

A letra morta do artigo 23 do Supersimples

OPINIÃO JURÍDICA

MARCUS VINICIUS BUSCHMANN

Com a edição da Lei Complementar nº 123, de 2006, que criou o Supersimples, surgiu uma grande e assustadora controvérsia com relação ao artigo 23 da referida lei, que determina que “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”. Neste sentido, em interpretação exclusivamente literal, as empresas tributadas pelo lucro real — e, por sua vez, sujeitas à tributação não-cumulativa do PIS/Cofins — não poderão calcular créditos com relação às compras de bens e serviços advindas de micro e pequenas empresas, pois estas não poderão transferir os créditos relativos às contribuições.

A análise literal da norma nos leva à conclusão de que as empresas de grande porte não poderão utilizar os créditos de PIS/Cofins quando adquirirem produtos e serviços, dentre outros, de micro e pequenas empresas, pois o artigo 23 da Lei Complementar nº 123 veda a transferência de créditos relativos aos impostos ou contribuições abrangidos pelo Supersimples.

Ocorre que os créditos de PIS/Cofins seguem um método distinto dos créditos oriundos de impostos indiretos. Portanto, a transferência não ocorre. O PIS e a Cofins não são tributos que acarretam transferência de créditos. PIS/Cofins não-cumulati-

vos são como o minotauro: cabeça de touro e corpo de homem. O PIS/Cofins possui “cabeça de ICMS” — ou seja, intenção não-cumulativa — mas corpo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) — ou seja, determinação legal da base de cálculo e permissão legal de possíveis deduções mediante cálculo determinado.

Apesar do desejo de criar uma não-cumulatividade semelhante à do ICMS, a Lei nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003, não determinam que seja compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. Não existe uma compensação pelo imposto pago na etapa passada, mas tão somente uma permissão legal de deduções, mediante um cálculo previsto em lei.

A vedação ao uso de créditos é inexistente juridicamente, pois trata de uma transferência que não existe na lei

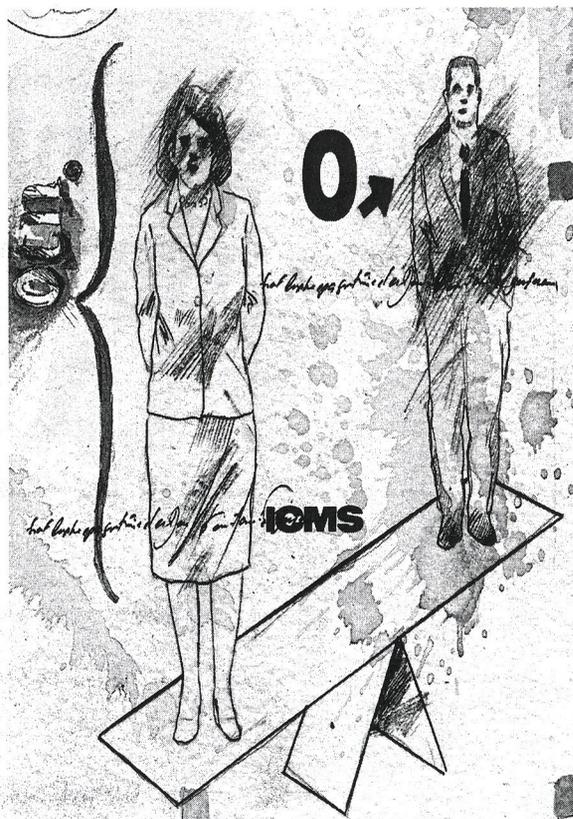
Neste diapasão, veja que a Constituição Federal é clara ao criar a diferença de regimes não-cumulativos. O artigo 155, parágrafo 2º, inciso I da Constituição informa que o ICMS “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação da mercadoria ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. Em contrapartida, o artigo 195, parágrafo 12º da Constituição determina que “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contri-

buições incidentes na forma dos incisos I, alínea b, e inciso IV do caput serão não-cumulativas”. Assim, vale notar que a não-cumulatividade do PIS e da Cofins advém de um permissivo constitucional para que as mesmas, segundo definição legal, sejam não-cumulativas.

Neste instante já notamos a grande diferença de regimes de não-cumulatividade. No caso do ICMS, se trata de uma compensação por operação, ou seja, é uma não-cumulatividade de imposto com imposto, operação com operação, sendo este o comando constitucional, apesar de a legislação, muitas vezes, tratar a questão de forma distinta no que tange à apuração do imposto. Já no caso das contribuições, o comando constitucional deixa ao critério do legislador, que determinou claramente que, sobre determinados e permitidos custos e despesas, sejam aplicadas as mesmas alíquotas para que deles sejam extraídos créditos passíveis de compensação.

Assim sendo, a não-cumulatividade do PIS/Cofins não ocorre em virtude do pagamento ocorrido em operações anteriores, mas sim em virtude da permissão legal de calcular e extrair de determinadas despesas e custos créditos passíveis de compensação, ou ainda, dito de outra forma, valores passíveis de dedução. Portanto, voltamos a afirmar que se trata de uma espécie híbrida com alma não-cumulativa, mas corpo de Imposto de Renda. Neste sentido, ao tratarmos sobre créditos do PIS/Cofins será melhor enxergarmos sempre deduções ao invés de compensações.

Na aquisição de um produto ou serviço, a legislação não se impor-



ta com o quantum pago na operação anterior. Dito de outra forma, se há aquisição de algum insumo de pessoa jurídica tributada pelo regime cumulativo, por exemplo, que gerou um pagamento de 3,65% a título de PIS e Cofins (pessoas submetidas ao lucro presumido), mesmo assim sobre o valor total deste insumo será aproveitado o crédito à razão de 9,25%.

Por todo o exposto, como de-

vemos interpretar o artigo 23 da Lei Complementar nº 123? Através do método teológico e sistemático de interpretação, podemos compreender que a vedação à transferência dos créditos não deve ser aplicada ao PIS/Cofins, pois, como exposto, não existe transferência de créditos destas contribuições, já que nenhuma lei que as regulamenta trata da transferência de créditos, mas

sim da possibilidade de deduções da contribuição a pagar, na forma da lei. Assim, do ponto de vista legal e constitucional, a não-cumulatividade do PIS e da Cofins não envolve a transferência de créditos, mas tão somente a possibilidade legal de deduzir da base de cálculo do PIS e da Cofins, mediante cálculo determinado em lei, valores pagos na aquisição de bens e serviços especificados na legislação. Desta forma, as empresas que tributam a renda pelo lucro real sujeitas ao regime não-cumulativo do PIS/Cofins poderão utilizar os valores pagos as empresas cadastradas no Supersimples para cálculo e utilização dos créditos (ou melhor, deduções) de PIS/Cofins, desde que continuem a obedecer a determinação da legislação do PIS/Cofins não-cumulativos.

Portanto, para cumprimos o comando do artigo 146, inciso III, alínea “d” da Constituição Federal, que determina o tratamento diferenciado e favorecido para as pequenas empresas, devemos entender que a vedação da transferência de créditos das contribuições prevista no artigo 23 da lei que criou o Supersimples é não-escrita ou inexistente juridicamente, pois trata de uma transferência inexistente na lei e no direito atual.

Marcus Vinicius Buschmann é advogado, sócio do escritório Buschmann & Associados Advogados e mestre em direito tributário

Este artigo reflete as opiniões do autor, e não do jornal Valor Econômico. O jornal não se responsabiliza e nem pode ser responsabilizado pelas informações acima ou por prejuízos de qualquer natureza em decorrência do uso dessas informações