ As alíquotas de ICMS praticadas no Simples Nacional variam de 1,25% a 3,95%, por faixa de receita bruta acumulada, na forma dos Anexos I (comércio) e II (indústria), da Lei Complementar nº 123, 14 de dezembro de 2006; todavia, as alíquotas praticadas fora do Simples Nacional, ou seja, no regime normal de apuração, são em média de 17% ou 18 %, nas operações internas, ou, 12% ou 7%, nas operações interestaduais, a depender do estado-membro.

- a) o primeiro capítulo aborda o conceito de micro e pequena empresa para fins dos benefícios da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Apresenta o regime simplificado de apuração e recolhimento de tributos - Simples Nacional. E, por último, fala sobre a não cumulatividade e a transferência de crédito do ICMS;
- b) o segundo capítulo trata dos requisitos para o enquadramento da ME ou EPP no Simples Nacional. Apresenta algumas hipóteses de exclusão de ofício, ilustrando os seus efeitos retroativos. Bem como, é demonstrado, a partir da Teoria Geral do Direito, que há o direito subjetivo da pessoa jurídica, não optante, de reclamar à complementação do crédito do imposto, relativo ao período de retroação, além de ser estabelecido um prazo de início do direito à complementação do crédito e a natureza jurídica desse prazo;
- c) o terceiro capítulo é dedicado à apresentação de uma proposta *de lege ferenda*, com base na legislação do Simples Nacional e na “Lei Kandir”, em razão da falta de disciplinamento da matéria, de modo a garantir a não cumulatividade do ICMS, oferecendo mecanismos legais de estabilização de possíveis conflitos entre o contribuinte e o Fisco.

Por último, reitera-se a importância deste trabalho pelo fato de ele abrir o debate sobre um tema ainda pouco explorado, mas que em razão do considerável aumento, ano após ano, do número de empresas optantes pelo Simples Nacional e a forte carga tributária que representa o ICMS na vida dessas empresas², certamente, ganhará relevo doutrinário e jurisprudencial.

² À guisa de exemplo, apontamos a evolução da arrecadação de ICMS com o Simples Nacional. De agosto a dezembro/2007, o Simples Nacional arrecadou de ICMS para os estados-membros a quantia de R\$1.774.926.389,82, já de janeiro a dezembro/2009 foi de R\$ 5.016.510.360,85, passando para R\$ 7.456.175.214,91, de janeiro a dezembro/2012, de onde se pode concluir que o número de empresas optantes pelo regime simplificado e o volume arrecadado de ICMS têm aumentado ano após ano (dados obtidos no site da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx>>. Acesso em 15 mar. 2013).

1 AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE E A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS

1.1 Definição do conceito de microempresa e empresa de pequeno porte

Toda classificação depende do sujeito cognoscente, que desenvolve uma atividade intelectual de agrupamento de seu objeto de estudo em classes fictas, em razão de certos predicados desse objeto. O que significa dizer que o exercício de classificação é motivado em função do interesse, da aplicabilidade e das características do objeto. Razão por que não há classificação única e universal para um mesmo objeto. O professor Paulo de Barros Carvalho³ ensina que “Ao sujeito do conhecimento é reservado o direito de fundar a classe que lhe aprouver e segundo a particularidade que se mostrar mais conveniente aos seus propósitos”. É o que ocorre com as diversas definições de microempresa e empresa de pequeno porte encontrados nos vários segmentos da economia, que ora tomam como predicado o número de empregados, ora a receita bruta anual, ou ambos, não há uma unidade classificatória. Para o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE⁴, o critério é o número de funcionários. Uma **indústria** com até 19 (dezenove) empregados é considerada microempresa, porém a que possui um número maior que 20 (vinte), mas não superior a 99 (noventa e nove) se enquadra como empresa de pequeno porte. Já a pessoa jurídica que atua no **comércio** ou **serviço** com até 09 (nove) empregados é considerada microempresa, possuindo de 10 (dez) a 49 (quarenta e nove) se enquadra como empresa de pequeno porte. Por outro turno, a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, Estatuto das micro e pequenas empresas, alterada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011, utiliza-se do critério econômico. Uma vez que, conceitua como microempresa, aquela que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e, no que diz com a empresa de pequeno porte, aquela que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), consoante incisos I e II do art. 3º.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p 119.

⁴ SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Disponível em: <<http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>>. Acesso em 02 mar. 2013.

Para os fins deste trabalho, adotar-se-á o conceito de Microempresa (ME) e Empresa de Pequeno Porte (EPP) de acordo com a classificação estabelecida pela Lei Complementar nº 123/2006.

1.2 Regime simplificado de apuração e recolhimento de tributos - Simples Nacional

A Constituição da República elegeu como sobreprincípios a valorização do trabalho humano, a busca do pleno emprego e o tratamento favorecido às pequenas empresas (incisos VIII, IX e *caput* do art. 170 da CF), valores esses que tomaram forma mais objetiva na dicção do art. 179 da CF, ou seja, o direito a um tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte, por meio da simplificação, ou até mesmo, redução ou eliminação das obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias.

Nesse diapasão, a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, alterou o art. 146, da CF, acrescentando-lhe a alínea d ao inciso III, bem como o parágrafo único, possibilitando ao Congresso Nacional, por meio de lei complementar, definir o tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, além da criação de um regime único de arrecadação dos tributos instituídos pelos entes federados. Com esse mister, foi instituído o já mencionado **Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**, por meio da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. A Lei trouxe vários benefícios, dentre eles, os que simplificam a inscrição e baixa da ME ou EPP, a sua fiscalização, o seu acesso aos mercados, especialmente nas aquisições públicas, o seu acesso à Justiça, a relação laboral e, também, estimulando o crédito e a capitalização. O benefício de maior destaque, e que interessa ao tema em estudo, é o constante no art. 12, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas ME e EPP, o que a própria Lei denominou de **Simples Nacional**.

O Simples Nacional é um sistema unificado de apuração e arrecadação de tributos, reunindo os principais tributos instituídos pelos Entes Federados que são o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição para

o PIS/PASEP e a Contribuição Patronal Previdenciária (CPP). Esses tributos tiveram suas bases de cálculo deslocadas, passando a ter como medida a receita bruta auferida no mês de apuração e uma alíquota única que é determinada em razão da faixa de receita bruta acumulada nos 12(doze) últimos meses anteriores. O recolhimento é realizado em um único documento de arrecadação, porém o valor recolhido é distribuído proporcionalmente ao quinhão devido a cada ente federado.

É importante observar que uma empresa para enquadrar-se como ME ou EPP deverá submeter-se aos requisitos de enquadramento e não incorrer em algumas das hipóteses de vedação previstas no art. 3º da Lei Complementar nº 126/2006. A empresa que obedeça aos tais requisitos e não incorra nas vedações do art. 3º é considerada ME ou EPP, **para os fins dos benefícios do Estatuto**, contudo, para que possa optar pelo Regime Simplificado de Arrecadação ou Simples Nacional, ela deverá satisfazer, também, a outros requisitos e não incorrer em outras vedações, agora previstos nos arts. 16 e 17. Deve-se, contudo, ter em mente que uma ME ou uma EPP que venham a ser desenquadradas do Simples Nacional não perdem o seu *status* de micro ou pequena empresa, pois continuarão com a prerrogativa de fruição dos demais benefícios da Lei, ou seja, a exclusão do Simples Nacional impede a fruição, apenas e tão somente, do benefício ao sistema de desoneração e arrecadação simplificada de tributos. E, vale ressaltar que ainda que a empresa perca a condição de ME ou EPP para o Estatuto, em razão de incorrer em um dos casos de vedação ou ultrapasse os limites de receita bruta, como previstos no art. 3º, ela não deixará de ser considerada como micro ou pequena empresa para os efeitos de outras leis, outros órgãos de representação do setor e instituições financeiras. Não perderá a sua natureza ontológica de micro ou pequena empresa, apenas não terá direito a fruir dos benefícios específicos da Lei Complementar nº 123/2006.

1.3 A não cumulatividade e a transferência de crédito do ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um tributo capilar e de grande penetração na economia brasileira, representando um dos principais tributos em arrecadação no País. Em 2012, a sua arrecadação foi superior a 300 bilhões⁵, o que justifica a importância desse imposto na vida econômica da ME e EPP. Por se

⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Confaz. Boletim do ICMS. Disponível em:< <http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/valores.html>>. Acesso em 02 mar. 2013.

tratar de um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, indica que 27 (vinte e sete) entes políticos são competentes para legislar sobre hipóteses de incidência, sujeição passiva, responsabilidade tributária, bases de cálculo, alíquotas, prazos de recolhimento etc., o que torna a sua legislação densa, complexa, muito dinâmica e de difícil apreensão, exigindo muitas horas de estudo e dedicação dos seus operadores. Daí a importância de sua análise, identificando-se os vários fenômenos tributários ligados a sua ocorrência, como o fenômeno da *não cumulatividade*.

A doutrina do professor André Mendes Moreira⁶ aponta-nos três formas de cumulação de tributos, a saber: i) incidência de um mesmo tributo nas várias fases da cadeia produtiva, onerando o consumo final; ii) tributos que possuem em sua base de cálculo o valor de outros tributos; e, finalmente, iii) um mesmo fato tributado por dois ou mais tributos, que pode se manifestar de duas maneiras: iii.1) bitributação; ou iii.2) *bis in idem*.

O ICMS possui as duas primeiras formas de cumulatividade, vez que integra a sua própria base de cálculo⁷, bem como incide nas várias fases da cadeia produtiva. Sendo esta última, a cumulatividade, objeto de nosso estudo. A cadeia produtiva é o conjunto de transações empresariais, promovidas pelos agentes econômicos, que impulsionam a circulação de bens e serviços, compreendidas em fases sucessivas de operações, seguindo do fabricante para o distribuidor, deste para o atacadista, passando para o varejista até o consumidor final. A percussão do imposto ocorre em todas estas fases de circulação de uma mesma mercadoria. O que significa dizer que uma mercadoria vendida pelo seu fabricante ao atacadista está sujeita à *incidência*⁸ do ICMS, assim como a revenda desta mesma mercadoria pelo atacadista ao varejista também se sujeitará a percussão do mesmo imposto, incidências que se manifestam por sucessivas vezes até chegar ao consumidor final. Então, a fim de mitigar o efeito da cumulatividade, diminuindo a carga tributária sobre os agentes econômicos e, conseqüentemente, sobre o consumidor final, a Constituição Federal prescreve, em seu inciso I do §2º do art. 155, que o ICMS será não cumulativo, compensando-se ou abatendo-se

⁶ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Editora Noeses, 2010. p. 57.

⁷ A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, prescreve que o montante do próprio imposto (ICMS) integra a sua base de cálculo (inciso I do § 1º do art. 13).

⁸ Apesar do variado conteúdo semântico que o vocábulo *incidência* possa suscitar ao longo deste trabalho, entendemos o termo como preconizado pelo professor Paulo de Barros Carvalho, ou seja, incidência é ato de aplicação da norma geral e abstrata por parte do sujeito competente na produção da norma individual e concreta, e não como um mero fenômeno social em que a norma geral e abstrata caia sobre os eventos da natureza, juridicizando-os (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, 2007, *passim*).

o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações ou prestações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. O que equivale dizer que o ICMS destacado em nota fiscal de uma dada operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços será considerado como crédito para a operação ou a prestação seguinte, ou seja, será transferido e apropriado na fase seguinte da cadeia produtiva, diminuindo o saldo devedor do imposto. A esta técnica de cálculo do imposto denomina-se *não cumulatividade*, e como aduzido possui envergadura constitucional.

Como observado, a não cumulatividade tem o propósito de manter uma carga tributária uniforme na cadeia de circulação, **por meio da transferência e apropriação de créditos**, buscando-se gravar apenas a riqueza agregada pelo agente econômico em suas operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços. Deveras, a não cumulatividade propicia a graduação do imposto de modo a adequá-lo à capacidade contributiva do contribuinte.

Todavia, não é o que se verifica quando o agente econômico da cadeia produtiva é uma ME ou uma EPP **optante pelo Simples Nacional**. O Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte **veda** a apropriação e transferência de créditos relativos a impostos e contribuições. É o que se depreende da dicção do art. 23, *caput*, da Lei Complementar 123/2006:

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.

Tal vedação mostrou-se um verdadeiro óbice para as transações comerciais realizadas entre uma pessoa jurídica, não optante pelo Simples Nacional, e uma micro ou uma pequenas empresa optante. De fato, uma ME ou uma EPP podem representar na cadeia produtiva um fabricante ou um atacadista e tal vedação prejudica suas transações, em virtude de que seus concorrentes também fabricantes ou atacadistas, não optantes, transferem e se apropriam dos créditos de ICMS. A vedação à transferência de crédito do ICMS não condiz com a teleologia do comando constitucional ao tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas. Tornando-se, na realidade, fator de desestímulo, em razão da perda de competitividade a que a ME ou a EPP, optantes pelo regime simplificado de apuração e arrecadação de tributos, estavam sujeitas. Esta situação provocou insatisfação com o instituto, acarretando um forte debate nacional, culminando na mudança desse cenário em 2008, com a

edição da Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro, que trouxe em seu bojo a permissão à transferência de crédito do ICMS, acrescentando seis parágrafos ao art. 23 da Lei Complementar nº 123/2006, sendo que os três primeiros parágrafos ditam as condições para a transferência de crédito do ICMS:

§1.º 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 microempresa ou empresa 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.

§2.º 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.

§3.º Na hipótese de a operação ocorrer no mês de início de atividades da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, a alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deste artigo corresponderá ao percentual de ICMS referente à menor alíquota prevista nos Anexos I ou II desta Lei Complementar.

Ao passo que o §4.º prescreve as hipóteses de vedação à utilização do crédito de ICMS, como segue:

§4.º Não se aplica o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo quando:

I – a microempresa ou empresa de pequeno porte estiver sujeita à tributação do ICMS no Simples Nacional por valores fixos mensais;

II – a microempresa ou a empresa de pequeno porte não informar a alíquota de que trata o § 2º deste artigo no documento fiscal;

III – houver isenção estabelecida pelo Estado ou Distrito Federal que abranja a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês da operação;

IV – o remetente da operação ou prestação considerar, por opção, que a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1º e 2º do art. 18 desta Lei Complementar deverá incidir sobre a receita recebida no mês.

Com a mudança no Estatuto das micro e pequenas empresas seus clientes (pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional) passaram a poder utilizar os créditos de ICMS destacados em nota fiscal. Porém, como estabelecido no §2º, o montante do crédito a ser transferido e apropriado está limitado ao percentual de ICMS previsto nos Anexos I (comércio) e II (indústria) da Lei Complementar nº 123/2006, para a faixa de receita bruta a que a micro ou a pequena empresa estiver sujeita no mês anterior ao da operação. O

que significa dizer que o crédito de ICMS a ser transferido variará entre um valor correspondente ao percentual mínimo de 1,25% (um vírgula vinte e cinco por cento) e não superior ao percentual de 3,95% (três vírgula noventa e cinco por cento) **incidente sobre suas aquisições de mercadorias**. Dependendo da faixa de receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses. Então, uma EPP comércio atacadista, optante pelo Simples Nacional, *v. g.*, que revenda mercadorias no valor de R\$10.000,00 (dez mil reais) para um varejista (pessoa jurídica não optante) no mês de março de 2013, e que tenha como receita bruta acumulada R\$2.200.000,00 (dois milhões e duzentos mil reais), referente ao período de fevereiro/2012 a janeiro/2013, que são os doze meses anteriores ao mês de fevereiro/2013, mês anterior ao da operação (§2º *in fine*), recolheu neste mês (fevereiro/2013) o percentual de 3,45% (três vírgula quarenta e cinco por cento) de ICMS, de acordo com o Anexo I (comércio)⁹. De modo que, este percentual incidirá sobre o valor das mercadorias vendidas em março/2013, perfazendo o montante de ICMS a ser transferido para a pessoa jurídica não optante de R\$ 345,00 (3,45% sobre R\$ 10.000,00 = R\$ 345,00).

Veja-se que este valor apurado a título de crédito a ser apropriado pela pessoa jurídica não optante são bastante inferiores aos transferidos por empresas não optantes pelo regime simplificado, uma vez que as alíquotas são **em média** de 17% ou 18% (operações internas) e de 12% ou 7% (operações interestaduais), conforme Resolução do Senado nº 22, de 19 de maio de 1989. O que para a operação exemplificada acima, poderia representar a transferência de crédito na ordem de R\$ 1.700,00 (mil e setecentos reais), em uma operação interna, ou, R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais), em uma operação interestadual.

Como visto, os créditos transferidos por uma ME ou uma EPP optante pelo Simples Nacional são inferiores aos transferidos por empresas não optantes, ou seja, por empresas sujeitas ao regime normal de apuração e arrecadação do ICMS.

⁹ De acordo com o Anexo I (comércio) para esta faixa de receita bruta a alíquota única é de 10,13%, compreendendo os percentuais de 0,47% de IRPJ, 0,47% de CSLL, 1,40% de COFINS, 0,33% de PIS/PASEP, 4,01% de CPP e, finalmente, **3,45% de ICMS**.

2 A EXCLUSÃO DA ME OU EPP DO SIMPLES NACIONAL E SEUS EFEITOS NA TRANSFERÊNCIA DO CRÉDITO DO ICMS

2.1 Os requisitos para enquadramento no Simples Nacional

Como aduzido linhas atrás, o Simples Nacional nada mais é que um regime unificado de apuração e arrecadação de tributos (IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP, ICMS e ISS), em que são fixadas alíquotas únicas por faixas de receita bruta cumulada em um período de 12(doze meses), além de compreender um plexo de obrigações acessórias.

Com o escopo de imprimir efetividade ao Estatuto das micro e pequenas empresas a própria Lei complementar nº 123/2006 determinou a criação de um Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) com o propósito de regulamentar a Lei, especialmente no que diz com a opção ao regime, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, recolhimento e demais itens relativos ao regime do Simples Nacional (§6º do art. 2º).

O CGSN com base nos arts. 12 ao 41 da Lei Complementar nº 123/2006, que disciplinam o regime diferenciado de arrecadação de tributos, editou várias resoluções desde sua criação em 2007, culminando com a Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011, que assume o papel importante de um regulamento para o Simples Nacional.

A Resolução CGSN nº 94/2011 estabelece os requisitos e vedações para o enquadramento no Simples Nacional, que em linhas gerais podem ser resumidos em: observância aos limites de receita bruta anual para a ME e a EPP, consoante disciplinado no art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006; vedação de a ME ou a EPP possuírem outra pessoa jurídica participando de seu capital social, ou de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou sócia de outra empresa também optante pelo Simples Nacional cuja receita bruta global ultrapasse o limite máximo de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais); constituição sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo; exercício de atividade de banco comercial, de sociedade de crédito; e, com débito junto ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, além de outras vedações previstas no art. 15 da Resolução.

2.2 A exclusão do Simples Nacional

A exclusão da ME ou da EPP do Simples Nacional poderá ocorrer de duas formas, a saber: i) *comunicação*, pela própria empresa; ou, ii) *ato administrativo de ofício*.

A legislação do Simples Nacional preceitua que a exclusão por comunicação poderá ser opcional ou obrigatória. Será obrigatória a comunicação de exclusão, nas seguintes hipóteses: quando a empresa ultrapassa um dos limites de receita bruta; quando incorra nas hipóteses de vedação previstas nos incisos II a XIV e XVI a XXV do art. 15 da Resolução CGSN nº 94/2011; quando possua débitos com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) ou com qualquer uma das Fazendas Públicas, cuja exigibilidade não esteja suspensa; e, quando possua irregularidade em cadastro fiscal federal, estadual ou municipal, se exigível (arts. 73 e 74 da Resolução).

A exclusão do Simples Nacional por ato administrativo de ofício ocorre nos casos em que a Fazenda Pública da União ou dos Estados ou dos Municípios, por meio de seus agentes fiscais, constatam que a ME ou a EPP incorreram em ato de ilícito tributário ou encontram-se em situação que não mais seja possível a permanência no regime simplificado de arrecadação de tributos.

A Resolução CGSN nº 94/2011, em seus arts. 75 e 76, estabelece as situações e ilícitos cometidos pela ME ou EPP que autorizam a Fazenda Pública do ente federado fiscalizador promover a exclusão de ofício. Para a formalização da exclusão será expedido Termo de Exclusão do Simples Nacional pelo ente federado que iniciar o processo de exclusão (§3º do art. 29 da LC nº123/2006 e §1º do art. 75 da Resolução). A ciência do Termo de Exclusão seguirá as normas do próprio ente político que iniciou o procedimento de exclusão, observado o disposto no art. 110 da Resolução (intimação eletrônica - §1º-A a 1º-D do art. 16 e §§3º e 6º do art.29 da LC nº123/2006). Na hipótese de a ME ou a EPP impugnarem o Termo de Exclusão, a sua exclusão só ocorrerá quando da decisão definitiva (trânsito em julgado administrativo) e, se esta lhe for desfavorável. Não havendo impugnação do Termo de Exclusão, a exclusão só ocorrerá após o decurso do prazo para impugnação. Havendo ou não impugnação do Termo de Exclusão, por parte do sujeito passivo, a exclusão **só se efetivará mediante o devido registro no Portal do Simples Nacional na internet** pelo ente federado que promoveu a ação fiscal, como aduz o §5º do art. 75 da Resolução:

Art. 75. A competência para excluir de ofício a ME ou EPP do Simples Nacional é: (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 29, §5º; art. 33)

I - da RFB;

II - das Secretarias de Fazenda, de Tributação ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento; e

III - dos Municípios, tratando-se de prestação de serviços incluídos na sua competência tributária.

(*omissis*)

§5.º A exclusão de ofício será registrada no Portal do Simples Nacional na internet, pelo ente federado que a promoveu, **ficando os efeitos dessa exclusão condicionados a esse registro**. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, §§3º e 5º; art. 39, §6º, grifo nosso)

Conclui-se que a simples lavratura do Termo de Exclusão pela autoridade fiscalizadora não tem o condão de excluir a ME ou a EPP do Simples Nacional. Só com o devido registro no Portal do Simples Nacional, após o trânsito em julgado administrativo, é que a exclusão se efetivará, ficando condicionados os seus efeitos a esse registro. Contudo, pode-se adiantar que a **efetivação da exclusão poderá não caminhar *pari passu* com o início de seus efeitos**. O que nos impede concluir que a efetivação da exclusão de ofício se dará em uma data atual, mas seus efeitos poderão ser retroativos.

2.3 Efeitos da exclusão de ofício

Deve-se observar o disposto no art. 76 da Resolução quanto aos efeitos da exclusão de ofício (§3º do art. 29 e §6º do art. 39, ambos da LC nº 123/2006). Nesta seção serão apresentadas apenas algumas hipóteses legais de exclusão de ofício para ilustrar o modo como seus efeitos são aplicados.

Uma das hipóteses de exclusão de ofício que **produzirá efeitos a partir do mês subsequente** é a falta de comunicação de exclusão obrigatória pela ME ou EPP quando a receita bruta acumulada ultrapassar o limite de R\$3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), cujo prazo para comunicação é até o último dia útil do mês subsequente à ultrapassagem em mais de 20% (vinte por cento) deste limite (inciso I). Contudo, **produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas** (inciso IV) as seguintes hipóteses: a) for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força

pública; b) a sua constituição ocorrer por interposta pessoa; c) comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho; d) houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária; e) for constatado que durante o ano-calendário 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; e f) não emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de forma reiterada, observado os arts. 57 e 59, ressalvadas as prerrogativas do Microempreendedor Individual (MEI), nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 97 da Resolução. E, por último, destaca-se a situação prevista no inciso III do art. 76 da Resolução, que trata da situação de ME ou EPP que hajam incorrido em alguma das hipóteses de vedação (art. 15 da Resolução), quando de seus ingressos no Simples Nacional, situação em que a exclusão **produzirá efeitos apartir da data dos efeitos da opção**, o que significa dizer a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção, se esta ocorrer até o último dia de janeiro, ou apartir da data do início de atividade (§§ 2º e 3º do art. 16 da LC nº 123/2006).

É de se concluir, destarte, que a ME ou a EPP que incorreram em alguma das hipóteses anteriormente aduzidas estarão sujeitas à exclusão de ofício pela autoridade fiscalizadora. Será lavrado o Termo de Exclusão do Simples Nacional, abrindo-se prazo para impugnação, que com o trânsito em julgado administrativo, o Fisco estará autorizado a registrar o Termo de Exclusão no Portal do Simples Nacional na internet, efetivando a exclusão, porém os efeitos dessa exclusão poderão ser retroativos a uma data legalmente prevista para a produção de seus efeitos. Assim, uma ME ou uma EPP que tenham optado pelo regime simplificado de arrecadação de tributos, cujo efeito da opção se iniciou em janeiro de 2008, mas foi constatado pela fiscalização em 2010 que a empresa incorrera, quando do ingresso no Simples Nacional, em alguma das hipóteses de vedação, terão contra si lavrado o Termo de Exclusão, produzindo efeitos a partir de janeiro de 2008. Ou ainda, se constatado em ação fiscal, em 2011, que uma ME ou uma EPP, optante do Simples Nacional, tenham comercializado mercadorias objeto de contrabando ou descaminho em novembro de 2009, os efeitos de suas exclusões ocorrerá a partir deste próprio mês. Há, contudo, situações em que os efeitos da exclusão de ofício é prospectivo, como nas seguintes hipóteses, a saber: a) a empresa possua débitos com o INSS ou com qualquer uma das Fazendas Públicas, cuja exigibilidade não esteja suspensa; ou, b) possua irregularidade em cadastro fiscal federal, estadual ou municipal, quando exigível. Os efeitos da exclusão, nestas hipóteses, será a partir do ano-calendário subsequente ao da ciência do termo de exclusão. Deve-se pontuar,

entretanto, que o objeto de interesse deste trabalho são aquelas situações em que a exclusão de ofício da ME ou da EPP do Simples Nacional produz efeitos retroativos.

As hipóteses e os exemplos anteriores demonstram muito bem os possíveis efeitos retroativos da exclusão de ofício, além de suscitar uma questão: qual será o tratamento tributário a ser dado no caso em que uma micro ou pequena empresa são desenquadradas com efeitos retroativos?

Buscar-se-á a resposta na própria legislação do Simples Nacional e do ICMS, bem como nos princípios que orientam o Sistema Tributário Nacional. Para facilitar o raciocínio que será desenvolvido a seguir, é estipulada a definição de *período de retroação dos efeitos da exclusão* para designar o período compreendido entre a data de início dos efeitos da exclusão até o momento atual em que a exclusão se efetivou, com o registro no Portal do Simples Nacional na internet, após o trânsito em julgado administrativo.

2.4 O direito da pessoa jurídica não optante pelo Simples Nacional à complementação do crédito de ICMS, relativo ao período de retroação dos efeitos da exclusão

Veja-se, mais uma vez, uma situação hipotética de uma EPP, comércio atacadista, do Estado de Pernambuco, optante pelo Simples Nacional, que revenda mercadorias no valor de R\$10.000,00 (dez mil reais) para um cliente varejista (pessoa jurídicas não optante), também situado em Pernambuco, no mês de março de 2009 e que tenha recolhido, no mês anterior, o percentual de 3,45% (três vírgula quarenta e cinco por cento) de ICMS, de acordo com o Anexo I (comércio), da Lei Complementar nº 123/2006, tendo por isso transferido apenas o valor de R\$ 345,00 (trezentos e quarenta e cinco reais) de crédito para o seu cliente. E, em razão de fiscalização em dezembro de 2011, a empresa atacadista foi excluída de ofício, com efeitos a partir do mês de janeiro de 2009.

Todavia, se esta mesma operação fosse realizada entre empresas não optantes, seria transferido a título de crédito de ICMS o valor de R\$ 1.700,00 (mil e setecentos reais), considerando que a alíquota é de 17% (dezessete por cento), nas operações internas, no Estado de Pernambuco.

Surge a seguinte indagação: em razão da exclusão, a pessoa jurídica, não optante, que adquiriu mercadorias da empresa desenquadrada, no período de retroação dos efeitos da exclusão, poderá reclamar a diferença do crédito de ICMS?

A questão que se põe é a de saber se a pessoa jurídica não optante poderia reclamar a diferença do crédito de ICMS no valor de R\$ 1.355,00 (mil trezentos e cinquenta e cinco reais), resultado da complementação entre a alíquota de 17% (dezesete por cento) e o percentual de 3,45% (três vírgula quarenta e cinco por cento) de ICMS transferido originariamente.

A resposta é afirmativa. A ideia de reclamar a diferença do crédito de ICMS, relativo ao período de retroação dos efeitos da exclusão, advém da análise crítica e criteriosa da legislação do Simples Nacional e do ICMS, bem como em razão dos princípios constitucionais informadores do Sistema Tributário Nacional, **à míngua de tratamento legislativo específico sobre o tema**. Ocorre que a ME ou a EPP excluídas do sistema simplificado de tributação ficarão submetidas, **a partir dos efeitos da exclusão**, às normas de tributação aplicáveis para as demais pessoas jurídicas não optantes do Simples Nacional, ou seja, voltarão ao regime normal de apuração - compensação de débito e crédito em escrita fiscal. Em outras palavras: a empresa desenquadrada do Simples Nacional terá de requalificar todos os fatos tributários desde o início dos efeitos de sua exclusão de ofício, recolhendo a diferença de ICMS pago a menor. É o que se depreende dos preceitos insculpidos nos §§3º e 4º do art. 76 da Resolução CGSN nº 94/2011 e, em especial, no preceito calcado no *caput* do art. 32 da Lei Complementar nº123/2006, como adiante aduzido:

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, **a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas** (grifo nosso).

Veja-se também o que estabelece o §1º do art. 3º da Resolução, ao tratar da exclusão da EPP em início de atividade:

§1º Se a receita bruta acumulada no ano-calendário de início de atividade, no mercado interno ou em exportação de mercadorias, for superior a R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), multiplicado pelo número de meses desse período, a EPP estará excluída do Simples Nacional, **devendo pagar a totalidade ou diferença dos respectivos tributos devidos de conformidade com as normas gerais de incidência**, com efeitos retroativos ao início de atividade, ressalvado o disposto no §2º (grifo nosso).

A corroborar com o exposto acima, colaciona-se decisão do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco, referente à exclusão do Simples Nacional e seus consequentes efeitos¹⁰:

EMENTA: 1. ICMS. Auto de Infração. 2. Saída de mercadoria desacompanhada de documento fiscal e conseqüente omissão de receita no regime do Simples Nacional. 3. Auto válido, lavrado com os requisitos do art. 28 da lei 10.654/91. Inocorrência de cerceamento do direito de defesa. 4. Contribuinte excluído do Simples Nacional com efeito retroativo à data da prática do ilícito, ficando sujeito às normas estaduais de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas (art. 4º §3º-B e 6º inc. VI e §8º, ambos da Resolução CGSN nº 15/2007 [revogada pela Resolução CGSN nº 94/2011]). 5. Na apuração do crédito tributário decorrente da saída de mercadoria desacompanhada de documento fiscal, não cabe ao agente do fisco levantar possíveis créditos fiscais acaso existentes. 6. Aplicação da alíquota existente de 25 %, prevista para as operações internas com bijuterias (art. 25 inc. I alínea “a” n.1 do Dec. 14.876/91), por ser a preponderante, uma vez que as mercadorias comercializadas são, em sua maioria, bijuterias, conforme notas fiscais de entrada [...] A 4ª TJ/TATE **ACORDA, unânime, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em julgar procedente a medida fiscal para declarar a autuada devedora de ICMS no valor de R\$ 302.389,52 e da multa cominada no art. 10 inc. X inc. VI “f” da lei 11.514/97, com os acréscimos legais** (no original, apenas os negritos).

Com efeito, não deve pairar dúvida com relação ao tratamento tributário dedicado à ME ou à EPP desenquadradas do Simples Nacional. As empresas se sujeitarão às normas tributárias aplicáveis às demais pessoas jurídicas, ou seja, **estarão obrigadas a requalificar todos os seus fatos tributários sujeitos a incidência do ICMS** (bem como dos demais tributos do sistema simplificado de tributação), **recolhendo as devidas diferenças aos cofres públicos, referente a todo o período de retroação dos efeitos da exclusão**, conforme os dispositivos legais mencionados. Deveras, é bom repisar que a ME ou a EPP desenquadradas só estarão obrigadas a apurar e recolher a diferença de ICMS recolhido a menor, devido às alíquotas referente ao ICMS dos Anexos I e II, da Lei Complementar nº 123/2006, serem inferiores às praticadas nas operações fora do regime do Simples Nacional. O que impende afirmar que, **apesar do silêncio da legislação aplicável ao Simples Nacional**, as pessoas jurídicas, não optantes pelo Simples Nacional, que realizaram operações de aquisição de mercadorias de empresas excluídas do regime simplificado de tributação, **poderão reclamar a diferença do crédito de ICMS transferidos a menor**,

¹⁰ PERNAMBUCO.Tribunal Administrativo Tributário do Estado. AI SF 2010.000000106036-53. TATE 00.123/10-2. AUTUADO: MSA Artigos Para Presentes Ltda. CECEPE 0312272-79. Relatora: Julgadora Maria Helena Barreto Campello. Recife, 24 de março de 2010. Disponível em: http://www.sefaz.pe.gov.br/sefaz2/legilacao/TATE/publicacoes_do_TATE.html. Acesso em: 08 mar. 2013.

relativo ao período de retroação dos efeitos da exclusão. Concluir de forma diferente é prestigiar o Poder Público em detrimento do contribuinte, em flagrante desproporcionalidade e irrazoabilidade, uma vez que o Fisco receberá toda a diferença de ICMS recolhido a menor, mas não estaria obrigado, por sua vez, a suportar a diferença dos créditos do imposto. Prestígio este não autorizado pela Constituição Federal, especialmente no que diz com os princípios da não cumulatividade, da capacidade contributiva e da **igualdade tributária**.

É do escólio do professor Paulo de Barros Carvalho que são extraídos excelentes apontamentos sobre o princípio da igualdade tributária¹¹:

O estabelecer itens de desigualdade entre os destinatários da norma, achando-se esses em situações jurídico-econômicas semelhantes, exige a observância de rigorosa e manifesta proporcionalidade, marca decisiva da própria isonomia com que foram tratadas as ocorrências distintas, e que se traduz numa equação reveladora da aplicação do princípio da igualdade tributária.

O prestigiado professor destaca também a necessidade de observância e respeito às particularidades que cada situação reclama¹²:

Caberá à legislação de cada tributo, tomando em consideração as notas singulares das diversas classes de sujeitos passivos, eleger fatos distintivos que sejam hábeis para atender as especificidades dos casos submetidos à imposição, de tal maneira que se mantenha a correspondente equivalência entre as múltiplas situações empíricas sobre as quais haverá de incidir a percussão tributária.

Continua ainda, em sua sábia pena, o mestre tributarista da PUC de São Paulo e da USP, ressaltando, no tratamento isonômico dedicado aos sujeitos passivos, os valores da segurança das relações jurídicas tributárias e da justiça da tributação¹³:

A isonomia de que desfrutam os sujeitos passivos das obrigações tributárias, além disso, é uma estimativa da mais elevada relevância, pois de sua concreta efetividade, em cada situação empírica, dependem dois sobrevalores, quais sejam, o da segurança das relações jurídico-tributárias e o da 'justiça da tributação'. Percebe-se, claramente, que **sem igualdade na distribuição das cargas tributárias não atingiremos os níveis adequados de segurança, impedindo a realização suprema da justiça na implantação dos tributos** (grifo nosso).

Deveras, o direito ao crédito de ICMS é direito constitucional de todo contribuinte, direito basilar que homenageia, não só, o princípio da não cumulatividade, como

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p 277 e ss.

¹² *Id., Ibid*, p. 277.

¹³ *Id., Ibid*, p. 279.

também, prestigia a igualdade tributária. O que leva a concluir (logicamente), pela possibilidade jurídica do direito ao crédito complementar do ICMS, apesar do silêncio da legislação do Simples Nacional. Em outras palavras: garantir o direito à diferença do crédito do imposto, é promover uma tributação justa, na medida em que prestigia a **capacidade contributiva** do sujeito passivo da exação fiscal.

Como destacado anteriormente, a não cumulatividade do ICMS é também a realização do valor capacidade contributiva, positivado no §1º do art. 145 da Constituição Federal, que permeia todo o sistema tributário brasileiro, de sorte a impingir uma tributação razoável e graduada em conformidade com a manifestação de riqueza do contribuinte¹⁴, o que no caso do ICMS traduz-se em: *gravar apenas a riqueza agregada pelo agente econômico em suas operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços*. Evitando-se os excessos arrecadatários, que aniquilam a própria fonte de riqueza. É o que se depreende dos ensinamentos colhidos na doutrina do ilustre professor Roque Antônio Carrazza, ao tratar do princípio da capacidade contributiva¹⁵:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. [...] As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza. [...] O princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio de impostos. Intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada *Justiça Fiscal* (grifo no original).

Depois de todo o exposto, há de se reforçar que a ME ou a EPP, excluídas do regime simplificado de arrecadação, poderão, sim, transferir a diferença do crédito de ICMS. Surgem, contudo, outros questionamentos: a partir de que momento é possível reclamar a diferença dos créditos de ICMS? Pode-se falar em prazo decadencial para se reclamar tal diferença?

¹⁴ “§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 87.

2.5 O prazo decadencial para o contribuinte reivindicar a complementação do crédito de ICMS

Buscar-se-á na Teoria Geral do Direito as bases jurídicas necessárias à construção do argumento jurídico que permitirá fixar o momento inicial (*termo a quo*) para a contagem do prazo que a pessoa jurídica não optante pelo Simples Nacional, terá para vindicar o exercício do direito à complementação do crédito de ICMS.

A teoria da norma jurídica preconiza que uma norma geral e abstrata encerra conteúdo prescricional, descrevendo, em sua hipótese de incidência ou descritor, uma classe de condutas que se ocorridas no mundo social o direito lhes emprestará efeitos jurídicos. Nesse sentido, a professora Aurora Tomazini de Carvalho aponta que “[...] o descritor das normas do tipo geral e abstratas não traz a descrição de um acontecimento especificamente determinado, alude a uma classe de eventos, na qual se encaixam infinitas ocorrências concretas”¹⁶. **O que autoriza inferir que o direito subjetivo surge com a ocorrência do evento, no meio social, tal qual descrito na hipótese de incidência da norma geral e abstrata.** Como explica Hugo de Brito Machado, “sabemos todos que os direitos subjetivos decorrem sempre da incidência da norma. Compõe-se, portanto, de norma e de fato. Todo direito subjetivo tem esses dois ingredientes formadores: a norma e o fato”¹⁷.

Deveras, ocorrido o evento tributário, o sujeito passivo da obrigação jurídica tributária pode reclamar seu direito subjetivo. Resta-nos, porém, identificar a norma geral e abstrata e o evento tributário que garantem ao contribuinte o direito à diferença do crédito do ICMS.

A legislação do Simples Nacional (conjunto de normas “do tipo geral e abstratas”) estabelece, como se viu, que a lavratura do Termo de Exclusão pela autoridade fiscalizadora não tem o condão, de *per se*, excluir uma ME ou uma EPP do regime simplificado de tributação. Só depois do trânsito em julgado administrativo, com a devida efetivação, mediante registro no Portal do Simples Nacional, é que a empresa será considerada desenquadrada, com efeitos retroativos à data estabelecida na legislação. O que nos permite concluir que o direito subjetivo do contribuinte para reivindicar a

¹⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. O Constructivismo lógico-semântico. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010. p. 374.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 13.

complementação do crédito de ICMS nasce com o evento **registro da exclusão da ME ou EPP, no Portal do Simples Nacional**.

Então, da análise sistemática da legislação aplicável ao Simples Nacional, pode-se afirmar (logicamente) que o termo *a quo* do prazo para reclamar a diferença do crédito de ICMS é a data do devido registro da exclusão no Portal do Simples Nacional na internet.

Entretanto, se há um termo inicial, há de haver um termo final ou *ad quem* de perecimento do direito. Na medida em que o exercício de um direito não pode ter prazo final indefinido, uns até podem ter um interregno de tempo maior do que outros, em virtude do bem da vida tutelado pelo direito, mas nunca indeterminadamente. O direito reclama previsibilidade, estabilidade e segurança nas relações jurídicas, por isso, elas nascem, duram e terminam em razão do direito. O tempo tem importância para o direito, sendo legítima a preocupação com o tempo de início e com o tempo de duração dos eventos, a fim de estabilizar as relações intersubjetivas, evitando-se a eternização dos conflitos sociais. O termo final assume este papel importante de acomodação e estabilização do sistema jurídico. Daí o papel crucial da *decadência* na dinâmica jurídica, representando, de um lado, o perecimento do direito, mas de outro, garantindo a estabilidade e segurança do próprio direito.

Colhe-se em Eurico Marcos Diniz de Santi a relação do direito com o tempo¹⁸:

O direito sempre se preocupou com o tempo [...] Há tempo na Constituição, fonte material das leis. Também nas hipóteses das normas veiculadas pelas leis encontramos tempo. E podemos pensar também em tempo no conseqüente normativo. Tempo, há também, nos eventos jurídicos descritos por estas hipóteses normativas: início, duração e termo [...] Há, ainda, tempo no acontecimento e na duração do fato, sendo que o direito pode, arbitrariamente, destacar como fato jurídico um ou outro (o tempo do acontecimento ou o tempo da duração).

Como se pôde ver, o direito atribui, sim, efeitos jurídicos aos marcos temporais *início e duração* dos eventos sociais.

¹⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. p. 32.

Ainda, em outra passagem, o mesmo professor destaca o papel importante da decadência (inegável elemento temporal) nesse processo de acomodação das relações jurídicas¹⁹:

Decadência e prescrição são mecanismos de estabilização do direito, que garantem a segurança de sua estrutura. Filtram do direito a instabilidade decorrente da inefabilidade do direito subjetivo, i.e, do direito do sujeito ainda não formalizado, ou reconhecido, por ente estatal.

Com isso, arremata-se a importância de se fixar um termo final para o exercício do direito à complementação do crédito de ICMS, pois querer que o direito possa ser indefinidamente reconhecido pelo Fisco seria, em última análise, até mesmo uma forma de negá-lo.

Viu-se que a exclusão da ME ou EPP do Simples Nacional quer significar o retorno de suas situações tributárias ao *statu quo ante*, ou seja, em que se lhes aplicarão o mesmo regime tributário que é aplicado às demais empresas sujeitas ao regime normal de apuração e arrecadação do ICMS. **O que impõe uma análise específica da legislação deste imposto.**

Inicialmente, é de se observar que a Constituição da República ao traçar o arcabouço das competências normativas do legislador tributante, conferiu-lhe, em matéria de ICMS, competência para definir, mediante lei complementar, seus contribuintes, dispor sobre substituição tributária, **disciplinar o regime de compensação do imposto**, definir o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços para fins de cobrança do imposto, etc., consoante preceitos insculpidos no inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição.

Assim, no exercício de sua competência constitucional, o legislador complementar tributário instituiu, em 13 de setembro de 1996, a Lei Complementar nº 87, também conhecida como “Lei Kandir”, que dispõe sobre o Imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Esta Lei tratou de reproduzir em seu art. 19 o princípio da não cumulatividade:

¹⁹ *Id.,Ibid*, p. 102.

Art. 19. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Ao passo que, o parágrafo único e *caput* do art. 23 estabelecem critérios para o reconhecimento do crédito do imposto e o prazo decadencial para a sua utilização:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento.

Pode-se verificar que o direito de utilizar o crédito de ICMS perece pelo decurso do prazo de 05(cinco) anos. Trata-se, pois, de prazo decadencial por estarem presentes os elementos caracterizadores da decadência²⁰, a saber, *inércia* e *tempo*: a inércia no exercício do direito de utilizar o crédito (em razão da faculdade de agir); e, o decurso de tempo, legalmente previsto para o exercício do direito, ou seja, 05 (cinco) anos contados da data da emissão do documento.

Na ótica de uma análise lógica da “Lei Kandir” associada aos limites impostos pelo princípio da igualdade tributária, anteriormente aduzidos, conclui-se também pelo prazo decadencial de 05(cinco) anos para o contribuinte reclamar a complementação de seus créditos, contados da efetivação da exclusão da ME ou EPP (pelo registro no Portal). Em razão, repise-se, da ME ou EPP terem voltado ao *statu quo ante*, em que se lhes aplicam os regramentos desta Lei. Contudo, pode causar um certo desconforto a parte final do parágrafo único ao estabelecer que os 05(cinco) anos serão contado “da data da emissão do documento”, mas não se deve olvidar que as notas fiscais que acobertaram as operações realizadas originariamente entre a pessoa jurídica não optante pelo Simples Nacional e a empresa desenquadrada, no período de retroação dos efeitos da exclusão, contêm apenas o destaque do ICMS limitado à alíquota imposta pelo Simples Nacional (3,45%, em nosso exemplo), e, só após o desenquadramento da empresa, é que o direito a parte subjante do crédito do imposto (17% - 3,45%, em nosso exemplo) surge como direito subjetivo do contribuinte (não optante),

²⁰ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 27. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2006. p. 413 e 414.

ou seja, só a partir da efetivação da exclusão é que surge ao contribuinte o direito à diferença do crédito e a consequente faculdade de agir (vindicar o direito a sua utilização).

Isto posto, conclui-se que seja esta a melhor exegese para o caso em comento, vez que é a realização de uma interpretação lógica e sistemática dos dispositivos legais e princípios constitucionais tributários, atribuindo significado e alcance à norma condizente com seu conteúdo teleológico²¹, na medida em que assegurada a higidez do sistema jurídico tributário, à mingua de um regramento legislativo específico sobre o tema, além de homenagear os princípios da igualdade tributária, da legalidade, da segurança jurídica, da não cumulatividade e da capacidade contributiva²².

²¹ Este deve ser o trabalho do exegeta: buscar as diretrizes dogmáticas estabelecidas nas normas do direito positivo; realizar, em seu percurso argumentativo, a teleologia normativa; colmatar as possíveis lacunas da lei; e, precipuamente, afastar qualquer incoerência do sistema jurídico, por meio da Lógica Informal ou argumentativa. É o que colhemos das lições do professor da USP, Víctor Gabriel Rodríguez, ao tratar da argumentação jurídica ou da Lógica Informal. Em suas palavras: “Todavia, a complexidade do sistema normativo cria nele, sim, contradições e interpretações das mais diversas, próprias do raciocínio humano. Novas tendências doutrinárias, peculiaridades do caso concreto, interpretações jurisprudenciais, combinação com valores maiores - por vezes até do próprio sistema normativo - impõe que uma norma específica deva ter seu significado flexibilizado ou agudizado, de acordo com a coerência de um raciocínio, um percurso argumentativo. [...] a lei é um objeto de criação do raciocínio humano; e, porque humano, sujeito à submissão a outros percursos que a combinem, interpretem ou relativizem. A norma não aparece, no sistema argumentativo, como uma verdade absoluta, mas como uma diretriz dogmática da decisão [aplicação] do juiz, sujeita à construção argumentativa” (RODRÍGUEZ. Víctor Gabriel. **Argumentação jurídica: técnicas de persuasão e lógica informal**. 5. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes. 2011. P188).

²² A recorrência a todos estes princípios explica-se pelo fato de que os princípios refletem valores e a realização de um valor implica a realização de outros valores, como bem apresentou o saudoso jusfilósofo Miguel Reale, ao predicar a característica da implicação recíproca dos valores. Em suas palavras: “Se os valores são bipolares [positivo e negativo, lícito e ilícito, verdadeiro e falso etc.], cabe observar que eles também se *implicam reciprocamente*, no sentido de que nenhum deles se realiza sem influir, direta ou indiretamente, na realização dos demais” (REALE. Miguel. **Filosofia do direito**. 20. ed. 3. tiragem. São Paulo: Editora Saraiva. 2002. p. 189. Em itálico no original), o que nos impende reconhecer que, em matéria de Direito Tributário, os princípios da legalidade, da segurança jurídica, da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da não cumulatividade se implicam reciprocamente, daí a justificada recorrência a todos eles.

3 UMA PROPOSTA *DE LEGE FERENDA* PARA O SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional passou a vigor a partir 1º de julho de 2007, consoante estabelecido no art. 88 da Lei Complementar nº 123/2006. Por ser um instituto novo e, levando-se em consideração as inovações trazidas acerca da unificação da arrecadação e das obrigações instrumentais dos principais tributos do País, causou um certo desconforto entre os entes tributantes e a União, sob a suspeita de que esta última estaria usurpando a competência daqueles. O que justifica a falta de receptividade e desconfiança dos entes políticos pelo instituto. Ademais, é uma legislação complexa, como é comum a todas as legislações tributárias no Brasil. Produzindo um ambiente de incerteza na aplicação da norma, o que propicia profundas discussões tributárias que só acabam encontrando solução no Judiciário. Associada a essas questões, tem-se o tema abordado em torno do desenquadramento da ME ou da EPP do Simples Nacional e sua consequência lógica, que é a de permitir, de um lado, o direito de o contribuinte (não optante) reclamar a complementação do crédito de ICMS, e, de outro, a obrigação de o fisco reconhecer o referido direito, desafiando um melhor regramento da matéria, especialmente em razão de a legislação do Simples Nacional ser silente quanto ao tema.

Com efeito, faz-se necessário uma proposta *de lege ferenda*, ou seja, uma proposta normativa nova dentro do Estatuto das micros e pequenas empresas, que reconheça à existência do direito de a pessoa jurídica, não optante pelo regime simplificado de tributação, utilizar os créditos complementares de ICMS, perante o Fisco Estadual ou Distrital. Tratando-se, assim, de uma orientação normativa ao legislador, sem pretensões de esgotar o tema.

A própria estrutura da Lei complementar nº 123/2006 sugere como local apropriado, para a inclusão da proposta normativa, a Seção VI - Dos Créditos, precisamente no art. 23, mediante a inserção de dois parágrafos a mais que, na técnica de redação de leis, seriam os §§ 5º-A e 5º-B. Para o texto do §5º-A, tem-se:

Em razão do desenquadramento de ofício da microempresa ou da empresa de pequeno porte, a pessoa jurídica de que trata o §1º deste artigo, pode complementar o crédito de ICMS transferido na forma do §2º deste artigo, acrescido de juros de mora, compreendido no período de início dos efeitos retroativos da exclusão do Simples

Nacional até a data de sua efetivação, na forma do disposto no §3º do art. 29 e do art. 39 desta Lei Complementar.

E, para o texto do §5º-B, tem-se:

O direito de utilizar o crédito de que trata o §5º-A extingue-se depois de decorridos 5(cinco) anos contados da data de emissão do documento fiscal referente à complementação do crédito do imposto, condicionado à idoneidade da documentação, e se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Deveras, restaria ao Comitê Gestor do Simples Nacional, mediante resolução, disciplinar os dispositivos sugeridos (§6º do art. 23 da Lei Complementar nº123/2006), oferecendo um regramento simples acerca dos procedimentos para o exercício desse direito, de forma a não onerar ainda mais o contribuinte com obrigações instrumentais complexas, dispendiosas e que desestimulam o exercício do direito.

Como se vê, a presente proposta *de lege ferenda* procura garantir a integridade do direito à compensação do que é devido de ICMS em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado (art. 19 da “Lei Kandir” e inciso I do §2º do art. 155 da Constituição Federal), resultado da submissão ao princípio da não cumulatividade, igualdade tributária e capacidade contributiva, que o caso reclama. O que pode ser sintetizado como expressão de *justiça fiscal*.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Simples Nacional vem ampliando o número das micro e pequenas empresas optantes por seu regime simplificado de apuração e arrecadação de tributos, ano após ano, segundo dados estatísticos. Dessarte, cresce na mesma proporção o número de situações jurídicas tributárias que reclamam tratamento específico, à míngua de regramento da própria legislação. Geralmente, contribuinte e Fisco não dão o mesmo tratamento tributário aos casos omissos: o primeiro busca soluções que diminuam suas despesas; e, o segundo, procura dar interpretações de sorte a não ver diminuída sua receita. Com o conflito estabelecido, resta ao Poder judiciário a resposta final. O interesse acadêmico ganha relevo na pesquisa de soluções concretas. É o que ocorrerá com a situação estudada nesta monografia, a partir do aumento do número de casos de empresas excluídas de ofício do Simples Nacional, sendo obrigadas a requalificar todos os fatos tributários e recolher a diferença dos tributos pagos a menor em razão do benefício, a partir dos efeitos retroativos de seu desenquadramento.

De fato, o instituto do Simples Nacional é bastante recente o que justifica a falta de maiores estudos doutrinários e aplicação jurisprudencial sobre esse assunto, o que dificulta um pouco sua pesquisa, fazendo com que o tema se revista de um conteúdo mais teórico e menos concreto. Todavia, com potencial e forte carga de aplicabilidade prática.

Buscou-se, nesta monografia, respostas a algumas indagações relevantes para o tema abordado, como: sobre o tipo de tratamento tributário a ser dado às micro e pequenas empresas desenquadradas do Simples Nacional, com efeitos retroativos; sobre a possibilidade de a pessoa jurídica não optante, que adquiriu mercadorias da empresa desenquadrada, poder reclamar a diferença do crédito de ICMS; e, sobre se havia prazo para reivindicar esta diferença e qual a sua natureza jurídica. As respostas foram encontradas a partir da análise exegética da legislação do Simples Nacional, da “Lei Kandir”, na Teoria Geral do Direito e nos princípios tributários.

O tratamento tributário dedicado às micro e pequenas empresas desenquadradas do Simples Nacional, cujos efeitos sejam retroativos, é o mesmo dedicado às demais empresas não optantes, qual seja, apuração de débito e crédito - regime normal de apuração. Todavia, observou-se também que a empresa desenquadrada não deixará de ser considerada micro ou pequena empresa, apenas não mais poderá ser beneficiária do regime

simplificado de tributação, mas continuará usufruindo dos demais benefícios do Estatuto. Mais adiante, pôde-se verificar que em homenagem aos princípios da não cumulatividade, da capacidade contributiva e, em especial, o *valor jurídico* igualdade tributária, a pessoa jurídica, não optante, que adquiriu mercadorias da empresa desenquadrada, pode, sim, reclamar a diferença do crédito de ICMS. Na Teoria Geral do Direito, procurou-se as respostas quanto à natureza jurídica do prazo para reivindicar a diferença do crédito e qual seu termo inicial. Conclui-se, a partir da análise do direito subjetivo da pessoa jurídica não optante que o prazo se inicia com o *evento* registro da exclusão da ME ou EPP, no Portal do Simples Nacional. Além de se constatar que o prazo tem natureza decadencial, finalizando com o transcurso de 05(cinco) anos da efetivação da exclusão da ME ou EPP (com o registro da exclusão no Portal).

Ademais, procurou-se colmatar a ausência de regramento legal sobre o tema, mediante proposta *de lege ferenda*, com a inclusão de dois parágrafos ao art. 23 da Lei Complementar nº 123/2006, cuja finalidade é a de desenhar um modelo normativo que reconheça à existência do direito de a pessoa jurídica, não optante pelo regime simplificado de tributação, utilizar os créditos complementares de ICMS, perante o Fisco Estadual ou Distrital.

Por fim, este trabalho monográfico atingiu seus objetivos, respondendo as principais questões suscitadas de forma objetiva e sistematizada, sem olvidar que o tempo agregará ao tema mais e mais indagações, que precisarão ser respondidas, desafiando outros estudos e pesquisas.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Alaôr Caffé. **Lógica, pensamento formal e argumentação: elementos para o discurso jurídico**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BERGAMINI, Adolpho. **Coleção curso de tributos indiretos: ICMS**. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2012.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. O Constructivismo lógico-semântico. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009.
- _____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009.
- _____. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.
- COSTA, Eliude José Pinto da. **ICMS mercantil**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- KALUME, Célio Lopes. **ICMS didático**. Belo Horizonte: Del Rei, 2012.
- KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: comentários à Lei Complementar 87/96**. 2. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: comentários à legislação nacional**. São Paulo: Dialética, 2006.
- MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- MENDONÇA, Christine. **A não-cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- MOREIRA, Andre Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Editora Noeses, 2010. p. 57.
- ONO, Juliana M. O.; GEOVANINI, Daniela; OLIVEIRA, Fábio Rodrigues da. **Manual prático do Simples Nacional: supersimples**. 4. ed. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2012.
- PERES, Adriana Manni; MARIANO, Paulo Antonio. **ICMS e IPI no dia a dia das empresas**. 6. ed. São Paulo: IOB, 2011.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx>>. Acesso em 15 mar. 2013

RODRÍGUEZ, Víctor Gabriel. **Argumentação jurídica**: técnicas de persuasão e lógica informal. 5. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

SANTIAGO, Silas. **Simples Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro**. Editora Saraiva, 2011.

SANTOS, Elisabete Teixeira Vido dos. **Elementos do direito: direito comercial**. 7. Ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Disponível em: <<http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>>. Acesso em 02 mar. 2013.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO. Disponível em: http://www.sefaz.pe.gov.br/sefaz2/legilacao/TATE/publicacoes_do_TATE.html. Acesso em: 08 mar. 2013.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.