**A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS ANTECIPADO DAS EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL**

Arthur Pimenta Moura[[1]](#footnote-1)

Andréa Queiroz Fabri[[2]](#footnote-2)

**RESUMO**

O Simples Nacional pode ser considerado como um regime tributário que foi criado visando simplificar a vida dos contribuintes/empresários no Brasil, conforme disposição prevista na Carta Magna de 1988. No entanto, devido a vasta legislação infraconstitucional existente acerca do tema, ocasiona a essas pessoas dificuldades e consequências jurídicas no exercício empresarial. O presente estudo apresenta a incidência de imposto estadual, recolhido por empresas optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional, e sua elevada carga tributária, especificamente quanto ao recolhimento de forma antecipada, e impossibilitada de recuperação dos créditos, violando assim princípios constitucionais, principalmente quanto a não cumulatividade do ICMS, além da negativa ao tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte. Carece, portanto, de adequação da legislação, visando atender a essa parte de empresas optantes pelo regime simplificado, que representam maioria absoluta no país, e sustentam a economia de forma significativa.

**Palavras-chave:** Simples Nacional. Empresas. Tratamento diferenciado. ICMS. Constituição.

**THE UNCONSTITUTIONALITY OF THE ANTICIPATED COLLECTION OF ICMS FROM COMPANIES OPTING FOR THE SIMPLE NATIONAL PROGRAM**

**ABSTRACT**

The Simple National can be considered as a tax regime that was created aiming to simplify the life of taxpayers/entrepreneurs in Brazil, as provided in the Magna Carta of 1988. However, due to the vast existing infra-constitutional legislation on the subject, it causes to these people difficulties and legal consequences in the business exercise. The present study presents the incidence of state tax, collected by companies opting for the taxation system Simples Nacional, and its high tax burden, specifically regarding the early collection, and unable to recover credits, thus violating constitutional principles, especially regarding the non-cumulativeness of the ICMS, in addition to the denial of differentiated treatment to micro and small businesses. Therefore, the legislation must be adapted in order to meet the needs of those companies opting for the simplified regime, which represent an absolute majority in the country, and sustain the economy significantly.

**Key-words**: Simple National. Companies. Differentiated treatment. ICMS. Constitution.

**1 INTRODUÇÃO**

O contribuinte enquadrado no regime de tributação do Simples Nacional, regulamentado pela Lei Complementar 123/2006, recolhe de forma unificada e mensal, impostos e contribuições federais, estaduais e municipais. O pagamento dos tributos se dá por meio de aplicação de alíquota definida por lei, sobre o faturamento mensal da empresa. Vale frisar, que a lei complementar é constitucional, pelo simples fato de que o artigo 146, III, “d” da Constituição Federal de 1988, designa a lei estabelecer normas em matéria tributária, mais especificamente à definição de tratamento diferenciado e favorecido as micro e pequena empresas, além de outros aspectos relevantes à legislação tributária.

Outro ponto importante da legislação tributária está definido na CF/1988, artigo 150, § 7º, definindo o que é regime da substituição tributária, e estabelece que “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Também importante, é o Art. 155, I que estabelece que o ICMS (imposto estadual) 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. Em alguns casos, aplica-se subsidiariamente ao regime da substituição tributária, o princípio da não cumulatividade do ICMS. Em poucas palavras, o princípio contido na CF/1988 assegura aos contribuintes do imposto o aproveitamento do crédito advindo da aquisição de mercadorias, abatendo esse crédito no valor devido ao Estado pela venda de mercadorias, ou seja, do débito.

O problema se encontra no fato de empresas enquadradas no Simples Nacional terem a obrigatoriedade do recolhimento ANTECIPADO do ICMS, nos termos do art. 42, §14º do Regulamento de ICMS de Minas Gerais, regulado pelo Decreto 43.080 de 2002. E estas empresas em momento nenhum podem usufruir desse crédito, visto que as empresas optantes por este regime não fazem jus a apropriação dos créditos do ICMS. E para complementar, um dos tributos recolhidos antecipadamente no DAS mensal é o ICMS, configurando assim, um duplo pagamento.

**2 DO TRATAMENTO DIFERENCIADO PREVISTO CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

A Constituição Federal de 1988 dispõe de fundamentos que levam diversos benefícios as microempresas e empresas de pequeno porte. De início, deve ser destacado o artigo 170, IX, da CF:

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

IX - Tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (BRASIL, 1988)

E complementa com o artigo 179 da CF.

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei. (BRASIL, 1988)

Visando atender a estes dispositivos constitucionais, foi criada a Lei complementar 123/2006, que dispõe de benefícios à essas empresas e que ficou conhecido como Simples Nacional. É uma lei de relevante importância para as empresas, visto que facilita a arrecadação de forma simplificada e reduzida.

Além das facilidades previstas na legislação, de acordo com Roberto Caparroz (2019, p.467), o Simples representa um grande avanço nas relações sociais do Brasil, visto que permite aos pequenos empreendedores a formalização e participação competitiva no mercado, dada sua atividade econômica.

**3 O SIMPLES NACIONAL**

O Simples Nacional foi instituído pela Lei nº 123/2006, e tem como seu principal objetivo facilitar e dar benefícios fiscais tributários às microempresas e empresas de pequeno porte. O Simples, nada mais é, um regime jurídico-tributário que oferece aos empresários a opção de enquadrarem a pessoa jurídica no mesmo, e com isso, usufruir de condições previstas na CF/1988, sendo elas: a simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou até mesmo a eliminação ou redução destas por lei, conforme artigo 179 da carta magna. (BRASIL, 1988).

Silas Santiago define o Simples Nacional como

Um instrumento de política econômico-tributária determinado constitucionalmente, visando favorecer a microempresa e a empresa de pequeno porte pela instituição de um regime diferenciado e unificado de arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos dos três níveis de Governo – União, Estados e Municípios. (SANTIAGO, 2013, p.60)

O regime tributário do Simples é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicados às microempresas e empresas de pequeno porte, que abrange a participação de todos os entes federados, sendo eles: a União, o Distrito Federal, os estados e os municípios. Para que uma empresa se enquadre no regime, a mesma deve se enquadrar na definição de microempresa ou empresa de pequeno porte.

Considera-se microempresa a pessoa jurídica que aufere receita bruta anual de até R$ 360.000,00, e empresa de pequeno porte, a que aufere receita de R$ 360.000,01 a R$ 4.800.000,00 anuais, conforme dispõe o art. 3º da Lei 123/2006. Considera-se receita bruta, para aferição dos limites, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia.

É importante destacar, que nem todas as empresas que tem seus faturamentos nos valores citados anteriormente podem ser enquadradas no regime do Simples Nacional, ou seja, essas empresas devem cumprir requisitos previstos na legislação complementar. Ademais, a empresa para ser enquadrada no regime também necessita de formalização da opção por meio eletrônico.

O Simples Nacional foi uma evolução da Lei 9.317/1996, que já era um tratamento diferenciado para as empresas, onde as pessoas jurídicas de direito privado que se enquadravam na condição de ME ou EPP na época, poderiam optar pela inscrição no Simples FEDERAL (termo concedido na criação) e assim, estariam habilitadas a usufruírem de um tratamento diferenciado, simplificado e favorecido.

Uma das principais mudanças do Simples, quando comparado a lei anterior, se dá na forma de recolhimento dos tributos, que a partir da vigência da Lei 123/2006 e até os dias de hoje, se dá por meio de documento único de arrecadação (DAS), recolhido pelas empresas de forma mensal e que engloba tributos devidos a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sendo eles o IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, o PIS/PASEP - Programa de Integração Social / Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, a COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, CPP - Contribuição Patronal Previdenciária, o IPI - Imposto sobre Produto Industrializado, ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, e por fim, o ISS - Imposto sobre Serviços.

**4 A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS**

Conforme dispõe a CF/1988, é competência dos estados e do Distrito Federal, legislar sobre o ICMS. O ICMS tem sua principal regulamentação na Lei Kandir (LC 87/1996) e cada estado, por competência definida na CF, faz suas alterações de acordo com as necessidades presentes em cada região, respeitando os limites constitucionais.

A Constituição Federal determina que o ICMS seja não cumulativo. No art. 155, § 2§, I, diz que o ICMS “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” (BRASIL, 1988).

De acordo com Leandro Paulsen (2021, p.359), este princípio é de real importância, visto que interfere diretamente nas operações praticadas pelos contribuintes, já que impede a cobrança do imposto mais de uma vez, reduzindo o valor final de um produto.

A não cumulatividade é uma técnica de tributação que visa impedir que incidências sucessivas nas diversas operações de uma cadeia econômica de produção ou comercialização de um produto impliquem ônus tributário muito elevado, decorrente da tributação da mesma riqueza diversas vezes. (PAULSEN, 2021, p.358)

Em poucas palavras, na prática, quando uma empresa adquire produtos para comercialização tem o direito à apropriação de créditos provindos dessa aquisição, e posteriormente esses créditos serão aproveitados para deduzir o valor do imposto devido na saída das mercadorias.

A título de exemplo, supondo que uma empresa atuante no ramo do comércio de roupas, compra 10 camisetas para revenda. Devido a compra, é de direito seu o crédito do ICMS destacado no documento fiscal. Neste exemplo, com uma alíquota de 10%. Sendo assim, se o valor total da compra resultar em R$ 1.000,00, a empresa terá de créditos de ICMS o valor de R$ 100,00. Seguindo a lógica, a empresa quando vende essas mercadorias, constitui um débito. Exemplificando, a venda resultou no valor de R$ 1.500,00, e a empresa tem um valor a pagar de ICMS de R$ 150,00. Observando a não cumulatividade por já ter o ICMS embutido na compra, a empresa poderá deduzir o valor inicial, ou seja, compensar no que terá que pagar, e no caso em tela, resultará o valor de R$ 50,00 a recolher (Sistemática Débito – Crédito).

No entanto, quando se fala em empresas que por opção se formalizaram no regime do Simples Nacional, não se fala na apropriação de créditos. A própria lei complementar 123/2006, em seu artigo 23 veda a apropriação dos créditos

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

Já as empresas não optantes pelo Simples usufruirão deste benefício.

Art 23 § 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições.

Para completar, o regulamento do ICMS de Minas Gerais, previsto no Decreto nº 43.080 de 2002, artigo 42, destaca o motivo da presente discussão: a cobrança do ICMS de forma antecipada das microempresas e empresas de pequeno porte, quando adquirem mercadorias para revenda, violando o princípio da não cumulatividade, previsto no artigo 155, §2º, I, da CF/88.

O contribuinte enquadrado como microempresa ou empresa de pequeno porte que adquirir em operação interestadual mercadoria para industrialização, beneficiamento ou acondicionamento não industriais complementares à produção primária, comercialização ou utilização na prestação de serviço, fica obrigado a recolher, a título de antecipação do imposto, o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (Decreto 43.080/02 MG - Art. 43, §2º)

Se cada estado do país pode ter uma alíquota de ICMS diferenciada, isso na prática resulta em um aumento do preço final das mercadorias, quando dispostas aos consumidores, que acabam sendo os mais prejudicados, haja vista que o contribuinte mineiro, trabalhando da forma correta, deve fazer o recolhimento de toda a diferença do imposto, conforme disposto na lei estadual.

Para facilitar o entendimento prática da questão, será realizado um estudo de caso.

**5 ESTUDO DE CASO DE UMA EMPRESA DE PEQUENO PORTE**

O autor deste TCC é sócio administrador de uma empresa de contabilidade, situada na cidade de Uberaba/MG, atuando na área tributária e tem acompanhado, em várias situações, a indignação de empresários com relação a elevada cobrança do ICMS em suas operações tributárias, e a impossibilidade de restituição ou redução das alíquotas cobradas pelo estado de Minas Gerais. Esta situação também pode ocorrer com outros tributos como PIS, COFINS ou IPI, mas o foco deste trabalho será o ICMS.

Para melhor situar o tema, será utilizado como referência de pesquisa o caso da empresa do ramo varejista de tecidos, que será designada a partir de agora por Empresa TECIDOS LTDA (o nome não será divulgado por questões de segurança da informação contábil da empresa).

A empresa TECIDOS LTDA, sito nesta cidade de Uberaba/MG, adquire mercadorias a fim de atender o mercado municipal. Visando a qualidade dos produtos e a satisfação da clientela, busca fornecedores localizados em todo território nacional, além claro, de empresas fornecedoras locais.

No entanto, atendendo a legislação estadual, em especial o art.42, §14 do RICMS/MG, o contribuinte acaba por ter custos elevados das mercadorias comercializadas, e consequentemente, o valor de venda também elevado, chegando aos consumidores finais um preço, que por muitos, é considerado impraticável.

Note-se, a seguir, demonstrativo de cálculo referente a competência 09/2021, realizado por escritório contábil.



Demonstrativo retirado de software contábil, utilizado pelo escritório de contabilidade[[3]](#footnote-3)

Verificado o demonstrativo, se percebe a elevada carga tributária quando a empresa em tela adquire mercadorias para revenda advindas de outros estados. No relatório apresentado, o contribuinte adquiriu no mês corrente o valor total de **R$ 40.082,26** e terá que fazer o recolhimento do ICMS no valor de **R$ 5.225,84**, onde verifica-se uma alíquota aproximada de 13%, somente a título do imposto na esfera estadual.

O presente estudo, objetiva a demonstração da insatisfação devido o recolhimento deste ICMS por fora, haja visto que antes de efetivado o recolhimento, o contribuinte, por ser optante do Simples Nacional, é obrigado a recolher o DAS (Documento de arrecadação do Simples nacional), e no mesmo é tributado de forma integral (tributos abrangidos pelo Simples, inclusive o ICMS), mediante aplicação de alíquota definida em lei sobre a receita bruta mensal da empresa.

A discussão se dá principalmente por existirem formas legais do estado cobrar o ICMS sem prejudicar pequenas empresas. Regulamentadas até mesmo pela Constituição Federal, no Art. 150, § 7º (que define a substituição tributária), pois quando o contribuinte realiza o pagamento por substituição, é excluído da base de cálculo do Simples a parcela referente ao ICMS, por já ter sido recolhido anteriormente.

**6 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Portanto, a fim de assegurar preceitos constitucionais destinados às microempresas e empresas de pequeno porte, apresentam-se três possibilidades futuras para resolução desse problema.

1. A permissão do estado de Minas Gerais de possibilitar aos contribuintes enquadrados no regime do Simples Nacional a restituição do ICMS, recolhido de forma antecipada e parcial, e pago integralmente na guia do Simples
2. Não sendo possível a restituição, a possibilidade do contribuinte mineiro vender às outras empresas situadas no estado de MG, o crédito do ICMS ora recolhido de forma antecipado e não compensado posteriormente, de forma a fazer com que esse valor resultante da venda abasteça o fluxo de caixa e mantenha a empresa em dia com suas obrigações tributárias.
3. Também poderia ser criada uma lei nos moldes da [Lei Complementar 170](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp170.htm)/2019, que enquadrou templos e entidades beneficentes de assistência social na modalidade mais longa para isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais. Na prática, as isentou do pagamento do ICMS.

Alternativas podem ser criadas para reparar a cobrança indevida. Percebemos que tanto as micro empresas e os consumidores finais, vêm sendo prejudicados com a enorme carga tributária, mesmo sendo aplicados meios instituídos pelo legislador para reduzir ou simplificar a tributação, pelo simples motivo de que os estados e os municípios acabam criando novos mecanismos objetivando a arrecadação para os cofres públicos.

Nota-se que a não previsão legal de compensação do ICMS antecipado previsto no §14 do Art. 42 do Regulamento de ICMS de MG, viola o princípio da não cumulatividade, previsto na Constituição Federal, pois mesmo não podendo se creditar, na sistemática do regime normal de tributação, o contribuinte do Simples Nacional deveria ter o direito de compensar ou restituir os valores recolhidos.

Além de trazer uma série de problemas para os contribuintes, seja de ordem financeira ou operacional, a cobrança antecipada do ICMS, sob o ponto de vista financeiro, compromete o fluxo de caixa e controle das empresas devido a obrigatoriedade de antecipar o pagamento de um imposto cujo fato gerador ainda não foi realizado. Lembrando ainda que a mercadoria fica em estoque, sem gerar receita para custear o pagamento antecipado.

Com isso, fica demonstrado que, embora o regime do Simples Nacional tenha sido criado para beneficiar as micro e pequenas empresas, ainda precisa de ajustes. O tratamento favorecido previsto na constituição não tem sido aplicado da forma mais justa a parcela que compõe a maioria das empresas no Brasil. Hoje, pouco mais de quinze anos da publicação da Lei complementar 123/06, percebemos que de fato, representou um grande avanço nas relações sociais no país, e longe de ser o ideal, o Simples Nacional representou um passo de fundamental importância e direção certeira, e por isso, merece elogios.

**REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book.

SANTIAGO, Silas. **Simples Nacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. E-book.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 25 out. 2021

BRASIL. **Ajuste SINIEF nº 87**, de 30 de maio de 2005. Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. Manaus/AM, [2005]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2005/AJ007\_05. Acesso em: 21 out. 2021

FARIAS, Rodrigo Rodrigues de. **A antecipação do ICMS dos optantes do simples nacional**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 15, n. 2653, 6 out. 2010. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/17569. Acesso em: 28 out. 2021

BRASIL. **Lei nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. INSTITUI O ESTATUTO NACIONAL DA MICROEMPRESA E DA EMPRESA DE PEQUENO PORTE. Brasília, [2006]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 21 out. 2021.

BRASIL. **Lei nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o ICMS. Brasília, [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 19 out. 2021.

CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário:** Esquematizado. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

1. Acadêmico(a) da 10ª etapa do curso de Direito da Universidade de Uberaba. a*rthurpimenta7@gmail.com* [↑](#footnote-ref-1)
2. Professora orientadora. Mestre e Doutora em Direito. *andrea.fabri@uniube.br* [↑](#footnote-ref-2)
3. **LEGENDA**

- Entradas: Compras realizadas pela empresa, mediante emissão de documento fiscal (Nota fiscal Eletrônica)

- NF-e – Nota Fiscal eletrônica: Documento emitido eletronicamente, objetivando documentar operações e prestações (AJUSTE SINIEF 07/05)

- Valor contábil: valor referente ao valor total da NF-e.

- Valor do imposto: valor devido a título de ICMS antecipado. [↑](#footnote-ref-3)