



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E EXATAS
CAMPUS VI POETA PINTO DO MONTEIRO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

RUBENS AQUINO LINS

**UMA ANÁLISE DA APLICABILIDADE DO ICMS NO CONTEXTO DO REGIME
TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO DO SIMPLES NACIONAL**

Monteiro – PB
2013

RUBENS AQUINO LINS

**UMA ANÁLISE DA APLICABILIDADE DO ICMS NO CONTEXTO DO REGIME
TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO DO SIMPLES NACIONAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Centro de Ciências Humanas e Exatas da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), como parte dos requisitos para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Me. Lílian Perobon Mazzer

Monteiro – PB
2013

L735a Lins, Rubens Aquino.

Uma análise da aplicabilidade do ICMS no contexto do regime tributário diferenciado do simples nacional [Manuscrito] / por Rubens Aquino Lins. – 2013.

90 f. : il. color.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Humanas e Exatas, 2013.

“Orientação: Profa. Ma. Lílian Perobon Mazzer , Departamento de Ciências Contábeis”.

1. Regime tributário diferenciado. 2.

Aplicabilidade do ICMS. 3. Simples Nacional. I. Título.

21.ed. CDD 657.46

RUBENS AQUINO LINS

**O SIMPLES NACIONAL UMA ANÁLISE DA APLICABILIDADE DO ICMS NO
CONTEXTO DO SEU REGIME TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Centro de Ciências Humanas e Exatas da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), como parte dos requisitos para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em: 04 / 09 / 2013

BANCA EXAMINADORA

Lilian Perobon Mazer.

Profa. Me. **Lilian Perobon Mazer**
Universidade Estadual da Paraíba - *Campus VI*
Orientadora

Cristiane Gomes da Costa.

Profa. Me. **Cristiane Gomes da Costa**
Universidade Estadual da Paraíba - *Campus VI*
Examinadora

Edênia de Farias Souza.

Profa. Esp. **Edênia de Farias Souza**
Universidade Estadual da Paraíba - *Campus VI*
Examinadora

Dedico a meus pais, Pedro (in memorian) e Salete, pelos valores humanos e cristãos que me ensinaram além do exemplo de vida que me referenciam, aos meus irmãos, a minha esposa Nadja e aos meus filhos Pedro Neto e Maria Fernanda, fontes primárias da minha inspiração.

AGRADECIMENTOS

Ao final de uma jornada tão difícil e especial, expresso a gratidão desse momento de contentamento a Deus, pela vida e pela oportunidade que me concedeu de desfrutar desse momento e compartilhá-lo com todos que me prezam.

Aos meus companheiros e companheiras de curso, pela generosidade da convivência e pelo rico aprendizado diário que me proporcionaram ao longo da difícil jornada acadêmica.

À Universidade Estadual da Paraíba, particularmente ao corpo docente do curso que tão bem nos assistiu através da sua sabedoria e ensinamentos.

A minha orientadora, Profa. Lílian Perobon Mazzer pela generosidade e paciência, além de todo o conhecimento compartilhado.

As professoras Cristiane Gomes da Silva e Edênia de Farias Souza pela relevante contribuição que dedicaram ao trabalho.

Ao Prof. Mamadou Dieng pelos enriquecedores e saudáveis debates, sempre com muita sinceridade e visando o aprimoramento acadêmico.

E a todos que, de alguma forma, contribuíram para a efetiva realização do curso e elaboração desse trabalho.

RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo analisar se a base legal que concebeu o Simples Nacional apresenta solidez constitucional e se a inserção do ICMS no seu regime tributário diferenciado estabelece uma relação de compatibilidade. No que se refere à metodologia, em relação aos fins, utilizou-se as abordagens exploratória e descritiva, já em relação aos meios foram adotadas a pesquisa bibliográfica e o estudo de caso, este através da aplicabilidade do ICMS no ambiente Simples Nacional. Para lastrear as informações foi utilizada toda a estrutura legal vigente, desde a Constituição Federal, passando por legislação nacional, até a normatização estadual, destaque-se aí que para uma melhor racionalização dos resultados, o Estado da Paraíba referenciou algumas abordagens legais, quantitativas e financeiras. O estudo verificou inicialmente que o Simples Nacional apresentou-se de forma virtuosa como instrumento de impulso competitivo para as ME e EPP. Por outro lado, revelou certa fragilidade constitucional e legal. Evidenciou ainda imperfeições na sua formatação, suscitando possíveis ofensas ao Pacto Federativo. Verificou-se também existir forte disparidade entre a forma de tributação do ICMS no regime normal quando comparado ao regime diferenciado, o que provoca descaracterização de princípios e conceitos do imposto. Do mesmo modo, ficou demonstrado que a prática tributária do ICMS no regime tributário diferenciado apresenta repercussões, inclusive extra-fiscais, que dificultam enormemente a sua aplicação, além de explicitar linguagem imprópria no relacionamento com o regime tributário normal que prejudica o diálogo e a integração nas operações do ICMS que envolvem os dois regimes. Já em relação à prática de fiscalização dos contribuintes, por parte das administrações tributárias estaduais, a legislação do Simples Nacional gerou precarização nos controles fiscais, o que resulta em potencial supressão nas receitas tributárias dos estados.

Palavras-chave: Simples Nacional. Regime tributário diferenciado. Aplicabilidade do ICMS.

ABSTRACT

This study aimed to analyze if the legal basis that designed the Simples Nacional has constitutional solidity and if the insertion of ICMS in its differential tax regime establishes a compatibility relationship. With regard to methodology, in relation to the purposes, it was used the exploratory and descriptive approaches, referring to the means it were adopted bibliographic research and the case study, this through the applicability of ICMS in the environment Simples Nacional. To ballast information it was used all the up to date legal framework, since the Constitution, through national legislation, up to state regulation, highlighting here that for a better rationalization of the results, the State of Paraíba referenced some legal, quantitative and financial approaches. The study found initially that the Simples Nacional presented itself virtuously as an instrument of competitive impulse for ME and EPP. On the other hand, it revealed certain constitutional and legal fragility. It also emphasized imperfections on your formatting, raising possible offenses to the Federative Pact. It was checked that there was also strong disparity that exists on the form of taxation for ICMS in the normal regime when compared to the differentiated regime, which causes uncharacterization of principles and concepts of the tax. Similarly, it was shown that the practice of the ICMS tax on differential tax regime presents repercussions, including extra tax, which greatly hampers its appliance, beyond to explicit improper language in the relationship with the normal tax regime that harms the dialogue and integration in ICMS operations involving both regimes. Regarding to the practice of supervising the taxpayers, by state tax general administration, the Simples Nacional legislation generated precarious fiscal controls, resulting in potential suppression of states tax revenues.

Keywords: Simples Nacional. Differential Tax Regime. Applicability of ICMS.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Série Histórica da carga tributária brasileira (2002 a 2011)	45
Gráfico 2 – Empresas ativas na PB por regime de apuração dez/2012	47
Gráfico 3 – Evolução do CCICMS-PB por regime de apuração em 2012	48

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Carga tributária bruta 2010 e 2011 (R\$ bilhões)	44
Quadro 2 – Carga tributária por ente federativo em 2011	44

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Cálculo para recolhimento do Simples Nacional (até terceira faixa).....	31
Tabela 2 – Cálculo do ICMS para empresas optantes pelo SN na PB.....	32
Tabela 3 – Receita Tributária por Relevância do Tributo	45
Tabela 4 – Receita Tributária da Paraíba por Tributos em 2012.....	46
Tabela 5 – Contribuintes ativos por regime apuração no CCICMS-PB em 2012	46
Tabela 6 – Operação interna com mercadoria - R\$ 100,00 (TN 17%,SN 0,5%)	61
Tabela 7 – Operação interestadual PE/PB - R\$ 100,00 (TN12%,SN 1,25%).....	62
Tabela 8 – Operação interna com ST - R\$ 100,00 (MVA 50%,SN 0,5%)	63
Tabela 9 – Operação com diminuição ou majoração de carga tributária	65
Tabela 10 – Operação interestadual (PE/PB) ICMS Dif. Alíquota (SN 1,25%)	66
Tabela 11 – Operação interestadual (PE/PB) ICMS Dif. Alíquota (SN 1,25%)	67
Tabela 12 – Operação interestadual para PB Dif. Alíquota ICMS (produto isento)...	69
Tabela 13 – Operações de devolução (SN 2%)	71
Tabela 14 – Valor contábil das compras (ERN X ESN).....	72
Tabela 15 – Simulação de CT para um mesmo faturamento (ERN x ESN 3,95%)...	73
Tabela 16 – Resultado prático do ICMS semelhante ao IVA.....	74
Tabela 17 – Cálculo prático para comparar CT no RN e SN.....	75
Tabela 18 – Venda (liquidação) valor igual/inferior a compra (ERN x ESN 2%)	76
Tabela 19 – Total de vendas inferior ao total de compras no mês (ERN x ESN 2%)	77

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CCICMS/PB	Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Paraíba
CF/88	Constituição Federal de 1988
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CMV	Custo das mercadorias vendidas
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPP	Contribuição Patronal Previdenciária
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CT	Carga Tributária
CTN	Código Tributário Nacional
DAS	Documento de Arrecadação do Simples Nacional
DASN	Declaração A1) anual do Simples Nacional
EC	Emenda Constitucional
EC 42	Emenda Constitucional nº 42
EPP	Empresa de pequeno porte
ERN	Empresa Regime Normal
ESN	Empresa Simples Nacional
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços de qualquer natureza
ITCD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
IVA	Imposto sobre o Valor Agregado
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações

LC 123/06	Lei Complementar
LB	Lucro bruto
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
ME	Microempresa
MEI	Microempreendedor Individual
MVA	Margem de Valor Agregado
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PLP	Projeto de Lei Complementar
RB	Receita Bruta
RFB	Receita Federal do Brasil
RICMS/PB	Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba
RN	Regime Normal
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SEFISC	Sistema Eletrônico Único de Fiscalização, Lançamento e Contencioso
SIMPLES FEDERAL	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das ME e das EPP
SIMPLES	Simple Federal
SIMPLES NACIONAL	Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas ME e EPP
SN	Simple Nacional
ST	Substituição Tributária
TN	Tributação Normal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 Apresentação do Tema	14
1.2 Caracterização do problema	15
1.3 Objetivos da Pesquisa.....	16
1.3.1 Objetivo geral	16
1.3.2 Objetivos específicos	16
1.5 Justificativa da pesquisa e contribuições esperadas.....	17
1.6 Organização do Trabalho	18
2 REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 O Estatuto Nacional da ME e da EPP	19
2.2 O Simples Nacional (regime tributário diferenciado)	21
2.2.1 Conceito e relevância.....	21
2.2.2 O balizamento constitucional, a competência tributária e o princípio federativo	23
2.2.3 O Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN (estrutura e função)	29
2.2.4 A Tributação do ICMS no contexto do Simples Nacional (ME e EPP)	30
2.2.5 A Tributação do ICMS para o Microempreendedor Individual (MEI)	33
2.2.6 Obrigação tributária e controle fiscal	35
2.3 O ICMS (legislação no regime tributário normal).....	38
2.3.1 Estrutura legal, hipótese de incidência, fato gerador e base de cálculo....	38
2.3.2 A não-cumulatividade do ICMS e o crédito do imposto.....	39
2.3.3 A alíquota e a seletividade do ICMS	42
2.3.4 A Substituição Tributária (ST) no ICMS	43
2.4 A Carga Tributária (CT) no Brasil, o ICMS e sua representatividade	43
2.5 Quantitativo das empresas por regime de apuração no CCICMS/PB	46
2.6 A União e o Legislativo Federal x alterações do ICMS no SN.....	48
3 METODOLOGIA	53
3.1 Tipologia da pesquisa.....	53
3.2 Quanto a abordagem do problema.....	54
3.3 Delimitação da Pesquisa	54

3.4 Obtenção e tratamento dos dados	55
4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DAS INFORMAÇÕES PESQUISADAS	56
4.1 A inconstitucionalidade do Simples Nacional	56
4.2 O SN e suas ofensas ao Pacto Federativo Brasileiro.....	57
4.3 O SN e suas incompatibilidades conceituais na relação com o ICMS	58
4.4 Repercussões na prática-tributária do ICMS no Simples Nacional	60
4.4.1 Operação interna com mercadoria sujeita a Tributação Normal (TN)	60
4.4.2 Operação interestadual com mercadoria sujeita à TN	62
4.4.3 Operação interna com mercadoria sujeita a ST	63
4.4.4 Operação sujeita a diminuição ou majoração de carga tributária.....	64
4.4.5 Operação interestadual e a Diferença de Alíquota do ICMS.....	65
4.4.6 Operações de devolução e retorno (em troca) de mercadorias	69
4.4.7 O SN altera o custo das compras, estoques e CMV	71
4.4.8 Paradoxo: Uma empresa do SN com CT maior que o regime normal	72
4.4.9 A descaracterização do ICMS a partir do SN e danos para ME e EPP.....	75
4.4.10 Sazonalidades não absorvidas pela tributação do ICMS no SN	77
4.5 O ICMS e sua representatividade no cenário nacional e estadual	77
4.6 Fiscalização assimétrica.....	80
4.7 Controle fiscal precário e ineficiente.....	82
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	84
REFERÊNCIAS.....	87

1 INTRODUÇÃO

1.1 Apresentação do Tema

Ao longo dos últimos anos tem se verificado no Brasil a criação de mecanismos de benefícios fiscais e extra-fiscais com o objetivo de proporcionar vantagens competitivas para o cotidiano das atividades empresariais das microempresas e empresas de pequeno porte. O poder público tem buscado, através de legislações e normativos próprios, minimizar as diferenças de potencialidade econômica das médias e grandes empresas no confronto com às micro e pequenas, de modo a estabelecer um mínimo de equilíbrio num mercado cuja competitividade se torna cada vez mais voraz e globalizada.

Nesse contexto, o primeiro grande instrumento de benefício fiscal para a microempresa (ME) e a empresa de pequeno porte (EPP), com alcance nacional, a se consolidar, foi a Lei nº 9.317/96, o chamado Simples Federal, instituindo o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples ou Simples Federal.

O Simples facultava aos estados e municípios a inclusão dos tributos de suas competências, respectivamente, o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISS).

Observa-se aí que ao não estabelecer impositivamente a participação dos Estados e Municípios, o Simples Federal estaria fadado a se limitar na prática aos tributos federais, fato esse que se confirmou ao longo do tempo.

Surge, então, em 2006, dez anos após a criação do Simples Federal, a Lei Complementar nº 123 (LC 123/06), de 14 de dezembro de 2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Entre as inovações trazidas pela nova lei, destacam-se as de natureza tributária, trabalhista e previdenciária.

O conteúdo contemplado pelo Estatuto Nacional da ME e EPP relativo, especificamente, a legislação tributário ficou denominado apenas de Simples

Nacional. Portanto, o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte tem escala mais abrangente que o Simples Nacional.

Afora o termo “Simples Nacional”, contemplado no art. 12, da LC 123/06, o novo regime tributário diferenciado passa também a ser conhecido como SuperSimples.

O Simples Nacional diferente do Simples Federal passa a não mais conferir aos outros entes federados a opção para adesão ao novo modelo, pois o mesmo é taxativo na inclusão dos tributos estaduais e municipais. A faculdade para ingressar no regime tributário diferenciado só se aplica às empresas, não mais aos entes.

Em não possuindo mais o caráter facultativo do antigo Simples Federal, o Simples Nacional expõe Estados e Municípios a um novo cenário tributário, com subtração de autonomia pela redução das suas competências tributárias, a partir da inclusão impositiva dos seus tributos no regime tributário diferenciado. Nesse aspecto, o Simples Nacional gera, para os Estados, em particular, efeitos que se projetam bem mais impactantes, com substancial perda no controle sobre o seu principal tributo e sustentáculo econômico, o ICMS.

É, então, a inserção do ICMS nesse novo regime tributário diferenciado, o enfoque do presente estudo, cujo foco será a análise da sua aplicabilidade.

1.2 Caracterização do problema

A implantação do Simples Nacional gerou um novo cenário tributário no Brasil, configurando-se em uma pequena reforma tributária. O seu regime tributário diferenciado incorporou no seu sistema, diversos tributos de diferentes entes federados, unificando coercitivamente em uma única base de tributação, contribuições e impostos distintos. Além de toda essa alteração, destaca-se o fato de que cada um dos tributos inseridos na nova sistemática tributária possui peculiaridades muito próprias, em relação à competência tributária, fundamento constitucional, conceito e outros.

Diante de um quadro tributário tão alterado e de uma aparente instabilidade gerada, pois toda essa espécie de “revolução tributária” ocorreu sem a participação direta dos técnicos das receitas estaduais e municipais, nasce um conseqüente estímulo e uma provocadora avidez em pesquisar toda essa mudança, e, de forma mais específica, a relação desse novo cenário tributário com o ICMS, que, em razão

das suas características, é, provavelmente, entre todos os tributos inseridos neste novo ambiente, o que possui maiores diferenças com o modelo tributário surgido a partir do Simples Nacional, suscitando assim um questionamento: **A inserção do ICMS no regime tributário diferenciado do Simples Nacional demonstra uma relação de solidez e compatibilidade?**

1.3 Objetivos da Pesquisa

Lastreado pelo problema inspirador da pesquisa, o estudo almeja atingir os seguintes objetivos e, consecutivamente, respondê-los:

1.3.1 Objetivo geral

Analisar se a base legal que concebeu o Simples Nacional apresenta solidez constitucional e se a inserção do ICMS no seu regime tributário diferenciado estabelece uma relação de compatibilidade.

1.3.2 Objetivos específicos

Nessa visão, estarão envolvidos os seguintes objetivos específicos:

- Identificar se a base normativa que concebeu o Simples Nacional evidencia alguma inconstitucionalidade;
- Constatar se o pacto federativo brasileiro não está ferido ao se inserir, de forma impositiva, tributos estaduais no regime tributário diferenciado de âmbito nacional;
- Compreender se os conceitos e princípios que a Constituição Federal e legislação infraconstitucional imprimem ao ICMS estão preservados na sua forma de aplicação no cenário do Simples Nacional;
- Analisar se a inserção do ICMS no ambiente do Simples Nacional expõe eficiência na sua prática-tributária e se permite uma integração harmônica

dos regimes tributários normal e diferenciado quando estão simultaneamente envolvidos numa mesma operação;

- Investigar se existem riscos de impactos financeiros supressivos na receita dos estados a partir da tributação do ICMS no cenário do Simples Nacional.

1.5 Justificativa da pesquisa e contribuições esperadas

O Sistema Tributário Brasileiro está minuciosamente expresso na Constituição Federal de 1988, que expõe no seu conteúdo tributário todos os seus fundamentos e a descrição detalhada das competências tributárias, modulando o poder de tributar, estabelecendo as espécies de tributos e definindo as linhas básicas de incidência tributária.

A inspiração constitucional que direcionou a criação do Simples Nacional apresenta aspectos controversos quanto a sua consistência e fundamentação, motivando discussões e questionamentos. Em razão de tão valioso estímulo, essa pesquisa espera trazer à baila elementos que possam discorrer de forma contributiva sobre a ocorrência de possíveis desvios legais a partir da sua concepção.

No Brasil a estrutura tributária está intrinsecamente ligada ao seu modelo federativo considerado como cláusula pétrea pelo do § 4º, do art. 60, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), significando que o Parlamento Nacional está proibido de votar propostas que alterem ou desvirtuem a forma federativa de Estado. O que inspira espaços para argumentos de que a instituição do Simples Nacional conspirou contra o pacto federativo na medida em que o Congresso Nacional modificou, ao seu livre arbítrio, as bases de incidência de tributo de competência Estadual, interferido dessa forma no equilíbrio originário da Federação Brasileira.

Portanto, o presente estudo, ao trazer à baila uma discussão de tanta relevância no que se refere a prováveis feridas ou ranhuras que a efetivação do Simples Nacional tenha trazido ao princípio federativo brasileiro, principalmente na possibilidade de enfraquecimento tributário e de conseqüente perda de autonomia dos Estados, se credencia, modestamente, a contribuir para esta análise.

Afora a questão federativa, constata-se ainda prováveis conseqüências negativas e perdas de ordem financeira para os estados, sem falar nas

inconsistências geradas para a prática tributária envolvendo a aplicação do ICMS no Simples Nacional, pois, a princípio, afigura-se que grande parte dos aspectos contemplados no Simples Nacional, principalmente envolvendo o tributo estadual, não trazem em si, uma avaliação mais aprofundada das repercussões geradas, destacando ainda que os dispositivos nele contidos aparentam visar unicamente um alvo final, que seria apenas o beneficiamento de micro e pequenas empresas, sem um esmero mais cristalino com os resultados e meios utilizados, o que popularmente se caracteriza como os fins justificando os meios. Essa relação problemática e complexa é a base inspiradora da presente busca, e, é a partir da sua análise, que se espera trazer uma compreensão mais precisa das causas e efeitos financeiros e de aplicabilidade tributária do ICMS no contexto do Simples Nacional, habilitando-se assim, despretensiosamente, a ser um referenciado instrumento de reflexão.

1.6 Organização do Trabalho

O trabalho está concebido e organizado em blocos interdependentes, cujo primeiro capítulo enfatiza a introdução, apresentando como seção inicial a evidenciação do tema trabalhado, passando por objetivos geral e específicos. No capítulo II, ocorre um aprofundamento conceitual nas bases legais e teóricas do Simples Nacional e, simultaneamente, há uma busca de analogias ou inadequações destas bases com a fundamentação do ICMS e sua inserção nesse regime tributário diferenciado. No tópico seguinte, capítulo III, está contemplado os procedimentos metodológicos e tipologia da pesquisa. Já no capítulo IV, ocorre a análise e interpretação das informações pesquisadas, cujas constatações evidenciadas nortearam decisivamente às considerações finais e seus resultados (capítulo V).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O Estatuto Nacional da ME e da EPP

A Constituição Federal de 1988 já sinalizava originalmente para o estabelecimento de tratamento favorecido para pequenas empresas, no seu art. 170, inciso IX, no qual se reporta a um princípio genérico dessa forma “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.”.

Outro dispositivo constitucional originário que motivou o surgimento de instrumentos jurídicos próprios para beneficiar micro e pequenas empresas foi estabelecido no art. 179, sinalizando para que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, visando incentivar ME e EPP, dispensem tratamento jurídico diferenciado viabilizando a simplificação de obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias.

Perceba que o conteúdo do art. 179 se expressa de forma mais direta e específica que a sinalização expressa no art.170, pois expõe e aponta para a criação de leis federais, estaduais e municipais que proporcionem incentivos para as ME e EPP no que se refere à simplificação de obrigações de diversas naturezas, apontando até mesmo pela redução ou eliminação destas.

Como pode ser observado nos dispositivos acima descritos, o constituinte originário sinaliza para criação de instrumentos jurídicos, nas três esferas de governo, que beneficiem as ME e EPP em aspectos e obrigações de naturezas variadas. Nesta seara, este alinhamento constitucional viabilizou o surgimento do Simples Federal, Lei nº 9.317/96, regime que antecedeu o Simples Nacional.

O Simples Federal se limitou na prática, aos tributos federais em razão da sua não imposição no que se refere à entrada dos tributos estaduais e municipais no seu regime, e, dessa forma, as esferas de governo estadual e municipal não se interessaram em ter seus tributos inseridos no mesmo, já que perderiam autonomia tributária e financeira.

Em 19 de dezembro de 2003, adveio a Emenda Constitucional nº 42 (EC 42), na qual, o constituinte reformador fez inserir a alínea *d* ao inciso III e Parágrafo Único do art. 146 da Carta Magna, prevendo a edição de Lei complementar

conferindo tratamento favorecido às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, permitindo a unificação da arrecadação de diversas contribuições e impostos, sejam estes de competência da União, dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios.

Tal mandamento foi referendado pela edição da Lei Complementar nº 123 (LC 123/06), instituindo o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. ‘

Observe-se que a matéria de conteúdo tributário contemplada pela EC nº 42, era o conteúdo que faltava para a criação de um estatuto mais amplo e abrangente, já que os fundamentos constitucionais até então existentes estavam limitados a aspectos de outras naturezas e de forma muito genérica.

Para efeito de enquadramento das empresas como ME e EPP, o art. 3º da LC 123/06 estabelece o limite de receita bruta auferida, por cada empresa, como critério para sua inclusão no Estatuto da ME e EPP. Para a ME, o limite atual de receita bruta é de até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais). Já para a EPP, o intervalo se posiciona entre o teto da ME (acima referido) e até R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

A LC 123/06 também impõe algumas restrições para as empresas que, mesmo auferindo uma receita bruta anual dentro dos limites previstos, não poderão ser enquadradas no Estatuto Nacional das ME e EPP, como exemplo, pode ser citado, o caso de uma pessoa jurídica de cujo capital participe outra pessoa jurídica, ou vice e versa, entre outros. Há, portanto, uma série de fatores impeditivos que estão elencados no § 4º da citada lei.

Ainda sobre a definição legal de ME e EPP descrita na LC 123/06, merece relevo o fato de que as condições para enquadramento das empresas nesse conceito não exercem caráter geral e impositivo para efeito de conceito legal ou econômico-tributário no país, imprimindo um critério padrão, pois ela se restringe aos seus efeitos, isto é, aos efeitos da própria lei, conforme caput da redação do art. 3º “Para os efeitos desta Lei Complementar“.

Quanto às matérias contempladas pelo Estatuto Nacional da ME e EPP, evidencia-se na sua estrutura alterações de abrangência: trabalhista, previdenciária, empresarial, creditícia, administrativa, econômica e tributária (objeto do presente estudo). Além disso, trata ainda de acesso ao crédito, regime de licitações e outros, como o incentivo a inovação tecnológica e ao associativismo.

O grande destaque das inovações trazidas pelo novo estatuto foi a matéria de natureza tributária que instituiu o regime tributário diferenciado para as ME e EPP, surgindo dessa forma, o Simples Nacional ou Supersimples, cujo enfoque será a matriz do presente trabalho.

Os dois institutos são regimes que se relacionam, mas não se vinculam coercitivamente sob o ponto de vista da empresa. É possível que uma empresa se enquadre como ME ou EPP e usufrua de benefícios de natureza previdenciária, trabalhista ou creditícia, mas não possua as condições previstas para enquadramento no Simples Nacional.

2.2 O Simples Nacional (regime tributário diferenciado)

2.2.1 Conceito e relevância

O Simples Nacional é a expressão tributária do Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. Apresenta-se como regime tributário diferenciado, se destacando como o conteúdo mais relevante trazido pelo novo estatuto, chegando, muitas vezes, a confundir-se com o próprio. Sobre essa expressiva distinção, Martins e Bertoldi (2007, p. 23), assim ressaltam:

De fato, entre as medidas contidas no Estatuto sobressaem-se as de natureza tributária, não apenas pela sua extensão quantitativa, mas particularmente pelo profundo e radical corte que operam no sistema jurídico de impostos e contribuições e, sobretudo, pelo inegável impacto socioeconômico que decorrerá de sua vigência.

Nesse diapasão, a instituição do "Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte", ou apenas "Simples Nacional" (art. 12 e ss.), pode representar a mais expressiva iniciativa de caráter tributário no Brasil desde a promulgação da Constituição Federal de 1988[...]

A LC 123/06 apresenta o regime tributário diferenciado a partir do seu art. 12, dispondo "Fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional".

Portanto, o artigo acima referido é o dispositivo introdutório que institui o Simples Nacional, cuja sequência se desenvolve por uma série de outros

dispositivos que fundamentam e integram o referido regime. Martins e Bertoldi (2007, p. 68) apresentam o seguinte conceito para o Simples Nacional:

Regime especial de tributação por estimativa objetiva, constituído em microssistema tributário, material, formal e processual, que unifica a fiscalização, o lançamento e a arrecadação de determinados impostos e contribuições de competência da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, aplicável opcionalmente às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, com o escopo de atribuir a estes contribuintes tratamento fiscal diferenciado e favorecido, em caráter parcialmente substitutivo ao regime geral e compulsório.

A LC 123/06 ao inovar o ordenamento jurídico-tributário estabeleceu um regime tributário à parte, ou seja, o regime tributário normal não exerce mais influência direta no modelo tributário ao qual estarão sujeitas as ME e EPP que fizerem a adesão ao regime diferenciado.

Com relação ao tratamento tributário favorecido e diferenciado sob o ângulo das ME e EPP, isto é, no que se refere à visão da receptividade do novo regime pelo universo privado, existe uma quase unanimidade entre os doutrinadores do assunto no que diz respeito aos seus benefícios, pois o princípio de favorecimento relativo para o seguimento empresarial de menor potencial econômico possui um apelo social e econômico justificável. Para Paes e Almeida (2010, p. 9), o regime tributário diferenciado é positivo para as ME e EPP, manifestando-se desta forma:

A tributação diferenciado pode compensar as maiores dificuldades enfrentadas pelas empresas menores. Acompanhada de simplificação de obrigações acessórias, o alívio fiscal funciona como um equalizador, permitindo que as pequenas empresas recuperem os custos adicionais (relativos) que suportam.

A LC 123/06, no art. 13, especifica todos os tributos abrangidos pelo Simples Nacional, sendo: 02 (dois) impostos (IRPJ e IPI) e 04 (quatro) contribuições (CSLL, COFINS, PIS/PASEP e CPP) federais, (01) um imposto estadual (ICMS) e 01 (um) imposto municipal (ISS).

De forma sintética, o Simples Nacional se apresenta como um regime tributário diferenciado para ME e EPP, de inclusão optativa para as empresas e impositiva para os entes federados e seus tributos nele previstos.

2.2.2 O balizamento constitucional, a competência tributária e o princípio federativo

A instituição do Simples Nacional foi proporcionada a partir EC 42, de 19 de dezembro de 2003. Essa alteração constitucional inseriu a alínea “d” ao inciso III, do art. 146, e, também criou para o mesmo artigo o seu parágrafo único. A alínea “d” traz o seguinte texto “definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados [...]”. Já o texto do Parágrafo Único do art. 146 assim dispõe “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 [...]”. Observa-se que, através desse último conteúdo constitucional reproduzido, é que efetivamente se possibilitou a sinalização legal para o surgimento do regime tributário diferenciado.

Ao direcionar uma visão mais atenta a referida alteração constitucional, nota-se que o conteúdo trazido pelo parágrafo único, acima referido, pronuncia *regime único de arrecadação*. Observe-se que o termo “regime único” é sucedido apenas pela palavra “arrecadação”, não se verificando qualquer outra vinculação sucessória. Apenas no inciso IV é que se constata existir outras palavras que mantêm co-relação de afinidade e complementaridade com arrecadação, isto é, *fiscalização e cobrança*. Nesse caso, fica claro que os termos incluídos no inciso IV se referem ao Parágrafo único, assim, fiscalização e cobrança estão vinculadas a arrecadação. Não se detecta no texto reproduzido qualquer menção ou junção relativa ao termo “regime único” sendo referenciado por expressões do tipo: “tributação”; “tributar”; “competência tributária”.

É relevante observar que arrecadar e tributar não se referem ao mesmo fato. Sobre a diferença entre os dois termos, Silva (2007 *apud* LOUREIRO, 2009, p. 99-100) explica que “não se pode confundir arrecadar e tributar. O primeiro termo compreende o processo pelo qual, após o lançamento (e também o autolancamento) realiza seu recolhimento aos cofres públicos.”. Ainda sobre o tema, mais a frente, o mesmo autor, página 100, explicita que diferentemente de arrecadar, tributar é muito mais complexo, correspondendo ao “exercício de uma competência legislativa outorgada pela Constituição, é dizer, o exercício da competência tributária. Só o titular da respectiva competência poderá instituir tributos, mediante edição de normas tributárias em sentido estrito.”.

E, completando a sua visão sobre a diferença entre arrecadar e tributar, o autor citado no parágrafo anterior, na mesma obra e página, assim completa:

Ora, competência tributária outorgada às pessoas políticas goza dos atributos da privatividade, da indelegabilidade e da inalterabilidade. Em razão disso, não pode um ente tributante invadir esfera de competências conferida a outras pessoas políticas, ou delegar a sua titularidade, mesmo que mediante Lei, ou, ainda, prorrogar os limites de suas competências por ato normativo infraconstitucional.

Outro aspecto de grande significância no enfoque constitucional da presente abordagem e que foi referido na citação que precede este parágrafo é a competência tributária. Seu conceito pode ser de forma menos complexa definido como a capacidade jurídica para criar tributos. Nessa linha, Carrazza (2011) conceitua competência tributária como a possibilidade jurídica de criar tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

No Brasil, conforme leciona o último autor citado, por injunção do princípio da legalidade (arts. 5º, II, e 150, I, da CF/88), os tributos devem ser criados por meio de lei, que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Destaca ainda que a competência tributária envolve não só a função legislativa de criar tributos, mas também a sua arrecadação e administração. No Brasil, possuem competência tributária, conforme especifica a Constituição Federal, as pessoas políticas, ou seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Isto porque só elas possuem Poder Legislativo próprio, e apenas ele, que, em nosso ordenamento jurídico, está credenciado a criar tributos.

Sobre competência tributária e abrangência do campo tributável atribuído a cada ente público pela Constituição Federal, e, ainda utilizando os ensinamentos do último autor citado, na mesma obra, página 32, expõe que:

A Constituição delimitou o *campo tributável* e deu, em caráter privativo, uma parte dele à União; outra a cada um dos Estados; ainda outra, a cada um dos Municípios; e a última ao Distrito Federal. Noutros termos, a União, cada um dos Estados, cada um dos Municípios e o Distrito Federal receberam da Constituição um campo tributário próprio.

Relativamente à possibilidade de instituição de impostos por parte dos Estados, a CF/88 a contempla no seu art. 145: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; [...]”.

Entre os impostos especificados na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal está o ICMS, conforme expressa o art. 155 da CF/88.

Ainda sobre o tema em tela, e, fechando seu enfoque, Carrazza (2011) ensina que a competência tributária no Brasil é um tema exclusivamente constitucional e totalmente esgotado pelo constituinte, cuja busca em normas infraconstitucionais de diretrizes para o seu exercício é inócua.

Para Bastos (1998), a competência tributária é a faculdade atribuída pela Constituição às pessoas de direito público com capacidade política para criar tributos.

De acordo com Ferreira (2007) é através da repartição da competência tributária que os tributos de cada ente são individualizados pela Constituição Federal, o que, no caso dos impostos, chegam a ser especificados exaustivamente. Delimitando assim, de forma muito clara, as fronteiras de cada ente federado no seu exercício de poder tributante.

De forma resumida pode-se definir competência tributária como a capacidade, estabelecida constitucionalmente, para instituir tributos através de leis, utilizando para esse fim todos os seus elementos necessários (sujeitos ativo e passivo, campo de incidência, base de cálculo, alíquota, etc).

Já na citação que segue, Santiago (2011, p. 42, grifo nosso), expõe a relação da competência tributária com o Simples Nacional ao explicar que:

[...] podem ser delegadas apenas as competências administrativas, que muitos denominam “capacidade tributária ativa”.
Pois bem: o Simples Nacional **subverte** essa lógica. Como já dissemos no capítulo que trata da natureza jurídica, as competências deixam de ser exclusivas, e passam a ser compartilhadas.

Segundo Loureiro (2009), a forma Federativa de Estado adota a competência impositiva como parte da repartição de competências entre as pessoas políticas que o integram. Neste alinhamento, A CF/88 adota um rígido sistema de distribuição de competências tributárias com o intuito de resguardar a autonomia financeira das pessoas políticas integrantes do Estado brasileiro.

Ainda conforme o mesmo autor e obra, acima citado, por se tratar de matéria de orientação eminentemente Constitucional, qualquer alteração no tratamento da competência tributária, há de ser conduzida mediante Emenda à Constituição, salvo

se importar amesquinamento da autonomia das unidades federativas: esbarraria no óbice previsto no art. 60, § 4º, I, da CF/88.

Cunha (2011) faz uma reflexão da impropriedade cometida por alterações introduzidas na estrutura das competências tributárias, mesmo as originadas por emenda constitucional, e, neste contexto, estão indiretamente incluídas as alterações geradas por Leis Complementares, inclusive, a própria LC 123/06 que instituiu o Simples Nacional, trazendo, de alguma forma, diminuição de capacidade financeira dos Estados-membros, mitigando, assim, a sua autonomia.

A discussão da inconveniência introduzida pela LC 123/06 ao impor a inserção de Estados e Municípios no Simples Nacional é exposta por Marins e Bertoldi (2007, p. 73, grifos nossos):

Em contrapartida ao regime diferenciado anterior (Simples Federal), o Simples Nacional não se limita à esfera tributária federal, mas abrange tributos de competência dos diversos entes federativos. Essa ampliação é **objeto de viva discussão**, quanto aos limites formais e materiais a qualquer restrição ao pleno exercício da competência constitucional das pessoas políticas que compõem a federação [...]. Essa abrangência do regime **sobre tributos de competência** de todos os **entes tributantes** não é facultativa ou opcional para tais entes, mas obrigatoriamente unificada, como decorrência do art. 146, parágrafo único da CF/88. A opcionalidade do regime unificado refere-se tão somente aos contribuintes.

É interessante observar que mesmo quando o autor demonstra uma tendência a desconsiderar ou mesmo minimizar os efeitos do Simples Nacional sobre a competência tributária dos Estados e Municípios, ainda assim, deixa escapar a distorção embutida no seu cerne, se não veja, quando Naylor (2008, p.3, grifos nossos) assim descreve:

A Emenda Constitucional nº42/2003 foi apontada por Barreirinhas como tendente a abolir a forma federativa de Estado, o que é expressamente proibido pelo art. 60, §4º, I, da Constituição Federal. A afirmação de Barreirinhas fundamenta-se na crença de que a referida emenda teria propiciado a **redução de competências tributárias** e de recursos financeiros dos entes políticos [...]

Através da leitura cuidadosa do texto constitucional, os argumentos de Barreirinhas mostraram-se inconsistentes. Verificou-se que as novas regras não implicam redução de competência tributária dos entes políticos, **mas apenas uma limitação** de seu poder de tributar as pequenas empresas.

Outro tema constitucional de muita relevância e que está relacionado à implantação do Simples Nacional é a questão do pacto federativo. No caso brasileiro, a Constituinte de 1988, seguindo a tradição das Constituições anteriores,

fez opção pela forma Federativa de Estado. Nesse alinhamento, a redação dada ao art. 1º da Carta Magna quando exprime “a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”. Sobre o conceito e previsão constitucional do princípio federativo, Loureiro (2009, p. 52) explica:

A autonomia das pessoas políticas que integram o Estado brasileiro vem realçada no seu art. 18, ao estatuir que “a “organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, O Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

O pacto federativo adotado pela CF/88 foi agraciado pelo constituinte originário com estatura de cláusula pétrea, conforme previsão do inciso I, § 4º, do art. 60, da Carta Magna: “A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado”.

A condição de cláusula pétrea é aquela na qual o dispositivo quando assim é elevado não pode ser alterado pelo constituinte reformador, ou seja, não estará sujeita a emenda constitucional ou lei que a modifique ou desvirtue. Para Cunha (2011, p. 75) existem matérias sobre as quais não poderá, o constituinte derivado, nem mesmo apresentar projeto de emenda. São as chamadas cláusulas pétreas, núcleo intangível da Constituição. Num dado ordenamento jurídico, vigente, são eles imutáveis.

Referindo-se mais especificamente ao Simples Nacional no contexto do princípio federativo e da cláusula pétrea, Marins e Bertoldi (2007, p. 25) expõem:

Com fundamento nessa norma, muitos sustentam a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, que autoriza a instituição, por via de lei complementar, de regime especial unificado de tributação de impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios às microempresas e empresas de pequeno porte – criado sob a forma do Simples Nacional. O argumento principal reside na afirmação de que semelhante regime conspira contra o pacto federativo ao permitir que o Congresso Nacional modifique, ao seu livre talante, as bases de incidência de tributos de competência Estadual, Municipal e Distrital, interferindo dessa forma no equilíbrio originário da Federação brasileira.

Em outro momento, os mesmos autores acima citados, mesma obra p. 26, grifos nossos, assim expõem, com certa indecisão, sobre o mesmo assunto:

Segundo pensamos, o regime único de tributação para pequenos contribuintes previsto pela EC 42/2003 está longe de representar tendência à extinção da federação, e, portanto, encontra-se distante de resvalar em impedimento do art. 60, § 4º, da Constituição. Do mesmo modo, excetuando-se aspectos pontuais que **não maculam o todo**, a Lei Complementar 123/2006, que institui o Simples Nacional, atende não apenas aos preceitos do art. 146 da CF, mas também aos desígnios principiológicos da ordem econômica, notadamente aqueles dos arts. 170-179, referentes às pequenas empresas. Por isso, **não há que se falar em inconstitucionalidade geral**, formal ou material do Simples Nacional.

Observe que na visão acima reproduzida, os autores demonstram uma certa contradição, afirmando que alguns pontos negativos da LC 123/06 não maculam o seu todo e que não se trata de inconstitucionalidade geral. Nesse alinhamento, não é razoável classificar inconstitucionalidade em geral ou parcial, inconstitucionalidade é simplesmente inconstitucionalidade.

Numa visão mais crítica dos efeitos do Simples Nacional no princípio federativo, e, considerando que a sua implantação estaria manchada por vício constitucional. Assim Loureiro (2009, p. 110), ressalta :

A Lei Complementar em estudo, ao alterar as bases de cálculo e fixar as alíquotas aplicáveis aos tributos que especifica, dentre os quais se inclui o ICMS e o ISS, acabou por instituir um regime de tributação unificada, transbordando os limites que lhe foram conferidos pela Constituição Federal (art. 146, III, d e Parágrafo Único, da CF-88), ao mesmo tempo em que atenta contra a autonomia municipal e distrital (art. 18, da CF-88) e a forma federativa de Estado, que constitui uma cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I da CF-88), imodificável sequer por Emenda à Constituição.

Ainda seguindo o alinhamento mais incisivo dos que contestam a constitucionalidade da EC nº 42/2003 e por conseguinte do Simples Nacional, Barreirinhas (2006, p. 2-3), assim descreve:

Emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa é qualquer emenda que fira algum dos elementos característicos da Federação Brasileira. Não é necessário que tal emenda fira de morte a Federação, basta que tal medida legislativa prejudique o pacto federativo, mesmo que, simplesmente, reduzindo o alcance de algum de seus princípios norteadores.

Não há qualquer divergência doutrinária com relação a que a autonomia dos entes federados é elemento essencial da Federação Brasileira. Emenda constitucional que agrida tal princípio é inconstitucional [...]

Ainda o mesmo autor e obra, acima citado (p. 6), completa seu pensamento sobre a diminuição da autonomia dos entes federados, gerada pela EC 42/03:

No caso da EC nº 42/2003, [...], há uma redução substancial da capacidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em legislarem a respeito de suas receitas tributárias. [...] Tal situação, sem dúvida, oprime a autonomia dos entes federados, que deixam de ter o direito de impor a parte substancial de seus súditos as prestações compulsórias que configuram os tributos.

Convergindo com a mesma linha de inconstitucionalidade acima expressa, Silva (2006, p.11) expõe o seu pensamento sobre o tema:

Pode-se assim concluir que o PL 123/04 se afigura inconstitucional por desbordar dos limites da letra “d”, do inciso III e do parágrafo único do art. 146 da Constituição de 1988 e violar a cláusula pétrea do federalismo. [...], a proposta de lei complementar fratura, nos planos conceitual e concreto, a autonomia financeira dos Estados e Municípios, solapando conteúdo fundamental de sua autonomia federativa, em afronta ao inciso I, do § 4º, do art. 60 da Constituição de 1988.

Verifica-se então que a EC nº 42/03 que viabilizou o Simples Nacional, expressa vulnerabilidade constitucional. Por outro lado, a LC 123 também se expõe a uma série de questionamentos no seu relacionamento com a competência tributária e o princípio federativo.

2.2.3 O Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN (estrutura e função)

A LC 123/06, através do seu inciso I, art. 2º, criou o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) com o intuito de dar respostas às dificuldades inerentes à complexidade de disciplinar o regime tributário diferenciado por ela instituído.

Como se pode observar no dispositivo que criou o CGSN, na sua composição prepondera a representação da União, ou seja, são 04 (quatro) da União, 02 (dois) dos estados e do DF e 02 (dois) dos municípios, além da maioria numérica a União ainda possui a presidência. Sobre este aspecto, Marins e Bertoldi (2007, p. 30) demonstram preocupação sobre possível desequilíbrio das decisões do CGSN em razão da hegemonia da sua formação em favor da União, ao expressar:

Nesse contexto, é de vital importância que seu modo operacional esteja apto a evitar que o peso da União desequilibre as decisões do Comitê em desfavor de Estados e Municípios, evitando-se a criação de assimetrias no tratamento de questões fiscais decorrentes da unificação.

O CGSN, conforme explica Santiago (2011), tem competência plena de regulamentação do Simples Nacional. Suas decisões são expressas através de resoluções que subordinam os contribuintes e todas as administrações tributárias. Dessa forma, as resoluções proferidas pelo CGSN funcionam como os Decretos Federais, Estaduais e Municipais que atuam como dispositivos de regulamentação das leis, explicando e detalhando as mesmas, sem, entretanto, alterar o seu sentido.

Até o início de 2013 o CGSN já havia editado mais de 100 (cem) resoluções dos mais diversos temas envolvendo o Simples Nacional, ou seja, um elevado número de resoluções tentando dar vazão a imensa demanda imposta por um regime tributário tão heterogêneo e complexo, onde se observa que muitas dessas resoluções estabelecem aspectos que extrapolam o conteúdo da própria LC 123/06. Para exemplificar, o que parece exceder a competência das resoluções enquanto instrumento de regulamentação da LC 123/06, verifica-se que o art. 9º, § 2º, da Resolução nº 30, do CGSN, existe a inserção do termo *fiscalização de trânsito*, num contexto onde faz referência ao que dispõe às alíneas "e" e "f", inciso XIII, § 1º, art. 13, da LC 123/06, sendo que o texto legal não estabelece qualquer limitação na aplicabilidade do daquele disposto em relação ao ICMS, isto é, a Resolução nº 30, limita à fiscalização de trânsito o que está amplamente previsto na lei, alterando claramente o desejo do legislador complementar.

Ainda sobre o risco de extrapolação de poderes e limites por parte do CGSN, Marins e Bertoldi (2007, p. 80) destacam existir “[...] grande probabilidade de o Comitê Gestor incidir em ilegalidades em sua tarefa disciplinadora do sistema.”.

2.2.4 A Tributação do ICMS no contexto do Simples Nacional (ME e EPP)

O ICMS foi inserido no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional), através do art. 13 do Estatuto da ME e EPP.

O Simples Nacional ainda dispõe uma série de exceções com relação a inserção dos tributos e contribuições no seu regime tributário diferenciado, no caso dessas excepcionalidades, as relacionadas ao ICMS, estão dispostas no próprio art. 13, § 1º, inciso XIII.

No caso das exceções do ICMS, mesmo que a empresa seja optante do Simples Nacional, estará sujeita ao regime normal do imposto nas situações ali relacionadas. Sobre as ressalvas do ICMS, Marins e Bertoldi (2007, p. 95), discorrem que “Há, ainda, diversas exceções à absorção do ICMS no sistema do Simples, de modo que esse será devido pelo seu regime geral, independentemente da opção do contribuinte pelo regime especial [...]”.

A sistemática de tributação do ICMS no contexto do Simples Nacional se expressa como qualquer outro tributo cuja base é a incidência sobre o faturamento, ou seja, o imposto é gerado a partir da aplicação de uma alíquota sobre uma base de cálculo (receita bruta), resultando no montante do imposto. A LC 123/06 utiliza os Anexos I (comércio) e II (indústria) para o cálculo do recolhimento do ICMS e dos demais tributos, observando que, para efeito prático, não há diferença entre os percentuais expostos nos dois anexos em relação às alíquotas aplicadas ao ICMS, pois só existe alteração em relação ao IPI, cuja alíquota é acrescida no Anexo II. Para efeito ilustrativo, segue na Tabela 1 o modelo do Anexo I, para as três primeiras faixas de receita bruta.

Tabela 1 – Cálculo para recolhimento do Simples Nacional (até terceira faixa)

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%

Fonte: Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (vigência: 01/01/2012).

A tributação do ICMS no regime tributário diferenciado, conforme Tabela 1, é feita através de estimativa objetiva, ou seja, aplica-se uma alíquota sobre uma receita bruta e assim obtém-se o valor do imposto a ser recolhido. Utiliza-se assim, uma única fórmula de aplicação e incidência simultânea para diversos tributos com bases de cálculo, características e conceitos, completamente distintos, fatiando-se a alíquota aplicável em sub-percentuais apenas para efeito de destinação da receita.

Ainda sobre as alíquotas para o SN, observe-se que no Estado da Paraíba existe uma redução de base de cálculo do ICMS para as operações realizadas por

empresas do Simples Nacional, que, de acordo com o Anexo Único da Lei nº 9.679, de 18 de abril de 2012, resultam na prática, em novos percentuais para o ICMS, conforme Tabela 2.

Tabela 2 – Cálculo do ICMS para empresas optantes pelo SN na PB

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Parcela do ICMS	Percentual de redução a ser informado no PGDAS
Até 180.000,00	0,50%	60,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	1,00%	19,35%
De 360.000,01 a 540.000,00	2,00%	14,16%
De 540.000,01 a 720.000,00	2,00%	21,88%
De 720.000,01 a 900.000,00	2,00%	22,48%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	2,00%	29,08%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	2,00%	29,58%
Acima de 1.260.000,00	Tabela normal do SN	-

Fonte: Lei nº 9.679, de 18 de abril de 2012.

Sobre a tributação do Simples Nacional, Marins e Bertoldi (2007, p. 70, grifo nosso) se expressam da seguinte forma:

[...] a Lei do Simples utiliza a mesma estimativa objetiva – receita bruta – como medição para cobrança de realidades tributárias tão distintas, como IRPJ e IPI ou COFINS e ICMS, e sobre essa mesma realidade faz aplicar uma única alíquota condensada, por faixa de receita, que representa a somatória das incidências projetadas sobre a receita bruta, referentes a oito impostos e contribuições. [...] **essa forma de cobrança padeceria de inconstitucionalidade para os tributos que não tem como base de cálculo a receita bruta**, mas, como todo o regime especial do Simples e sua estimativa objetiva constituem um modelo tributário opcional e favorecido, essa discussão tende a carecer de relevância, na medida em que o contribuinte que não estiver de acordo com a estimativa utilizada (receita bruta) pode operar normalmente sob a égide do sistema geral.

O Simples Nacional, ao imprimir uma aspiração de simplificação e unificação de tributos, cria dificuldades para compreensão da sua real e verdadeira natureza conceitual e jurídica, ao incluir impostos e contribuições, com realidades tributárias e de aplicabilidades tão distintas e complexas, numa mesma lógica tributária, isto é, todos os tributos conjuntamente incidindo sobre o faturamento. Essa unificação de tributos heterogêneos, imposta pelo regime diferenciado de tributação, chega a estimular entendimentos de que se trata até mesmo de um novo tributo, sobre esse

tema Maranca e Hidalgo (2012, p. 41) assim se expressam “Não se deve pensar que o Simples Nacional cria um novo tributo. É uma interpretação errada por vários motivos, mas principalmente por não ser o que se depreende da nossa Constituição.” Sobre esse ângulo, Santiago (2011, p. 36) explana “Simples Nacional: um novo tributo? É uma questão difícil e complexa. A resposta mais óbvia é não. [...] isso significa que os tributos administrados de forma unificada mantêm suas características, mesmo que não na totalidade.”

2.2.5 A Tributação do ICMS para o Microempreendedor Individual (MEI)

O Simples Nacional contempla ainda um sub-grupo diferenciado dentro do seu próprio regime especial de tributação que é o Microempreendedor Individual, que surgiu a partir do art. 2º, da Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008 que alterou o Estatuto das ME e EPP, estabelecendo a sistemática de tributação e acrescentando o conceito de MEI, que passou a produzir efeitos a partir de 1º de julho de 2009. Atualmente, o teto de faturamento do MEI, está disciplinado pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011, com limite da receita bruta em 12 (doze) meses de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais). O que equivale a uma receita bruta média mensal de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). O MEI está assim disposto na LC 123/06

Art. 18-A. O Microempreendedor Individual - MEI poderá optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês, na forma prevista neste artigo.

§ 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se MEI o empresário individual a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), optante pelo Simples Nacional e que não esteja impedido de optar pela sistemática prevista neste artigo.

A respeito dos benefícios oferecidos ao MEI, Ono, Geovanini e Oliveira (2012, p. 239), assim descrevem:

Dentre as inovações trazidas pela Lei Complementar nº 128 de 19.12.2008 (DOU de 22.12.2008) destacamos neste tópico, a instituição de regime específico para o Microempreendedor individual – MEI, que poderá optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais. Trata-se de grande benefício para

aqueles que conseguirem se enquadrar, pois contribuintes ficarão sujeitos, basicamente, à Contribuição Previdenciária, ao ISS e ao ICMS.

Os valores fixos mensais estabelecidos para o recolhimento do MEI estão expressos na LC 123/06, no art. 18-A, § 3º, inciso V, conforme disposto:

Art. 18-A. [...]

[...]

§ 3º Na vigência da opção pela sistemática de recolhimento prevista no caput deste artigo:

[...]

IV - a opção pelo enquadramento como Microempreendedor Individual importa opção pelo recolhimento da contribuição referida no inciso X do § 1º do art. 13 desta Lei Complementar na forma prevista no § 2º do art. 21 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

V - o Microempreendedor Individual recolherá, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, valor fixo mensal correspondente à soma das seguintes parcelas:

- a) R\$ 45,65 (quarenta e cinco reais e sessenta e cinco centavos), a título da contribuição prevista no inciso IV deste parágrafo;
- b) R\$ 1,00 (um real), a título do imposto referido no inciso VII do caput do art. 13 desta Lei Complementar, caso seja contribuinte do ICMS; e
- c) R\$ 5,00 (cinco reais), a título do imposto referido no inciso VIII do caput do art. 13 desta Lei Complementar, caso seja contribuinte do ISS;

Diante dos valores fixos mensais acima descritos, fica evidenciado que as parcelas relativas ao ICMS e ao ISS possuem valores praticamente simbólicos, já que, por exemplo, para uma situação de receita bruta mensal de R\$ 5.000,00, para o caso do ICMS, a parcela de R\$ 1,00 a ser recolhida, significaria uma alíquota virtual de 0,020% (1,00/5.000,00), ou seja, uma equivalência de alíquota e valor arrecadado com pouca ou nenhuma significância para efeito de receita de ICMS dos Estados.

Ressalte-se ainda que a partir da vigência da Lei nº 12.470/2011, que alterou o § 2º do art. 21 da Lei nº 8.212/1991 (com efeitos a partir de maio/2011), que por sua vez referencia os incisos IV e V “a”, do art. 18-A da LC 123/06, acima evidenciado, se estabeleceu uma modificação do percentual da contribuição previdenciária recolhida pelo MEI, que conforme dispositivo (art. 18-A, inciso V, “a”) acima reproduzido, era de 11%, pois, $11\% \times R\$ 415,00$ (salário mínimo vigente à época) = R\$ 45,65. Com a mencionada modificação, o percentual incidente passou a ser de 5%, cuja aplicação sobre o valor do salário mínimo vigente representa uma parcela de contribuição previdenciária de $5\% \times R\$ 622,00 = R\$ 31,10$.

2.2.6 Obrigação tributária e controle fiscal

O Código Tributário Nacional (CTN), no seu art. 113, expõe que a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. No § 1º do mesmo artigo, dispõe que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. O referido artigo, expressa também, no seu § 2º, que a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, destacando ainda no seu § 3º que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

As prestações positivas ou negativas da obrigação acessória se traduzem em obrigações de fazer ou não fazer. Na visão de Carrazza (2011), com o intuito de buscar o perfeito funcionamento do sistema arrecadatório, a legislação do ICMS impõe para os contribuintes um grande número de deveres instrumentais tributários (obrigações acessórias). O mesmo autor, ainda destaca que a doutrina é pacífica no sentido de que existem, como que gravitando em torno do tributo (obrigação tributária principal), outras relações jurídicas, estas de conteúdo não pecuniário, que se traduzem em exigências de fazer ou não fazer. São justamente as obrigações tributárias acessórias ou deveres instrumentais tributários que funcionam como ferramentas de controle e fiscalização, sempre no interesse da Administração Tributária.

Sobre a obrigação principal, o recolhimento dos tributos incluídos no Simples Nacional é feito por meio de documento único de arrecadação, conforme art. 21, inciso I, da LC 123/06. O mesmo diploma legal ainda atribuiu ao CGSN à definição e modelo de documento, e, assim, a Resolução CGSN nº 94 (resolução mais recente) o denominou de Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS). Para o ME e EPP, o DAS é gerado através do Programa Gerador do DAS - Declaratório (PGDAS-D), e, para o MEI, o Programa Gerador do DAS MEI (PGMEI).

No que se refere às obrigações acessórias, a legislação do Simples Nacional se apresenta bastante econômica nas suas exigências, sendo tratada na LC 123/06, nos arts. 25, 26 e 27, que ainda atribui ao CGSN à possibilidade de estabelecer outras. Em termos de informações econômico-fiscais, se limita a uma única

informação de frequência anual. Para a ME e EPP, a Resolução CGSN nº 94, de 29 novembro de 2011, art. 66, dispõe a Declaração Única e Simplificada de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DASN), até o ano-calendário 2011, e, da Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS), a partir do ano-calendário 2012, observando que a DEFIS é composta por informações sintéticas. Já para o MEI, está definida no art. 100 do mesmo diploma normativo, a Declaração Anual Simplificada para o Microempreendedor Individual (DASN-SIMEI), que contém, relativamente às atividades sujeitas ao ICMS, tão somente a receita bruta total auferida relativa ao ano-calendário.

Em relação à emissão de documento fiscal, o MEI fica dispensado da sua emissão nas operações com venda de mercadorias ou prestações de serviços para consumidor final pessoa física e também nas operações com mercadorias para destinatário inscrito no CNPJ, quando o destinatário emitir nota fiscal de entrada.

A obrigação de escrituração de livros fiscais para a ME e EPP, conforme art. 61, Resolução CGSN nº 94/11, fica limitada aos Livros: Caixa, Registro de Inventário e Entradas. Para o MEI, o art. 97, § 1º, do mesmo diploma normativo, dispensa a escrituração de qualquer livro fiscal. Destaca-se ainda que na legislação do Simples Nacional não existe qualquer dispositivo tratando sobre a obrigatoriedade de emissão da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), por parte dos contribuintes optantes pelo seu regime.

Enfocando agora uma abordagem mais ampla da legislação e da contabilidade para as ME e EPP, verifica-se que Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, trata da escrituração dessas empresas no art. 1.179 dispondo “O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva [...]”. Porém, faz uma ressalva para o pequeno empresário no seu § 2º “É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970.”.

Já o art. 970, assim assevera “A lei assegurará tratamento favorecido, diferenciado e simplificado ao empresário rural e ao pequeno empresário, quanto à inscrição e aos efeitos daí decorrentes.”. Desta forma, o Código Civil estabelece linhas gerais para a contabilidade e, especificamente para as ME e EPP, sinaliza um tratamento que proporcione simplificação e favorecimento para a sua escrituração.

No mesmo alinhamento do Código Civil, a LC 123/06 trata do mesmo assunto no art. 27 onde especifica que “As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional poderão, opcionalmente, adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, conforme regulamentação do Comitê Gestor.”. Constata-se aí uma convergência entre os dois diplomas legais no que se refere ao sistema e escrituração contábil da ME e EPP.

Por outro lado, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão que emite normas e interpretações contábeis na busca da convergência com as normas internacionais de contabilidade, e, através do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão colegiado do qual é integrante, também se manifestou a respeito da contabilidade das ME e EPP, onde em dezembro de 2009, apresentou o Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Tal pronunciamento foi normatizado pela Resolução CFC nº 1.255/09, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

E, mais recentemente, em dezembro de 2012, o CFC emitiu a Resolução nº 1.418/12, que aprovou a NBC ITG 1000 – Modelo Contábil para a Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, com isso, proporcionando uma base normativa ainda mais específica e com maior segurança para a aplicação da prática contábil das ME e EPP.

Por outro lado, tratando agora da normatização das auditorias dos contribuintes ME, EPP e MEI, observa-se que a fiscalização do Simples Nacional ainda não foi unificada conforme disciplinamento contido na Resolução CGSN 94/11 (LC 123/06, art. 33, § 4º) que especifica que autuações e notificações devem ser efetivadas através do Sistema Eletrônico Único de Fiscalização, Lançamento e Contencioso (SEFISC). Tal disciplinamento ainda não foi concretizado e cada ente federado realiza o seu procedimento de fiscalização conforme suas rotinas e regulamentação própria. Os eventuais Autos de Infrações gerados não estão sendo lavrados dentro do SEFISC. Enfim, não existe uma padronização nos procedimentos de fiscalização e autuação do Simples Nacional.

2.3 O ICMS (legislação no regime tributário normal)

2.3.1 Estrutura legal, hipótese de incidência, fato gerador e base de cálculo

O ICMS está disposto na Constituição Federal de 1988 através do art. 155,II, § 2º (anexo 9). A CF/88 ainda previu no art. 155, § 2º, inciso XII, que às normas gerais do ICMS deveriam estar contidas em legislação complementar. Fato que ocorreu com a edição Lei Complementar Nº 87 (LC 87/96), de 13 de setembro de 1996.

No Estado da Paraíba o ICMS está disposto na Lei Ordinária Estadual Nº 6.379 (Lei 6.379/96), de 02 de dezembro de 1996, cuja regulamentação se deu pelo Decreto Nº 18.930, de 19 de junho de 1997.

Relativamente à hipótese de incidência e fato gerador, observa-se que mesmo estando intimamente relacionados, existe uma tênue distinção entre eles. A hipótese de incidência é a descrição normativa das situações em que o imposto se aplica ou ainda é o campo de aplicação do ICMS explicitado através de situações que fazem nascer à ocorrência da obrigação tributária, enquanto que o fato gerado é exatamente o momento e o local em que a obrigação tributária ocorre, ou seja, é o aspecto temporal e espacial definindo a ocorrência da obrigação tributária. Sobre o mesmo assunto, Machado (1997, p. 21) destaca “Hipótese de incidência *realizada* é exatamente o fato gerador do imposto. Ou fato jurídico. Fato que produz, em virtude de realizar a hipótese de incidência de uma norma, o efeito nela previsto.” Já Neto (2008, p. 89) sinteticamente explana “A hipótese de incidência é a descrição legal de um fato.”

Enquanto que Melo (1996, p. 18), enfoca a saída de mercadorias como exemplo clássico de fato gerador do ICMS, discorrendo assim:

A “saída” [...] compreende o aspecto de tempo previsto na norma, uma vez que os fatos impositivos ocorrem em um determinado momento, porque, nesse instante, nasce o direito subjetivo para a pessoa de direito público e, correlatamente, uma obrigação para o sujeito passivo.

A normal contém a descrição genérica de um fato, que se verifica numa precisa circunstância de tempo, que deve ser considerado uno e incindível [...].

As hipóteses de incidência do ICMS estão dispostas no art. 2º da LC 87/96 e art. 12º (incisos e parágrafos) da Lei Ordinária Estadual nº 6.379/96.

No que se refere a base de cálculo esta é definida como a grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o *quantum* tributário a pagar, conceito endossado por Fanucchi (1984, p. 234) que afirma que a base de cálculo é a “[...] base numérica, o montante capaz de propiciar o cálculo do *quantum* tributário”. Para Nogueira (1995, p. 148) base de cálculo do tributo “[...] representa legalmente o valor, grandeza ou expressão numérica da situação ou essência do fato gerador e sobre a qual se há de aplicar a alíquota”.

Já, especificamente, com relação a base de cálculo do ICMS Carvalho (1998, p. 220) explicita:

No que se refere ao ICMS, tomando-se como regra geral, duas são as bases de cálculo, diferentes segundo se tratem de operações relativas à circulação de mercadorias ou de prestação de serviços, relativamente a cada operação ou a cada prestação: a) o preço da mercadoria; b) o preço do serviço. Todas as variações reguladas pela lei giram em torno desses dois elementos conceituais econômico-jurídicos, deles não se podendo distanciar [...].

Sobre a sua base de cálculo, o ICMS apresenta uma característica bem peculiar e relevante, que é o fato de que o próprio montante do imposto compõe ou integra a sua base de cálculo. É a chamada base de cálculo “por dentro” do ICMS. Assim, a LC 87/96, no art. 13, § 1º, I, dispõe: “§ 1º Integra a base de cálculo do imposto [...]: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”. A Lei 6.379/96 (estadual), basicamente reproduz o texto do dispositivo acima citado e inclusive também o reedita no mesmo dispositivo, isto é, art. 13, § 1º, I.

A base de cálculo do ICMS na Lei 6.379/96 está disposta entre os Arts. 13 e 28, cujos conteúdos específicos e genéricos convergem com o texto contemplado na LC 87/96, se apresentando de forma mais ampla e detalhada.

2.3.2 A não-cumulatividade do ICMS e o crédito do imposto

O Princípio da não-cumulatividade do ICMS foi consagrado na CF/88 de forma expressa, utilizando um texto muito objetivo e peremptório, através do art. 155, § 2º, I, dispondo “I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o

montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”.

Sobre a não-cumulatividade do imposto e sua relevância enquanto característica do ICMS. Carrazza (2007, p. 288), sobre esta marca do ICMS destaca “[...] a não-cumulatividade é uma das principais características do ICMS, e consiste no direito constitucionalmente assegurado de o contribuinte deduzir, em cada operação, o montante cobrado nas operações anteriores.” Em relação à compensação do montante anteriormente cobrado nas operações ou prestações anteriores, Chiesa (1997, P. 118), transcreve dessa forma:

Essa compensação é uma diretriz constitucional que não pode ser restringida ou condicionada por nenhuma norma infraconstitucional. É um imperativo constitucional que não pode ser amesquinhado por nenhuma lei, decreto, portaria ou qualquer outro ato normativo que, direta ou indiretamente, tolha os seus efeitos jurídicos. Todo e qualquer ato normativo, de interpretação ou de aplicação, que restrinja o direito de compensação do contribuinte será considerado inconstitucional.

Ainda enfatizando o princípio da não-cumulatividade, Carrazza (2011, p. 381) explicita “O ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao *princípio da não cumulatividade*, que, tendo sido considerado, pela Constituição, um dos traços característicos deste tributo, não pode ter seu alcance diminuído ou anulado”. Ensina ainda Carrazza (2011, p. 381) que “[...] o princípio da não cumulatividade tem o escopo de evitar o ICMS distorça as formações dos preços e a própria competitividade das empresas.”

Para por em prática o princípio da não-cumulatividade do ICMS se utiliza a técnica do uso do crédito do imposto para abater do débito da operação ou prestação presente, neste aspecto Carrazza (2011, p. 382) explica:

Com efeito, ao cabo do processo econômico de produção, distribuição e comercialização de mercadorias e de prestação dos serviços de transporte transmunicipal e de comunicação, quem acaba suportando, por inteiro, a carga econômica do ICMS é o consumidor final.

Este foi o motivo que levou o Constituinte originário a conceber a técnica pela qual o contribuinte transfere ao adquirente da mercadoria ou ao fruidor do serviço de transporte transmunicipal e de comunicação o ônus financeiro do imposto que adiantará ao Estado (ou ao Distrito Federal) e se credita do imposto que suportou em suas aquisições, e que lhe foi transferido por seu fornecedor.

A LC 87/96 trata do princípio da não-cumulatividade no art. 19, onde praticamente reproduz a redação da norma constitucional.

A respeito do conteúdo do dispositivo retro mencionado, Carvalho (1998, p. 272) expõe “A compensação prevista neste art. 19 é um mero processo interno contábil de encontro de contas credoras e devedoras praticado pelo contribuinte [...] e como necessário à apuração do crédito tributário[...]”.

Já a Lei 6.379 faz menção a não-cumulatividade do ICMS no art. 40, cujo texto reproduz literalmente o texto da legislação complementar.

A CF/88 remete para a legislação complementar o disciplinamento do regime de compensação do imposto, através do art. 155, § 2º, XII, “c”. Por sua vez, a LC 87/96, atendendo ao dispositivo constitucional disciplina a compensação do imposto no art. 20, como segue:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Para efetivar o princípio da não-cumulatividade é utilizada, portanto, a técnica da compensação entre débitos e créditos para a apuração do imposto. Nesta vertente, Machado (1997, p. 134-135) assim descreve:

Efetiva-se a não-cumulatividade no momento da apuração do valor do imposto a ser pago. As entradas de mercadorias e os recebimentos de serviços tributados, de um lado, ensejam *crédito*. De outro as saídas de mercadorias e as prestações de serviços tributadas ensejam *débito*. Toma-se então o total dos débitos, e dos créditos, em determinado período, subtraindo-se um do outro. O saldo devedor é o valor do imposto a ser pago naquele período. Havendo saldo credor, será este transferido para o período seguinte. Opera-se a *compensação* entre os créditos e os débitos, recolhendo-se o saldo devedor, quando for o caso, ou transferindo-se para o período seguinte o saldo credor que porventura existir

A legislação estadual, representada pela Lei 6.379/96, estabelece o regime de compensação no seu art. 41.

Diante do exposto, clarifica-se que toda a base tributária do ICMS se fundamenta no princípio da não-cumulatividade que se processa e viabiliza pelo uso de crédito e débito do imposto.

2.3.3 A alíquota e a seletividade do ICMS

Na linguagem do Direito Tributário, alíquota consiste no percentual que incide sobre uma base de cálculo cujo resultado determina o valor do tributo. Nesta direção, Machado (1997, p. 93) ensina que a palavra alíquota “designa o percentual que se aplica sobre a base de cálculo para determinar o valor do tributo”. As alíquotas do ICMS estão referenciadas na própria CF/88, através do art. 155, § 2º, IV a V (anexo 10).

Como pode ser observado, a CF/88 não especifica propriamente as alíquotas do ICMS, mas apenas estabelece critérios de definição e limites mínimos e máximos. No inciso IV e VI, acima destacados, verifica-se que o texto constitucional procurou criar uma espécie de compartilhamento de receita entre os Estados no que se refere às operações e prestações interestaduais, já que o Senado Federal na Resolução Nº 22, de 1989, art. 1º (anexo 11), definiu alíquotas interestaduais com percentuais inferiores às alíquotas internas, cuja complementação de alíquota contempla o Estado destinatário:

Já a LC 87/96 não estabelece percentuais para as alíquotas do ICMS, atribuição essa que ficou para a legislação estadual. A lei 6.379/96 dispõe sobre as alíquotas do ICMS no art. 11.

Sobre a seletividade do ICMS, a CF/88 faz menção no art. 155, § 2º, III, a seletividade do ICMS, ao estabelecer “§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;”.

A respeito da seletividade do ICMS, Machado (1997, p. 95) descreve “O constituinte de 1988, admitiu que o ICMS tenha caráter seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.”. Existem ainda doutrinadores que entendem que apesar da faculdade que o texto constitucional expressa em relação a seletividade do ICMS, o “poderá” deve ser entendido como “deverá”, neste sentido Carrazza (2011, p. 488) discorre “Portanto, a seletividade no ICMS [...] é obrigatória. Melhor elucidando, o ICMS *deverá* ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.”

Na visão da maioria dos pensadores tributários é na modulação das alíquotas que consiste a técnica mais adequada para instrumentalizar o exercício da seletividade do ICMS. Sobre este aspecto Carrazza (2011, p. 491) explica “É com a

adoção do mecanismo da variação de alíquotas, porém, que a seletividade no ICMS torna-se mais facilmente alcançável.” Carrazza continua o raciocínio e, na mesma página adiante, inclui o foco da essencialidade dos produtos e serviços, onde enfatiza que “As alíquotas deste imposto devem, pois, ser, o quanto possível, discriminadas por espécie de mercadoria ou de serviço. Noutras palavras, devem vir fixadas na razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias ou dos serviços.”

2.3.4 A Substituição Tributária (ST) no ICMS

A substituição tributária é um regime de tributação previsto pela norma onde ocorre uma troca de responsabilidade na obrigação tributária gerada, a legislação indica quem será o sujeito passivo responsável pelo imposto em substituição ao que em condições normais assumiria tal responsabilidade, mesmo que aquele não tenha praticado o fato gerado, mas que tenha relação com o mesmo. Nesta direção, Melo (1996, p. 109), exprime “Trata-se de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte.” Complementado o raciocínio, Melo, ainda na mesma página, ainda discorre que “Na substituição [...] o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte, que realiza o fato imponible, prevendo a lei – desde logo – o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto) [...]”.

A Constituição atribuiu a lei complementar, através do art. 155, § 2º, XII, “d”, a responsabilidade de dispor sobre substituição tributária. Atendendo a este preceito constitucional, a Lei Complementar do ICMS, trata de forma bem ampla e detalhada a substituição tributária nos Arts. 6º a 10º.

No caso da Lei Ordinária Estadual que disciplina o ICMS, a substituição tributária é tratada nos Arts. 33º a 36º, onde conceitos e linhas gerais seguem a norma complementar.

2.4 A Carga Tributária (CT) no Brasil, o ICMS e sua representatividade

De acordo com informações extraídas da publicação eletrônica Carga Tributária no Brasil – 2011 (Análise por Tributo e Bases de Incidência), da Receita

Federal do Brasil (RFB), a Carga Tributária Bruta¹ atingiu em 2011 a cifra de 35,31%, contra 33,53% em 2010, apontando variação positiva de 1,78%, conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Carga tributária bruta 2010 e 2011 (R\$ bilhões)

Componentes	2010	2011
Produto Interno Bruto (PIB)	3.770,09	4.143,01
Arrecadação Tributária Bruta	1.264,15	1.462,95
Carga Tributária Bruta	33,53%	35,31%

Fonte: RFB

O Quadro 2 apresenta a carga tributária bruta distribuída entre os três níveis da federação. Como pode ser observado, a União detém forte concentração dos tributos arrecadados no Brasil, chegando em 2011 a 70,04% do montante recolhido.

Quadro 2 – Carga tributária por ente federativo em 2011

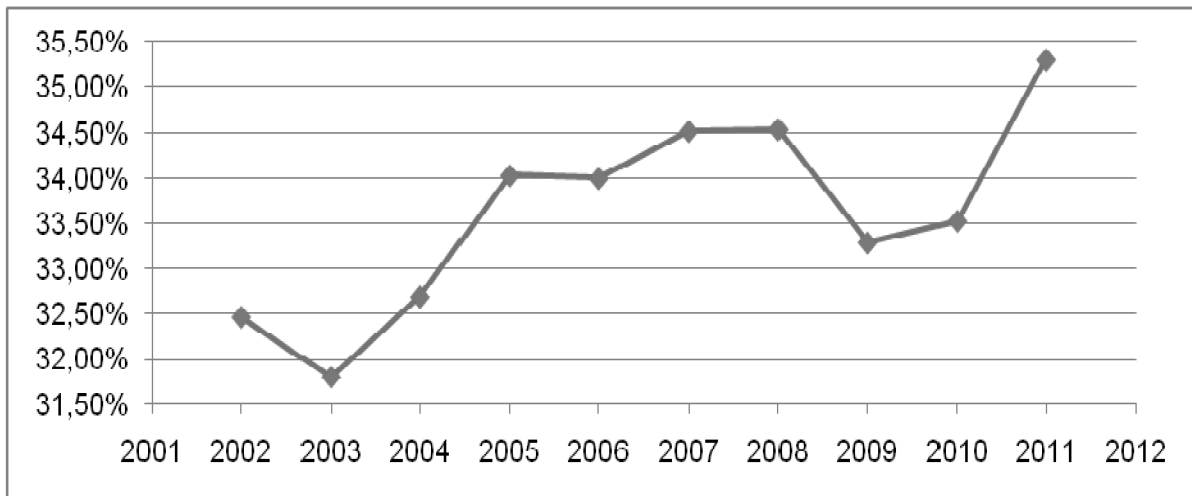
Entidade Federativa	2011		
	R\$ milhões	% do PIB	% da Arrecadação
União	1.024.710,68	24,73%	70,04%
Estados	357.506,71	8,63%	24,44%
Municípios	80.734,57	1,95%	5,52%
Receita Tributária Total:	1.462.951,95	35,31%	100,00%

Fonte: RFB

Já o Gráfico 1 apresenta a série histórica da carga tributária brasileira, desde 2002.

¹ A Carga Tributária Bruta é definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o PIB a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais.

Gráfico 1 – Série Histórica da carga tributária brasileira (2002 a 2011)



Fonte: RFB

Na Tabela 3 verifica-se a classificação dos 10 (dez) maiores tributos em valores nominais arrecadados e percentuais sobre o PIB e total arrecadado em 2011.

Tabela 3 – Receita Tributária por Relevância do Tributo

Tributo	2011		
	R\$ milhões	% PIB	%
Total da Receita Tributária	1.264.148,52	35,31%	100,00%
1 ICMS	297.298,70	7,18%	21,40%
2 Imposto de Renda	255.333,99	6,16%	18,38%
3 Contrib. p/ Prev. Social	246.031,38	5,94%	17,71%
4 Cofins	164.814,53	3,98%	11,86%
5 Contrib. p/ o FGTS	74.978,80	1,81%	5,40%
6 CSLL	58.594,31	1,41%	4,22%
7 PIS/PASEP	42.839,88	1,03%	3,08%
8 IPI	41.207,50	0,99%	2,97%
9 ISS	38.515,82	0,93%	2,77%
10 IOF	31.998,23	0,77%	2,30%

Fonte: RFB

Na composição das receitas tributária estaduais, o ICMS é o tributo mais relevante do ponto de vista econômico. Especificamente para o Estado da Paraíba, em 2012, O ICMS representou para a sua receita tributária quase 95% do total arrecadado, conforme Tabela 4.

Tabela 4 – Receita Tributária da Paraíba por Tributos em 2012

Tributo	R\$ mil	%
Total da Receita Tributária	3.430.053	100%
1 ICMS	3.248.745	94,72%
2 IPVA	162.371	4,73%
3 ITCD	11.743	0,34%
4 TAXAS	7.194	0,21%

Fonte: Ministério da Fazenda – Confaz

2.5 Quantitativo das empresas por regime de apuração no CCICMS/PB

O Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Paraíba (CCICMS/PB) encerrou o exercício de 2012 com 76.731 empresas ativas. Esse universo é composto por empresas dos diversos regimes de pagamento existentes no respectivo cadastro, entre eles os mais numerosos são, respectivamente, Simples Nacional, SN MEI e regime normal. Conforme distribuição explicitada pela Tabela 5.

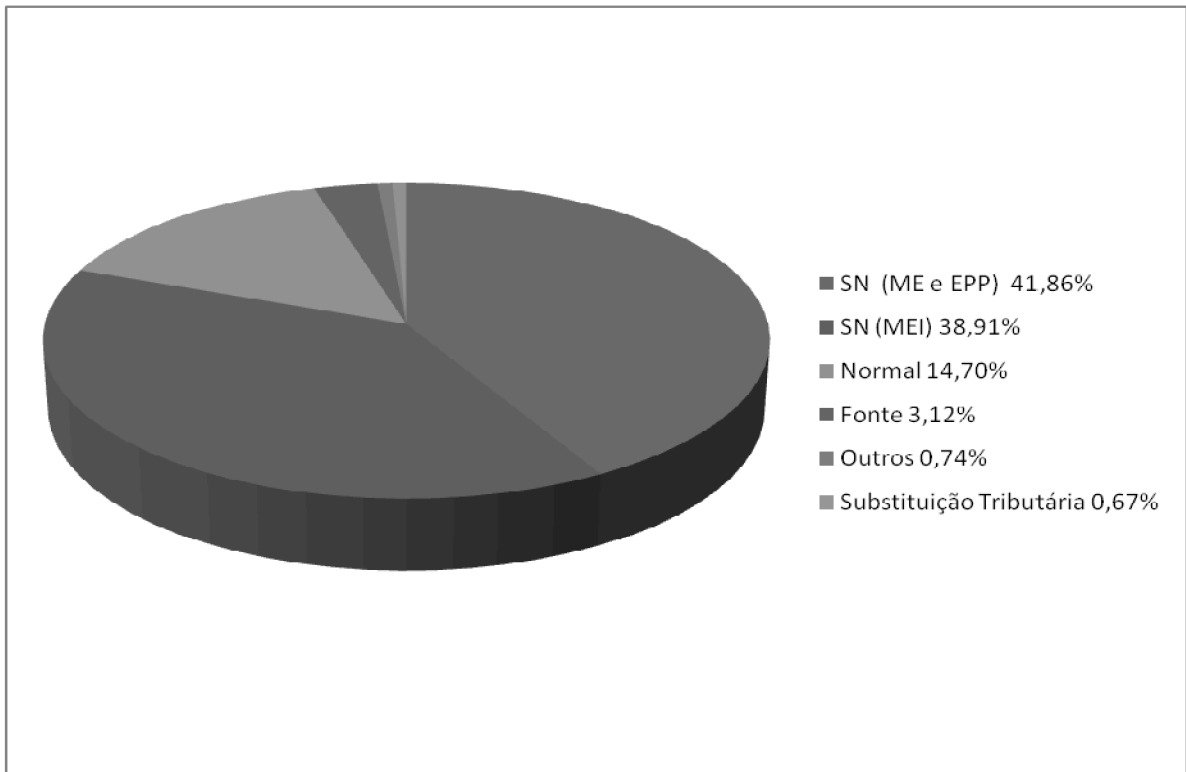
Tabela 5 – Contribuintes ativos por regime apuração no CCICMS-PB em 2012

CONTRIBUINTES - Regime de Apuração							
Meses	Normal	Fonte	S.Nac.	S.N MEI	Subst. Trib.	Outros	Total
Jan.2012	11.344	2.609	30.517	20.181	476	578	64.300
Fev.2012	11.336	2.601	30.767	20.967	474	578	65.705
Mar.2012	11.034	2.548	31.353	21.910	475	575	66.723
Abr.2012	11.146	2.542	31.351	23.010	479	575	67.895
Mai.2012	10.941	2.540	31.339	23.959	481	575	69.835
Jun.2012	10.779	2.530	31.738	24.704	487	575	70.813
Jul.2012	10.801	2.521	31.956	25.778	488	576	72.120
Ago.2012	10.848	2.516	31.968	26.694	492	579	73.097
Set.2012	10.869	2.509	32.081	27.457	495	578	73.989
Out.2012	11.074	2.504	32.056	28.516	501	576	75.227
Nov.2012	11.177	2.471	32.068	29.322	509	577	76.124
Dez.2012	11.282	2.395	32.114	29.857	515	568	76.731

Fonte: Secretaria de Estado da Receita do Estado da Paraíba

A participação relativa de empresas por regime de apuração no total de empresas ativas na Paraíba em 2012 expõe uma predominância expressiva do seguimento Simples Nacional em relação a todos os outros regimes de pagamento, cujo percentual corresponde a 80,76% do total de empresas ativas inscritas no CCICMS-PB. Observa-se também que a distribuição relativa dentro do regime tributário diferenciado composta pelos dois subgrupos apresenta patamares muito próximos, isto é, ME e EPP (41,85%) e MEI (38,91%), conforme disposição do Gráfico 2.

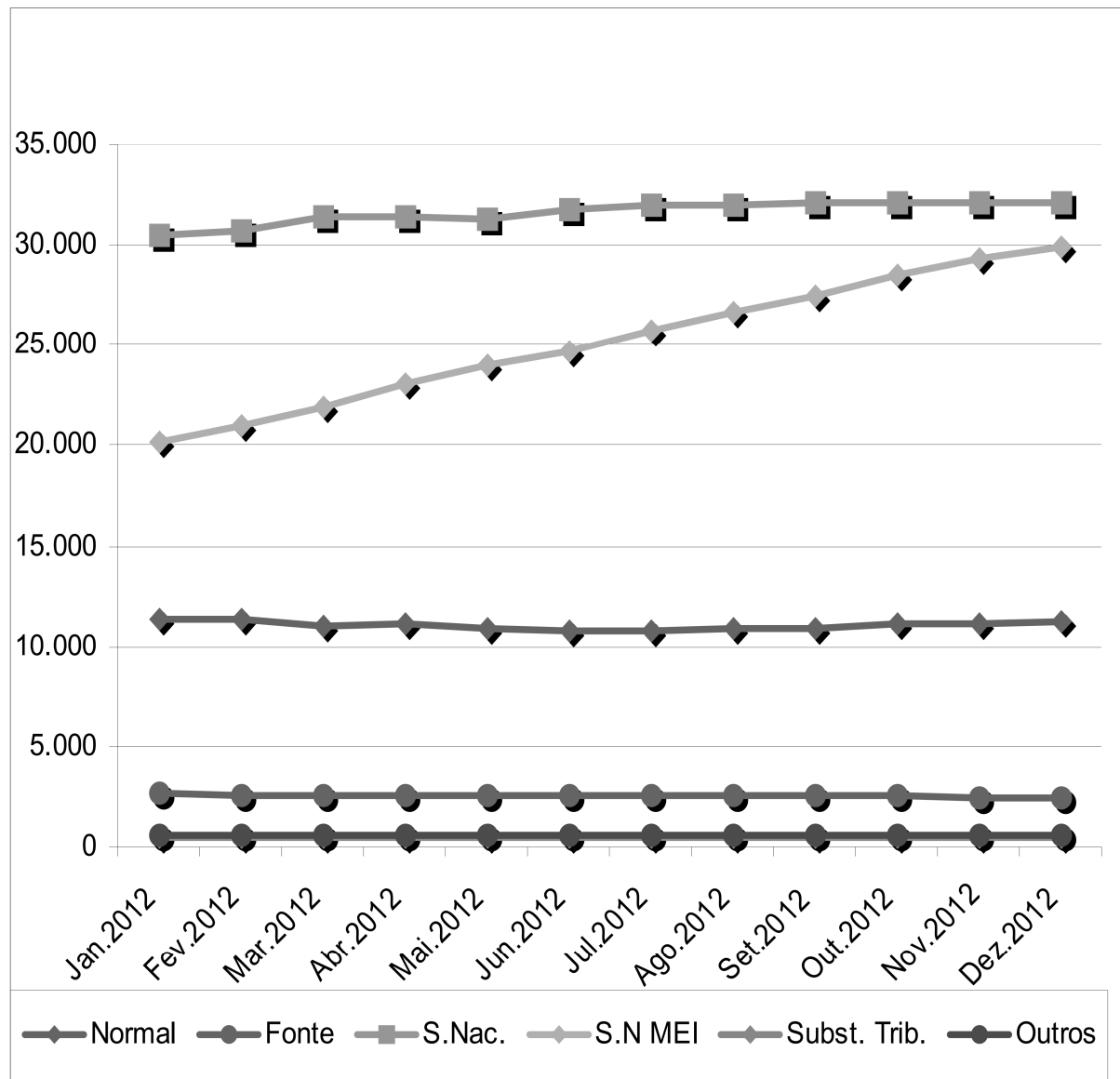
Gráfico 2 – Empresas ativas na PB por regime de apuração dez/2012



Fonte: Secretaria de Estado da Receita do Estado da Paraíba

Outra forma de observar a distribuição e evolução das empresas ativas na Paraíba, por regime de pagamento, pode ser observado pela tendência evidenciada no exercício de 2012. O Gráfico 3 expressa de maneira muito clara a inclinação que retrata o atual quadro do cadastro estadual.

Gráfico 3 – Evolução do CCICMS-PB por regime de apuração em 2012



Fonte: Secretaria de Estado da Receita do Estado da Paraíba

2.6 A União e o Legislativo Federal x alterações do ICMS no SN

O presente conteúdo, talvez, para alguns, numa visão apenas técnica do tema em estudo, não justificasse a sua inserção no contexto do trabalho em execução. Entretanto, existem motivações políticas e econômicas que fundamentam a sua inclusão, é que, o ICMS (tributo estadual) é, desde muito tempo e ainda hoje, o maior tributo brasileiro em valor arrecadado e relevância, tal distinção que, ganha ainda mais força quando se sabe que sua competência tributária não é da União, que detém mais de 70% do montante tributário arrecadado no Brasil.

Nesse sentido, historicamente, esse imposto estadual tem provocado grande e especial interesse por parte do Governo Federal, que, invariavelmente, acena com estímulos legislativos tentando alterar sua estrutura e até a sua competência tributária, quase sempre, vislumbrando para si a possibilidade de ter uma fatia do seu montante arrecadado e até da sua competência tributária. Portanto, constata-se então, um componente político-econômico (histórico) bastante substancial que justifica, plenamente, a atual abordagem.

Dentro do contexto enfocado, a presente pesquisa identificou diversas tentativas de origem política e empresarial visando alterações de dispositivos da LC 123/06 que, invariavelmente, versam sobre desoneração parcial ou total de situações envolvendo o ICMS no ambiente Simples Nacional. Nesse viés, principalmente na Câmara Federal, foram constatadas Medidas Provisórias (MP) - Poder Executivo e vários Projetos de Lei Complementar (PLP) propondo alterações significativas no Simples Nacional e mais precisamente excluindo situações de incidência do ICMS para empresas optantes pelo regime tributário diferenciado.

Entre as tentativas de alteração do Simples Nacional, as mais profundas se originam nos PLP apresentados no Congresso Nacional. Nesse contexto a pesquisa identificou o PLP 591/10 como sendo o de maior expressão, cujo conteúdo e abordagem se identificam com o estudo em tela, e, assim, será considerado como balizamento para o presente enfoque.

A representatividade do PLP 591/10 se expressa basicamente por duas razões principais. A primeira é pelo fato de ter sido adotado e patrocinado como principal projeto de lei de alteração do Simples Nacional pela Frente Parlamentar da Micro e Pequena Empresa, considerada uma das mais numerosas e influentes Frentes Parlamentares da Câmara dos Deputados. Além desse substancial apoio, sua defesa foi fortemente incorporada pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), cuja capacidade de influência e articulação nas esferas política, econômica e empresarial é nacionalmente reconhecida. Além desses apoios explícitos ainda recebia a simpatia do Governo Federal.

A Segunda característica que lhe agrega grande relevância é a proposta de desoneração total para empresas optantes do Simples Nacional do recolhimento do ICMS Substituição Tributária (para a maioria dos produtos sujeitos a ST) e do ICMS Diferença de Alíquota em operações interestaduais. Afora as duas alterações retro destacadas, o PLP 591/10 propõe ainda uma série de outras mudanças na LC

123/06, envolvendo vários outros aspectos, mas cujos conteúdos não geram grandes modificações nos dispositivos a serem alterados ou mesmo tragam mudanças substanciais e/ou desonerações específicas para o ICMS das empresas do Simples Nacional, objeto do presente estudo.

A pesquisa ainda constatou um fato relevante envolvendo a discussão sobre o PLP 591/10, que ocorreu em reunião realizada na Sede do SEBRAE Nacional em Brasília-DF, em 20/06/2011, composta por Parlamentares (Senadores e Deputados Federais) integrantes da Frente Parlamentar da Micro e Pequena Empresa, Presidência e Direção do SEBRAE Nacional além de Secretários e representantes das Secretarias de Fazenda e Receita dos Estados, representando o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). O foco do debate se deu sobre a desoneração para empresas do Simples Nacional do recolhimento do ICMS Substituição Tributária e ICMS Diferença de Alíquota em operações interestaduais.

Na oportunidade, um dos Secretários de Estado, representando a Paraíba e o CONFAZ, realizou uma exposição de motivos explicitando a total inviabilidade das medidas propostas, cujas distorções geradas não só repercutiriam sob o aspecto tributário propriamente dito ao provocar grande prejuízo para as fazendas estaduais, mas também distorções econômico-financeiras e mercantis que imprimiriam ao ICMS conotação de regulação econômica e de forte natureza extra-fiscal não presentes no seu conceito original.

O primeiro ponto apresentado foi o impacto que tais desonerações trariam para as receitas estaduais e, em particular, a estados pobres e consumidores como a Paraíba. Na oportunidade, utilizando como referência o ano-base 2010, foi exposto que as empresas do Simples Nacional representavam 75% do universo dos contribuintes do estado (hoje representam mais de 80%).

Nesse contexto, ao se propor a não aplicação da Substituição Tributária para estes contribuintes, haveria uma considerável perda de receita por parte dos estados, pois não haveria a aplicação dos percentuais de Margem de Valor Agregado (MVA) incidentes sobre o valor dos produtos que em alguns casos chegam a superar os 100% de agregação.

O mesmo ocorreria com relação ao ICMS Diferença de Alíquota nas operações interestaduais já que 43% (esse percentual não sofreu grandes variações nos exercícios seguintes) do total das aquisições das empresas Simples Nacional em 2010 ocorreram através de operações interestaduais. Especificamente, para o

ICMS Diferença de Alíquota do Simples Nacional, foi apresentada uma estimativa de recolhimento para o exercício de 2011 (em execução) de valores que se aproximariam dos R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais). Expressou-se assim um impacto negativo e substancial que a citada alteração traria à receita do Estado da Paraíba.

O outro ponto destacado, relativo às duas desonerações propostas, é que além de provocarem perdas substanciais nas receitas estaduais também provocariam grandes distorções econômico-mercantis nas relações empresariais e de competitividades entre os contribuintes optantes e não optantes pelo regime tributário diferenciado. No caso, a não aplicação da Substituição Tributária para o Simples Nacional, geraria cargas tributárias tão diferenciadas que inevitavelmente acarretaria um considerável desnivelamento nos preços praticados por empresas do Simples Nacional e do regime normal, pois os percentuais de Margem de Valor Agregado (MVA) incidentes em alguns produtos chegam a superar os 100%, influenciando negativamente na concorrência comercial entre as empresas.

Já em relação a desoneração do ICMS Diferença de Alíquota, haveria um desencadeamento de distorções extra-fiscais com consequências ainda mais amplas e profundas. Para fundamentação dessa afirmativa, foi apresentada uma situação de aquisição, por empresa Simples Nacional da Paraíba, de mercadorias originadas do Sul ou Sudeste (exceto Espírito Santo) em uma operação com valor de R\$ 1.000,00, com a alteração proposta, não haveria recolhimento, por parte da empresa SN, dos 10% da Diferença de Alíquota (complementação da alíquota de origem 7% para 17%) no valor de R\$ 100,00, porém, se a mesma operação fosse realizada por empresa do regime normal, essa seria obrigada a recolher a Diferença de Alíquota de 10% e assim teria esse valor acrescido diretamente ao seu custo, diferentemente da empresa SN que não arcaria com esse custo. Ou seja, num mercado cada vez mais globalizado e difícil como o atual, mesmo uma empresa de maior porte, não suportaria a majoração dos 10% no seu custo em relação as ME e EPP, tirando-lhe certamente capacidade competitiva.

Ainda foi exposto que o cenário acima apresentado poderia ser mais agravado em um futuro próximo em razão de uma tendência cada vez mais forte de aplicação do princípio do destino no ICMS que se traduz na redução a zero (princípio do destino puro) ou diminuição das alíquotas interestaduais do ICMS, ou seja, diminuindo-se ou zerando-se a alíquota na origem da operação interestadual o

estado de destino receberia toda ou quase toda a carga tributária das operações interestaduais em forma de ICMS Diferença de Alíquota. Nessa hipótese, os custos adicionais das empresas normais em relação às empresas do Simples Nacional poderiam se aproximar dos 17%, impondo um insustentável desequilíbrio competitivo entre estas empresas.

Na mesma abordagem, foi apresentado outro enfoque que seria a quase que inviabilidade comercial nas operações internas das empresas industriais e atacadistas situadas dentro dos estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, em razão da grande vantagem econômica gerada pelas aquisições interestaduais no Sul e Sudeste por parte das empresas do Simples Nacional.

Diante dos argumentos expostos, houve um recuo imediato da Frente Parlamentar da Micro e Pequena Empresa que assimilou, imediatamente, os impactos negativos extra-fiscais não previstos originalmente e ali apresentados, reconhecendo que não havia atentado para aqueles aspectos de intervenção e complicação econômica que seriam criados com tais alterações da Legislação do Simples Nacional. Ainda naquele exercício de 2011 o PLP 591/10 perdeu força e foi arquivado e incorporado pelo PLP 87/11 que foi aprovada e transformada na Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipologia da pesquisa

O desenvolvimento da presente pesquisa utilizou como referenciamento para sua tipologia a classificação exposta por Vergara (1997 *apud* BEUREN *et al.*, 2010), que se espraia em duas categorias: fins e meios.

Relativamente, ao aspecto relacionado aos fins, a pesquisa apresentou caracterização pela vertente exploratória em razão do escasso conhecimento sobre a aplicabilidade tributária do ICMS no contexto do Simples Nacional, como também pela busca de aprofundamento de questionamentos a ele pertinentes. Para Beuren *et al.* (2010) a pesquisa exploratória busca conhecer com maior profundidade o assunto de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa.

Na mesma linha, Gil (1999) ensina que a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato, sendo tal tipo de pesquisa utilizada, sobretudo, quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis. No ensinamento de Chaves (2007, p. 70) a investigação exploratória é adequada para aplicação “em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado. Por sua natureza de sondagem, não comporta hipóteses que, todavia poderão surgir durante ou ao final da pesquisa.”

Ainda sobre os fins, a pesquisa também se expressou como descritiva, na medida em que não se limitou ao estudo preliminar e avançou em espaços de maior aprofundamento. Nesse alinhamento, na visão de Andrade (2002 *apud* BEUREN *et al.*, 2010) a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los e interpretá-los.

No que se refere aos meios, à pesquisa se expôs como estudo de caso, já que se focou em analisar a aplicabilidade tributária do ICMS no contexto Simples Nacional. O estudo de caso é circunscrito a uma situação ou fenômeno, possuindo caráter de profundidade e detalhamento, podendo ou não ser realizado no campo (CHAVES, 2007, p. 74). Para Gil (1999, p.73), estudo de caso é caracterizado pelo estudo aprofundado de um ou de poucos objetos, de modo a viabilizar o

conhecimento mais detalhado do mesmo. Percebe-se que esse tipo de pesquisa é realizada de forma mais intensiva, em decorrência dos esforços dos pesquisadores concentrarem-se em determinado objeto de estudo (BEUREN *et al.*, 2010).

Ainda em relação aos meios, destaque-se que o presente estudo também se caracterizou na vertente da pesquisa bibliográfica, já que sua consulta abrangeu todo referencial de conhecimento público em relação ao conteúdo que fundamentou o tema, desde publicações avulsas e eletrônicas, boletins, revistas, livros, legislação, entre outros. Para Beuren *et al.* (2010) é a partir dessa fonte bibliográfica que se pode elaborar o trabalho monográfico com o intuito de reunir diversos referenciais (publicações) isolados e atribuir-lhes uma nova leitura.

3.2 Quanto a abordagem do problema

A abordagem do problema da pesquisa se apresentou na forma qualitativa, na medida em que buscou análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado, além disso, a sua abordagem objetivou destacar características que não são observadas por meio de um estudo quantitativo, já que este último expõe-se com mais superficialidade.

Na visão de Richardson (1999 *apud* BEUREN *et al.*, 2010), a principal diferença entre uma abordagem qualitativa e quantitativa se estabelece no fato de a abordagem qualitativa não empregar um instrumento estatístico como base do processo de análise do problema, enquanto que, na abordagem quantitativa, não ocorre a pretensão de numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas.

3.3 Delimitação da Pesquisa

Para o balizamento dos confrontos e considerações, foi utilizada toda a legislação vigente relativa ao Simples Nacional e o ICMS. A estrutura legal explorada na pesquisa vai desde a matéria de natureza constitucional até a normatização estadual. Como referenciamento normativo estadual, utilizou-se a fundamentação legal do ICMS do Estado da Paraíba. Esse elemento de padronização visou simplificar o entendimento e uniformizar a análise, visto que as legislações estaduais são independentes, porém convergentes nos fundamentos com pequenas especificidades que não merecem relevo.

3.4 Obtenção e tratamento dos dados

Como trata-se de uma pesquisa teórica e não prática (de campo), a coleta de dados se deu através de fonte secundária, utilizando material bibliográfico publicado, principalmente livros e a legislação tributária específica para o estudo de caso proposto. Já para o tratamento das informações, foi realizada uma análise descritiva individual e comparativa das legislações que fundamentaram o estudo, expondo-se as inconsistências legais e as incompatibilidades surgidas a partir do confronto desenvolvido.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DAS INFORMAÇÕES PESQUISADAS

4.1 A inconstitucionalidade do Simples Nacional

O referencial teórico explicitou que a criação do Simples Nacional foi incrementada a partir da EC 42. Essa viabilidade se expressou pela adição de um novo disciplinamento dado ao art. 146, da CF/88, pela incorporação do Parágrafo Único.

Esse novo conteúdo trazido a Carta Magna e que gerou toda essa revolução tributária foi à expressão ‘regime único de arrecadação’, que está inserida no seu texto legal da seguinte forma: “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 [...]”. Veja, quando a expressão ‘regime único’ antecede e está indissociável ao termo específico “*de arrecadação*” é no mínimo razoável concluir que ou o texto foi infeliz ou o que está escrito não expressa o desejo de instituir um regime tributário diferenciado para as ME e EPP, pois se assim fosse, teria necessariamente que envolver tributação, fiscalização e arrecadação, de forma simultânea, ou seja, o conjunto de atividades relativas a gestão e competência tributária dos impostos e contribuições de cada ente. O que está no texto legal é simplesmente a unificação desburocratizada e simplificada da arrecadação de vários tributos em um só documento de arrecadação.

Diante do cenário exposto, decidir entre a concretude do texto constitucional, cuja literalidade na interpretação é um dos princípios marcantes do Direito Tributário e a posição visionária de um possível anseio não explicitado, a pesquisa nos remete a primeira hipótese, ou seja, trata-se de possibilidade de instituição de um regime único e centralizado de arrecadação.

A fundamentação teórica demonstrou que tributar é relativo à competência tributária, incorporando aí, a atividade de instituir e cobrar tributo, através da ação concomitante do conjunto de atividades correlatas que é tributar, arrecadar e fiscalizar. Arrecadar é apenas uma parcela do exercício desse Poder Tributário e corresponde à atividade de receber pagamento para fins de extinção do crédito tributário. Enfim, evidencia-se que a EC nº 42, traz ao texto constitucional uma

abertura para uma integração tributária das três esferas de governo, sinalizando para um regime único e centralizado de “arrecadação” e qualquer ampliação para “tributação” é extrapolar o seu limite constitucional, e, como, extrapolou, o Simples Nacional cometeu uma impropriedade constitucional.

4.2 O SN e suas ofensas ao Pacto Federativo Brasileiro

Como foi visto na revisão da literatura, pacto ou princípio federativo brasileiro, estabelecido e consagrado pela CF/1988, se constitui em um acordo firmado entre a união e os estados federados, no qual se estabelece as funções, direitos e deveres de cada um deles, tudo isso sob o disciplinamento e o manto constitucional. O fundamento primordial da Federação é o seu aspecto tributário que viabiliza a garantia da autonomia administrativa e financeira dos seus entes. Essa autonomia se esteia na existência de fontes de receitas próprias geradas pelas competências para a instituição de tributos assim definidos constitucionalmente,

A fundamentação teórica expôs ainda que forma federativa de Estado pressupõe a não interferência de um ente sobre o outro e está protegida por cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I, da CF/88), portanto, imodificável sequer por Emenda Constitucional, não havendo assim permissão para a limitação das competências tributárias da União ou dos Estados, nesse sentido, não poderia o Legislativo da União, através de uma Lei Complementar (LC 123/06), com a justificativa de atender a mandamentos constitucionais, alterar a base de cálculo e as alíquotas do ICMS, criando um novo sistema de tributação e, por conseguinte, na prática, um novo tributo, ao mesmo tempo em que suprimiu a sistemática normal de tributação do ICMS ao inseri-lo no contexto do Simples Nacional. Dessa forma, invade a competência tributária (art.155, I, da CF/88) e fere a autonomia político-administrativa dos Estados (art. 18, da CF/88), dois pilares essenciais para o equilíbrio do princípio federativo brasileiro.

O Simples Nacional ainda comete outra impropriedade contra o pacto federativo, ao estabelecer para o Microempreendedor individual – MEI, por via indireta, uma espécie de isenção branca, ao fixar o valor simbólico de R\$ 1,00 para a parcela de recolhimento do ICMS, independentemente do faturamento da empresa (dentro do limite do MEI), violando flagrantemente o art. 151, III, da CF/88 que impõe a União vedação para instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. A esse modelo de isenção, vedada por matéria constitucional, a doutrina conceitua de isenção heterônoma

4.3 O SN e suas incompatibilidades conceituais na relação com o ICMS

O Simples Nacional trouxe uma profunda alteração a partir do regime tributário diferenciado que representa, abarcando impostos e contribuições das três esferas de governo com mudanças robustas e radicais nas suas concepções e conceitos. Antes de tocar nos conceitos propriamente ditos. Merece destaque um equívoco linguístico elementar, cometido pelo texto do Simples Nacional, ao relacionar o regime unificado a "Tributos e Contribuições". Ora, a contribuição é uma espécie do gênero tributo, portanto é no mínimo imprópria a confluência dos dois termos no referido contexto. Poderia ter se utilizado, sinteticamente, o termo tributos ou ainda, analiticamente, impostos e contribuições.

É relevante destacar que o regime tributário diferenciado introduziu ao ordenamento jurídico brasileiro um regime tributário especial, unificando, em tese, a tributação de oito tributos que especifica. O seu modelo tributário utiliza o mecanismo da estimativa objetiva, constituído em subsistema tributário, ou seja, a partir da receita bruta da empresa é aplicada uma alíquota cujo valor resultante a ser recolhido é fatiado por todos os tributos nele inseridos, onde o regime tributário normal não mais ascende sobre as empresas nele inseridas.

A pesquisa constatou ainda que diversos doutrinadores se inspiraram a discutir o questionamento de que se o Simples Nacional seria ou não um novo tributo, isso em razão da descaracterização produzida pelo regime tributário diferenciado nos tributos nele inseridos. Observou-se que, invariavelmente, os doutrinadores se referem ao assunto sem muita incisividade, a maioria tenta justificar que não se trata de novo tributo, sempre com argumentos tangenciais e contraditórios.

É fato que, como já foi visto em seção anterior, a União ao conceber o referido regime através de Lei Complementar Federal feriu toda a lógica constitucional e tributária então vigente, ao usurpar parcela relevante da competência tributária conferida aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Sem que houvesse um quadro de "guerra externa ou de sua iminência", situação essa prevista no art. 154, II, da CF/88, que justificaria, temporariamente, tal excesso.

Especificamente, no que se refere ao ICMS, o Simples Nacional além das incompatibilidades constitucionais já destacadas, impõe particularmente a este imposto estadual, uma série de distorções tanto no que se refere aos seus princípios

e diretrizes consagrados pela própria Constituição, como também em aspectos relacionados aos seus fundamentos básicos e forma de tributação.

A não-cumulatividade é a mais substancial característica do ICMS, mais que isso, é o princípio constitucional que orienta toda a sua forma de tributação, inclusive como elemento norteador de todo o seu conceito e prática de cobrança. O exercício da não-cumulatividade se dá através do confronto entre os créditos e débitos mensais que balizam a sua apuração e determinam o *quantum* a ser recolhido através do saldo devedor ou do eventual saldo credor que transfere crédito para o exercício seguinte.

Ao ser inserido no Simples Nacional cuja tributação se dá simplesmente pela aplicação de uma determinada alíquota sobre a receita bruta da empresa, o ICMS é radicalmente descaracterizado e automaticamente transformado num imposto cumulativo, cuja incidência se reproduz a cada fase do ciclo econômico, ou seja, é forçadamente inserido no universo dos tributos cumulativos ou cobrados em cascata, gerando distorção danosa na sua carga tributária. A característica da cumulatividade que lhe foi imposto pelo Simples Nacional é combatida, de forma hegemônica, por parte dos doutrinadores do direito tributário, ou seja, sua sistemática de cobrança passa a gerar nova incidência a cada operação ou prestação, sem considerar o valor já pago anteriormente. Assim, o ICMS no regime simplificado, se afasta do seu princípio constitucional norteador da não-cumulatividade, o que lhe causa uma anomalia irreparável e inconcebível.

Outra diretriz constitucional do ICMS é a sua seletividade, ou seja, o imposto pode ser calibrado para atingir de forma mais intensa produtos de menor essencialidade ou supérfluos e agir de forma mais branda em produtos de primeira necessidade. Esta é outra característica constitucional do ICMS que foi ferida pela tributação simplificada em comento, pois a sua forma sistemática não permite qualquer tipo de seletividade, todos os produtos são indistintamente inseridos no montante da receita bruta das empresas e uniformemente tributados. É esse mais um efeito danoso que o regime tributário diferenciado impõe ao ICMS, lhe suprimindo a seletividade, uma das suas principais virtudes.

4.4 Repercussões na prática-tributária do ICMS no Simples Nacional

4.4.1 Operação interna com mercadoria sujeita a Tributação Normal (TN)

No regime normal é aplicada a alíquota de 17% na operação interna com mercadoria sujeita a tributação normal, o que gera um débito do ICMS para o remetente e um crédito de mesmo valor para o adquirente.

Numa operação de venda onde o remetente é Empresa Regime Normal (ERN) e o adquirente é Empresa Simples Nacional (ESN), gera-se um débito para o remetente sem que haja um crédito correspondente para o adquirente. Neste caso, todo o valor do ICMS acumulado nas operações anteriores àquela e carregado naquele débito foi zerado, ou seja, um débito do imposto não gerou um crédito e o princípio da não-cumulatividade foi quebrado.

Destaca-se agora uma operação onde remetente e adquirente são ESN, haverá incidência de uma alíquota sobre o valor da operação, conforme faixa de faturamento do remetente e tabela do SN. Nesse caso não haverá crédito por parte do adquirente, pois o mesmo é ESN.

Considere agora venda de ESN para adquirente ERN, a distorção se amplia na medida em que o mesmo não poderá se creditar de 17%, mas apenas do percentual incidente sobre o valor da operação de acordo com a tabela do SN, tomando como referência a tabela SN na Paraíba e a menor faixa de faturamento, a alíquota é 0,5%. Verifica-se então uma penalização do adquirente cujo crédito pela entrada (0,5%) é 34 (trinta e quatro) vezes menor que 17%, lhe transferindo uma oneração que, provavelmente, inviabiliza a operação mercantil e a competitividade da ESN.

Diante dos exemplos, acima dispostos, clarifica-se a incompatibilidade de linguagens entre os dois sistemas de tributação, o que evidencia uma descaracterização do ICMS e uma complexa e heterogênea relação que envolve fundamentos tributários e econômicos, que chegam a inviabilizar operações mercantis entre empresas dos dois regimes em razão do excessivo custo que algumas situações provocam.

Tabela 6 – Operação interna com mercadoria - R\$ 100,00 (TN 17%,SN 0,5%)

Remetente	Débito/ICMS (R\$)	Adquirente	Crédito (R\$)
Operação 1 ERN	17,00	ESN	0,00
Operação 2 ESN	0,50	ERN	0,50
Operação 3 ERN	17,00	ERN	17,00

Fonte: Elaborada pelo autor

A Tabela 6, além de resumir a presente seção, ilustra e oferece várias observações, mas duas se apresentam com mais relevância.

A primeira observação se evidencia quando uma ESN adquire mercadoria de uma ERN, nessa operação, é gerado um débito de R\$ 17,00 que representa todo o imposto acumulado até aquela etapa do ciclo econômico da mercadoria, e, esse montante é simplesmente apagado, já que a adquirente ESN não pode usar o crédito. Imagine agora, que essa mercadoria adquirida por uma ESN seja em uma operação subsequente vendida a uma ERN, essa futura venda só poderá gerar 0,5% ao seu comprador, e, assim, todo o imposto acumulado até aquele momento será quase que totalmente perdido, pois 16,5% não poderá ser aproveitado, com um agravante, se houve uma terceira venda (remetente ERN), esta suportará em si uma carga tributária acumulada de aproximadamente (16,5% + 17%) 33,5%, isto é, 16,5% já perdida em etapa anterior e mais 17% que incide na terceira venda.

A segunda é o fato de que uma ERN comprando mercadoria de R\$ 100,00 a outra ERN, utiliza crédito de R\$ 17,00 (17%), se comprar a ESN, se credita de R\$ 0,50 (0,5%), ou seja, uma mercadoria vendida por ESN a ETN terá um custo adicional de 16,5%, e, nessas condições, ocorre um inviabilização total na competitividade econômica daquela mercadoria e por conseguinte da empresa. Constata-se aí uma relevante repercussão extra-fiscal de natureza econômica, negativa para a ESN, gerada a partir da relação tributária entre os dois regimes tributários.

Tal efeito econômico negativo também se projeta em alíquotas superiores do SN, e, mesmo se considerarmos a maior delas que é de 3,95%, ainda assim haveria uma diferença a maior no custo do produto de (17% – 3,95%) 13,05%. Portanto, ESN, de menor e maior receita bruta, sofrem, da mesma forma, consequências extra-fiscais (econômicas) negativas a partir dessa relação desarmônica entre os regimes tributários normal e diferenciado.

Observa-se que outras repercussões econômicas geradas a partir da relação prático-tributária entre os dois regimes também se verificarão em diversas seções que sucedem a esta.

4.4.2 Operação interestadual com mercadoria sujeita à TN

No regime normal (remetente e adquirente) aplica-se a alíquota interestadual gerando um débito do ICMS para o remetente e um montante de mesmo valor para ser utilizado pelo adquirente. Na fronteira da PB cobra-se o ICMS Diferença de Alíquota (complementação da alíquota interestadual de 12% para a interna de 17%) de 5% sobre o valor da operação. Nesta operação, substituindo-se o adquirente por ESN, este também recolherá o mesmo ICMS Diferença de Alíquota, já que para efeito de cálculo do imposto a recolher, a ESN, neste caso, pode utilizar o crédito.

Considerando agora a mesma operação, com remetente ESN, verifica-se que não ocorre a aplicação de alíquota interestadual, pois no regime de tributação diferenciado não existe distinção entre alíquota interna e interestadual, aplica-se simplesmente a alíquota da Tabela SN, neste caso, sob o ângulo da PB (destino) não há diferenciação se o adquirente é ESN ou ERN, será cobrado o ICMS Diferença de Alíquota.

Tabela 7 – Operação interestadual PE/PB - R\$ 100,00 (TN12%,SN 1,25%)

Remetente	Débito/ICMS (R\$)	Adquirente	Crédito (R\$)	ICMS Dif. Alíquota (R\$)
ERN	12,00	ERN	12,00	5,00
ERN	12,00	ESN	12,00	5,00
ESN	1,25	ERN	1,25	15,75
ESN	1,25	ESN	1,25	15,75

Fonte: Elaborada pelo autor

Observe na Tabela 7 que nas operações quando o remetente é ESN, é gerado um ICMS Dif. Alíquota de R\$ 15,75. Em contrapartida as operações com remetente ERN geram apenas R\$ 5,00 de recolhimento. Dessa forma se caracteriza novamente um indesejado efeito extra-fiscal, pois certamente na situação acima exposta, fica economicamente inviável a concretização das operações de compra a SN, prejudicando mais uma vez a empresa Simples Nacional.

4.4.3 Operação interna com mercadoria sujeita a ST

Na operação interna com mercadoria sujeita à substituição tributária, envolvendo como remetente (substituto tributário) empresa do regime normal, o mecanismo de cobrança do ICMS ST - Substituição Tributária ocorre da mesma forma para adquirentes (substituídos tributários) do regime normal ou SN. O cálculo se dá aplicando-se uma MVA (margem de valor agregado) no valor da operação, sobre este montante é aplicado 17% e subtraído o débito da operação própria. Observando que na Substituição Tributária a fase de tributação se encerra naquela operação, ou seja, o imposto é recolhido até a última etapa da cadeia econômica (preço de consumidor).

No caso da operação interna com substituição tributária onde o remetente é do SN, o cálculo é o mesmo para adquirentes RN ou SN. Ele se dá da mesma forma descrita para a situação onde o remetente é regime normal, só que se observa uma incoerência, pois ao subtrair-se a alíquota interna de 17% sobre a operação própria, está se deduzindo um valor inexistente em razão de que o ICMS devido pelo remetente SN será o percentual relativo a sua faixa de faturamento, como ilustração, considerando a menor alíquota, seria de 0,5%, então questiona-se, como se deduzir 17% se só foi produzido 0,5%. Tal mecanismo (contraditório) de cálculo não encontra amparo na legislação, se originando de mais uma extrapolação do CGSN, através da Resolução nº 94/2011, art. 28, § 2º, inciso II.

Na operação interestadual com substituição tributária, o cálculo de cobrança se dá no mesmo raciocínio da operação interna já destacada, não se evidenciando peculiaridades que enriqueçam a discussão.

Tabela 8 – Operação interna com ST - R\$ 100,00 (MVA 50%,SN 0,5%)

Remetente	Débito/ICMS (R\$)	Adquirente	Crédito (R\$)	Cálculo do ICMS ST (R\$)
RN	17,00	RN	17,00	$(100,00+50\% \times 100,00) \times 17\% - 17,00 = 8,50$
RN	17,00	SN	17,00	$(100,00+50\% \times 100,00) \times 17\% - 17,00 = 8,50$
SN	0,50	RN	17,00	$(100,00+50\% \times 100,00) \times 17\% - 17,00 = 8,50$
SN	0,50	SN	17,00	$(100,00+50\% \times 100,00) \times 17\% - 17,00 = 8,50$

Fonte: Elaborada pelo autor

A Tabela 8 expõe mais uma anomalia gerada pelo SN, observe que nas duas operações com remetente SN ocorre um débito de 0,50 que é transformado em crédito de 17,00, como num passe de mágica. Essa incongruência tributária é patrocinada, sem esteio legal, pela Resolução CGSN nº 94/2011, art. 28, § 2º, inciso II.

4.4.4 Operação sujeita a diminuição ou majoração de carga tributária

Esta é mais uma situação anômala que envolve o SN e a sua comunicação com o regime normal, pois como justificar que um regime diferenciado de tributação criado para beneficiar ME e EPP provoque nas mesmas uma carga tributária superior à suportada por empresas de grande porte que estão sujeitas ao regime normal.

Nesse sentido, a desvirtuação ocorre na medida em que mercadorias com diminuição de carga tributária gerada por benefício fiscal (isenção, redução de base de cálculo e crédito presumido) no regime normal de tributação, quando submetidas ao SN passam a ser integralmente tributadas. Verifica-se aí uma oneração injustificada de empresas de menor porte que comercializem os citados produtos, em relação às demais.

Imagine, como exemplificação, uma ESN que venda majoritariamente mercadorias isentas, como é o caso da imensa maioria dos hortifrutigranjeiros (frutas, verduras, legumes, etc), nessa situação, as vendas são integralmente tributadas, enquanto que por outro lado, uma empresa do regime normal estaria totalmente desonerada de tributação do ICMS, nestas mesmas operações, ou seja, trata-se de mais uma incoerência gerada pela inconsistência conceitual e legal a partir da imposição de uma relação/comunicação claramente incompatível entre os dois regimes de tributação.

Veja agora o caso de operações envolvendo produtos supérfluos, cuja majoração de alíquota gera carga tributária mais elevada, o regime diferenciado de tributação também inviabiliza a sua aplicação, pois não existe margem para o aumento de carga tributária quando a operação envolve o SN.

Estas desconexões são mais um exemplo da descaracterização imposta ao ICMS pelo Simples Nacional, pois afasta a possibilidade da aplicação da previsão constitucional do princípio da seletividade do imposto em razão da essencialidade

dos produtos, ao impedir que uma determinada política de desoneração ou majoração de carga tributária possa ser efetivada. Essa impossibilidade de aplicação do princípio da seletividade pelo SN decorre basicamente da sua característica de referenciar a tributação pelo valor da receita bruta sem considerar a natureza do produto que a gerou.

A impropriedade acima descrita está disciplinada pela própria LC 123/06, onde no seu art. 24 expõe que as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal.

Tabela 9 – Operação com diminuição ou majoração de carga tributária

Remetente	Produto (menor CT)	Alíquota / ICMS	Produto (maior CT)	Alíquota / ICMS
RN	Verduras	Isenta / zero	Ultraleve	25% / majorado
SN	Verduras	Normal / integral	Ultraleve	Normal / Integral

Fonte: Elaborada pelo autor

Observe que a Tabela 9 expressa outra deformidade do sistema gerada pelo SN. A operação com produtos isentos (verduras) não gera recolhimento para RN, em contrapartida, o SN recolhe integralmente. Veja ainda que na operação com produto supérfluo ocorre majoração (aumento de carga tributária) para o RN e nenhum aumento de carga tributária para o SN. Dessa forma, fica demonstrado que a diretriz constitucional da seletividade do ICMS fica impedida de ser aplicada quando a operação envolve SN.

4.4.5 Operação interestadual e a Diferença de Alíquota do ICMS

A própria CF/88 ao distinguir as alíquotas em interna e interestadual e remeter ao Senado (§ 2º, inciso IV, art. 155) a definição das respectivas alíquotas interestaduais (Resolução do Senado nº 22/89), cujos percentuais fixados são inferiores aos das alíquotas internas, estabeleceu um mecanismo de repartição de receitas do ICMS, nas operações interestaduais, entre os estados de origem e de destino. Agora, quando a operação interestadual envolve empresas optantes pelo Simples Nacional se expõe mais uma situação de distorção na aplicabilidade tributária.

Inicialmente, observe-se a operação onde remetente e adquirente são SN. Neste caso, a própria LC 123/06 (§ 5º do art. 13) expressa que a diferença de alíquota será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional, ou seja, não importa quais as alíquotas a que estão submetidas às empresas (remetente e adquirente), o cálculo será realizado pela diferença entre a alíquota interna e alíquota interestadual aplicada ao estado de origem.

Dessa forma, mesmo que não haja diferenciação entre alíquotas interna e interestadual, pois no Simples Nacional não existe alíquota interna e interestadual, simplesmente alíquota, aplica-se um mecanismo de cobrança com o objetivo de atender um mandamento constitucional de compartilhamento de receita em operações interestaduais, atropelando-se a lógica tributária em mais um retalho a compor a grande colcha que tenta cobrir (compatibilizar) dois sistemas praticamente inconciliáveis, mesmo que envolvendo o mesmo imposto, evidenciando mais uma substancial desarmonização.

Destaca-se ainda que tal formatação de cálculo foi acrescentada na LC 123/06 pela LC 128/08, isto é, como a vigência do regime tributário diferenciado se deu a partir de 01/07/2007, observa-se um período de cerca de 1 (um) ano e meio sem que houvesse uma precisão na forma de recolhimento dessa modalidade de tributação.

Tabela 10 – Operação interestadual (PE/PB) ICMS Dif. Alíquota (SN 1,25%)

Remetente	Possui alíq. interestadual	Adquirente	Possui alíq. interestadual	Ocorre cobrança	ICMS Dif. Alíquota (%)
ERN	Sim	ERN	Sim	Sim	17%-12%=5%
ERN	Sim	ESN	Não	Sim	17%-12%=5%
ESN	Não	ERN	Sim	Sim	17%-1,25%=15,75%
ESN	Não	ESN	Não	Sim	17%-1,25%=15,75%

Fonte: Elaborada pelo autor

A Tabela 10 evidencia várias distorções geradas pela incompatibilidade dos sistemas normal e diferenciado. Primeiro observe que como se trata de ‘diferença de alíquota’ do ICMS, esse termo se origina da complementação do percentual da

alíquota interestadual (7% ou 12%) para a alíquota interna (17%), mas em se tratando de SN não existem alíquotas interna e interestadual, mas, simplesmente alíquota, portanto, não faz sentido, conceitualmente, cobrar essa diferença, mas na prática se exige esse recolhimento. E, como pode ser observado na Tabela 9, quando o remetente é SN, o adquirente recolhe aproximadamente 03 (três) vezes mais, isto é, 15,75%, em vez de 5%.

Ainda no campo do ICMS Diferença de Alíquota, destaca-se outra situação prática onde empresas industriais adquirem insumos em outro estado. Se a empresa for do regime normal não há previsão para recolhimento do ICMS Diferença de Alíquota (Garantido), mas se a mesma for optante do Simples Nacional recolherá o respectivo imposto e, além disso, como está no regime tributário diferenciado que é cumulativo não poderá se creditar do valor recolhido, o qual se reverterá em um custo adicional considerável sem que haja possibilidade de recuperação (aproveitamento) posterior, tirando competitividade econômica da mesma.

Aliado a tudo isso, a indústria Simples Nacional ainda tem um agravante que é o de que além de ter um custo superior a do regime normal pela entrada interestadual de insumos, ainda não gera para seus clientes crédito fiscal integral pela alíquota interna ou interestadual, o que para uma empresa que é, essencialmente, uma empresa de transformação e remetente de produtos pra outros contribuintes, gera uma grande desvantagem competitiva.

Tabela 11 – Operação interestadual (PE/PB) ICMS Dif. Alíquota (SN 1,25%)

Remetente	Possui alíq. Interestadual	Adquirente	Possui alíq. interestadual	Ocorre cobrança	ICMS Dif. Alíquota (%)
ERN	Sim	ERN indústria	Sim	Não	Não recolhe
ERN	Sim	ESN indústria	Não	Sim	17%-12%=5% não pode se creditar
ESN	Não	ERN indústria	Sim	Não	Não recolhe
ESN	Não	ESN indústria	Não	Sim	17%-1,25%=15,75% não poder se creditar

Fonte: Elaborada pelo autor

Ao analisar a Tabela 11, verifica-se que a indústria SN é muito penalizada nas aquisições interestaduais de insumos, pois esta recolhe ICMS Dif. de Alíquota de 5% ou até 15,75%, enquanto que a indústria do RN não recolhe nenhum centavo. Além disso, a indústria SN recolhe o referido imposto e não pode se creditar, pois o seu regime é cumulativo, não há crédito nem débito, tendo assim que arcar com um custo adicional que provavelmente lhe retira bastante competitividade econômica. Evidencia-se aí, mas uma situação de repercussão extra-fiscal negativa produzida pela tributação do Simples Nacional.

Ainda sobre a indústria do SN, além de todo esse custo adicional que ela suporta nas compras interestaduais, merece ressaltar o fato de que em se tratando de indústria é característica de sua atividade econômica vender essencialmente para outros contribuintes, mas especificamente para outras indústrias e empresas comerciais, e, dessa forma só pode gerar para empresas RN crédito até o limite da sua alíquota que é no máximo de 3,95%, enquanto indústrias do regime normal podem gerar 17% de crédito, gerando assim uma diferença a maior no custo dos seus produtos vendidos, sob o ângulo de quem compra, em patamar a partir de 13,05% (17% – 3,95%), pois com alíquotas menores esse custo vai aumentando.

A conjugação dessas duas situações que geram custos adicionais para compradores RN dos produtos vendidos por indústrias SN, praticamente inviabilizam, economicamente, operações de venda dessa natureza.

Outra peculiaridade, ainda envolvendo o mesmo tema, se dá na aquisição interestadual de produtos que possuem benefício fiscal em operação interna (isenção, redução de base de cálculo), pois conforme foi visto em tópico anterior, tais benefícios do regime normal não são recepcionados pelo regime tributário diferenciado que os considera com tributação plena.

A LC 123/06 remete o mecanismo de recolhimento do ICMS Diferença de Alíquota da empresa Simples Nacional para a legislação aplicável as demais pessoas jurídicas, nesse caso, em tese, deveria ser considerada a diferença de alíquota entre a interna e a interestadual e, sendo o produto sujeito a tributação integral como é o caso do produto isento para ERN e que não é isento para o SN, este deveria recolher o respectivo ICMS Diferença de Alíquota, fato que na realidade não ocorre, pois há uma prática na fiscalização de não cobrança, mesmo sem um dispositivo legal que fundamente essa postura. Enfim, esta é mais uma situação de

instabilidade e estrangulamento na relação dos dois sistemas de tributação. Essa anormalidade pode ser verificada de forma mais esclarecedora na Tabela 12.

Tabela 12 – Operação interestadual para PB Dif. Alíquota ICMS (produto isento)

Adquirente	Produto	Tributação	Recolhimento	Fundamento legal
ERN	Ração animal	Isenção	Zero	Produto isento
ESN	Ração animal	Normal	Zero	? (não tem)

Fonte: Elaborada pelo autor

4.4.6 Operações de devolução e retorno (em troca) de mercadorias

Uma situação muito comum em operações mercantis das empresas é a devolução de mercadorias aos seus fornecedores, tal operação pode ocorrer por diversos motivos: defeito nos produtos, fatura em desacordo com o pedido, entrega sem pedido, etc.

No regime normal a legislação disciplina que na operação de devolução deverá ser aplicada a mesma base de cálculo e alíquota da operação anterior relativa ao recebimento da mercadoria, essa regra vale inclusive na devolução em operação interestadual até mesmo em situação cuja alíquota interestadual aplicada na origem não se pratica no estado da devolução. Por exemplo, uma mercadoria originada de São Paulo e destinada à Paraíba, quando em eventual devolução, a empresa paraibana aplicará a mesma base de cálculo e alíquota de 7%, que incidiu na operação de origem, mesmo que a alíquota interestadual originada na Paraíba seja 12%, esse procedimento se dá para compensar os créditos e débitos da operação original.

No sistema não-cumulativo (regime normal) o mecanismo de compensação de créditos e débitos em operação posterior (devolução) é simples. Essa naturalidade no mecanismo de recomposição não se repete quando a devolução envolve o Simples Nacional, em razão do seu sistema de apuração não se utilizar de crédito e débito. Nesse caso, quando uma ESN comercializa uma mercadoria e esta é devolvida pelo cliente (empresa), na oportunidade do seu retorno, como se creditar (empresa vendedora) se não existe crédito? Que mecanismo de compensação utilizar? A legislação não é clara neste aspecto. Na prática, o valor da operação de

devolução é deduzido da receita bruta do mês em que ela ocorrer, mas se faz no imprevisto e sem segurança normativa.

Em outra hipótese, ESN devolvendo, quando esta operação se destinar a uma empresa do regime normal, como aplicar uma alíquota de 17% (operação interna) ou 12% / 7% (operação interestadual) se a alíquota do regime tributário diferenciado é outra (determinada pela sua faixa de receita bruta), e mais, a alíquota do SN incide sobre a receita bruta, devolução não gera receita, e aí?

Considere agora que na hipótese da operação anterior admita-se que a ESN possa aplicar a alíquota maior utilizada no regime normal para compensar a operação, haveria sustentabilidade normativa já que não estaria ocorrendo incidência sobre aquele valor por não se tratar de receita? Além disso, estaria a ESN aplicando alíquota em patamar acima do estabelecido na tabela do Simples Nacional? Enfim, são questões simples, mas que proporcionam dúvidas e reflexões de natureza operacional e tributária cujo disciplinamento normativo ainda não está estabilizado.

Considere agora uma operação cujo estabelecimento varejista Simples Nacional recebe, em virtude de garantia ou troca, mercadoria devolvida por seu cliente (pessoa física). Como compensar a operação de saída (anterior)? No regime normal a empresa emitiria uma nota fiscal de entrada e se creditaria do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, mas no regime tributário diferenciado, como compensar se não existe possibilidade de crédito? Novamente uma situação relativamente simples, mas que ainda não está normatizada.

Todas as possibilidades de devolução visualizadas nos exemplos anteriores estão ilustradas na Tabela 13.

Tabela 13 – Operações de devolução (SN 2%)

Devolve	Recebe	Alíquota op. original de venda	Alíquota op. devolução p/crédito do recebedor	Débito original da venda compensado com crédito da devolução	Tipo de Operação
ERN (PB)	ERN (SP)	7%	7%	Sim	Entre contribuintes
ERN	ERN	17%	17%	Sim	Entre contribuintes
ERN	ESN	2%	2%,alíquota ok, como creditar?	Como ?	Entre contribuintes
ESN (PB)	ERN (SP)	7%	Como ?	Como ?	Entre contribuintes
ESN	ERN	17%	Como ?	Como ?	Entre contribuintes
ESN	ESN	2%	Como ?	Como ?	Entre contribuintes
Pessoa física	ERN	17%	17% - nota fiscal entrada	Sim	Contribuinte e pessoa física
Pessoa física	ESN	2%	Como ?	Como ?	Contribuinte e pessoa física

Fonte: Elaborada pelo autor

4.4.7 O SN altera o custo das compras, estoques e CMV

No modelo tributário do regime normal do ICMS, que utiliza o princípio da não-cumulatividade, permitindo o uso do crédito fiscal (ICMS a recuperar) pela aquisição de mercadoria, onde se calcula o real custo das compras através da subtração do crédito fiscal sobre o valor da operação de compra, cujo resultado líquido gera o valor das mercadorias.

No ambiente Simples Nacional a mesma operação de aquisição de mercadoria possui tratamento contábil diferente, ou seja, o valor do ICMS não interfere no cálculo do custo das compras, esse custo passa a ser o próprio valor de aquisição, sem qualquer subtração, pois inexistente crédito fiscal. Portanto, empresas

com características econômicas semelhantes, mas com regime de recolhimento de ICMS distintos (RN e SN), possuirão diferentes valores de compras, estoques e CMV, já que os valores dos estoques e CMV são formados pelo custo das compras.

Portanto, empresas com semelhantes características econômicas, mas com regimes de recolhimento de ICMS distintos (RN e SN), possuirão CMV diferentes, fato este que, em uma ótica não muito atenta na análise dos seus custos, poderão levar a ilações imprecisas. A Tabela 14 ilustra bem essa peculiaridade introduzida a partir da tributação do Simples Nacional.

Tabela 14 – Valor contábil das compras (ERN X ESN)

Adquirente	Valor da mercadoria (R\$) (operação interna 17%)	Crédito (R\$)	Valor contábil das compras (R\$)	Contribuição para o CMV (R\$)
ERN	100,00	17,00	100,00 – 17,00 = 83,00	83,00
ESN	100,00	0,00	100,00 – 0,00 = 100,00	100,00

Fonte: Elaborada pelo autor

4.4.8 Paradoxo: Uma empresa do SN com CT maior que o regime normal

Uma empresa Simples Nacional com receita bruta acumulada (doze últimos meses), situada na última faixa do Anexo I, da LC 123/06, possui alíquota de 3,95%. Para efeito ilustrativo, considere uma receita bruta acumulado de R\$ 3.500.000,00, esse montante terá gerado um ICMS a recolher no valor de R\$ 138.250,00 (3,95% x 3.500.000,00).

Considerando agora que a mesma empresa esteja no regime normal, com idêntico faturamento e hipoteticamente atuando em um mercado com Margem de Valor Agregado - MVA médio, fluuando em torno de 20%. Nesse caso, partindo da receita bruta acumulada (considerada hipoteticamente) de R\$ 3.500.000,00 e de um lucro bruto (LB) de 20% do CMV, teríamos:

$CMV + \text{lucro bruto (LB)} = \text{Receita Bruta (RB)}$, então,

$CMV + 20\% \times CMV = 3.500.000,00$,

$1,2 \times CMV = 3.500.000,00$, então,

$CMV = (3.500.000,00 / 1,20) = 2.916.666,67$.

Calculando agora o lucro bruto:

$LB = RC - CMV = 3.500.000,00 - 2.916.666,67 = 583.333,33$ (20%CMV).

Teríamos, então, desprezando os estoques, $CMV = \text{compras} = R\$ 2.916.666,67$ e $\text{vendas} = R\$ 3.500.000,00$. Com isso, $\text{ICMS a recolher} = \text{débito} (3.500.000,00 \times 17\%) - \text{crédito} (2.916.666,67 \times 17\%) = R\$ 99.166,66$.

Compondo ainda o cenário exposto, considere que a origem das entradas não influencia no resultado do recolhimento, já que em eventuais operações interestaduais ambos os regimes pagariam o ICMS Diferencial de Alíquota.

Diante do quadro exposto, constata-se que nas mesmas condições econômicas e de faturamento uma empresa do Simples Nacional recolheria ICMS em valor maior que se fosse do regime normal, explicitando assim, uma desvirtuação da proposta de benefício gerada pelo regime tributário diferenciado.

Tabela 15 – Simulação de CT para um mesmo faturamento (ERN x ESN 3,95%)

Empresa	Crédito aquisições anuais internas (2.916.666,67) (R\$)	Débito / ICMS vendas anuais internas (3.500.000,00) (R\$)	ICMS a recolher (R\$)	Diferença de recolhimento a maior da ESN (B – A) (R\$)
ERN	495.833,30 (17%)	595.000,00 (17%)	(A) 99.166,67	39.083,33
ESN	0,00	138.250,00 (3,95%)	(B) 138.250,00	

Fonte: Elaborada pelo autor

A Tabela 15 demonstra que no caso em estudo, a ESN em um cenário de mesma movimentação mercantil anual, recolheria ICMS em valor superior ao que seria recolhido se fosse ERN, o que evidencia um paradoxo, pois a princípio o regime tributário diferenciado deveria gerar recolhimento inferior.

Por outro lado, observe que como o ICMS no regime normal utiliza crédito e débito, o seu recolhimento se origina pela agregação do valor na venda, pois se compra e venda tiverem o mesmo valor, o crédito é igual ao débito e não haverá imposto a recolher. Nesse aspecto, verifica-se que o ICMS no regime normal possui resultado prático semelhante à tributação do imposto sobre o valor agregado (IVA), assim, chegaríamos ao mesmo valor recolhido se aplicássemos 17% sobre o lucro bruto ($R\$ 583.333,00$) = $R\$ 99.166,66$. Portanto, com o resultado prático de imposto sobre o valor agregado, quanto maior o lucro bruto, maior será o ICMS no regime

normal, a recíproca também é verdadeira, quanto menor o lucro bruto menor será o imposto.

Observe a Tabela 16 que reproduz os cálculos acima considerados e demonstra de forma mais ilustrativa o comportamento do ICMS como IVA, pois, tanto na apuração normal (formal) de crédito e débito como no formato de imposto sobre o valor agregado, o ICMS calculado é o mesmo valor.

Tabela 16 – Resultado prático do ICMS semelhante ao IVA

Regime Tributário Normal	Crédito aquisições anuais internas (2.916.666,67) (R\$)	Débito / ICMS vendas anuais internas (3.500.000,00) (R\$)	Lucro bruto (LB) (R\$)	Cálculo do ICMS (R\$)
Apuração Normal (crédito - débito)	495.833,30 (17%)	595.000,00 (17%)	-	99.166,67
Apuração imposto sobre o valor agregado (IVA) (17% x LB)	-	-	583.333,33	99.166,67

Fonte: Elaborada pelo autor

Diante de todo cenário exposto, fica a inferência que para empresas com atividade econômica cuja margem de agregação do lucro bruto não é alta, é necessário fazer os cálculos, pois corre o risco de ter surpresas negativas na medida em que a carga tributária do Simples Nacional poderá ser superior ao do regime normal.

Como já foi demonstrado, o ICMS se comporta como IVA e dessa forma é só aplicar 17% sobre o MVA da empresa que se calcula o valor do ICMS. No caso do SN, o cálculo é feito pela multiplicação da alíquota (própria de cada faixa da receita bruta no SN) sobre a receita bruta, portanto, para se analisar qual dos dois regimes tributários gera menos imposto a recolher é só comparar os dois cálculos.

A Tabela 17 demonstra de forma simples e prática o cálculo e a comparação.

Tabela 17 – Cálculo prático para comparar CT no RN e SN

Regime tributário	Lucro Bruto (LB)	Cálculo do ICMS RN (R\$)	Receita Bruta (RB)	Cálculo do ICMS SN (R\$)	Comparação
ERN (17%)	LB	$17\% \times LB = A$	-	-	Se $A > B$, então, SN recolhe menos ICMS que o RN. Se $B > A$, então, SN recolhe mais ICMS que o RN.
ESN alíquota C% (variável)	-	-	RB	$C\% \times RB = B$	Se $A = B$, então, recolhimento igual.

Fonte: Elaborada pelo autor

Como pode ser observado na Tabela 17, utilizou-se a alíquota 'C', de forma literal, representando uma variável, em razão de que cada empresa possui sua alíquota própria no SN, conforme faixa própria de receita bruta, portanto, é só aplicar o cálculo prático exposto e fazer a comparação do regime tributário que gera menor carga tributária (CT).

4.4.9 A descaracterização do ICMS a partir do SN e danos para ME e EPP

Apesar de não ser classificado como um imposto sobre valor agregado (IVA), o ICMS possui características que, na prática, remete o resultado de sua apuração para a incidência sobre valor agregado. Entretanto, existem duas relevantes peculiaridades do ICMS que o diferencia do IVA clássico.

A primeira é de ser um imposto estadual e não nacional como nos demais países que utilizam o IVA e a segunda é de possuir alíquotas interestaduais que provocam compartilhamento de receitas entre os estados de origem e destino.

Para ilustração da vocação do ICMS como imposto incidente sobre valor agregado, considere uma mercadoria adquirida na operação interna por R\$ 100,00, com crédito de R\$ 17,00 ($17\% \times 100,00$), cuja movimentação subsequente de venda se dê em operação interna no valor de R\$ 120,00, gerando débito de R\$ 20,40 ($17\% \times 120,00$), o ICMS apurado será de R\$ 3,40 ($20,40 - 17,00$ / débito menos crédito), ou seja, R\$ 3,40 é exatamente 17% sobre o valor agregado de R\$ 20,00 ($120,00 -$

100,00), resultado que confere ao ICMS vocação de imposto incidente sobre valor agregado.

Imagine agora uma situação onde a mesma empresa desejasse realizar uma grande promoção com liquidação das últimas unidades em estoque e vendesse por R\$ 100,00 a mercadoria adquirida por R\$ 100,00, haveria uma compensação de crédito e débito (17,00 – 17,00) cuja apuração do ICMS resultaria em recolhimento zero. Como não houve agregação de valor também não houve recolhimento, justificando a sua vocação de imposto sobre valor agregado.

As ilações decorrentes das hipóteses expostas são válidas apenas para o regime geral do ICMS. Caso as situações levantadas ocorressem no Simples Nacional, não haveria qualquer caracterização de incidência sobre valor agregado em razão da sua tributação direta sobre a receita bruta. Todavia, além da desfiguração do ICMS como imposto sobre valor agregado, o modelo de tributação do Simples Nacional ainda imprime uma perda para as empresas optantes pelo seu regime, que, especificamente, mesmo quando não há lucro na operação, como no exemplo do parágrafo anterior, haveria por parte da empresa Simples Nacional recolhimento do ICMS, com incidência integral da sua alíquota própria sobre o valor da operação de R\$ 100,00, conforme sua faixa de receita bruta, diferentemente da empresa normal, que não recolheria qualquer valor.

Verifica-se aí, então, uma indesejada penalização para às micro e pequenas empresas optantes pelo regime tributário diferenciado, na medida em que necessitem, conforme imposições do mercado e estratégias comerciais, realizar grandes liquidações com vendas a preço de custo ou até abaixo dele. Para melhor ilustração do conteúdo aqui discutido, observe a Tabela 18.

Tabela 18 – Venda (liquidação) valor igual/inferior a compra (ERN x ESN 2%)

Empresa	Valor de aquisição (R\$)	Crédito pela aquisição interna (R\$)	Valor da venda (R\$)	Débito/ICMS sobre venda interna (R\$)	Recolhimento do ICMS (R\$)
ERN	100,00	17,00	100,00	17,00	0,00
ESN	100,00	0,00	100,00	2,00	2,00
ERN	100,00	17,00	80,00	13,80	0,00
ESN	100,00	0,00	80,00	1,60	1,60

Fonte: Elaborada pelo autor

4.4.10 Sazonalidades não absorvidas pela tributação do ICMS no SN

A incidência do ICMS sobre a receita bruta no Simples Nacional impõe outra desvantagem relativa para as empresas do regime tributário diferenciado, quando estas, por razões de sazonalidade comercial (baixa nas vendas) ou mesmo pela natureza da atividade econômica exercida (vendas concentradas em alguns meses e escassas em outros). É que, na condição explicitada, quando essa inversão comercial gera um total de saídas inferior ao total de entradas, para a empresa do regime normal, não há recolhimento, pois os créditos serão maiores que os débitos naquele mês, já para empresa do Simples Nacional, tal variabilidade econômica que gera menos receita, não modifica sua lógica de tributação e para esta, mesmo nesse momento de déficit mercantil, sempre haverá imposto a recolher. A Tabela 19 ilustra a situação descrita.

Tabela 19 – Total de vendas inferior ao total de compras no mês (ERN x ESN 2%)

Empresa	Valor total entradas/mês (R\$)	Crédito total pelas entradas internas (R\$)	Valor total vendas/mês (R\$)	Débito/ICMS pelas vendas internas (R\$)	Apuração do ICMS (R\$)
ERN	100.000,00	17.000,00	90.000,00	15.300,00	1.700,00 crédito
ESN	100.000,00	0,00	90.000,00	1.800,00	1.800,00 débito

Fonte: Elaborado pelo autor

4.5 O ICMS e sua representatividade no cenário nacional e estadual

A pesquisa demonstrou a relevância econômica representada pelo ICMS no montante da receita tributária nacional. Sua arrecadação em 2011 se aproximou dos 300 bilhões de reais, montante este que o coloca no topo da classificação de todos os tributos nacionais. Nesse contexto, a primeira posição do ICMS no *ranking*² dos tributos arrecadados no Brasil ganha ainda mais destaque quando lhe é adicionado outro parâmetro de referência, ou seja, mesmo a União contemplando mais de 70% do total arrecadado no Brasil em 2011 e os estados pouco mais de 24%, ainda assim um tributo originado do bolo minoritário (quase três vezes menor) consegue se

² *Ranking* palavra de origem inglesa cuja tradução é classificação.

sobressair e demonstrar uma expressão econômica superior a todos os demais, representando mais de 1/5 de todo o montante tributário arrecadado no Brasil.

Essa relevância econômica demonstrada pelo ICMS no cenário nacional se acentua quando considerada apenas no contexto estadual e, em particular, na Paraíba. A arrecadação do ICMS no Estado da Paraíba em 2012 representou na sua receita tributária quase 95% do total arrecadado, significando que a cada R\$ 20,00 arrecadados, R\$ 19,00 se originam do ICMS, demonstrando assim uma supremacia inquestionável da sua arrecadação na receita tributária estadual.

Evidenciada a importância econômica do ICMS na estrutura tributária brasileira e de forma específica para a Paraíba, foi identificada também, outra importante variável vinculada ao ICMS, que é a composição quantitativa e qualitativa do Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Paraíba – CCICMS-PB no exercício de 2012. Verifica-se uma majoritária participação dos contribuintes Simples Nacional (ME, EPP e MEI) que conjuntamente já significam mais de 80% do total de contribuintes ativos na Paraíba, isto é, 04 (quatro) em cada 5 (cinco) contribuintes da Paraíba já são Simples Nacional. Diga-se já são porque constata-se uma claríssima tendência de crescimento do número de empresas Simples Nacional e de forma ainda mais vertiginosa, empresas MEI.

Ainda sobre o MEI e em relação a sua contribuição para a receita tributária da Paraíba, verificou-se que ao final de 2012 os contribuintes MEI representavam 38,91% do total de contribuintes ativos, e, ao longo do exercício tiveram um número médio mensal de 22.708 contribuintes MEI em atividade, como cada MEI recolhe R\$ 1,00/mês a título de ICMS e, além disso, considerando que todos estivessem em dia, teriam recolhido R\$ 272.496,00 (22.708,00 x 12 meses) ao final de 2012, ou seja, um grupo que representa 38,91% do total de contribuintes ativos, representaria em termos de receita tributária do ICMS, o insignificante percentual de 0,0084% (272.496,00 / 3.248.745.000,00). Nesse alinhamento, de forma muito clara, o valor de R\$ 1,00 recolhido pelo MEI, além de, na prática, não possuir representatividade econômica para a receita tributária estadual, ainda é um estímulo para que várias novas empresas convirjam para esse regime de apuração sem que, necessariamente, possuam o perfil econômico idealizado pelo Estatuto da Micro e Pequena Empresa.

Por outro lado, a pesquisa constatou que há uma estagnação e até diminuição dos outros regimes de apuração, afora o Simples Nacional. Desta forma,

merece destaque a leve inclinação para baixo do número de contribuintes do regime normal. Essa observação gera certa atenção em razão de que é neste grupo que estão incluídas as médias e grandes empresas do CCICMS-PB, que, economicamente, contribuem de forma mais substancial para a receita tributária estadual. Assim, essa estagnação no número de empresas normais na Paraíba, geram ainda mais estranheza, quando a essa constatação se adiciona variáveis que seguem sentido inverso, como: crescimento acelerado das empresas Simples Nacional, e em particular o MEI; crescimento permanente da atividade econômica nacional/estadual (PIB crescentes em 2012 e em anos anteriores); receita tributária da Paraíba se superando a cada exercício.

Essa situação de estagnação e/ou diminuição do número de contribuintes normais na Paraíba e de maneira geral nos outros estados provoca, no mínimo, uma instigante reflexão a respeito dessa constatação, que se agrava quando associada aos demais fatores acima expostos, sinalizando para um claro direcionamento dos novos contribuintes para o Simples Nacional. Isso acaba ocorrendo de forma quase que generalizada, pois até mesmo empresas cujo perfil apontaria para um porte médio ou grande, forçam uma projeção econômica de receita futura em patamares abaixo da estimativa real, com o objetivo de se enquadrar como Simples Nacional.

A aparente anormalidade acima evidenciada se amplia quando conjugada a outra realidade, que é a concreta possibilidade de empresas já existentes com faturamentos que superam ou tendem a superar os limites de Receita Bruta do Simples Nacional se utilizarem de subterfúgios e artifícios regulares e/ou irregulares para omitir receita e impedir ou dificultar a visualização do seu real faturamento, com o intuito de se afastar do regime normal. Tal procedimento pode está ocorrendo em razão da fragilidade no controle fiscal do Simples Nacional cuja ineficiência já foi discutida em tópico anterior.

Além da omissão de receita propriamente dita, outras iniciativas se verificam na prática, como até mesmo a divisão física de estabelecimentos comerciais em dois ou mais, e, até chega-se a evitar a criação de filiais que seriam substituídas pela constituição de novas empresas formalizadas em nome de terceiros. Enfim, a situação em destaque oferece um iminente risco para a receita tributária estadual cuja tendência constatada, mitiga perigosa e negativamente as finanças estaduais e seu desenvolvimento.

Outro aspecto relacionado ao ICMS dentro do Simples Nacional que inspira relevo é que toda sua representatividade econômica tem provocado o interesse da própria União e do Legislativo Federal, que permanentemente têm demonstrado certa avidez em apresentar propostas de alteração da Legislação do Simples Nacional versando repetidamente em conteúdos que buscam gerar desonerações parciais e totais do ICMS nas suas mais diversas previsões de incidência. É curioso ainda ressaltar que, apesar do regime tributário diferenciado contemplar 08 (oito) tributos incluindo competências das esferas federal, estadual e municipal, o estudo constatou que de forma redundante as tentativas de mudanças mais profundas na Legislação do Simples Nacional se focam no ICMS.

O PLP 591/10 representa de forma muito apropriada à realidade acima descrita, pois seu encaminhamento foi fortemente apoiada pela Frente Parlamentar da Micro e Pequena Empresa (Câmara Federal) além do SEBRAE e ainda recebia a simpatia do Executivo Federal. Afora os expressivos apoios, a referida proposta também se projeta pelo robusto impacto que suas alterações provocariam na Receita do ICMS dos estados, aqui já expostas, bem como as suas negativas repercussões de natureza econômico-mercantis também já explicitadas.

O fato de que as sucessivas tentativas de modificações mais profundas na legislação do Simples Nacional se resumam basicamente ao ICMS, sem que tais iniciativas partam dos próprios estados e sim a outras esferas de poder, é motivo de permanente atenção por parte dos estados, pois se assim não estiverem, poderão sofrer dissabores brevemente.

Nesse alinhamento, o encaminhamento do PLP 591/10 simboliza ainda um cenário de propostas que objetivam alterar o ICMS no ambiente Simples Nacional com iniciativas que expressam, a princípio, apenas vertentes políticas, não parecendo atentar para uma análise técnica mais profunda que lhes garantam uma fundamentação mais consistente e adequada.

4.6 Fiscalização assimétrica

Em razão da não unificação de fiscalização por parte das administrações tributárias dos entes federados que integram o Simples Nacional, as unidades federadas estaduais adotam interpretações próprias diante das irregularidades constatadas por ocasião das auditorias. Verifica-se na prática uma variedade de

enquadramentos e penalidades tributárias para os descumprimentos das obrigações principal e acessória que cada administração tributária aplica para os contribuintes por ela fiscalizados, principalmente no que se refere às constatações de omissões de saídas.

Especificamente, em relação às omissões de saídas detectadas nas operações, procedimentos e auditorias realizadas pelas Receitas Estaduais, verifica-se a ocorrência de interpretações variadas no enquadramento das irregularidades e penalidades respectivas, principalmente no que se refere à pertinência da incidência das alíquotas contidas na tabela do Simples Nacional ou das alíquotas do regime normal, tal fato na linguagem da prática tributária denomina-se, respectivamente, de cobrança por dentro e cobrança por fora do SN, essa indefinição na aplicabilidade das alíquotas se dá em razão da instabilidade gerada pela interseção das duas legislações que deixa margem para imprecisões.

A LC 123/06 no § 1º do art. 13, define uma série de exceções a forma de recolhimento do regime tributário diferenciado e, especificamente, na alínea “f”, inciso XIII, remete para legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, o ICMS devido na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal. Abrindo assim um leque de possibilidades para aplicação da legislação normal em situações de omissões de saídas.

É claro que ao se aplicar a alíquota por dentro (própria do SN) ou por fora (regime normal) geram-se créditos tributários com extrema variância, com valores substancialmente diferentes. Como exemplo, para ilustração, imagine uma omissão de saídas cuja base de cálculo é de R\$ 10.000,00, ao se aplicar 17% (alíquota do regime normal) é gerado um ICMS de R\$ 1.700,00, afóra a respectiva multa por infração, para a mesma base de cálculo, aplicando-se a alíquota de 1,25% (SN) chega-se a um ICMS de R\$ 125,00, ou seja, créditos tributários bastante discrepantes para uma mesma situação.

No Estado da Paraíba, encontra-se vigente uma orientação para auditorias do Simples Nacional expressa através de Instrução Normativa onde, no primeiro período da ocorrência de falta de emissão de documento fiscal de venda ou prestação de serviço, o imposto relativo a operação ou prestação será cobrado por dentro do Simples Nacional e a partir do segundo período da ocorrência de falta de emissão de documento fiscal de venda ou prestação de serviço, considera-se estabelecida a prática reiterada da infração, oportunidade em que o imposto será

cobrado por fora do Simples Nacional, conforme disposto no § 1º do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006.

Ainda sobre a omissão de saídas no contexto do Simples Nacional, a Resolução nº 94/11 do CGSN, § 2º, art. 82, expressa um disciplinamento que de forma clara e evidente excede seu limite legal de regulamentação, alterando a aplicação do dispositivo retro citado da LC 123/06 (alínea “f”, inciso XIII, § 1º do art. 13), o qual remete para legislação normal e sua sistemática de recolhimento diante da constatação de omissão de saídas em empresa do Simples Nacional. No seu conteúdo, a referida resolução limita a respectiva previsão legal apenas para as atividades que envolvam fiscalização de trânsito de mercadorias, excluindo as atividades de fiscalização de estabelecimentos, alterando de forma notória a essência do conteúdo legal e estabelecendo um universo de aplicação não vislumbrado no texto legal.

4.7 Controle fiscal precário e ineficiente

As obrigações acessórias previstas para as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional são reduzidas e de pouca amplitude e profundidade.

As informações das ME e EPP são fornecidas através de declarações regulares (mês/ano) e basicamente se resumem aos valores mensais declarados na geração do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS) e a Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS). As informações mensais fornecidas no DAS através do sistema eletrônico de cálculo se limita aos valores da receita bruta do mês anterior e ao acumulado dos últimos meses. Já as informações anuais declaradas na DEFIS são um pouco mais detalhadas, abrangendo também informações genéricas de entradas anuais, estoques, informações financeiras, etc.

Destaca-se ainda no campo das obrigações acessórias o fato da não obrigatoriedade na escrituração do Livro de Registro de Saídas, expondo aí uma falha grosseira na citada inexigência, pois o recolhimento do Simples Nacional se referencia pela receita bruta das empresas e, ao não exigir o lançamento das notas fiscais de saída, a norma estimula o descontrole do recolhimento do ICMS e dos demais tributos.

Outro aspecto relevante relativo ao controle fiscal do SN é a não obrigatoriedade na emissão da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) por parte destes contribuintes, provocando um enorme descompasso destes com relação aos demais do regime normal, considerando que a implantação da NF-e foi um grande marco no controle fiscal das empresas trazendo substancial contribuição para o combate a sonegação e até o momento não obrigatória aos contribuintes do regime tributário diferenciado.

No caso do MEI, além das inexigências já destacadas, o controle fiscal é ainda mais precário, pois este só está obrigado a apresentar uma declaração anual, não havendo exigência de qualquer informação mensal. Também não lhe é obrigatório a emissão de nota fiscal de saída para pessoa física. Esse conjunto de fatores cria, inexoravelmente, um ambiente fértil para que sonegadores se motivem a montar empresas laranjas que iniciam, avidamente, a atividade econômica, intensificando e ampliando seus movimentos mercantis em meses, e até dias, e, rapidamente, as extinguem, sem que as administrações tributárias tenham tempo e instrumentos suficientes para identificar essa prática sonegadora.

Além de insuficientes, as informações retro descritas, ainda apresentam uma característica que prejudica, particularmente, a fiscalização e arrecadação do ICMS, que é o fato de que suas transmissões são realizadas diretamente para o sistema e banco de dados da receita federal que, por sua vez, não são disponibilizadas automaticamente para as receitas estaduais, isto é, existe um espaço temporal entre a transmissão das informações dos contribuintes e sua efetiva carga nos sistemas das administrações tributárias estaduais.

Diante do exposto, fica evidenciado um cenário onde as informações fiscais do Simples Nacional são ineficazes, tanto pela superficialidade e pobreza, principalmente nas declarações mensais (quando existem), quanto pela inexigência de ferramentas de acompanhamento fiscal, gerando potencial ineficiência e prejuízo no controle e fiscalização dos contribuintes do regime tributário diferenciado por parte das administrações tributárias, contribuindo decisivamente para uma menor arrecadação das receitas estaduais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A existência de um regime tributário diferenciado para micro e pequenas empresas, com o intuito de proporcionar compensação competitiva entre elas e as de maior porte, expressa um importante instrumento de minimização das diferentes potencialidades econômicas, principalmente numa realidade de mercado globalizado e voraz, como vivemos atualmente.

O Simples Nacional se apresenta como o mais destacado mecanismo de natureza fiscal em benefício das ME e EPP. Entretanto, apesar de serem identificados na literatura, trabalhos descrevendo seu conceito e funcionalidade, não se visualiza o mesmo em relação a estudos da sua concepção e harmonização normativa, financeira e de prática tributária, principalmente na sua relação com os tributos inseridos no seu regime. E, de forma mais específica, uma análise direcionada a respeito da sua conexão com o ICMS, imposto que é a principal fonte tributária e esteio financeiro das fazendas estaduais.

Inicialmente, no que concerne a abordagem que versa sobre a consistência constitucional e legal que lastreou a concepção do Simples Nacional, foi levantado o passo a passo histórico e normativo a sua criação, evidenciou-se aspectos legais controversos e com fundamentos comprometidos por incompatibilidades que apontam para uma possível inconstitucionalidade.

Quanto à aferição de provável ranhura do princípio federativo a partir da implantação do Simples Nacional. A sua execução e formatação legal, sinaliza a uma factível ruptura de cláusula pétrea, pela inserção impositiva do ICMS, principal tributo dos estados, no seu regime tributário diferenciado, suprimindo competência tributária destes entes federados e conseqüentemente lhes diminuindo autonomia administrativa e financeira, gerando um indesejável desequilíbrio no pacto federativo brasileiro, aumentando ainda mais a concentração de poderes nas mãos da União.

Procurou-se ainda analisar o grau de harmonia entre o regime normal do ICMS e o modelo adotado a partir da sua inserção no regime tributário diferenciado, utilizando princípios constitucionais e aspectos conceituais que balizam a sua tributação.

Evidenciou-se nessa confrontação, uma disparidade acentuada de regimes tributários, explicitando uma forte descaracterização na base tributária do ICMS no

cenário do novo regime, que lhe extirpou elementos formadores da sua própria essência, ao mesmo tempo em que lhe imprime atributos inconciliáveis com sua técnica tributária e conceituação.

Na aferição da compatibilidade na prática tributária do ICMS, em relação aos dois regimes (normal e diferenciado) e também da adequação das suas interações em operações de concomitância, envolvendo os dois sistemas. Verificou-se uma série de circunstâncias reais distorcidas, impostas ao ICMS pelo novo regime, aflorando anomalias e distorções, inclusive extra-fiscais, na sua prática tributária, além de expor uma caótica comunicação dos dois sistemas, configurando em certas ocasiões, paradoxalmente, se tratar de tributos distintos.

Em outro enfoque, foram ainda detectadas situações que potencialmente geram supressão na arrecadação tributária dos estados pela inserção do ICMS no Simples Nacional. Afora a natural desoneração fiscal originada pelo regime tributário diferenciado, destacou-se ainda a fragilidade nos controles fiscais oferecidos pela sua legislação que impõe às administrações tributárias estaduais óbices que dificultam a fiscalização e geram uma precarização no controle e monitoramento dos contribuintes sujeitos ao novo sistema, produzindo danos às receitas tributárias dos estados.

A conjugação de todo o contexto exposto remete a uma dedução de que o Simples Nacional se constitui num ensaio de reforma tributária que exprime muitas fragilidades e inconsistências, desde a sua concepção legal, relação com os entes federados, e, principalmente, pela incompatibilidade demonstrada na relação do seu modelo tributário com a aplicabilidade do ICMS, este o mais relevante tributo estadual.

Por fim, discutidos os objetivos e resultados do trabalho de pesquisa, e, a partir da experiência vivenciada pelo seu desenvolvimento, serão propostas algumas recomendações.

Como recomendação inicial sugere-se que futuros estudos possam enveredar de forma mais específica na análise do Simples Nacional em relação aos fundamentos constitucionais e federativos, além de buscar subsídios mais profundos que permitam uma visão mais balizadora a respeito da sua virtude legal.

A segunda recomendação propõe que outras pesquisas possam espriar-se por abordagens mais amplas, envolvendo não só a aplicabilidade do ICMS no ambiente Simples Nacional, mas também de outros tributos nele inseridos.

Recomenda-se ainda que análises mais precisas possam medir o real ganho tributário das empresas optantes pelo Simples Nacional e, simultaneamente, aferir de forma mais objetiva o impacto da repercussão tributária e financeira que sua implantação gerou nos entes federados.

É também recomendável que as contribuições aqui geradas, possam receber sugestões críticas que lhes enriqueçam o conteúdo.

Finalmente, aguarda-se que a presente análise se constitua em um trabalho irradiador de reflexões, estimulando futuras pesquisas e contribuindo para o aprofundamento de estudos tributários sobre o Simples Nacional e a sua relação com o ICMS e outros tributos.

REFERÊNCIAS

BARREIRINHAS, R. S. Inconstitucionalidade do “SuperSimples”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.sindafsp.org.br/arquivos/InconstSuperSimples.pdf>>. Acesso em: 09 de abril de 2013.

BASTOS, C. R. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 6 ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

BEUREN, I. M. *et al.* **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2010.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 out. de 1988.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 dez. de 2003.

BRASIL. Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 06 dez. 1996.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 jan. 2002.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR) **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 set. 1996.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nos 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 dez. 2006.

BRASIL. Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 –

Código Civil, 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 dez. 2008.

BRASIL. Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 10 nov. 2011.

BRASIL. Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011. Dispõe sobre o Simples Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1 dez. 2011.

CARRAZZA, E. N. **ICMS Questões Atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CARRAZZA, R. A. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, R. M. de. **ICMS Comentários à LC 87/96**. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1998.

CHAVES, M. A. **Projeto de pesquisa: Guia prático para monografia**. 4. ed. Rio de Janeiro: Wak Editora, 2007.

CHIESA, C. **ICMS Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: LTR Editora Ltda, 1997.

CUNHA, R. C. **O Simples Nacional, A Norma Tributária e o Princípio Federativo**. Curitiba: Juruá Editora, 2011.

FANUCCHI, F. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Resenha Tributária, 1984.

FERREIRA, A. H. S. **Política Tributária e Justiça Social**. Campina Grande: EDUEPB, 2007.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LOUREIRO, A. C. C. **O Pacto Federativo e o Simples Nacional**. Maceió: Ed. Ufal, 2009.

MACHADO, H. de B. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

MARANCA, A. P.; HIDALGO, M. **Regulamento do Simples Nacional Comentado**. São Paulo: FISCOSoft Editora Ltda, 2012.

MARINS, J.; BERTOLDI, M. M. **Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte comentado: Lc 123, de 14.12.2006; Lc 127, de 14.08.2007**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2007.

MELO, J. E. S. de. **ICMS Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1996.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **CONFAZ Boletim de Arrecadação Tributária dos Estados**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>. Acesso em: 27 jun.2013.

NETO, G. C. **ICMS Base de Cálculo à Luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá Editora, 2008.

NAYLOR, C. M. Fundamentos constitucionais do Simples Nacional. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, nº 1848, 23 jul. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11529>>. Acesso em: 10 abr. 2013.

NOGUEIRA, R. B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995.

ONO, J.M.O.; GEOVANINI, D.; OLIVEIRA, F.R.de. **Manual Prático do Simples Nacional**. São Paulo: FISCOsoft Editora Ltda, 2012.

PAES, N. L.; ALMEIDA, A. F. F. de. **Caderno de Finanças**. nº 9. Brasília: Esaf, 2009.

PARAÍBA. Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997. Aprova o regulamento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de comunicação – ICMS e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, João Pessoa, 20 jun. 1997.

PARAÍBA. Lei nº 6.379, de 02 de dezembro de 1996. Dispõe quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, instituído pela Lei nº 5.122, de 27 de janeiro de 1989, fundamentada no § 8º, do art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, e atualmente disciplinado com base na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, tudo de conformidade com as disposições contidas nos arts. 146 e 155 da Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988. **Diário Oficial do Estado**, João Pessoa, 03 dez. 1996.

PARAÍBA. Lei nº 9.679, de 18 de abril de 2012. Altera o Anexo Único da Lei nº 8.814, de 09 de junho de 2009. **Diário Oficial do Estado**, João Pessoa, 19 abr. 2012.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2011 – Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2011.pdf>. Acesso em: 27 jun.2013.

SANTIAGO, S. **Simples Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, R. A. R. O Projeto de Lei do Supersimples e o Federalismo Fiscal Brasileiro. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público do Estado da Bahia, nº 6, abr/mai/jun, 2006. Disponível em:

<<http://www.direitodoestado.com.br/professor/ricardo-almeida-ribeiro-da-silva>
Acesso em: 09 de abril de 2013.

>.