

SOLI CARLOS SCHWALB

**POSSIBILIDADE DE SEGREGAÇÃO DE RECEITA
BRUTA NO CÁLCULO DO VALOR DEVIDO NO SIMPLES
NACIONAL EM OPERAÇÃO COM ISENÇÃO OBJETIVA DE
ICMS**

FLORIANÓPOLIS (SC)

2015

SOLI CARLOS SCHWALB

**POSSIBILIDADE DE SEGREGAÇÃO DE RECEITA
BRUTA NO CÁLCULO DO VALOR DEVIDO NO SIMPLES
NACIONAL EM OPERAÇÃO COM ISENÇÃO OBJETIVA DE
ICMS**

Monografia submetida ao curso de
Especialização em Direito Tributário do
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários –
IBET, como requisito parcial à obtenção do
título de Especialista em Direito Tributário.

FLORIANÓPOLIS

2015

RESUMO

O presente artigo tem como finalidade cumprir o requisito de conclusão do curso de pós-graduação *latu sensu* em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). O tema proposto para este trabalho busca promover uma reflexão sobre a possibilidade de segregar da receita bruta tributável no Simples Nacional os valores das operações sujeitas à uma isenção objetiva de ICMS, evitando com isto sua tributação no regime simplificado. No capítulo 1 será abordado o tratamento tributário favorecido às micro e pequenas empresas, a natureza jurídica do Simples Nacional e as principais características deste regime. No capítulo 2 se tratará da isenção e das disposições normativas relativas à sua concessão, em matéria de ICMS, no regime normal e na Lei Complementar n. 123/06. No capítulo 3 será analisada a forma de segregação da isenção no Simples Nacional, sua aplicação em Santa Catarina e nos demais estados da federação. Por fim, se apresentará as conclusões do presente trabalho.

ABSTRACT

This article aims to fulfil the requirement of completion of *the latu sensu* post-graduate course in Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). The theme proposed for this work seeks to promote a reflection on the possibility of segregating the taxable total revenue in the Simples Nacional values of transactions subject to an objective exemption of ICMS, avoiding with this the taxation in the simplified scheme. Chapter 1 will address the tax treatment favoured to micro and small enterprises, the legal nature of the Simples Nacional and the main features of the scheme. Chapter 2 will be treated the exemption and regulatory provisions governing the award, in the field of ICMS, in the normal regime and Complementary Law n. 123/06. Chapter 3 will analyse the form of exemption from segregation in the Simples Nacional, its application in Santa Catarina and the other States. Lastly, conclusions of this work will be presented.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	5
1.O SIMPLES NACIONAL.....	6
1.1 O tratamento tributário favorecido às micro e pequenas empresas.....	6
1.2 O Simples Nacional como forma simplificada de recolhimento de vários tributos.....	9
1.3 Principais Características do Simples Nacional.....	12
2.A ISENÇÃO OBJETIVA NO ICMS.....	15
2.1 A isenção na doutrina.....	15
2.2 A isenção objetiva.....	17
2.3 Disposições normativas relativas à concessão de isenção em matéria de ICMS.....	18
2.4 Disposições normativas relativas à concessão de isenção em matéria de ICMS na Lei Complementar 123/06.....	20
3.ANÁLISE DA SEGREGAÇÃO DA ISENÇÃO NO SIMPLES NACIONAL.....	23
3.1 Forma da tributação no regime simplificado, segregação e cálculo do tributo.....	23
3.2 Exemplos de aplicação da isenção objetiva nos entes federados.....	25
3.3 A posição de SC no contexto.....	26
CONCLUSÃO.....	29
BIBLIOGRAFIA.....	31

INTRODUÇÃO

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, denominado Simples Nacional ou Supersimples, é um regime tributário favorecido e diferenciado a ser aplicado às microempresas e empresas de pequeno porte. Está previsto na Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

O presente artigo busca apresentar uma pequena contribuição às inovações trazidas pelo Simples Nacional em nosso ordenamento jurídico. A Lei Complementar 123/06 além da amplitude da matéria que visa regulamentar sofre constantes alterações o que dificulta a administração deste sistema. Não se pode esquecer que esta forma de tributação, dada a sua abrangência, alcança tributos da esfera federal, estadual e municipal, o que demonstra o alcance da referida lei.

São inúmeras as questões em aberto quanto a matéria tributária no regime simplificado em contraposição ao regime normal de tributação. O objetivo deste artigo consiste em discutir a possibilidade ou não da aplicação da isenção objetiva no ICMS no momento da segregação da receita bruta para o cálculo do valor do imposto devido no Simples Nacional, ou seja, aplica-se às empresas optantes a da isenção objetiva prevista para as empresas do regime normal de tributação.

O conteúdo deste artigo traz no primeiro capítulo considerações sobre o tratamento tributário favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte previstos na Constituição da República Federativa do Brasil, além da questão de se tratar o Simples Nacional de um novo tributo ou de um regime simplificado. O capítulo será encerrado com a apresentação das principais características do Simples Nacional.

No segundo capítulo será apresentado uma análise da posição da doutrina sobre o fenômeno da isenção e se buscará um conceito para a isenção objetiva. Seguirá análise das disposições normativas relativas à concessão de isenção em matéria de ICMS na Lei Complementar 24/75 e na Lei Complementar 123/06.

No último capítulo será analisado a forma de tributação no regime simplificado, a segregação da receita e o cálculo dos valores devidos. Por fim a abordagem da aplicação da isenção objetiva nos demais estados e em Santa Catarina.

1. O SIMPLES NACIONAL

1.1 O tratamento tributário favorecido às micro e pequenas empresas

O tratamento tributário favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte está entre os objetivos da ordem econômica nacional, previstos em nível constitucional, no art. 170, da Constituição Federal de 1988, que dispõe em seu inciso IX:

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

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Mais adiante no mesmo título da carta constitucional encontra-se no art. 179, um conteúdo programático adicionando a noção de tratamento jurídico diferenciado à previsão de favorecimento que já estava no art. 170. O art. 179 está assim exposto:

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.

Antes da Constituição Federal de 1988 existiram alguns textos legais que tratavam do tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas. Dentre eles, o mais importante foi a Lei Federal nº 7.256, de 27/11/1984, que instituiu o Estatuto da Microempresa, onde se assegurava tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, crédito e de desenvolvimento empresarial, às microempresas. Nesta época, vigorava a Constituição de 1967, que em decorrência da Emenda Constitucional nº 1, de 17/10/69, previa no art. 19, §2º, a possibilidade da União instituir isenção heterônoma, já que mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderia conceder isenções de impostos estaduais e municipais. Alicerçada em tal fundamento, a União isentou as microempresas, por meio do art. 3º da Lei Complementar 48, de 10/12/84, do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM e do Imposto sobre Serviços, de competência dos Estados e dos Municípios, respectivamente. No atual texto constitucional a isenção heterônoma está expressamente negada no art. 151, III.

Com o advento da Constituição Federal de 1988 a Lei Federal nº 7.256/84 foi recepcionada, no que não conflitou com o novo texto constitucional.

Em 1994, dez anos após a edição do primeiro Estatuto da Microempresa, foi promulgada a Lei Federal nº 8.864, de 28/03/94, chamada Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, com supedâneo no art. 179 da nova Constituição. Não houve neste novo veículo, em relação ao anterior, grandes avanços no campo tributário.

A Lei Federal nº 9.317, de 05/12/96, instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, conhecido como Simples Federal. Esta lei estava amparada também no art. 179 da Constituição Federal de 1988 e definia os limites de receita bruta para o enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte. Os limites foram atualizados posteriormente por novas leis federais. Esta lei disciplinava, em sua maior parte, a matéria tributária e fiscal deste segmento de empresas, o pagamento simplificado de tributos federais e previa também a possibilidade de que, via convênio com a União, os Estados e Municípios incluíssem o ICMS e o ISS respectivamente. Como a lei não obrigava Estados e Municípios à sua adoção, poucos foram os entes federativos que aderiram ao Simples Federal, a maioria adotou legislação própria para regulamentar o tratamento jurídico diferenciado disposto no art. 179 da Constituição Federal. Em Santa Catarina foi instituído pela nº 11.398, de 08/05/2000 o Simples/SC.

Em 1999 adveio a Lei Federal nº 9.841, de 05/10/99 que revogou os dois estatutos anteriores (Leis nºs 7.256/84 e 8.864/94) e não promoveu alteração no Simples federal, permanecendo em vigor a Lei Federal nº 9.317, de 05/12/96.

No ano de 2003, houve a promulgação da Emenda Constitucional 42, de 19/12/03, em que se criou o fundamento de validade para o regime jurídico-tributário mais tarde implantado pela Lei Complementar 123/06. Com a finalidade de unificar a legislação que rege a matéria, a emenda, acresceu a alínea "d" ao inciso III do art. 146 da Constituição Federal:

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.

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:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

O constituinte reformador permitiu também com o acréscimo do inciso XXII, no art. 37 da Constituição Federal a atuação conjunta das administrações tributárias:

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Outra importante previsão promovida pela citada emenda constitucional acrescia o art. 94 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT:

Art. 94. Os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição.

Neste contexto, foi promulgada a Lei Complementar 123, de 14/12/06, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, em que se estabeleceu, de acordo com seu art. 1º, normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no tocante à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias; ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias; ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão e ao cadastro nacional único de contribuintes.

A Lei Complementar 123/06, com suas alterações posteriores revogou as legislações anteriores e com isto os regimes próprios criados pelos entes federados, dentre eles o Simples/SC. A nova lei introduziu o Simples Nacional ou Supersimples. A novidade foi a inclusão do ICMS e do ISS dentre os tributos a serem recolhidos de forma unificada.

1.2 O Simples Nacional como forma simplificada de recolhimento de vários tributos

Para se entender o Simples Nacional há a necessidade de compreender a sua natureza jurídica, ou seja, sua essência. Em consonância com Maria Helena Diniz, natureza jurídica é a “afinidade que um instituto tem em diversos pontos, com uma grande categoria jurídica, podendo nela ser incluído o título de classificação”¹. Deste modo, ao se determinar a natureza jurídica de um instituto se determina a sua classificação dentre um universo de outras figuras jurídicas. A natureza jurídica define a qual gênero a espécie pertence.

Em que pese alguns autores entenderem a natureza jurídica do Simples Nacional como um tributo novo, destaca-se que neste trabalho o referido instituto será tratado como um regime simplificado de arrecadação de impostos e contribuições.

Eliud José Pinto da Costa ao analisar o Simples Federal, que fora instituído pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, concluiu que houve a criação de “regra matriz de incidência de imposto novo”². A ancorou-se no art. 4º do Código Tributário Nacional em que para se determinar a natureza jurídica do tributo é necessário considerar o fato gerador da respectiva obrigação, não tendo relevância a denominação e demais características formais adotadas pela lei ou a destinação legal do produto da arrecadação do tributo. Ao analisar a natureza jurídica do instituto, pautou-se na proposta de Paulo de Barros Carvalho para o qual o binômio hipótese de incidência e base de cálculo revelam a natureza do tributo sob investigação. No caso do Simples Federal, prossegue Costa³, as hipóteses de incidência e bases de cálculo dos tributos que o compõe foram afastadas e em seu lugar o critério material passou a ser “auferir receita bruta” e a base de cálculo “receita bruta”.

Caroline Said Dias ao analisar o princípio da legalidade e da tipicidade tributária do regime então vigente do Simples Federal, aceitou também a tese de se tratar de uma “nova espécie tributária, com novo fato gerador, novos contribuintes e novas alíquotas, ou seja, que os microempresários e empresários de pequeno porte estariam isentos do pagamento dos tributos englobados pelo Simples, tendo somente a obrigação tributária, que seria o Simples”⁴.

¹ Maria Helena DINIZ, *Curso de Direito Civil Brasileiro*, p. 312.

² Eliud José Pinto da COSTA, *As Complicações Jurídicas do Simples (Lei Federal nº 9.317/96)*, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 25, p. 58-59.

³ *Ibid*, p. 59

⁴ Caroline Said DIAS. Considerações sobre o Simples: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 54, p. 22-23

Segundo a autora, quando o legislador criou o regime unificado de tributação ele desvinculou a obrigação tributária do fato gerador, pois, o ICMS, ISS e IPI passaram a ser cobrados segundo a receita bruta da empresa tributada e não mais pela circulação de mercadorias, prestação de serviços e industrialização de bens.

Tramita atualmente no Supremo Tribunal Federal as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) 3910 e (ADI) 5216, ambas impetradas pela Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais (FEBRAFITE). Para esta entidade o Simples é “claramente um novo imposto” federal que engloba, dentre outros, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Ambas as ações estão pendentes de julgamento, o que definirá uma jurisprudência em relação a questão.

No art. 12 da Lei Complementar nº 123/06 o Simples Nacional é definido como “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte”. Há duas impropriedades na definição. A primeira é a expressão “tributos e contribuições” sendo que contribuição é espécie do gênero tributo, melhor ficaria “impostos e contribuições” ou somente “tributos”. A segunda, como apontou Silas Santiago: “não se trata de um ‘regime especial unificado de arrecadação de tributos’, mas sim de um ‘regime especial unificado e compartilhado de arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos’”⁵.

A própria Constituição Federal preconiza no art. 146, parágrafo único, inciso IV que a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados. Tal previsão foi acrescida com a Emenda Constitucional 42/03.

Para Silas Santiago, o Simples Nacional não é um novo tributo e sim um “regime de administração compartilhada de tributos”⁶, já que os tributos administrados de maneira unificada mantêm, de certo modo, suas características.

James Marins e Marcelo M. Bertoldi entendem também que o Simples Nacional é um regime especial de tributação unificada de alguns tributos e não um novo tributo. Os autores definem o Simples Nacional como:

Regime especial de tributação por estimativa objetiva, constituída em microsistema tributário, material, formal e processual, que unifica a fiscalização, o lançamento e a arrecadação de determinados impostos e contribuições de competência da União, Municípios e Distrito Federal, aplicável opcionalmente às Microempresas e

⁵ Silas SANTIAGO, *Simples Nacional*, p.32

⁶ *Ibid*, p.36

Empresas de Pequeno Porte, com o escopo de atribuir a estes contribuintes tratamento fiscal diferenciado e favorecido, em caráter parcialmente substitutivo ao regime substitutivo geral e compulsório.⁷

Mais adiante corroboram com a afirmação que o Simples Nacional “não é tributo novo, mas forma nova de arrecadar tributos velhos, caracterizada por ser sistema opcional de apuração (por estimativa objetiva), fiscalização (compartilhada), lançamento (unificado) e arrecadação (conjunta)”⁸.

Carlos Renato Cunha, em aprofundado estudo sobre a aplicação do princípio da praticabilidade no Simples Nacional, fixa a ideia de que o regime simplificado equivale à soma de normas jurídicas diversas, e conclui:

... que o SIMPLES é forma de aplicação da praticabilidade tributária, que já é requerida pela redação dos enunciados prescritivos dos arts. 146, III, "d" e 179 da CR/88, dos quais se extrai norma de competência legislativa que permite ao legislador complementar nacional o estabelecimento de um regime tributário distinto no que tange a impostos e contribuições, em favor das micro e das pequenas empresas, de cunho simplificado em relação ao regime normal dos demais contribuintes, com arrecadação centralizada e unificada, vale dizer, norma de competência que permite a simplificação da execução de norma hierarquicamente superior. E isso é corroborado pela literalidade dos enunciados constantes da LC 123/06, que institui regime que implica o recolhimento conjunto de oito tributos diferentes.⁹

Deste modo, após estas considerações define-se a natureza jurídica do Simples Nacional como um regime especial unificado e compartilhado de arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos devidos pela microempresa e empresa de pequeno porte. Tal regime engloba uma cesta de tributos federais, estaduais e municipais, conforme previsto no art. 12 da Lei Complementar 123/2006, que serão enumerados no tópico seguinte.

Como forma de corroborar este entendimento e descartar a ideia de tratar-se de novo tributo, destaca-se o papel da competência residual da União, prevista no art. 154, I, para a instituição de novos tributos. Segundo tal preceito, somente a União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

⁷ James MARINS e Marcelo M. BERTOLDI, *Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado*, p. 68

⁸ *Ibid*, p. 74

⁹ Carlos Renato CUNHA, *O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo*, p. 402-403

1.3 Principais Características do Simples Nacional

A Lei Complementar nº 123/06, instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (arts. 1º ao 89) e em seu interior o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional (arts. 12 ao 41). Destaca-se com isto, que esta lei complementar não abrange somente o regime tributário simplificado, mas também outros comandos importantes relativos às microempresas e empresas de pequeno porte. Nela estão inseridas regras direcionadas ao favorecimento no cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições realizadas pelo Poder Público, estímulos à inovação tecnológica e ao associativismo, acesso à justiça e outras previsões que promovam um tratamento favorecido às micro e pequenas empresas. Como bem observou Glauco Lubacheski de Aguiar:

... verifica-se a diferença existente entre o “Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte” e o “Simples Nacional”: este é apenas parte daquele. O primeiro é a disciplina completa e integral das empresas de menor potencial econômico, que abarca todas as normas jurídicas veiculadas pela lei, refletindo nos mais diversos “ramos” do direito. O segundo é a parte que fixa o “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte”, isto é, disciplina a tributação desta categoria empresarial.¹⁰

Apesar de estarem englobados no mesmo texto legal e de se relacionarem os regimes não se confundem necessariamente. Vejamos, o contribuinte pode estar enquadrado como microempresa e não optar pelo Simples Nacional, ou seja, ele pode se utilizar de outros benefícios previstos no estatuto, como por exemplo na área trabalhista ou licitatória e não preencher os requisitos necessários para ser incluso no regime simplificado. Não há relação de dependência jurídica entre a adesão ao regime simplificado e a obtenção de tratamento favorecido em um processo licitatório.

Após fixado esta diferença deve-se concentrar a atenção no regime do Simples Nacional que está regulado no capítulo IV da Lei Complementar 123/06, intitulado “Dos Tributos e Contribuições”. O capítulo está dividido em 13 seções, a seguir descritas.

Na primeira seção (art. 12 ao 16) são tratadas a instituição e abrangência do regime, os tributos nele incluídos, algumas isenções e a forma como o contribuinte poderá optar pelo regime simplificado.

¹⁰ Glauco Lubacheski de AGUIAR, *Tributação Extrafiscal e Intervenção Econômica*, p. 184

Na seção II (art. 17) se encontram estabelecidas as vedações ao ingresso no Simples Nacional. Na seção III (art. 18 ao 20) estão previstas as alíquotas e base de cálculo do sistema, além da previsão nos §§ 20 a 21, do art. 18, da forma de concessão de isenção de ICMS, tema a ser mais aprofundado neste trabalho.

Na seção IV (art. 21 ao 21-B) é tratada a forma de recolhimento dos tributos devidos e na seguinte (art. 22) a forma de repasse do produto da arrecadação entre os Municípios, Distrito Federal, Estados e Instituto Nacional de Seguro Social - INSS.

A seção VI (art. 23 e 24) aborda os créditos de impostos sujeitos ao princípio da não-cumulatividade e a seção VII (art. 25 a 27) as obrigações fiscais acessórias a que estão sujeitos os optantes.

A seção VIII (art. 28 a 32) traz as formas de exclusão do regime simplificado; a seção IX (art. 33) trata da fiscalização; a seção X (art. 34) da omissão de receita; a XI (art. 35 a 38-B), dos acréscimos legais; a XII (art. 39 a 40) do processo administrativo fiscal e finalmente a seção XIII (art. 41) que trata do processo judicial no tocante ao regime simplificado.

Pode-se enumerar as seguintes características do regime simplificado:

a) unificação da arrecadação, da fiscalização e da cobrança dos oito tributos abrangidos pelo Simples Nacional, sendo de competência da União: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ; Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; Contribuição para o PIS/Pasep; Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. De competência dos Estados e Distrito Federal o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. De competência dos Municípios: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

b) obrigatoriedade de participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios no regime, ao contrário do regime anterior em que a participação era opcional.

c) gestão compartilhada entre os entes federativos por meio do Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN.

d) a base de cálculo dos tributos será deslocada para a receita bruta auferida ou efetivamente recebida, dependendo do regime da opção escolhido pelo contribuinte, competência ou caixa, respectivamente.

e) facultatividade de opção para o contribuinte.

f) autonomia operacional de cada ente federado nas empresas de sua jurisdição, podendo exercer o controle das obrigações principais e acessórias.

Pode-se verificar que o tratamento tributário diferenciado e favorecido dispensado à microempresa e empresa de pequeno porte trouxe vantagens e benefícios para este segmento embora ainda suscite muitas dúvidas que deverão ser sanadas para que se concretize este que é um dos objetivos da ordem econômica nacional previstos na Constituição Federal de 1988.

São inúmeras as questões em aberto quanto a matéria tributária no regime simplificado em contraposição ao regime normal de tributação. Dentre estes, se coloca a possibilidade ou não da aplicação da isenção objetiva no ICMS no momento da segregação da receita bruta para o cálculo do valor do imposto devido no Simples Nacional. Na próxima seção, com o intuito de se buscar uma solução para esta indagação será apresentada a posição da doutrina sobre o fenômeno da isenção e será tratado também das disposições normativas relativas à concessão de isenção em matéria de ICMS e no Simples Nacional.

2. A ISENÇÃO OBJETIVA NO ICMS

2.1 A isenção na doutrina

O Código Tributário Nacional, Lei 5172, de 25/10/66, em seu capítulo V, do título III, do Livro II que trata das Normas Gerais de Direito Tributário prevê como modalidades de exclusão do crédito tributário a isenção e a anistia.

A Lei Complementar 123/06 tem o mesmo status hierárquico que o Código Tributário Nacional, no caso, ambas são leis complementares que tratam de norma geral em matéria de legislação tributária. A Lei Complementar 123/06 prevalece para os contribuintes optantes pelo regime do Simples Nacional, por tratar-se de lei específica para este segmento. O Código Tributário Nacional se aplica aos contribuintes que estão fora do regime diferenciado, ou seja, aos demais contribuintes. De modo geral, não deverá haver conflito entre ambas, caso ocorra, a Lei Complementar 123/06 derroga o Código Tributário Nacional naquilo que forem incompatíveis pelo uso do critério da posterioridade e da especialidade.

A Doutrina formulou diversas teses para explicar a fenomenologia da isenção e de que forma ela impede a imposição tributária. Antes de analisar as implicações da isenção objetiva no Simples Nacional faz-se necessário uma análise da posição da doutrina a respeito do tema.

A doutrina tradicional apresenta a isenção como dispensa do pagamento do tributo devido. Isto se daria porque em um primeiro momento haveria o surgimento da obrigação tributária pela ocorrência do fato jurídico tributário, e em seguida, a norma de isenção agiria para dispensar o pagamento do tributo. Por esta teoria a isenção surgiria após o nascimento da obrigação tributária e antes que houvesse o lançamento ela excluiria o crédito. Na análise desta doutrina, Luís Eduardo Schoueri assim expressou:

A doutrina tradicional, apoiada nas lições de Rubens Gomes de Souza, entende que haveria dois momentos cronologicamente não coincidentes: incidência da norma tributária num primeiro momento e incidência da norma isentiva num segundo, daí a conclusão de que “a isenção pressupõe a incidência [da norma tributária], porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido”.

É este o entendimento de Bernardo Ribeiro de Moraes: “a isenção tributária consiste num favor concedido por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há a concretização do fato gerador do tributo sendo este devido, mas a lei dispensa seu pagamento”.

Não divergia Amílcar de Araújo Falcão, para quem, na isenção, “há incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a

apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário”.¹¹

Paulo de Barros Carvalho, em elaborada crítica sobre a teoria da isenção, não vê sustentabilidade na tese da dispensa de tributo devido pelo fato de que:

... se dá a incidência da regra-matriz, surge a obrigação tributária e, logo a seguir, acontece a desoneração do obrigado, por força da percussão da norma isentiva. O preceito da isenção permaneceria latente, aguardando que o evento ocorresse, que fosse juridicizado pela norma tributária, para, então, irradiar seus efeitos peculiares, desjuridicizando-o como evento ensejador de tributo, e transformando-o em fato isento. Essa desqualificação factual seria obtida mediante a *exclusão do crédito*, outra providência logicamente impossível. Traduz, na verdade, uma cadeia de expedientes imaginativos, para amparar uma inferência absurda e contrária ao mecanismo da dinâmica normativa.¹²

Prossegue o autor enfatizando que não há uma cronologia na atuação de normas vigentes que tratam do mesmo fato, seria atribuir uma velocidade maior à regra-matriz de incidência tributária, ou seja, esta chegaria primeiro ao evento e depois viria a norma de isenção. Outra teoria que para o autor deve ser evitada é a isenção como favor legal, porque a outorga de isenção é pautada não no interesse privado e sim no interesse público.

Outra vertente teórica, capitaneada por José Souto Maior Borges¹³, sustenta que não há distinção entre não-incidência e isenção. A não-incidência pode ser pura e simples ou qualificada. Enquanto a primeira está fora do âmbito de competência do ente tributante, a segunda pode se dar de duas formas: pela isenção que configura hipótese de não-incidência legalmente qualificada ou por meio da imunidade que configura hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada. Dessa forma, haveria a categoria de incidência de um lado e a não-incidência de outro. A lei ao definir os casos de incidência tributária pode ao mesmo tempo prever as hipóteses em que não haverá o surgimento do vínculo da obrigação.

Luís Eduardo Schoueri¹⁴ traz uma crítica a teoria de Souto Maior em vista deste não explicar o que seria uma não incidência por lei, embora considere a tese da não incidência legalmente qualificada mais forte que a da doutrina tradicional da mera dispensa do pagamento de tributo.

Paulo de Barros Carvalho também criticou o conceito de isenção como hipótese de não incidência legalmente qualificada, pois:

Padece do vício da definição pela negativa e não explica como se dá a harmonização com a norma de incidência tributária, ainda que saibamos que nos fundamentos

¹¹ Luís Eduardo SCHOUERI, *Direito Tributário*, p. 233

¹² Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 447

¹³ José Souto Maior BORGES, *Teoria Geral da Isenção*, p. 155

¹⁴ *Ibid*, p. 649

dessa ideia repouse a presteza da regra de isenção, que se antecipa à de tributação para impedir que, do fato, exsurja o dever de recolhimento do tributo.¹⁵

A moderna teoria sobre a isenção tem em Paulo de Barros Carvalho um de seus expoentes. Segundo o autor a regra-matriz de incidência surge a partir de um plexo de normas legais em que cabe ao intérprete construir a interpretação da norma. Deste modo, para se cogitar de um campo de incidência tributária é preciso considerar todos os textos legais, inclusive os que tratam de isenção. Assim a isenção atua no próprio campo normativo ao mutilar a incidência. As isenções tributárias se enquadram em regras de estrutura e não em regras de comportamento, deste modo, por pertencerem à classe das regras de estrutura, as normas de isenção modificam a regra-matriz de incidência, esta sim, pertencente à classe das regras de comportamento. A forma como a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência se dá pelo fato da norma de isenção investir contra um ou mais dos critérios da regra-matriz, mutilando-os parcialmente. Salienta-se que não pode haver a supressão total do critério, pois deste modo a regra-matriz seria destruída, tornando-se inválida no sistema. O que a isenção faz é “subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente.”¹⁶

O instituto da isenção como visto é controvertido. São várias as teorias que tratam do tema e apontam diversas definições para sua natureza jurídica. Em vista disto entende-se a isenção como uma forma de desoneração tributária, que deve ser estabelecida em lei e com isto impedir a produção dos efeitos da norma de incidência tributária. Destaca-se que só pode isentar quem tem o poder de tributar.

Após estas breves considerações sobre o tema da isenção surge a necessidade de se conceituar a isenção objetiva neste contexto. Embora tenha a doutrina apresentado algumas classificações sobre o fenômeno da isenção não é o objetivo deste trabalho se aprofundar nelas. O que é de interesse por ora é o tratamento dado a isenção objetiva, que se fará a seguir.

2.2 A isenção objetiva

O ato de classificar segundo TOMAZINI “consiste num ato humano, de distribuir objetos em classes (grupos ou conjuntos) de acordo com semelhanças e (diferenças) que existem entre eles. É reunir elementos sobre um mesmo conceito.”¹⁷

¹⁵ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 448

¹⁶ *Ibid*, p. 449

¹⁷ Aurora Tomazini de CARVALHO, *Curso de Teoria Geral do Direito*, p. 337

O ato de classificar pode se dar de diferentes formas dependendo do ângulo de análise escolhido pelo pesquisador. Em relação a classificação da isenção, devido a sua complexidade estrutural e a variedade de formas em que esta pode se manifestar, são numerosas as formas de classificação que se pode estabelecer. A classificação pode ser quanto a forma de concessão (em caráter geral ou específico), quanto à natureza (condicionada ou incondicionada), quanto ao prazo (por prazo certo ou indeterminado), quanto a área de abrangência (ampla ou restrita), quanto aos tributos que alcançam (geral ou especial), quanto ao elemento que se relacionam (objetiva ou subjetiva).

Neste tópico, dado a necessidade de restringir o objeto a ser tratado, será abordada especificamente a isenção objetiva. A norma de isenção dita objetiva ou real, tem por finalidade exonerar determinados objetos (mercadorias ou bens) enquanto a norma de isenção subjetiva ou pessoal tem por alvo determinadas pessoas.

Segundo Deonísio Koch as isenções objetivas são aquelas vinculadas ao fato material sem que se leve em consideração as condições pessoais do indivíduo que dela se beneficia. Se há uma lei que isente do ICMS determinado produto, não importa quem promove a operação.¹⁸

Um exemplo de isenção objetiva pode ser encontrado no art. 2º do Anexo 2 do Regulamento do ICMS de Santa Catarina que prevê a isenção para os produtos hortifrutícolas em estado natural. A norma exonerativa impede que as operações com estes produtos sejam tributadas.

A classificação das isenções em objetivas e subjetivas tem como base os elementos estruturais da relação tributária. No magistério de José Souto Maior Borges a isenção “relaciona-se com o elemento objetivo do fato gerador”. Prossegue o autor que “por meio da regra jurídica que isenta é retirado do campo de incidência do tributo algum bem, abstraindo-se considerações de ordem pessoal.”¹⁹

2.3 Disposições normativas relativas à concessão de isenção em matéria de ICMS

A isenção como as demais formas de benefícios fiscais, só poderá ser concedida por meio de lei específica da pessoa que tenha competência para tributar. Este comando advém do

¹⁸ Deonísio KOCH, *Manual do ICMS*, p. 175

¹⁹ José Souto Maior BORGES, *Teoria Geral da Isenção*, p. 258

art. 150, §6º, do texto constitucional que ressalva, no caso do ICMS, a necessidade deste tributo se submeter as regras previstas no art. 155, §2º, XII, “g”, do mesmo diploma legal. A previsão contida neste último dispositivo constitucional citado prescreve que caberá à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Este dispositivo dispõe sobre a forma como os Estados e Distrito Federal concederão e revogarão os benefícios fiscais em matéria de ICMS. Deste modo a Constituição Federal exigiu lei complementar para disciplinar de que forma as citadas entidades da Federação deliberarão sobre o tema.

A lei complementar em questão é a Lei Complementar n. 24 de 07 de janeiro de 1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Esta lei, em que pese ter sido editada antes da Constituição Federal de 1988, na ausência de outra promulgada que trate do tema, foi recepcionada pelo novo ordenamento constitucional (art. 34, §§ 4º e 5º), embora sofra constantes discussões acerca de alguns de seus comandos.

Um dos pontos fundamentais desta lei é a previsão da obrigatoriedade da celebração e ratificação de convênios entre os Estados e Distrito Federal para a concessão dos benefícios fiscais em matéria de ICMS. O motivo é que o ICMS se trata de um tributo com características nacionais e composto de uma diversidade de legislações que embora similares têm suas particularidades, já que cada unidade da Federação é competente para instituí-lo.

O art. 1º da Lei Complementar 24/75 determina que “as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei”. Como se vê a concessão dos benefícios fiscais, pelos Estados e Distrito Federal, é um ato complexo que depende além da celebração do convênio, a sua ratificação.

Conforme previsto na Lei Complementar 24/75 o instrumento inicial para a concessão de uma isenção, em matéria de ICMS, é o convênio. O termo convênio significa “convenção, ajuste, acordo, pacto”.²⁰ De acordo com o art. 100, IV, do CTN os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos.

²⁰ Aurélio B. de Hollanda FERREIRA . *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*, p. 547

O Ministro Celso de Mello²¹ assim se manifestou a respeito dos convênios:

... instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS - destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão. O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS.

Os convênios são celebrados no Conselho Nacional de Política Fazendária- CONFAZ, em que cada Estado e o Distrito Federal têm assento. A celebração de convênio no CONFAZ é pressuposto básico para a concessão de isenção ou outro benefício fiscal. Com ele é dada a autorização para que o ente federado conceda o benefício, entretanto, é necessária a ratificação por parte do Poder Legislativo.

2.4 Disposições normativas relativas à concessão de isenção em matéria de ICMS na Lei Complementar 123/06

Cabe neste item a análise do papel reservado ao Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) como órgão com poderes de administração do Simples Nacional.

São três as instâncias responsáveis pela gestão do tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às ME e EPP. Ao CGSN caberá tratar dos aspectos tributários do Estatuto, ou seja, das regras do próprio Simples Nacional. Ao Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios – CGSIM, caberá o processo de registro e de legalização de empresários e de pessoas jurídicas e ao Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte os demais aspectos do Estatuto.

O CGSN é um órgão colegiado vinculado ao Ministério da Fazenda, é composto por quatro representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que representam a União, dois representantes dos Estados e Distrito Federal e dois dos Municípios. Aos representantes da União caberá a presidência e coordenação. A indicação dos representantes dos Estados e Distrito Federal no CGSN caberá ao CONFAZ.

²¹ ADI-MC n. 1247/PA. Pleno. Relator Min. Celso de Mello. DJ 08.09.1995

O CGSN tem competência para regulamentar a opção, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, recolhimento e demais itens relativos ao Simples Nacional. Suas decisões são veiculadas por meio de resoluções, que subordinam tanto os contribuintes quanto as administrações tributárias. A tarefa de disciplinar o Simples Nacional é complexa diante do seu alcance, pois além de abranger um grande número de empresas, este regime deve conciliar os interesses das três esferas de governo.

Importante salientar que na Lei Complementar 123/06 não há delegação legislativa, ou seja, os instrumentos normativos expedidos pelo CGSN não têm autonomia sobre a lei, eles devem se submeter a lei. Impera evidentemente o princípio da legalidade em que, o ato expedido por este órgão limita-se a disciplinar o previsto na própria lei complementar, sem estendê-la ou restringi-la.

Dentre as competências do CGSN, destaca-se a de regulamentar a concessão de isenções. O art. 3º, III, do Decreto n. 6038, de 07/02/07, posteriormente modificado pelo Decreto n. 8217, de 28/03/14, traz em seu bojo, que cabe a este órgão:

III - regulamentar a opção, exclusão, vedações, tributação, fiscalização, arrecadação e distribuição de recursos, cobrança, dívida ativa, recolhimento, rede arrecadadora, fatores modificadores da base de cálculo, tributação por valores fixos, **isenções** e reduções, abrangência, restituição, compensação, consultas de tributos de competência estadual e municipal, processos administrativos e judiciais, regimes de apuração de receita, cálculo, declarações e outras obrigações acessórias, parcelamento e demais matérias relativas ao Simples Nacional, incluído o Microempreendedor Individual; (grifo nosso)

A redação original da Lei Complementar 123 traz no art. 18, §20º, especificamente em relação à isenção:

§ 20. **Na hipótese em que o Estado, o Município ou o Distrito Federal concedam isenção** ou redução do ICMS ou do ISS devido por microempresa ou empresa de pequeno porte, ou ainda determine recolhimento de valor fixo para esses tributos, na forma do § 18 deste artigo, será realizada redução proporcional ou ajuste do valor a ser recolhido, **na forma definida em resolução do Comitê Gestor.** (grifo nosso)

Em 2008, com a promulgação da Lei Comp. 128, de 19/12/08, com vigência a partir de 2009, a previsão do art. 18, §20º, foi mantida e acresceu-se o § 20-A, assim exposto:

§ 20-A. A concessão dos benefícios de que trata o § 20 deste artigo poderá ser realizada:

I - mediante deliberação exclusiva e unilateral do Estado, do Distrito Federal ou do Município concedente;

II - de modo diferenciado para cada ramo de atividade.

Com isto, a concessão de isenção pela unidade da Federação foi facilitada. A concessão depende da mera deliberação exclusiva e unilateral do Estado, Distrito Federal ou do Município concedente.

Em 2014, com a promulgação da Lei Complementar 147, de 07/08/2014, o art. 18 sofreu um novo acréscimo, com a inclusão do § 20-B:

§ 20-B. A União, os Estados e o Distrito Federal poderão, em lei específica destinada à ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, estabelecer isenção ou redução de COFINS, Contribuição para o PIS/PASEP e ICMS para produtos da cesta básica, discriminando a abrangência da sua concessão.

Diferentemente do chamado regime normal de tributação em que há a necessidade de celebração de convênio entre as unidades da Federação para a concessão de isenção de ICMS, no Simples Nacional a própria Lei Complementar 123 reservou ao CGSN a regulamentação destas concessões. Para esta regulamentação, o CGSN editou as resoluções nº 05/2077, 52/2008 e 94/2011, que dispunham entre outros assuntos, sobre a concessão de benefícios no Simples Nacional. A resolução do CGSN 94/11, que regulamenta o Simples Nacional, prevê a respeito da isenção:

Art. 31. O Estado, o Distrito Federal ou o Município tem competência para, com relação à ME ou à EPP optante pelo Simples Nacional, na forma prevista nesta Resolução: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, §§ 18, 20 e 20-A)

I - **conceder isenção** ou redução do ICMS ou do ISS;

II - estabelecer valores fixos para recolhimento do ICMS ou do ISS.

Art. 32. A concessão dos benefícios previstos no art. 31 poderá ser realizada: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 20-A)

I - mediante deliberação exclusiva e unilateral do Estado, do Distrito Federal ou do Município concedente;

II - de modo diferenciado para cada ramo de atividade.

§ 1º Na hipótese de o Estado, o Distrito Federal ou o Município conceder isenção ou redução do ICMS ou do ISS, à ME ou à EPP optante pelo Simples Nacional, o benefício deve ser concedido na forma de redução do percentual original do ICMS ou do ISS constante das tabelas dos Anexos I a V e V-A. (grifo é nosso)

Com a previsão na própria Lei Complementar há permissão para que os Estados e Distrito Federal criem no âmbito do ICMS as isenções que julgarem conveniente. A questão que fica é poderia esta isenção atingir determinado produto, isto é, uma isenção objetiva poderia ser instituída pelo estado ou distrito federal ou somente seria possível a isenção por faixa de receita bruta.

A seguir trataremos da forma como se fará a segregação de receita de modo a aplicar a isenção no cálculo do tributo devido.

3. ANÁLISE DA SEGREGAÇÃO DA ISENÇÃO NO SIMPLES NACIONAL

3.1 Forma da tributação no regime simplificado, segregação e cálculo do tributo

Para a efetividade da simplificação da cobrança dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional criou-se uma metodologia “complexa” para a apuração da base de cálculo e da alíquota aplicável, com um leque de detalhes considerável que leva a numerosas exceções. O art. 18 da Lei Complementar 123/06, com seus 26 parágrafos traz os comandos relativos a apuração da base de cálculo e alíquotas. Tal complexidade decorre da necessidade de envolver de forma simultânea na apuração do valor devido, além dos oito tributos que o regime comporta, um conjunto amplo das mais diversas atividades empresarias. Não é intenção do presente trabalho tecer comentários que esmiúcem pormenorizadamente todas as particularidades do sistema de cálculo, apenas traçar um esboço que permita ao leitor compreender as suas principais características e demonstrar a implicação no cálculo do valor devido dos efeitos da isenção objetiva do ICMS.

As principais características do regime simplificado compreendem: apuração e recolhimento mensal; alíquota determinada em consonância com a receita bruta anual e incidência sobre a receita bruta mensal. Vejamos mais detalhadamente cada uma delas.

a) apuração e recolhimento mensal: o contribuinte optante deverá apurar mensalmente o valor devido para fins de recolhimento, que também se dará de forma mensal. A apuração será realizada por meio de “documento único de arrecadação”, que é uma modalidade de lançamento por homologação, de caráter declaratório da receita bruta do optante. Devido a complexidade que envolve a apuração está previsto no art. 18, §15 a disponibilização de um sistema eletrônico para realização do cálculo simplificado do valor mensal devido referente ao Simples Nacional.

b) alíquota determinada sobre a receita bruta anual: ainda que a apuração seja mensal, para se chegar a alíquota a ser aplicada deve se levar em conta a receita bruta anual, baseada nos 12 meses anteriores ao período de apuração em questão. Se a empresa tiver menos de 12 meses de atividade, se considera a média dos meses de efetiva atividade. Para a determinação da alíquota, o contribuinte deverá se enquadrar-se em uma das diversas tabelas que integram a

Lei Complementar. Estas tabelas se referem as diferentes atividades econômicas (comércio, indústria, prestação de serviços e locação de bens móveis). Em cada tabela, disposta por atividade, estão relacionadas as alíquotas e faixas de receita bruta correspondentes. Aqui se observa a progressividade das alíquotas por faixa de receita bruta. Importante salientar que, conforme observou Silas Santiago a alíquota no Simples Nacional corresponde ao “somatório de percentuais relativos a cada tributo abrangido pelo regime”²² e constantes nas tabelas anexas à Lei Complementar 123/06.

c) incidência sobre a receita bruta mensal: com a alíquota determinada, apura-se a base de cálculo mensal de acordo com dois critérios postos à disposição do contribuinte: a receita bruta auferida ou receita recebida no mês. A primeira se refere ao regime de competência e leva em conta o valor das notas fiscais emitidas no mês enquanto a segunda se fere ao regime de caixa e nele são consideradas as receitas efetivamente recebidas. Esta opção se dará para todo o ano-calendário.

Após a exposição em linhas gerais sobre o cálculo do valor devido é necessário que se entenda a forma como se aplica a segregação de receitas dentro deste cálculo. Entende-se por segregação da base de cálculo, conforme Silas Santiago, a:

...separação, classificação ou particionamento de valores’ para que se dê a cada parte o tratamento tributário adequado. Por ‘tratamento tributário adequado’ entenda-se o enquadramento correto de cada parcela da receita bruta nos Anexos da LC nº 123, de 2006, além da prestação de informações que permitem a consideração de fatores que alteram a base de cálculo ou a incidência de determinados tributos”²³

A segregação se dá basicamente de duas formas. Em primeiro lugar, é preciso segregar as receitas de acordo com os anexos presentes na Lei Complementar 123/06, é na segregação da base de cálculo o momento em que há a separação das parcelas da receita bruta que estarão sujeitas às diferentes alíquotas. O total das parcelas segregadas deve representar sempre a base de cálculo do mês. Em segundo lugar, deve-se informar os fatos que alteram a incidência dos tributos no regime, a exemplo, das isenções, reduções de base de cálculo, valor fixo de ISS ou ICMS, imunidades e outros. Este segundo tipo de segregação serve para beneficiar o optante pois reduz o valor do tributo devido.

²² Silas SANTIAGOS. *Simples Nacional: O Exemplo do Federalismo Fiscal Brasileiro*, p. 148

²³ *Ibid*, p. 156

3.2 Exemplos de aplicação da isenção objetiva nos entes federados

De maneira geral a isenção do ICMS para as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional é instituída por faixa de receita bruta. Desta forma a norma isentiva leva em consideração determinada faixa de receita bruta em que se enquadra o contribuinte, não importando o produto e a atividade. Como exemplo, o contribuinte optante cuja receita bruta acumulada no ano-calendário anterior seja igual ou inferior a determinada faixa de receita bruta ficaria isento da parcela relativa ao ICMS. Alguns estados instituíram faixas de receita bruta nas quais os optantes são isentados da parcela relativa ao ICMS. Cita-se alguns com a respectiva norma instituidora: Alagoas (art. 748-J, Decreto 3989/08), Amazonas (art. 14, Lei 3151/07), Bahia (art. 4º, Lei 10406/07), Paraná (art. 1º, Decreto 1190/07), Sergipe (art. 1º, Lei 6.192/07), Rio Grande do Sul (art. 2º, I, Lei 13036/08)²⁴.

O Comitê Gestor do Simples Nacional exemplificou no Anexo VIII da Resolução CGSN nº 94, de 29/11/11²⁵, um exemplo de aplicação da isenção no regime simplificado. No caso, podemos ver que há previsão de isenção para o optante que auferir uma receita bruta de até R\$ 180.000,00, nos doze meses que antecedem o período de apuração a ser calculado.

QUADRO II DO ANEXO VIII DA RESOLUÇÃO CGSN Nº 94, DE 29 DE NOVEMBRO DE 2011			
ICMS – HIPÓTESE DE ISENÇÕES E REDUÇÕES NAS BASES DE CÁLCULO			
(exemplo nas três primeiras faixas de faturamento)			
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Percentual de ICMS na LC 123/2006	Percentual de ICMS a ser observado pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional no Estado X	Percentual de redução a ser informado no PGDAS
Até 180.000,00	1,25%	O Estado concedeu isenção para essa faixa de receita bruta	INFORMAR ISENÇÃO
De 180.000,01 a 360.000,00	1,86%	0,78%	58,06%
De 360.000,01 a 540.000,00	2,33%	0,99%	57,51%

Embora seja esta a forma preconizada pelo CGSN, o Estado de São Paulo adotou um caminho diferente. Em que pese as discussões a respeito da possibilidade de ser a isenção

²⁴ Alfredo Portinari MARANCA e Mauro Hidalgo, *Regulamento do Simples Nacional Comentado*, p. 225

²⁵ BRASIL. Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional n. 94, de 29 de novembro de 2011. Dispõe sobre o Simples Nacional. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2011/CGSN/Resol94.htm>>

estendida para os optantes do Simples Nacional, o referido estado editou o Decreto nº 56.338, de 27/10/10²⁶ em que prevê:

Artigo 1º - Fica acrescentado o parágrafo único ao artigo 8º do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, com a seguinte redação:

“Parágrafo único - As isenções previstas no Anexo I aplicam-se, também, às operações e prestações realizadas por contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - “Simples Nacional”.” (NR);
Artigo 2º - Ficam convalidados os procedimentos adotados, até 31 de outubro de 2010, pelos contribuintes sujeitos às normas do “Simples Nacional”, relativamente às operações e prestações previstas no Anexo I do Regulamento do ICMS. (grifo é nosso)

O decreto foi fundamentado no disposto no § 20-A do artigo 18 da Lei Complementar 123/06 e com isso São Paulo aplicou o princípio da isonomia a todos os contribuintes, optantes ou não. A receita proveniente da venda dos produtos isentos deve ser segregada para que não ocorra a incidência da tributação sobre eles.

Opondo-se a posição adotada por São Paulo, a maioria dos estados negam a possibilidade de a empresa optante excluir da receita bruta tributável a receita oriunda das operações com produtos isentos. A justificativa para tal posicionamento é que não se pode aplicar benefícios fiscais previstos na legislação estadual do ICMS, se a Lei Complementar nº 123/2006 não dispuser a respeito, como é o caso de uma isenção objetiva para um determinado produto.

3.3 A posição de SC no contexto

O segmento das micro e pequenas empresas tem historicamente uma ativa participação no desenvolvimento econômico do Estado de Santa Catarina. Numa retrospectiva histórica, houve também no estado uma legislação voltada ao tratamento tributário diferenciado a este segmento. Em 1985, com a promulgação da Lei n. 6.569, de 21/06/1985, foi instituído o "Estatuto da Microempresa Catarinense", nela se previa o tratamento tributário diferenciado às micro e pequenas empresas. Posteriormente, foi editada uma sucessão de leis estaduais que tratavam deste tema para fins de ICMS. São elas: Lei Estadual n. 8.243, de 17/04/1991, que revogou a lei n. 6.569/85; lei n. 8.378, de 25/10/1991, que revogou a lei n. 8.243/91; lei n.

²⁶ São Paulo. Decreto n. 56338, de 27/10/10. Introduce alteração no RICMS/SP. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2010/decreto-56338-27.10.2010.html>>

9.830, de 16/02/95, que revogou a lei n. 8.378/91. Em 2000, promulgou-se a lei n. 11.398, de 08/05/00 que além de revogar a lei n. 9.830/95, criou o chamado Simples/SC. Este regime coexistia com o Simples Federal, pois o Estado não havia firmado convênio com a União para unificar a cobrança do ICMS com os tributos federais.

Em pesquisa na legislação estadual vigente à época não foi encontrada previsão para que fosse segregado da base de cálculo do ICMS devido no regime simplificado a possibilidade de abatimento/exclusão do cálculo do imposto devido sobre a receita bruta tributável, ou seja, o imposto era calculado sobre a receita tributável mensal sem possibilidade de exclusão no valor devido das operações ou prestações isentas.

Na época, o contribuinte optava de forma independente para cada regime. Poderia optar por enquadrar-se no antigo Simples Federal e recolher o valor devido segundo as regras daquele regime (que só abarcava como já foi dito, os tributos federais) e optar ou não pelo Simples /SC (no caso exclusivo do ICMS). Neste caso se optasse por recolher o ICMS pelo regime do Simples/SC teria que recolher o ICMS devido levando em conta toda a receita tributável mensal, com algumas exceções, nas quais não se incluía a exclusão de receita de produtos sujeitos a isenção objetiva. Em contrapartida, não sendo vantajoso, o contribuinte não era obrigado a optar pelo regime simplificado previsto no Simples/SC, ficando no regime normal previsto para os demais contribuintes. Deste modo, não recolheria o ICMS, quando a operação estivesse sujeita a uma isenção objetiva.

Com o advento da Lei Complementar 123/06 foi estabelecido normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Esta nova legislação revogou as legislações anteriores que dispunham sobre os regimes próprios, dentre eles o Simples/SC, tornando obrigatória a unificação dos regimes. Para adequar o ordenamento jurídico do estado ao novo Estatuto, as leis n. 14.264, de 21/12/07, e n. 14.461, de 10/06/08, revogaram a lei n. 11.398/00.

Com a nova legislação não foi previsto em Santa Catarina nenhuma forma de isenção para os contribuintes optantes pelo Simples Nacional, ou seja, nem em termos de faixa de receita bruta e muito menos possibilidade de aplicação de isenção objetiva prevista para os demais contribuintes.

A única exceção que possibilita segregação da receita tributável mensal um valor que reduza a parcela do ICMS devido no Simples Nacional, mediante a aplicação de uma isenção

objetiva, é a prevista no Anexo 2, art. 141-A do Regulamento do ICMS/SC²⁷, aprovado pelo Decreto n° 2.870, de 27 de agosto de 2011, assim disposto:

Art. 141-A. O valor correspondente à gorjeta fica excluído da base de cálculo do ICMS incidente no fornecimento de alimentação e bebidas promovido por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, observado o seguinte (Convênios ICMS [125/11](#) e [23/13](#)):

I – não poderá ultrapassar 10% (dez por cento) do valor da conta; e

II – deverá ser registrado no cupom fiscal com a descrição “Gorjeta” e ser cadastrado como item isento de ICMS.

§ 1º O benefício e as condições previstas neste artigo aplicam-se também aos contribuintes sujeitos às normas do regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas ou empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional. (grifo é nosso)

Embora atualmente, as disposições previstas no Regulamento do ICMS de Santa Catarina, no tocante as isenções objetivas para os contribuintes do regime normal do ICMS, não se aplicam aos optantes pelo Simples Nacional, não há impedimento de que venham a ser instituídas, a exemplo do que se adotou na legislação do estado de São Paulo, que estendeu as isenções previstas em seu regulamento também para os optantes pelo regime simplificado no estado. Repisa-se a previsão do art. art. 18, §20-A, da Lei Complementar 123/06, que dispõe que “a concessão dos benefícios de que trata o §20 deste artigo poderá ser realizada mediante deliberação exclusiva e unilateral do Estado, do Distrito Federal ou do Município concedente”.

Portanto, basta que a legislação tributária catarinense conceda também aos contribuintes optantes pelo Simples Nacional no estado, as isenções objetivas previstas para os demais contribuintes, em matéria de ICMS, para que estes venham a segregar no cálculo do valor devido no Simples Nacional o valor destas operações.

²⁷ Santa Catarina. Decreto n° 2.870, de 27 de agosto de 2011. Regula ICMS/SC. Disponível em : http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_ricms_01_00_00.htm

CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988 elencou entre os objetivos da ordem econômica nacional, dispostos no art. 170 e 179, o tratamento tributário favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte. Na busca da concretização deste objetivo várias normas jurídicas foram editadas tanto pela União quanto pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Com a promulgação da Emenda Constitucional 42, de 19/12/03, se criou o fundamento de validade para o regime jurídico-tributário mais tarde implantado pela Lei Complementar 123/06. A fim de unificar a legislação que rege a matéria, a emenda, acresceu a alínea "d" ao inciso III do art. 146 do texto constitucional. Em decorrência disto, foi promulgada a Lei Complementar 123, de 14/12/06.

A Lei Complementar n° 123/06, instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (arts. 1° ao 89) e em seu interior o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional (arts. 12 ao 41). Assim sendo o Simples Nacional está contido no texto desta lei complementar que é mais ampla abrangendo outros comandos importantes relativos às microempresas e empresas de pequeno porte.

Concluiu-se quanto à sua natureza jurídica, tratar-se o Simples Nacional não de um novo tributo e sim de um regime especial unificado e compartilhado de arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos devidos pela microempresa e empresa de pequeno porte. Este regime engloba uma cesta de tributos contendo em nível federal (IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/Pasep e Contribuição Patronal Previdenciária), em nível estadual (ICMS) e em nível municipal (ISS).

Observou-se que a isenção é uma forma de desoneração tributária, que deve ser estabelecida em lei e com isto impedir a produção dos efeitos da norma de incidência tributária.

A norma de isenção dita objetiva ou real tem por finalidade exonerar determinados objetos (mercadorias ou bens) enquanto a norma de isenção subjetiva ou pessoal tem por alvo determinadas pessoas.

As disposições normativas relativas à concessão de isenção, assim como as demais formas de benefícios fiscais, em matéria de ICMS, só poderá ser concedida por meio de lei

específica da pessoa que tenha competência para tributar. O comando advém do art. 150, §6º, do texto constitucional que ressalva, no caso do ICMS, a necessidade deste tributo se submeter as regras previstas no art. 155, §2º, XII, “g”, do mesmo diploma legal. A Constituição Federal exigiu lei complementar para disciplinar de que forma as citadas entidades da Federação deliberarão sobre o tema. A lei complementar em questão é a Lei Complementar n. 24 de 07 de janeiro de 1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Esta lei, em que pese ter sido editada antes da Constituição Federal de 1988, na ausência de outra promulgada que trate do tema, foi recepcionada pelo novo ordenamento constitucional (art. 34, §§ 4º e 5º), embora sofra constantes discussões acerca de alguns de seus comandos.

Diferentemente do chamado regime normal de tributação em que há a necessidade de celebração de convênio, entre as unidades da Federação, para a concessão de isenção de ICMS, no Simples Nacional a própria Lei Complementar 123/06 reservou ao Comitê Gestor do Simples Nacional a regulamentação destas concessões.

Conforme demonstrado, o Comitê Gestor leva em consideração, ao aplicar a isenção no cálculo do valor devido no Simples Nacional, a faixa de receita bruta em que se enquadra o contribuinte, não importando a isenção objetiva para determinado produto.

Em última análise, concluiu-se que cabe aos Estados e Distrito Federal, no tocante ao ICMS, a prerrogativa de estender aos contribuintes optantes pelo Simples Nacional isenção objetiva prevista para os contribuintes do regime normal de tributação, por meio de previsão em sua legislação conforme prediz o art. 18, §20-A, da Lei Complementar 123/06. Assim, se esta for a intenção, basta que a legislação tributária catarinense conceda também aos contribuintes optantes pelo Simples Nacional no estado, as isenções objetivas previstas para os demais contribuintes, em matéria de ICMS, para que estes venham a segregar no cálculo do valor devido no Simples Nacional o valor destas operações.

BIBLIOGRAFIA

- AGUIAR, Glauco Lubacheski de. **Tributação extrafiscal e intervenção econômica**: uma análise concorrencial dos convênios interestaduais de ICMS e do Simples nacional. 2008. 220 p. Dissertação (Mestrado em Direito) Universidade de Marília.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 1980.
- BRASIL. Lei Complementar n. 123 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm
- _____. Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional n. 94, de 29 de novembro de 2011. Dispõe sobre o Simples Nacional. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2011/CGSN/Resol94.htm>. Acesso em: 15 set. 2015.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**: o construtivismo lógico-semântico. 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013
- COSTA, Eliud José Pinto da. As Complicações Jurídicas do Simples (Lei Federal nº 9.317/96), **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 25, p. 52-59, out. 1997.
- CUNHA, Carlos Renato. **O Simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo**: limites da praticabilidade tributária. Curitiba: Juruá, 2011.
- DIAS, Caroline Said. Considerações sobre o Simples: sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 54, p. 18-25, mar. 2000.
- DINIZ Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**: teoria geral do direito civil. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- FERREIRA, Aurélio B. de Hollanda. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo: Nova Fronteira, 1999.
- KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS**: teoria e prática. 3. ed. rev. atual. Curitiba: Juruá, 2012.
- MARANCA, Alfredo Portinari; HIDALGO Mauro. **Regulamento do Simples nacional comentado**. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2012.
- MARINS James; BERTOLDI Marcelo M.. **Simples nacional**: estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte comentado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.
- SANTIAGO, Silas. **Simples nacional**: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Editora Cortez, 2013

Santa Catarina. Decreto n° 2.870, de 27 de agosto de 2011. Regula ICMS/SC. Disponível em : http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_riems_01_00_00.htm. Acesso em: 15 set. 2015.

São Paulo. Decreto n. 56.338, de 27 de outubro de 2010. Introduz alteração no RICMS/SP. Disponível em: <http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2010/decreto-56338-27.10.2010.html>>. Acesso em: 15 set. 2015.