

Revista de
**Direito Econômico e
Socioambiental**

ISSN 2179-8214

Licenciado sob uma Licença Creative Commons



REVISTA DE DIREITO ECONÔMICO E SOCIOAMBIENTAL

vol. 7 | n. 2 | julho/dezembro 2016 | ISSN 2179-8214

Periodicidade semestral | www.pucpr.br/direitoeconomico

Curitiba | Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCPR



O uso da substituição tributária como ferramenta para concretizar o princípio constitucional da livre iniciativa em relação ao limite de receita bruta do simples nacional*

The use of tax substitution regime as a means of concretization the constitutional principle of free enterprise and the receipt legal limits of brazilian privileged tax regime simples nacional

André Zancanaro Queiroz **

Centro Universitário Projeção (Brasil)
andre_zq@yahoo.com.br

Júlio Cesar de Aguiar ***

Universidade Católica de Brasília (Brasil)
juliocesar.deaguiar@gmail.com

Recebido: 21/09/2016

Received: 09/21/2016

Aprovado: 05/10/2016

Approved: 10/05/2016

Como citar este artigo/How to cite this article: QUEIROZ, André Zancanaro; AGUIAR, Júlio Cesar de. O uso da substituição tributária como ferramenta para concretizar o princípio constitucional da livre iniciativa em relação ao limite de receita bruta do simples nacional. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 7, n. 2, p.133-153, jul./dez. 2016. doi: 10.7213/rev.dir.econ.socioambienta.07.002.A007

* Este artigo contou com o suporte financeiro do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), decorrente do projeto de pesquisa "Teoria Analítico-Comportamental do Direito: para uma abordagem do direito como sistema funcionalmente especializado de contingências sociais" (Edital MCTI/CNPQ/MEC/CAPES Nº 22/2014 - Ciências Humanas, Sociais E Sociais Aplicadas).

** Professor no Centro Universitário Projeção (Brasília-DF, Brasil). Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília (Brasília-DF, Brasil). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (Campo Grande-MS, Brasil).

*** Professor da Graduação e do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília (Brasília-DF, Brasil). PhD in Law pela University of Aberdeen, UK; Doutor em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC); Bacharel em Direito e mestre em Filosofia pela Universidade Federal de Goiás (UFG); Procurador da Fazenda Nacional.

Resumo

Este trabalho aborda a possibilidade de o regime privilegiado de tributação denominado 'Simples Nacional' estar criando impedimentos para o crescimento das empresas de pequeno porte, em razão da diferença entre a carga tributária deste regime e o regime ordinário de tributação. O trabalho adota a Abordagem Econômica do Direito, sob a premissa de que o direito não apenas prescreve regras de conduta, mas também cria incentivos positivos e negativos que induzem a adoção de comportamentos. Em um típico mercado de concorrência monopolística, um aumento do custo marginal da atividade econômica através do aumento do custo fiscal pode forçar a saída de uma empresa como resultado de sua incapacidade obter lucro econômico. A tributação que impede a realização de atividade econômica lícita por torná-la excessivamente onerosa ofende o princípio constitucional da livre iniciativa, o qual implica não apenas a possibilidade formal de realizar determinadas atividades econômicas, mas também a inexistência de limitações legais que prejudiquem a livre concorrência. O artigo sugere a utilização do regime de substituição tributária como meio de corrigir a distorção apresentada.

Palavras-chave: Simples Nacional; livre iniciativa; abordagem econômica do Direito; regime de substituição tributária.

Abstract

This paper discusses the possibility of the privileged tax regime called 'Simples Nacional' be creating impediments to the growth of small businesses, because of the difference between the tax burden of the scheme and the ordinary tax regime. The work adopts the Economic Approach to Law, under the premise that the law not only prescribes rules of conduct, but also creates positive and negative incentives that induce the adoption of behaviors. In a typical monopolistically competitive market, an increase in the marginal cost of economic activity by increasing the tax cost can force out of an enterprise as a result of its inability to obtain economic profit. Taxation that prevents the realization of lawful economic activity by making it too expensive offends the constitutional principle of free enterprise, which implies not only the formal possibility of carrying out certain economic activities, but also the lack of legal restrictions that hinder free competition. The article suggests using the tax substitution regime as a means of correcting the distortion presented.

Keywords: *Simples Nacional; free competition; economic approach to law; tax substitution regime.*

1. Introdução

A Lei Complementar nº 123, de 2006, com fundamento no art. 146 da Constituição Federal, instituiu regime unificado e privilegiado de recolhimento de tributos para empresas de pequeno porte denominado Simples Nacional, sendo estas entendidas como empresas com receita bruta anual de até três milhões e seiscentos mil reais, englobando o pagamento em parcela única, com alíquotas progressivas, diversos tributos federais, estaduais e municipais, entre eles o ICMS

Presumivelmente, este regime privilegiado apresenta vantagens aos contribuintes enquadrados como empresa de pequeno porte sujeitos a esta forma de tributação, tanto pela redução dos custos de cumprimento de obrigações acessórias quanto pela redução da carga tributária incidente sobre a atividade econômica. Tal vantagem, entretanto, está condicionada à permanência da firma na condição de pequena empresa, a qual é aferida com base na receita bruta.

O presente trabalho pretende abordar a questão de se esse privilégio conferido às empresas de pequeno porte, em face do critério adotado, não acaba tornando desvantajoso para uma empresa crescer e deixar o regime privilegiado, já que a correspondente elevação nos custos tributários resultante do reenquadramento no regime ordinário de tributação pelo lucro presumido a impediria de obter lucro econômico.

Investiga-se, portanto, se o Simples Nacional não teria criado situações de desequilíbrio concorrencial que impediriam o ingresso e permanência no mercado de empresas com receita bruta um pouco superior ao limite estabelecido pela Lei Complementar nº 123, de 2006, para permanecer no regime privilegiado de tributação, o que ofenderia o princípio constitucional da livre iniciativa.

Posteriormente, se investiga se o uso da modalidade de cobrança de ICMS por substituição tributária, método que retira este tributo da modalidade de pagamento unificado do Simples Nacional e iguala as alíquotas às aplicáveis aos contribuintes sujeitos a outros regimes de tributação, pode atenuar este desequilíbrio e ser utilizado pelos estados como forma de estimular o crescimento das empresas.

Primeiro, portanto, delinearemos o princípio da livre iniciativa enquanto fundamento da ordem econômica constitucional, relacionando-o

com os princípios setoriais da livre concorrência e do favorecimento a empresas de pequeno porte.

Definiremos como pressuposto, oriundo da ciência econômica, que as pessoas e as empresas são racionais, no sentido de que possuem objetivos e que atuarão de forma a maximizar o resultado de seus atos visando atingir tais objetivos. Sendo o principal objetivo de empresas obter o maior retorno financeiro possível com os recursos que possui, dentre todas as formas possíveis de utilizar estes recursos, será escolhida a atividade desenvolvida que possibilite o maior lucro, obtendo, portanto, lucro econômico.

Um agente econômico racional, portanto, ao conhecer as normas jurídicas, orientará a atuação de maneira que maximizará o seu retorno financeiro. O direito é capaz de induzir, ex ante, o comportamento dos agentes econômicos. Se for mais lucrativo deixar de elevar a receita para permanecer no Simples Nacional, este é o comportamento esperado por parte das empresas, de acordo com o pressuposto da racionalidade.

Sob este pressuposto será possível, então, investigar a relação entre a busca pelo lucro econômico das empresas e a livre iniciativa.

Posteriormente, utilizando ferramentas da ciência econômica, será apresentado um modelo aplicável à estrutura de mercado ao qual estão sujeitas as empresas de pequeno porte para demonstrar como a diferença de custos tributários para empresas de porte semelhante pode impedir o ingresso e permanência no mercado de empresas sujeitas a tributação mais elevada.

Será apresentado ainda a modalidade de cobrança do ICMS por substituição tributária, evidenciando as suas implicações sobre os contribuintes optantes pelo regime do Simples Nacional.

Por fim, realizaremos uma comparação entre a carga tributária aplicável a contribuintes tributados pelo Simples Nacional e pelo regime ordinário da apuração pelo Lucro Presumido, para que se possa verificar se existem situações em que a diferença é tal que impossibilite a entrada e permanência no mercado de empresas com receita um pouco superiores ao limite estabelecido pela Lei Complementar n.º 123, de 2006.

2. A livre iniciativa como princípio constitucional

Como fundamentos da ordem econômica constitucional, a Carta Magna estabeleceu, além da valorização do trabalho humano, a livre iniciativa, conforme estabelecido nos artigos 1º, IV, e 170, caput.

Trata-se, portanto, de princípio fundamental escolhido pelo constituinte originário que deve pautar toda a ação do Estado e da iniciativa privada, especialmente na criação e interpretação de normas constitucionais e infraconstitucionais (BARROSO, 2002).

A livre iniciativa pode ser entendida como a permissão para entrar, permanecer e sair de um mercado (CARVALHO, 2013, p. 28-31), sendo estes, portanto, os três aspectos de manifestação de liberdade aplicáveis à atividade empresarial.

O primeiro aspecto está ligado ao direito à propriedade privada e à liberdade de empresa (BARROSO, 2002), como sendo a liberdade de qualquer pessoa ou empresa de explorar atividades econômicas lícitas sem qualquer interferência do Estado que ultrapasse a regulamentação em função do interesse e da justiça social (ELALI, 2008).

O segundo aspecto diz respeito à livre concorrência, correspondendo “à possibilidade de os agentes econômicos terem o direito de atuar e de se manter no mercado, objetivando a produção e a circulação de bens e serviços”, de modo que “a livre concorrência permite aos agentes o exercício de suas atividades econômicas num sistema de competição livre de prescrições e prestações providas do Estado. Ademais, o ato de concorrer, em condições iguais, exige um ambiente de liberdade compatível com tal possibilidade” (ELALI, 2008).

Por fim, o terceiro aspecto da livre iniciativa como princípio constitucional tem a ver com o direito de propriedade e possibilita a dinamicidade no sistema econômico, permitindo aos empreendedores ingressar e se retirar de determinados setores e, conseqüentemente, às empresas menos eficientes deixar de realizar alguma atividade econômica a fim de alocar seus recursos em atividades nas quais são mais eficientes (CARVALHO, 2013).

Enquanto fundamento da ordem constitucional econômica, o princípio da livre iniciativa é concretizado através de princípios constitucionais setoriais, entre os quais selecionamos como de maior relevância para o

presente trabalho, o da livre concorrência e o do tratamento favorecido às pequenas empresas.

A livre concorrência se apresenta como pressuposto para a existência da livre iniciativa, uma vez que a ausência de liberdade concorrencial, manifestada pela atribuição de vantagens excessivas a um dos agentes econômicos, como tentaremos demonstrar, pode excluir os demais prováveis produtores do mercado (BARROSO, 2002).

O tratamento favorecido às empresas de pequeno porte, por sua vez, concretiza a valorização da livre iniciativa por facilitar e estimular a realização de atividades para novos empresários e empresas de pequeno porte, elevando a concorrência e impedindo a concentração de mercado, em segmentos com tendências a ganhos de escala produtiva para empresas de grande porte, o que poderia prejudicar os consumidores.

Para tanto foi editada a Lei Complementar nº 123, de 2006, que estabeleceu o regime unificado e privilegiado de tributação para as micro e pequenas empresas denominado Simples Nacional, englobando o pagamento em parcela única, com alíquotas progressivas, de diversos tributos federais, estaduais e municipais.

Enquanto regime diferenciado de tributação, o Simples Nacional traz vantagens às empresas nele enquadradas, pela redução dos custos tributários. Tal redução, entretanto, pode gerar desequilíbrios de mercado, pelo desincentivo a que empresas de pequeno porte ultrapassassem o limite de receita bruta estabelecida pela Lei Complementar nº 123, de 2006, ou mesmo a que sejam criadas empresas com receita bruta pouco superior ao limite estabelecido para o regime do Simples Nacional. Essa situação de desequilíbrio de mercado acaba por limitar a livre concorrência e, paradoxalmente, violar o princípio da livre iniciativa.

O que se infere neste trabalho é que, do ponto de vista da teoria microeconômica, a situação acima tenderia a ocorrer sempre que o acréscimo de custos tributários para a realização da atividade econômica sofridos pelos contribuintes tributados pelo Simples Nacional, no caso da receita bruta da empresa ultrapassar o limite de enquadramento como empresa de pequeno porte, for em magnitude suficiente para que este contribuinte deixe de obter lucro econômico.

Nessa situação, racionalmente, as empresas tenderiam a permanecer pequenas por não ser vantajoso ultrapassar o limite de receita bruta do Simples Nacional, o que dificultaria o exercício da atividade econômica por

empresas de médio porte, situação na qual o favorecimento das pequenas empresas via tributação diferenciada estaria, na verdade, violando o seu próprio fundamento, qual seja o da valorização à livre iniciativa.

Para que seja possível verificar se o tratamento privilegiado a empresas de pequeno porte pode criar distorções na concorrência capazes de ferir o princípio da livre iniciativa, devemos delimitar o modelo econômico aplicável e demonstrar como o direito é capaz de induzir comportamentos e alterar a dinâmica da atividade empresarial pressupondo que os empresários são agentes racionais que visam maximizar o lucro de suas firmas.

3. Tributação e extrafiscalidade

Uma das classificações tradicionais de tributos utilizada pela doutrina é entre os tidos como fiscais e os tidos como extrafiscais. Enquanto os primeiros possuiriam como característica serem utilizados primordialmente com a finalidade de arrecadar fundos para que o Estado realize suas atividades, ainda que eventualmente gerem alterações na economia, aos últimos caberia, primordialmente, a atribuição de regular e corrigir falhas de mercado pela alteração de condições concorrenciais, estimular atividades desejadas e desincentivar atividades indesejadas.

De acordo com tal classificação tradicional, a extrafiscalidade é um “regime jurídico especial que caracteriza o exercício de competência tributária relativa a determinados tributos” (CORREIA NETO, 2014, p. 96), tornando-os mais aptos a intervir na economia, especialmente pela possibilidade de alteração de alíquota por instrumentos normativos politicamente mais fáceis de serem editados, como são os decretos.

Desta maneira, tributos ditos extrafiscais seriam aqueles que se prestam mais a função de intervenção na economia pelo seu arcabouço constitucional, ainda que outros, ditos fiscais, eventualmente possam ser utilizados para esta finalidade.

Esta não é o único sentido no qual o termo extrafiscalidade é utilizado, podendo ser empregado para caracterizar (i) o objetivo ou fundamento não financeiro que justifica o uso de certos tributos ou a conformação diferenciada de seu regime jurídico ou regra-matriz, (ii) a utilização de tributos com propósitos predominantemente alheios à captação de recursos pelo

Estado e (iii) os efeitos externos, sociais e econômicos, produzidos pela norma tributária em sentido amplo (CORREIA NETO, 2014, p. 96).

A classificação tradicional, portanto, se demonstra inadequada em uma análise que avalia os efeitos dos tributos sobre a atividade econômica, pois a tributação, enquanto componentes do custo de produção de bens e serviços, inevitavelmente afetará a economia (VALADÃO, 2012) e será considerada pelos empresários na escolha entre desenvolver ou não alguma atividade econômica, razão pela qual o impacto econômico dos tributos deve sempre ser considerado pelo legislador.

Igualmente, entendemos que o legislador deve considerar os efeitos das normas tributárias na sua elaboração, enquanto justificativa para criar incentivos para que os agentes adotem comportamentos esperados, com efeitos econômicos que concretizam valores constitucionais.

Neste contexto, nos referimos à extrafiscalidade como sendo o aspecto não fiscal do tributo, enquanto efeito, e como uma forma que pode ser utilizada pelo Estado para atingir objetivos de outra natureza, que não a de simplesmente o de arrecadação, enquanto finalidade, como, por exemplo, o desenvolvimento de determinado setor da economia ou a proteção de parcela da indústria contra a concorrência de produtos estrangeiros (VALADÃO, 2012).

Um exemplo de utilização com finalidade extrafiscal de regime de tributação é o Simples Nacional, objeto de análise neste trabalho. Isto porque este regime tributário foi instituído para atingir uma finalidade específica prevista no artigo 146, III, 'd', da Constituição Federal, qual seja a de estabelecer tratamento tributário diferenciado ao micro e pequeno empresário.

Apesar de tal objetivo, pode ocorrer que os efeitos de determinado tratamento tributário diferenciado, instituído sobre a premissa da extrafiscalidade, não atinja os objetivos propostos, ou mesmo acabem por agredir outros valores igualmente defendidos por nosso ordenamento jurídico.

Neste contexto, apresentaremos a forma como a existência de tratamentos tributários privilegiados pode afetar a livre iniciativa, utilizando para tanto a teoria econômica, para, nos capítulos seguintes, verificar como o ICMS pode ser utilizado pelos estados para corrigir distorções que violem o direito à livre iniciativa geradas pelo regime do Simples Nacional.

3.1 O pressuposto econômico da racionalidade e o Direito como indutor de comportamentos

Como exposto anteriormente, para que se possa verificar se a diferença entre a carga tributária incidente sobre o regime privilegiado aplicável às pequenas empresas pode criar vantagens competitivas capazes de agredir o princípio da livre iniciativa é necessário explicar um modelo econômico aplicável a mercados com presença de grande número de empresas de pequeno porte.

Antes, é necessário fixar algumas premissas teóricas e delimitar os conceitos de microeconomia aplicáveis, bem como a relação destas premissas com o direito, especialmente sob o enfoque do direito enquanto indutor de comportamentos.

3.1.1. O pressuposto da racionalidade e a Análise Econômica do Direito

Dentre os movimentos teóricos jurídicos recentes de maior sucesso acadêmico está a Análise Econômica do Direito. Enquanto a abordagem jurídica clássica busca construir proposições normativas de conduta pela interpretação dos textos legais, no plano valorativo do “dever-ser”, a Análise Econômica do Direito utiliza as ferramentas teóricas e empíricas da ciência econômica e ciências afins para compreender e avaliar os efeitos das normas jurídicas, demonstrando suas possíveis consequências (GICO JR., 2010).

Tal abordagem se torna mais clara quando consideramos que a economia é a ciência que estuda como o ser humano toma decisões para maximizar seu benefício em um mundo com recursos escassos e suas consequências (GICO JR., 2010). Para tanto se assume que os indivíduos possuem objetivos e tendem a adotar a melhor maneira para alcançá-los, possuindo comportamento racional.

Há que se considerar que a racionalidade é útil para descrever e prever o comportamento comum ou esperado das pessoas, sob a premissa de que possuem preferências e farão escolhas que busquem maximizar a utilidade de acordo com estas preferências individuais. Como bem alerta Aguiar (2002), entretanto, a racionalidade não é uma premissa adequada para prever comportamentos individuais isolados, mas sim comportamentos

coletivos, no sentido de agregados de comportamentos individuais, por se considerar que, mesmo que algumas pessoas, em alguns momentos, manifestem comportamentos “irracionais”, se presume que a maior parte das pessoas, na maior parte do tempo, se comporta de forma racional.

Igualmente, existe um consenso de que a racionalidade é aplicável a empresas em razão de estas possuírem objetivos, especialmente o de auferir lucros (TOWNLEY, 2011; PYNDICK; RUBENFELD, 2010; FRIEDMAN, 1996). Não é nosso objetivo aprofundar os aspectos da racionalidade aplicada a empresas, mas ainda que consideremos que as empresas são formadas por pessoas, e que nem sempre o interesse destas corresponde com o que é melhor para aquelas (FRIEDMAN, 1996), a obtenção de lucro é crucial para a sobrevivência de qualquer empresa e caso não ocorra, inevitavelmente acarretará no esvaziamento de seu patrimônio e sua saída do mercado.

Neste contexto, em uma situação de mercado competitivo, em que haveria fácil mobilidade de capital e acesso a informações, as empresas seriam como bolhas de sabão (FRIEDMAN, 1996), que nascem e se extinguem à medida que a realização da atividade dentro da estrutura de custos dessas empresas se torna ou deixa de ser economicamente lucrativa, com recursos migrando constantemente de uma atividade empresarial para outra.

Esse processo de nascimento e morte de empresas ocorre em razão de que os empreendedores e investidores racionalmente buscam o maior retorno para seus recursos; conseqüentemente, quando uma atividade deixa de apresentar lucro econômico, por aumento de custos tributários, por redução no valor de venda do produto, ou por qualquer outro motivo, eles presumivelmente deixarão essa atividade econômica para investir seus recursos em outras atividades.

Ora, na medida em que o direito é um dos fatores relevantes para a estrutura de custos de qualquer atividade econômica, podemos afirmar, utilizando os pressupostos da microeconomia, que o direito induz o comportamento dos empresários. Tal é o caso da criação de regimes diferenciados de tributação para contribuintes em condições semelhantes, que pode acabar por excluir aqueles que são desfavorecidos pela legislação, quando não conseguem obter lucro econômico (PYNDICK; RUBENSTEIN, 2010), configurando distorção no mercado que pode violar o princípio da livre iniciativa.

3.1.2. Lucro econômico x Lucro contábil

Importante esclarecer que o conceito de lucro relevante para o presente trabalho é o lucro econômico, e não o lucro contábil.

Com efeito, estes se diferenciam por ser o lucro contábil qualquer resultado nominal positivo entre receitas e despesas, ao passo que o lucro econômico ocorre quando a receita é maior do que as despesas acrescidas do custo de oportunidade (PYNDICK; RUBESTEIN, 2010).

Em outras palavras, para os economistas, não basta que exista resultado contábil positivo, com receita maior que despesas; é necessário também que este valor seja maior do que todas as opções disponíveis de investimento destes recursos; isto é, que o retorno financeiro sobre o capital investido seja superior ao que o agente econômico perceberia caso houvesse investido estes recursos em outra atividade econômica.

Neste sentido, para que uma empresa seja constituída e se mantenha, é necessário que esta aufera lucro econômico, e não apenas lucro contábil; caso contrário, os empresários tenderão realocar seus recursos para outra aplicação que ofereça maior retorno (PYNDICK; RUBESTEIN, 2010).

Em suma, a permanência de uma empresa no mercado, racionalmente, não depende apenas da possibilidade de obter retorno, mas, de que este seja superior ao que seria auferido em outros investimentos alternativos.

Aplicando esse raciocínio ao tema do presente estudo, podemos dizer que, caso crescer e ultrapassar o limite de receita bruta do Simples Nacional resulte em lucro econômico negativo, ou seja, prejuízo ou lucro contábil inferior ao que seria auferido se a empresa continuasse pequena e gozando do regime privilegiado de tributação, a ação racional a ser realizada é não expandir a receita e manter a empresa pequena.

Desta forma, a existência de regimes diferenciados de tributação, a saber, o Simples Nacional e a apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido, pode determinar ex ante o comportamento esperado das empresas, criando uma situação demasiadamente desvantajosa caso ocorra a saída do regime privilegiado, a qual poderia acabar por ser um grande obstáculo à realização de algumas atividades econômicas lícitas por empresas de pequeno porte.

Para o deslinde da questão é preciso delinear o modelo econômico que esclarecerá a questão suscitada e demonstrar a comparação da carga tributária abstrata decorrente de cada regime de tributação.

3.1.3. A formação do preço e a determinação do preço pela concorrência na estrutura de mercado de concorrência monopolística

Se o acréscimo de custo tributário é relevante ou não para o desenvolvimento de atividades econômicas, fundamental é descobrir como ocorre a formação do preço dos bens e serviços produzidos e qual é a possibilidade de repassar ao consumidor este acréscimo de custos, ou seja, embutir estes custos extras no preço de venda.

De acordo com premissas básicas de contabilidade de custos, extraídas de guia introdutório ao empreendedorismo editado pelo SEBRAE (2016), o preço de venda de um produto será correspondente à soma dos custos fixos e dos custos variáveis, incluídos em ambos os custos tributários, e o lucro.

Em um mercado em que o vendedor possui liberdade determinar o preço de venda, o acréscimo nos custos, como são os custos tributários, poderá ser repassado ao consumidor pela elevação do preço de forma que o vendedor mantenha o mesmo lucro marginal.

Por sua vez, em um mercado no qual o vendedor não possui liberdade para determinar o preço de venda, sendo, portanto, um tomador de preço, qualquer alteração nos custos implicará, necessariamente, a redução do lucro.

Por se tratar especificamente de um regime de tributação destinado a pequenas empresas, se presume que participem, majoritariamente, de mercado com grande número de participantes em condição na qual existe diferenciação entre os produtos, mas sendo todos altamente substituíveis, apesar de não serem substitutos perfeitos, sendo relativamente fácil o ingresso e a saída de concorrentes do mercado. A esta estrutura de mercado se dá o nome de “concorrência monopolística” (PYNDICK; RUBESTEIN, 2010).

Em um mercado de concorrência monopolística, em razão da exclusividade que cada produtor possui sobre o seu produto, existe uma certa liberdade para a determinação do preço de venda, mas essa margem de liberdade é muito estreita em razão de existirem produtos substitutos fa-

bricados pelos outros participantes do mercado, motivo pelo qual o vendedor não pode se distanciar do valor médio de mercado.

Para que este conceito de concorrência monopolística fique mais claro, pose-se utilizar, com exemplo, uma panificadora X que fabrica e vende pães franceses no bairro de Boa Esperança, na cidade de Cuiabá. Supondo que esta panificadora X possua um produto de sabor agradável e uma boa localização, atraindo muitos clientes, acaba por oferecer aos seus consumidores condições únicas de consumo.

A panificadora X detém monopólio de seu produto, já que nenhuma outra panificadora vende o mesmo pão, fabricado com receita e técnicas exclusivas, aos consumidores daquela localidade. Entretanto, esse produto possui substitutos em todas as demais panificadoras, de forma que, apesar da panificadora X possuir certa liberdade para manipular o preço, não pode se distanciar do valor médio de mercado. Caso o preço do pão esteja muito elevado, o consumidor pode optar por se deslocar até outra panificadora que lhe forneça produto semelhante que lhe dará um benefício maior pelo dinheiro empregado.

Por sua vez, caso existam poucas panificadoras vendendo pães naquele bairro a um preço elevado, dado o baixo custo de instalar uma panificadora e a pouca dificuldade técnica de produzir pães, provavelmente outros empreendedores perceberão a existência de uma oportunidade de negócios lucrativa, havendo a entrada de novos concorrentes no mercado, com a consequência de reduzir o valor médio do pão no bairro para baixo.

Desta forma, um mercado de concorrência monopolística se aproxima da concorrência perfeita, tendo como resultado a permanência de concorrentes que recebam lucro econômico próximo a zero, ou seja, com retorno igual ou levemente superior ao que obteriam se encerrassem a atividade econômica e investissem em outro negócio.

3.1.4. Dos efeitos da elevação setorial de custos tributários em um mercado competitivo

A elevação do custo marginal da produção em razão de aumento dos custos tributários a alguns concorrentes em proporção que não possam se compensadas por aumento de produtividade ou ganhos de escala incorre na imposição de duas escolhas à empresa que teve os custos majorados

para continuar obtendo retorno em seus investimentos: deixar o mercado por não conseguir produzir em condições que ofereçam lucro econômico ou reduzir a quantidade produzida. (PYNDICK; RUBESTEIN, 2010, p. 265).

Na situação correspondente à exclusão do Simples Nacional por ultrapassar o limite de receita bruta para a permanência neste regime, havendo grande diferença entre a carga tributária incidente sobre o produtor optante pelo Simples Nacional com receita bruta pouco inferior ao limite para permanência neste regime, o produtor excluído do regime optará por reduzir a produção, voltando ao regime privilegiado para passar a obter lucro econômico, ou mesmo encerrar suas atividades para investir em outro negócio que traga retorno maior.

4. O Simples Nacional e a substituição tributária de ICMS

A substituição tributária possui relevância para o trabalho em apreço em razão de ser uma das formas de exclusão do ICMS do regime unificado de pagamentos do Simples Nacional previstas pela Lei Complementar nº 123, de 2006, em seu artigo 13, §1º, XIII, a.

Assim, quando exigido sem substituição tributária, incluído na cobrança unificada do Simples Nacional, o ICMS possui alíquotas reduzidas. Por sua vez, quando cobrado pela sistemática da substituição tributária, o ICMS é excluído do pagamento privilegiado e exigido das pequenas empresas nas mesmas condições aplicáveis a outros contribuintes.

Em uma situação de grande diferença entre a carga tributária imposta a contribuintes optantes pelo Simples Nacional e aqueles optantes pelo Lucro Presumido, a cobrança de ICMS por substituição tributária pode suavizar essa diferença, fazendo com que, de uma lado, continue sendo vantajoso aderir ao regime privilegiado, porém, esta vantagem não seja significativa a ponto de impedir o crescimento da empresa para fora dos limites do Simples Nacional.

Tal aplicação da substituição tributária de ICMS pode ter impactos significativos na economia, especialmente em segmentos que são altamente pulverizados em razão da diferença excessiva de carga tributária aplicável às pequenas empresas e a aplicável às empresas de médio porte.

Destaca-se que o regime do Simples Nacional não deixa de ser vantajoso em razão da exclusão do ICMS de sua modalidade de pagamento, pois todos os demais tributos continuam sendo recolhidos de forma privilegiada.

Para que se possa efetivamente inferir, entretanto, se o Simples Nacional possui condão de desestimular o crescimento das empresas de pequeno porte, e se esta diferença pode ser suavizada pela substituição tributária, é necessário fazer uma comparação entre a carga tributária dos dois regimes de tributação, comparação esta realizada no próximo tópico deste trabalho.

5. A comparação da carga tributária aplicável aos regimes do Simples Nacional e apuração pelo lucro presumido

Para que seja possível demonstrar a posição defendida neste trabalho, é importante aferir a diferença entre a carga tributária incidente sobre a atividade de empresas optantes pelo Simples Nacional e as demais.

Sem pretender esgotar o assunto, diante das diversas variáveis oriundas da complexidade de nosso sistema tributário e as diversas especificidades da legislação aplicadas a segmentos econômicos distintos, reproduziremos estudo sobre a diferença da carga tributária incidente aos contribuintes optantes pelo Simples Nacional e empresas que são tributadas pela sistemática do Lucro Presumido, regime de tributação adotado automaticamente pelas empresas excluídas do regime privilegiado de tributação.

O estudo apresentado foi elaborado por Dutra (2013) em trabalho publicado pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, que utilizou modelos empresarias para se aferir qual seria a diferença entre os valores a serem recolhidos em cada regime atribuindo valores fictícios às bases de cálculo de cada tributo.

Visando tornar tal comparação factível, serão analisadas as formas gerais de tributação de ambos os regimes, excluindo-se da análise as regras aplicáveis de forma específica a alguns segmentos econômicos.

5.1. A diferença da carga tributaria concreta entre os regimes de tributação

Para expor com maior clareza a forma como a diferença na carga tributária pode afetar o resultado financeiro das empresas após sua exclusão do Simples Nacional, especialmente diante da expressiva diferença das alíquotas de ICMS entre os regimes de tributação analisados, Dutra (2013)

fez uma simulação, atribuindo valores às variáveis que determinam custos tributários variáveis, com os resultados reproduzidos neste trabalho.

Nesta simulação a autora utilizou dois cenários, um para empresas comerciais e outro para empresas industriais.

É importante alertar, conforme indica Dutra (2013), que as simulações são simplificações que não pretendem esgotar todas as variáveis existentes que influenciam a produção das empresas, mas tão somente selecionar as variáveis consideradas mais relevantes. Neste contexto, conforme a autora, vieses produzidos pela adoção de simplificações são desprezados, entre estes o ganho de escala da empresa ao adotar percentuais idênticos de custos independentes do nível de produção.

Dentre as diversas situações apontadas na comparação abstrata da carga tributária, o estudo apontado escolheu excluir os casos de desoneração da folha, por aproximadamente igualarem a carga de tributos federais, e abordar a tributação em atividades sujeitas ou não à substituição tributária de ICMS.

Quanto ao ICMS, a autora considerou que as operações de compra para revenda são todas oriundas do mesmo estado, gerando o maior crédito possível e menor diferença com relação ao Simples Nacional, de acordo com a comparação abstrata realizada anteriormente.

5.1.1. Cenário 1 – Comércio:

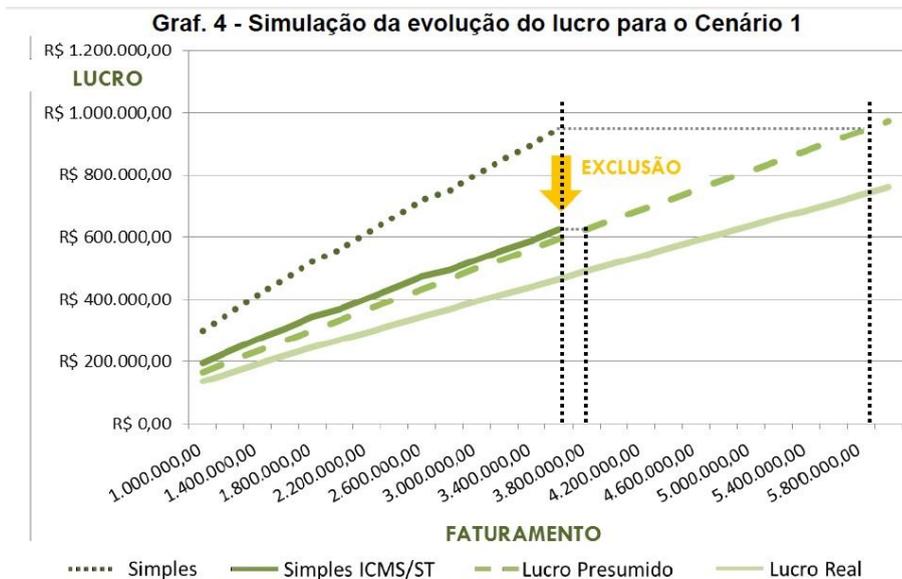
Como apontado, a comparação utiliza simulação de casos não sujeitos a desoneração da folha, entre optantes pelo Simples Nacional e pelo Lucro Presumido, submetidos ou não a substituição tributária de ICMS.

Para fins de comparação, Dutra (2013) utilizou as seguintes variáveis:

Variáveis adotadas no cenário 1			
Custos e despesas (percentuais sobre a receita bruta)		Alíquotas no Regime Geral (Lucro Presumido)	
Folha de pagamentos	10%	ICMS sobre vendas	18%
Custo da mercadoria vendida	50%	ICMS – Crédito sobre compras	10%
Despesas diversas	2%	Encargos sociais sobre a folha	27,5%
Base para Lucro Presumido (percentuais sobre receita)		CSLL	9%

bruta)			
CSLL	12%	IR	15%
IR	8%	Adicional de IR	10%

Utilizando as variáveis apontadas, Dutra (2013) apontou os seguintes resultados, em lucro, para a atividade empresarial simulada dentro de cada regime de tributação, elaborando o gráfico abaixo:



De acordo com Dutra (2013), para que uma empresa comercial excluída do Simples Nacional por ultrapassar o limite de receita bruta de R\$ 3.600.000,00 volte a ter o mesmo lucro que possuía no regime privilegiado de tributação, seria necessário que atingisse uma receita anual de R\$ 5.853.603,00, diferença de R\$ 2.253.603,00.

Em contrapartida, se a empresa for sujeita à substituição tributária de ICMS, para obter o mesmo lucro que teria se permanecesse no Simples Nacional, bastaria um pequeno acréscimo de 5,1% na receita, diferença que pode ser compensada pelos ganhos do crescimento da empresa.

Estes dados apontam que a exclusão do Simples Nacional por ultrapassar a receita pode tornar o exercício da atividade comercial economi-

camente não lucrativo, caso esta não seja sujeita à substituição tributária de ICMS.

5.1.2. Cenário 2 – Indústria

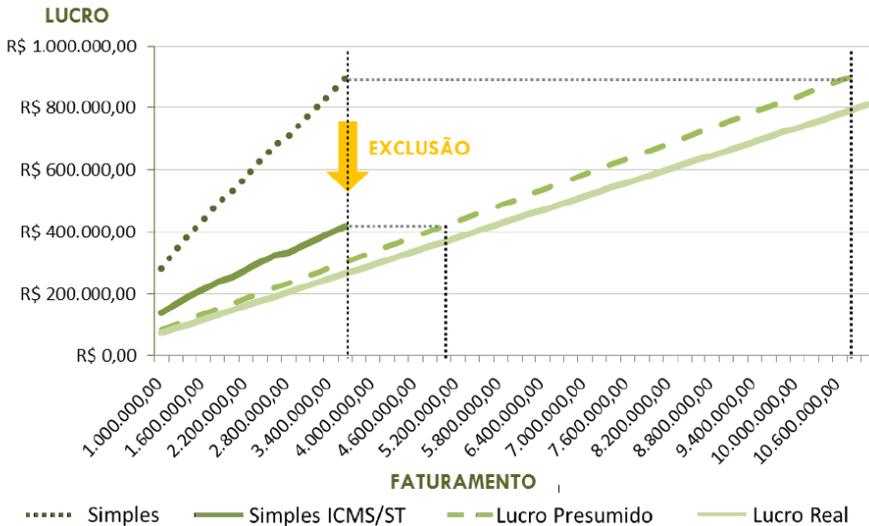
Usando a mesma metodologia, Dutra (2013) realizou a simulação de um cenário para a indústria utilizando as variáveis demonstradas abaixo:

Variáveis adotadas no cenário 2			
Custos e despesas (percentuais sobre a receita bruta)		Alíquotas no Regime Geral (Lucro Presumido)	
Folha de pagamentos	20%	ICMS sobre vendas	18%
Custo da mercadoria vendida	40%	ICMS – Crédito sobre compras	10%
Despesas diversas	3%	IPI sobre vendas	4%
Base para Lucro Presumido (percentuais sobre receita bruta)		IPI – crédito sobre compras	2%
CSLL	12%	Encargos sociais sobre a folha	27,5%
IR	8%	CSLL	9%
		IR	15%
		Adicional de IR	10%

Com base nas variáveis apontadas, a autora atingiu o resultado exposto no gráfico abaixo, o qual demonstra que a empresa excluída do Simples Nacional em atividade não sujeita à substituição tributária de ICMS precisaria atingir receita bruta anual de R\$ 11.519.685,00 para obter o mesmo lucro que teria dentro do limite de receita do regime privilegiado.

Por outro lado, sujeita a substituição tributária, a empresa simulada precisaria de um acréscimo de receita de R\$5.218.494,00 para obter o mesmo lucro que teria no Simples Nacional.

Graf. 5 - Simulação da evolução do lucro para o Cenário 2



O resultado colhido pela simulação aponta que a diferença entre a carga tributária aplicável existente no segmento industrial é significativa a ponto de não ser vantajoso aumentar a receita bruta e ser excluído do Simples Nacional se não for adotada a substituição tributária de ICMS, sendo o comportamento esperado dos empreendedores o de projetar ou reduzir a produção para continuar sendo consideradas de pequeno porte.

Essa diferença, quando adotada a substituição tributária de ICMS, ainda é significativa a ponto de desestimular o crescimento das empresas, mas em proporção menor, podendo ser compensada por ganhos oriundos do maior porte.

6. Conclusões

O presente trabalho apresentou a possibilidade de distorções no mercado criadas pelo regime privilegiado do Simples Nacional que desestimulam o crescimento das empresas de pequeno porte para se tornarem empresas de médio porte serem corrigidas pelo uso da substituição tributária de ICMS.

Para tanto se demonstrou que, de acordo com a teoria econômica, no caso de aumentar a produção o lucro obtido pela atividade empresarial

diminuir, o comportamento esperado do empresário é o de reduzir a produção a um nível ótimo de lucratividade.

No contexto apresentado, este nível ótimo seria o de uma receita bruta próxima ao limite permitido para continuar no regime privilegiado do Simples Nacional, em razão de elevação severa na carga tributária a ser suportada no regime do Lucro Presumido.

Tal distorção na tributação ofende ao princípio constitucional da livre iniciativa, vez que impede a permanência de empresas de médio porte no mercado por não ser economicamente lucrativo desenvolver algumas atividades, cerceando forma de organização e permanência no mercado no desenvolvimento de atividades lícitas.

Uma das medidas que podem ser adotadas pelos estados para suavizar esta diferença na carga tributária pela exclusão do Simples Nacional é a utilização da substituição tributária do ICMS aos segmentos mais sensíveis, em utilização de efeitos extrafiscais da tributação.

Os dados apresentados no modelo econômico reproduzido apontam que a utilização da substituição tributária do ICMS pode suavizar a diferença de carga tributária entre os regimes de tributação, tornando economicamente lucrativo o crescimento de empresarial para desenvolver as atividades econômicas como empresas de médio porte.

Referências

AGUIAR, Julio Cesar de. Abordagem Econômica do Direito: Aspectos Epistemológicos. *Lusíada: Revista de Ciência e Cultura*, Coimbra, v. 2, n. 1, p.169-186, jan. 2002.

BARROSO, Luís Roberto. A Ordem Econômica Constitucional e os Limites à Atuação Estatal no Controle de Preços. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, nº. 14, junho/agosto, 2002.

CARVALHO, Cristiano. *Teoria da Decisão Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O Averso do Tributo*. São Paulo: Almedina, 2014.

DUTRA, Marina Brandão. A Exclusão de Empresas do Simples Nacional. Conselho Gestor do Simples Nacional. *Prêmio Tributação e Empreendedorismo*. 2012. Disponível em : <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/monografias/Marina_Brandao_Dutra.pdf>. Acesso em: 03 jun. 2015.

ELALI, André de Souza Dantas. Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica. *Revista Tributaria e de Finanças Públicas*, v. 81, p. 11-29, 2008. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/242.pdf>>.

FRIEDMAN, David. *Hidden order: the economics of everyday life*. Nova Iorque: HarperBusiness, 1996.

GICO JR., Ivo T. Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito. *Economic Analysis of Law Review*, V.1, nº 1, p. 18, Jan-Jun, 2010.

PINDYCK, Robert S., RIBINFELD, Daniel L. *Microeconomia*. Tradução de Eleutério Prado, Thelma Guimarães e Luciana do Amaral Teixeira. 7ª Ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2010.

SEBRAE (Ed.). *Como definir o preço de venda de produtos ou serviços, 2016*. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/como-definir-o-preco-de-venda-de-um-produto-ou-servico,cc9836627a963410VgnVCM1000003b74010aRCRD>>. Acesso em: 11 mar. 2016.

TOWNLEY, Barbara. *Reason's Neglect: Rationality and Organizing*. Londres: Oxford Scholarship Online, 2011. Disponível em: <<http://www.oxfordscholarship.com/view/10.1093/acprof:oso/9780199298358.001.0001/acprof-9780199298358>>. Acesso em: 25 mai 2015.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Aspectos Extrafiscais do IPI e Direitos Fundamentais. In: BRANCO, Paulo; MEIRA, Liziane; CORREIA NETO, Celso de Barros (Org.). *Tributação e Direitos Fundamentais – Conforme a Jurisprudência do STF e do STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012.