

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**

Jessé Pereira de Oliveira

**SIMPLES NACIONAL E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS**

CAMPINAS

2014

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**

**SIMPLES NACIONAL E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS**

Monografia apresentada em  
cumprimento às exigências do curso de  
Pós Graduação de especialização em  
Direito Tributário.

Presidente: Paulo de Barros Carvalho.  
Coordenadora: Priscila de Souza.

Jessé Pereira de Oliveira

CAMPINAS

2014

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente à Deus que em todo tempo esteve presente dando-me forças para chegar a etapa final.

À minha esposa Laura que me auxiliou e incentivou nesta longa jornada, tendo paciência nas minhas ausências.

Aos meus filhos pelo apoio e compreensão.

Aos professores que caminharam comigo ao longo desses dois anos, transmitindo seus conhecimentos e suas experiências.

A todos que de alguma forma contribuíram para esta vitória em minha vida.

O meu muito obrigado!

## RESUMO

O objetivo desta pesquisa é verificar na legislação qual o tratamento dispensado às empresas optantes pelo Simples Nacional, em termos de Substituição Tributária do ICMS, e tecer sua viabilidade jurídica e econômica. O tratamento diferenciado que proporciona benefícios e favorecimentos às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, na esfera tributária, é válida e prevista constitucionalmente, uma vez que impõe ao Estado a adoção de medidas que simplifiquem e facilitem as obrigações fiscais, com o objetivo de possibilitar-lhes a competitividade econômica justa em relação aos de mais concorrentes de médio e grande porte. Assim, a Lei Complementar nº 123/2006 permite a redução do ônus tributário, em termos de ICMS, para os micros e pequenos investimentos empresariais; todavia, a mesma lei que beneficia tais empresas, com uma apuração única e simplificada, é a mesma lei que exclui desta mesma sistemática as operações relativas ao ICMS sujeitas à Substituição Tributária. Aborda a necessidade de estabelecer o tratamento diferenciado, com base nos princípios constitucionais também discriminados e, então, explorar a Lei Complementar 123/2006. Enfatiza desenvolvido em torno da conceituação e regras aplicadas à Substituição Tributária de fato, em seguida, explica-se sua aplicação às empresas optantes pelo Simples Nacional, inclusive, com apontamento histórico do desenvolvimento legislativo acerca da temática. Conclui que a problemática da presente investigação é abordada de modo mais pontual; explica-se o ICMS como tributo, utilizando-se da moldagem da regra-matriz de incidência tributária; indica quais mercadorias e produtos estão sujeitos à norma de Substituição Tributária e como identificá-los; por fim, estuda e direciona toda a matéria ao desvio de objetivo da lei em análise, tendo em vista o não favorecimento dos optantes pelo Simples Nacional em operações sujeitas ao recolhimento do ICMS por Substituição Tributária Progressiva.

**Palavras-chave:** Simples Nacional; Tributário; Microempresas; Empresas de Pequeno Porte; ICMS; Substituição Tributária; Não Favorecimento; Ônus; Perda do objetivo.

## ABSTRACT

The purpose of this research is to ascertain the laws which the treatment given to companies opting for National Simple in terms of the ICMS Tax Substitution, and check their legal and economic feasibility. The differential treatment that provides benefits and favors to Micro and Small Enterprises, in the tax sphere, is constitutionally valid and expected, because it requires the State to adopt measures to simplify and facilitate tax obligations, with the goal of enable them fair economic competitiveness relative to competitors of medium and large size. Thus, Complementary Law n° 123/2006 allows the reduction of the tax burden in terms of ICMS, for the micro and small business investment; however, the same law that benefits those companies, with a unique and simplified calculation, is the same law that excludes this systematic operations relating to the subject to ICMS tax substitution. Look after the need for differential treatment based on the principles constitutionals also discriminate and then explore the Complementary Law 123/2006. Emphasizes the development around the concept and rules applied to Tax Substitution of fact, and then explained its application to companies opting for National Simple, includes with legislative development of historical note about the theme. Concludes that the problem of this research is addressed in a more precise; explained as the ICMS tax, using the rule-array molding tax incidence; indicates which goods and products are subject to the standard substitution Tax and how to identify them; finally, studies and directs the whole matter to the diversion of purpose of the law under consideration in view of the not favor of the companies opting for National Simple in operations subject to payment of the ICMS Tax Substitution by Progressive.

**Keyword:** Nacional Simple; Tributary; Microenterprises; Small Businesses; ICMS; Tax Substitution; No Favoritism; Burden; Loss Goal.

# SUMÁRIO

<b>Introdução</b>	<b>06</b>
<b>Capítulo 1</b>	<b>07</b>
Do tratamento diferenciado dispensado à microempresa e empresa de pequeno porte	07
1.1. Estatuto Nacional da Microempresa de pequeno porte	07
1.2. Princípios Constitucionais Tributários	08
1.3. Simples Nacional	09
<b>Capítulo 2</b>	
Substituição Tributária	11
	11
2.1 Obrigação Tributária	12
2.1.1 Da responsabilidade tributária	13
2.1.2 Modalidades	13
2.2 Substituição tributária no simples nacional	15
2.2.1 Evolução legislativa até a atualidade	15
<b>Capítulo 3</b>	
A substituição tributária do ICMS aplicada às empresas optantes pelo simples nacional	18
3.1 Do ICMS	18
3.1.1 Hipótese de incidência tributária	19
3.1.1.1 Critério Material	19
3.1.1.2 Critério Espacial	21
3.1.1.3 Critério Temporal	21
3.1.2 O consequente tributário	22
3.1.2.1 Sujeito Ativo	22
3.1.2.2 Sujeito Passivo	22
3.1.2.3 Base de cálculo	23
3.1.2.4 Alíquota	23
3.2. Aspectos Gerais	24
3.2.1 Princípio da seletividade	24
3.2.2 Princípio da não-cumulatividade	25
3.2.3 Lançamento	26
3.3 Do ICMS-ST incidente nas operações mercantis	26
3.4 A indevida aplicação do instituto da substituição tributária do ICMS no Simples Nacional	27
<b>Conclusão</b>	<b>30</b>

## INTRODUÇÃO

O Simples Nacional está em vigor desde julho de 2007, instituído pela Lei Complementar nº 123/2006. Por esse novo regime de tributação, vários tributos da União, bem como o ICMS, de competência estadual, e o ISS, de competência municipal, passam a ser recolhidos de forma unificada sob o mesmo documento de arrecadação.

Um benefício bem vindo às micro e pequenas empresas (ME e EPP) devido às reduções de alíquotas de cada tributo abrangido; no entanto, é prismático olhar com cautela, pois o ICMS possui um emaranhado de regras complexas e nem sempre a legislação pertinente ao Simples Nacional (SN) será aplicada, como é o caso da Substituição Tributária (ST). Diante dessa temática será tecido o trabalho, cujo objetivo geral é verificar na legislação qual o tratamento dispensado às empresas optantes pelo Simples Nacional, em termos de Substituição Tributária do ICMS, e tecer sua viabilidade jurídica e econômica.

Para tanto, visa-se buscar na doutrina literária os conceitos e regras de incidência do ICMS, assim como o conceito e propósito do Simples Nacional. Além disso, faz-se necessário observar a evolução legislativa e sistemática do tema, pois desde sua vigência houve muitas alterações pertinentes. Conseqüentemente, é importante ouvir o posicionamento dos tribunais em relação à aplicação da Substituição Tributária ao Simples Nacional.

Quanto à metodologia adotada, serão utilizados para pesquisa acadêmica livros doutrinários, leis, jurisprudências e artigos *on line*, caracterizando uma pesquisa qualitativa.

A problemática levantada neste estudo aponta para um possível desvirtuamento do real objetivo do Simples Nacional frente à inadequação do ICMS em seu bojo, isto porque a Substituição Tributária que, em tese, deveria ser tratada como exceção pela legislação, hoje é praticamente uma norma. Destarte, levanta-se o seguinte questionamento: a Substituição Tributária atualmente praticada acaba por excluir o ICMS do regramento do Simples Nacional?

Este trabalho justifica-se pelo fato de o autor atuar diretamente na área tributária de escrituração contábil e fiscal, portanto, naturalmente surgiu o interesse de conhecer e desenvolver o tema mais a fundo, visto que a complexidade do ICMS alcança a simplicidade do Simples Nacional.

## **CAPÍTULO 1 – DO TRATAMENTO DIFERENCIADO DISPENSADO À MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE**

### **1.1 Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**

O Estatuto Nacional da Microempresa<sup>1</sup> e Empresa de Pequeno Porte<sup>2</sup> nasceu com a Lei Complementar nº 123/2006, com o objetivo de estabelecer normas gerais para dispensar e regulamentar um tratamento diferenciado e favorecido às empresas dos pequenos negócios, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, como abarca os art. 146, 170 e 179 da Constituição Federal.

O Estatuto é de máxima importância para os micro e pequenos empreendedores; isto porque introduz no sistema jurídico uma maior justiça tributária, de modo a simplificar seu recolhimento, bem como na diminuição da burocracia na abertura e fechamento de empresas, facilitação de crédito, estímulo à exportação e outros benefícios abaixo pormenorizados:

- a) Regime unificado de apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, inclusive com simplificação das obrigações fiscais acessórias;
- b) Desoneração tributária das receitas de exportação e substituição tributária;
- c) Dispensa do cumprimento de certas obrigações trabalhistas e previdenciárias;
- d) Simplificação do processo de abertura, alteração e encerramento das MPEs;
- e) Facilitação do acesso ao crédito e ao mercado;
- f) Preferência nas compras públicas;
- g) Estímulo à inovação tecnológica;
- h) Incentivo ao associativismo na formação de consórcios para fomentação de negócios;
- i) Incentivo à formação de consórcios para acesso a serviços de segurança e medicina do trabalho;
- j) Regulamentação da figura do pequeno empresário, criando condições para sua formalização;
- l) Parcelamento de dívidas tributárias para adesão ao Simples Nacional.

---

<sup>1</sup> Vide art. 3, I da LC 123/06: “no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais)”.

<sup>2</sup> Vide art. 3, II da LC 123/06: “no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três mil e seiscentos mil reais)”.

Como visto, a atuação da LC 123/06 alcança a viabilidade de crescimento dos pequenos negócios como atividade produtiva, pois ao estabelecer condições para que este setor evolua, permite ao país assegurar investimentos no contínuo desenvolvimento econômico.

## 1.2 Princípios Constitucionais Tributários

O primeiro de todos os princípios constitucionais a ser observado em qualquer esfera, é o princípio da igualdade, salvaguardado pelo *caput* do art. 5º e art. 150, II da Constituição Federal. A base filosófica do princípio da igualdade é o princípio constitucional da isonomia, segundo o qual todos são iguais perante a lei, vedando instituir tratamento desigual entre contribuintes de situação equivalente.

Com fulcro no art. 145, §1º da Carta Magna, o princípio da igualdade tem como complemento o princípio da capacidade contributiva, como bem afirma Carvalho:

O plano da obediência ao princípio da igualdade na imposição fiscal cingir-se-ia àquele da capacidade contributiva relativa, ou melhor, sempre que o legislador, tendo escolhido para suposto de normas tributárias fatos que demonstrem signos de riqueza, deva dosar igualitariamente a carga impositiva. Nesse estágio é que se poderá aludir à igualdade constitucionalmente prevista, pois é de todo possível o emprego dos instrumentos que existem à disposição do legislador (base de cálculo, alíquota, isenções), no sentido de atender às desigualdades sociais e mesmo individuais, na fase de instituição do ônus tributário.<sup>3</sup>

O princípio da capacidade contributiva trata-se de outro princípio constitucional de deve ser vislumbrado. José Conti<sup>4</sup> justifica que a capacidade contributiva, sob um ângulo estrutural, é vista como a aptidão para suportar o ônus tributário ou capacidade de arcar com as despesas decorrentes do pagamento de determinado tributo; sob outro ângulo funcional, diz respeito ao critério identificador para diferenciar quem são iguais, sob o aspecto tributário, quem são os desiguais e em que medida se igualam, a fim de que possa se aplicar o princípio da igualdade com o justo tratamento a cada um.

Outro princípio de suma importância é o princípio do não-confisco. Significa dizer que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco, já que tal circunstância nega vigência ao direito de propriedade garantido pelo art. 5ª, XXII da Lei Maior.

---

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método.** 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 332.

<sup>4</sup> CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais.** São Paulo: Oliveira Mendes, 1997. p. 24.

Nos termos de Carvalho,<sup>5</sup> trata-se do princípio que veda o confisco no âmbito tributário aplicado a todas as espécies de tributos, uma vez que a tributação infere diretamente no patrimônio das pessoas físicas e jurídicas, de modo a subtrair parcelas deste, portanto, torna-se inadmissível a imposição de ônus que não podem suportar, devendo, inclusive, observar a questão da razoabilidade para não ultrapassar o limite da capacidade contributiva dos particulares.

E é com base nestes princípios que o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte criou o benefício fiscal e tributário hoje conhecido por “Simples Nacional”.

### 1.3 Simples Nacional

A Lei complementar nº 123/06 trouxe, em 2006, o Simples Nacional como substituto ao antigo Simples Federal. Trata-se de um tratamento diferenciado e favorecido às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, no âmbito tributário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante um regime unificado de arrecadação de tributos devidos pelas mesmas, como aponta Alexandre:

“Por conseguinte, em vez de recolher diversos impostos e contribuições, as empresas optantes pela sistemática farão mensalmente um único pagamento, calculado mediante a aplicação de um percentual progressivo sobre sua receita bruta”<sup>6</sup>

Para as empresas que comportarem os requisitos necessários para sua inclusão no regime de tratamento diferenciado, será necessário deverá solicitar a opção de inclusão, realizada no mês de janeiro, perante o Comitê Gestor.<sup>7</sup> Sob outra óptica de igual vertente, Carrazza ilumina a inauguração do Simples Nacional no ordenamento jurídico:

“Dito de outra forma, o Simples Nacional não criou – para as microempresas e as empresas de pequeno porte que a ele voluntariamente aderirem – novas incidências tributárias, mas, pelo contrário, mitigou as existentes, por meio, de uma série de reduções de bases de cálculo e de alíquotas, se simplificações contábeis, de isenções e de benefícios fiscais em geral”.<sup>8</sup>

Segundo o art. 13 da referida lei, o sistema legal do Simples Nacional institui o recolhimento em documento único e de periodicidade mensal dos seguintes tributos:

- Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
- Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 329.

<sup>6</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6ª ed. São Paulo: Método, 2012. p. 652.

<sup>7</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 346.

<sup>8</sup> Vide art. 16, §2º da LC 123/06.

- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS
- Contribuição para o PIS/PASEP
- Contribuição Patronal Previdenciária
- Imposto sobre Operação Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS

A grande novidade, em relação ao sobreposto Simples Federal, é a inclusão do ICMS e do ISS no sistema de arrecadação, até então inexistente. Assim, o contribuinte do ICMS, ao exercer a sua opção pelo regime do Simples Nacional, passa a recolher o imposto de forma unificada, juntamente com os demais impostos, contribuições federais e o ISS.

## CAPÍTULO 2 – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A Substituição Tributária (ST) consubstancia-se em uma forma alternativa encontrada pelo fisco de impor ao contribuinte substituto a responsabilidade pelo recolhimento e retenção do imposto. Anceles esclarece:

“Na substituição tributária, o contribuinte que originalmente ficaria no pólo passivo da relação jurídico-tributária, em virtude da aplicação da regra geral, tem excluída sua responsabilidade pelo pagamento do tributo. Em seu lugar, entra o substituto tributário, este sim o efetivo responsável pelo pagamento do imposto, ou seja, pelo cumprimento da obrigação tributária”.<sup>9</sup>

Cabe esclarecer que o regime jurídico da substituição tributária é de origem bem antiga. A sujeição passiva por substituição é encontrada na legislação de diversos países. Entretanto o nosso Direito Pátrio confunde a sujeição passiva por substituição com a história do ICMS, sentido este com a necessidade de viabilizar sua criação e cobrança.

Quando foi promulgada a Constituição Federal de 1946, especificamente em seu artigo 19, inciso IV, atribuiu competência às unidades federadas para criar impostos sobre vendas e consignações.

Só que a sujeição passiva constituiu seu fundamento legal com a sanção da Lei 5172/66 em seu art.128, que disciplinou a devida matéria, onde o legislador definiu a figura da Responsabilidade por substituição, de modo que autorizaria a terceira pessoa mesmo sem vínculo com fato gerador, a responsabilidade pelo crédito tributário. Igualmente, já nas antigas disposições do ICM, revogadas pelo artigo 13 do Decreto-Lei 406/68 já previa a figura da substituição no § 2º.art.58 do mesmo dispositivo legal.

Atualmente a Constituição Federal, com base no artigo 155, delega aos Estados e ao Distrito Federal, a competência para instituir o ICMS, cabendo legislar sobre esse imposto, mas essa permissão não é totalmente livre e sim devem atender às regras estabelecidas em Lei Complementar (nos termos do art. 155, § 2º, XII, a e b da Carta Magna), pois esta atribuiu à Lei Complementar a responsabilidade de regular o ICMS.

Assim, a Lei Complementar nº 87/96 corrobora o conceito da ST em seu artigo 5º<sup>10</sup> e na mesma lei, conforme consta do artigo 6º, §1º,<sup>11</sup> estabelece as diferentes modalidades de ST.

---

<sup>9</sup> ANCELES, Pedro E. dos Santos. **Manual de tributos da atividade rural**. 2ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 347.

<sup>10</sup> “A lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo”.

<sup>11</sup> “A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam anteriores, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença

Para esclarecimento da base de cálculo do ICMS com substituição tributária, leva-se em consideração a legislação tributária de São Paulo. Assim, o artigo 268 do RICMS-SP estabelece: “O valor do imposto a ser recolhido a título de sujeição passiva por substituição é a diferença entre o valor do imposto calculado mediante aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista para a operação ou prestação sujeita à substituição tributária e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do remetente”.

Segundo Barreto: “A base de cálculo da substituição tributária de alguns produtos é determinada pela aplicação do MVA ou IVA-ST e outros por preço de venda a consumidor final fixado ou sugerido”<sup>12</sup> Logo:

**Imposto devido = [base de cálculo x (1,00 + MVA) x alíquota interna] – dedução.** Onde:

- a) Base de cálculo: corresponde ao valor da operação realizada pela substituta tributária;
- b) MVA: é a margem de valor agregado divulgada pelo Estado;
- c) Alíquota interna: é a alíquota que o produto estiver submetido;
- d) Dedução: é o valor resultante da aplicação da alíquota interna ou interestadual aplicada sobre a operação própria do substituto.

## 2.1 Obrigação Tributária

Para compor uma obrigação tributária é necessário que haja um liame que interliga o sujeito passivo com o sujeito ativo, através de um objeto, formando-se um elo piramidal abstrato conhecido por obrigação tributária, nesse sentido Carvalho ilumina:

“A obrigação tributária, enquanto relação jurídica de cunho patrimonial (envolvendo um sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir prestação, e um sujeito passivo, cometido do dever de cumpri-la), é nexa lógico que se instala a contar em um enunciado factual, situado no consequente de uma norma individual e concreta, juntamente com a constituição de um fato jurídico tributário descrito no suposto da mesma norma. A edição dessa regra, como norma válida no sistema positivo, tem o condão de introduzir no ordenamento dois fatos: o ‘fato jurídico tributário’ (fato gerador) e o fato relacional que conhecemos por ‘relação jurídica tributária’”.<sup>13</sup>

Nos mesmos ensinamentos de Carvalho, pode-se concluir que o direito subjetivo de exigir o objeto ao qual o sujeito ativo está investido denomina-se ‘crédito; enquanto que o dever jurídico de prestar o objeto atrelado ao sujeito passivo é chamado de ‘débito’.

---

entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto”.

<sup>12</sup> BARRETO, Nadja L. de Carvalho. **Substituição tributária do ICMS-SP**. 2ed. São Paulo: Fiscosoft, 2014. p.91.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 496.

### 2.1.1 Da responsabilidade tributária

Muitas vezes, a conhecida tríade da obrigação tributária acaba por sofrer modificações por conta da Substituição Tributária, na qual transfere a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação a um terceiro.

Legalmente, em termos genéricos da responsabilidade tributária, o mecanismo da ST está disciplinado no art. 128 do Código Tributário Nacional, de modo que o responsável tributário ou terceiro, é alguém que mesmo não tendo realizado o fato gerador, recebe a condição de sujeito passivo da obrigação por disposição legal da norma que instituiu o tributo, em razão da conveniência, necessidade, racionalidade ou efetividade da arrecadação.

No entanto, conforme art. 121 do CTN, não se deve confundir a pessoa do contribuinte com a figura do responsável tributário; uma vez que o primeiro mantém relação direta e pessoal com o fato gerador, enquanto que o segundo possui relação indireta com o fato gerador e por força de lei recebe a condição de sujeito passivo da obrigação. Portanto, a sujeição passiva em direta com presença do contribuinte, e indireta com a figura do responsável.

Assim, na substituição tributária tem-se a figura do substituído e do substituto (responsável tributário). Nas palavras de Barreto pode-se extrair:

“Denomina-se substituto tributário ou sujeito passivo por substituição tributária o contribuinte eleito como responsável pela retenção e recolhimento do ICMS. Denomina-se substituído o contribuinte que sofrer a retenção do imposto, ou seja, que adquirir mercadorias com o importo já retido pelo substituto e promover subseqüentes operações com a mesma mercadoria”.<sup>14</sup>

Logo, o contribuinte que receber mercadoria sujeita à substituição tributária, sem que tenha feita a retenção total na operação anterior, fica solidariamente responsável pelo recolhimento do que deveria ter sido retido.

### 2.1.2 Modalidades

Nos termos da Lei Kandir, há três modalidades em que a Substituição Tributária pode ocorrer, sejam quais:

**Antecedente ou para trás:** consiste na postergação do pagamento do imposto que será devido pelo remetente no momento em que a mercadoria sai, relativamente a fato gerador já ocorrido. À exemplo, Barreto explica: “o contribuinte que recebe a mercadoria fica

---

<sup>14</sup> BARRETO, Nadja L. de Carvalho. **Substituição tributária do ICMS-SP**. 2ed. São Paulo: Fiscosoft, 2014. p.33.

responsável pelo recolhimento do imposto devido em relação às etapas anteriores. É o que ocorre nas operações com previsão de diferimento do ICMS”.<sup>15</sup>

**Concomitante:** caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS a terceiro contribuinte (substituto tributário), no mesmo momento a ocorrência do fato gerador pelo contribuinte que esteja realizando a operação/prestação (substituído tributário) no caso é a substituição tributária dos serviços de transportes feita pelo tomador, sendo substituído do transportador.

**Subsequente ou “para frente”:** consiste na retenção e antecipação do recolhimento do imposto pelo primeiro contribuinte da cadeia produtiva ou comercial denominado (substituto) em relação à terceiro por fato gerador ainda não praticado, ou seja, pelas operações subsequentes que serão praticadas pelos demais contribuintes como a mesma mercadoria, até chegue ao consumidor final.

Logo, insta declarar que o contribuinte substituto é o responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente nas operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subsequentes, em regra, será o fabricante ou importador no que se refere às operações subsequentes; enquanto que o contribuinte substituído é aquele que tem o imposto devido relativo às operações e prestações de serviços pagos pelo contribuinte substituto.

Quanto à cobrança antecipada do imposto, a Suprema Corte já decidiu favoravelmente ao fato jurídico presumido, conforme RE 194.382, abaixo colacionado:

**EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPRESCINDIBILIDADE DE QUE ESSA HIPÓTESE ESTEJA PREVISTA EM LEI. LEGITIMIDADE DO INSTITUTO JURÍDICO. NÃO-CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. INOCORRÊNCIA DO FENÔMENO DA SUBSTITUIÇÃO DE JULGADO. PREJUDICIALIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE.** 1. Não-conhecimento do recurso especial pelo Superior Tribunal de Justiça. Prejudicialidade do recurso extraordinário simultaneamente interposto, tendo em vista o fenômeno processual da substituição de julgado previsto no artigo 512 do Código de Processo Civil. Alegação improcedente. O acórdão somente substituiria a decisão recorrida se o recurso houvesse sido conhecido e provido. 2. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subsequentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. 3.

---

<sup>15</sup> BARRETO, Nadja L. de Carvalho. **Substituição tributária do ICMS-SP**. 2ªed. São Paulo: Fiscosoft, 2014. p.34.

Legitimidade do regime de substituição tributária, dado que a cobrança antecipada do ICMS por meio de estimativa "constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao imposto, incide". Entendimento doutrinário. Recurso extraordinário conhecido e provido.<sup>16</sup>

É certo que a constitucionalidade dessa sistemática foi abundantemente discutida, com o advento da EC nº 03/93, sob o argumento de que deveria observar a presunção do fato jurídico futuro sob a proteção dos princípios da tipicidade tributária e da capacidade contributiva e, especificamente, no que diz respeito ao ICMS, o princípio da não-cumulatividade. Todavia, a questão foi legitimada pelo STF no RE 213.396/SP; há que se ressaltar, contudo, que a discussão está longe de ser totalmente pacificada.

## **2.2. Substituição tributária no simples nacional.**

Certo de que o ICMS está incluso na sistemática tributária do Simples Nacional, deve-se advertir que em algumas operações o benefício da simplificação de tal tributo não será sempre observado, como é o caso da substituição tributária.

Assim, a regra de aplicação da Substituição Tributária do ICMS, para as empresas optantes pelo Simples Nacional, não se diferencia das regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas não optantes pelo regime diferenciado de tributação, ou seja, conforme expressamente previsto no art. 13, parágrafo 1º, XIII, 'a' da LC 123/06, deverá sofrer a tributação normal de acordo com a legislação específica.

### **2.2.1 Evolução Legislativa até a Atualidade**

Para melhor entender a substituição tributária aplicada às empresas optantes pelo Simples Nacional, de modo a observar sua eficiência e viabilidade será necessário percorrer o caminho legislativo através da linha temporal.

Em princípio, a rigor do art. 23 da LC 123/06,<sup>17</sup> a regra da não-cumulatividade do ICMS não se aplica às empresas optantes. Logo, o entendimento que vigorou, de 1º de julho de 2007 até 31 de dezembro de 2008, foi de que, nas operações sujeitas à substituição tributária, o contribuinte do ICMS optante pelo Simples Nacional não poderia se apropriar do crédito da operação realizada. Refém, portanto, de uma tributação excessivamente onerosa.

---

<sup>16</sup> STF. RE nº 194.382, São Paulo. Min. Rel. Mauricio Corrêa. Julg 25/04/2003.

<sup>17</sup> "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".

Importante destacar que tal compreensão de cálculo não vislumbrava em exatidão a LC 132/06, sendo originado de interpretação lógica e racional dos dispositivos legais; tal entendimento perdurou até o final do ano de 2008.

Com o advento da LC 128/08, cuja vigência se deu no dia 1º de janeiro de 2009, incorporou-se ao art. 13 do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte o parágrafo 6º, que inaugura o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) e especifica suas atribuições, dentre elas está a competência para disciplinar, através o de Resoluções, as formas e condições em que será estabelecido o regime de substituição tributária às empresas optantes pelo Simples Nacional.

Destarte, o CGSN edita a Resolução nº 51/08, que estabelece, com base no parágrafo 9º da referida resolução, o crédito presumido no percentual de 7% para destaque nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, a fim de cálculo de ICMS devido por substituição.

No entanto, o dito crédito era então utilizado para o cálculo de qualquer operação por substituição tributária, seja ela interestadual, interna ou com mercadorias sujeitas à alíquota de 25%. Por conseguinte, mesmo com crédito de 7% e frente à tributação normal das empresas não optantes, ainda persistia o prejuízo das micro e pequenas empresas.

Essa sistemática perdurou até o final de julho de 2009, com o advento da Resolução nº 61/09, alterando mais uma vez a forma de cálculo do tributo por substituição tributária.

Logo, a partir de agosto de 2009, a modificação sofrida pelo parágrafo 9º permitiu às empresas optantes pelo Simples Nacional aproveitarem exatamente o mesmo crédito que as empresas fora do regime de tributação diferenciada aproveitavam, com base no tipo de operação realizada. Ou seja, concedia-se crédito presumido de 7%, 12%, 17% ou 25% conforme a origem da mercadoria. Regra aplicada até o fim de maio de 2011.

Em 2011 surge a Resolução nº 94/11, novamente, muda-se o cálculo, porém de maneira drástica, pois toda a sistemática incorporada para cálculo até então não vislumbrava em sua estrutura a presença da chamada “MVA ajustada”, criada pelo CONFAZ em conjunto com os Estados. Sobre a MVA ajustada, Barreto explica:

“Ao enviar mercadoria para outra Unidade da Federação com a qual São Paulo participe de acordo celebrado mediante Convênio ou Protocolo, o contribuinte paulista deverá equiparar a carga tributária da operação interestadual com a interna, ou seja, calcular o ICMS ST com a mesma carga tributária atribuída à operação interna do Estado destinatário. Para tanto, o substituto tributário deverá ajustar a MVA de forma que a carga tributária da operação seja equivalente a uma operação interna”.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> BARRETO, Nadja L. de Carvalho. **Substituição tributária do ICMS-SP**. 2ed. São Paulo: Fiscosoft, 2014. p.103.

Destarte, cada mercadoria passou a ter uma MVA específica para cada tipo de operação, ao contrário do que ocorria antes da nova regulamentação que utilizava MVA única. No entanto, com relação aos contribuintes do ICMS optantes pelo Simples Nacional a aplicação do ajuste causava somente mais distorções, embora o objetivo fosse equalizar a carga tributária.

Frente a tal problemática, em abril do mesmo ano, o CONFAZ publica o Convênio ICMS nº 35/11, que exclui a submissão das empresas pertencentes do Simples Nacional à aplicação da MVA ajustada. Desse modo, o cálculo do ICMS ST deve ter como base a MVA única. Este novo modo de cálculo é aplicado até os dias de hoje.

## CAPÍTULO 3 – A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS APLICADA ÀS EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL

### 3.1 Do ICMS

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços (ICMS) é tributo de maior arrecadação no Brasil. Atualmente, é contemplado de forma genérica pela Constituição Federal seu artigo 155, inciso II, que apregoa: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Acerca de sua origem, Ricardo Alexandre faz a seguinte consideração:

“Antes da Constituição Federal de 1988, o tributo denominava-se ICM, por incidir apenas sobre a circulação de mercadorias, Com a nova Carta Magna, foram acrescidos ao seu campo de incidência dois serviços, o de transporte interestadual e o intermunicipal e o de comunicação. Daí o acréscimo da letra ‘S’ à sigla, de forma que, a partir do advento da nova ordem constitucional, passou a existir o ICMS”.<sup>19</sup>

A Constituição Federal prevê, de modo geral, em seu artigo 155, inciso II, a cobrança do ICMS pelos Estados e Distrito Federal como forma de aquisição de receita: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Logo, o ICMS é um tributo, na forma de imposto, de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal. Assim, estas Unidades Federadas podem, mediante lei ordinária e observadas as diretrizes constitucionais, instituí-lo ou sobre ele dispor.

Vale informar, que a União também está credenciada a criar o imposto, por força do que estabelecem os artigos 147 e 154, II, ambos da CF, para isso Roque Antônio Carraza explica:

“De fato, é esta pessoa política que poderá fazer nascer, *in abstracto* (no plano legislativo), o ICMS, seja nos territórios (se voltarem a ser criados, já que, no momento, inexistem), seja em todo território nacional, na ‘iminência ou no caso de guerra externa’”.<sup>20</sup>

Para muitos profissionais, o ICMS é considerado um imposto complexo, portanto, para uma melhor análise sobre o referido tributo, é necessário dissecá-lo sob a ótica da regramatriz de incidência tributária.

---

<sup>19</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6ª ed. São Paulo: Método, 2012. Pg. 574.

<sup>20</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2007. Pg. 36

De modo geral, a regra-matriz é a norma de conduta que visa disciplinar a relação tributária, através desta é possível prever se determinado fato social enquadra-se como hipótese de incidência tributária, logo, uma vez ocorrido o fato previsto, nasce a relação jurídica entre o sujeito ativo e sujeito passivo.

Em outras palavras, a hipótese de incidência descreve a situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária e como consequência, ao ser concretizada, prescreve a obrigação patrimonial. Portanto, os elementos da regra matriz são a hipótese incidência tributária e a consequência tributária, estas, por sua vez, desdobram em critérios.

### **3.1.1 Hipótese de incidência tributária**

#### **3.1.1.1 Critério Material**

O critério material faz referência a um comportamento lícito de pessoas, sendo composto sempre por um verbo a um complemento que, aliás, compõe a imagem abstrata do fato jurídico. Para Geraldo Ataliba:

“É o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (que a h.i. define) pertence. Contém ainda os dados para fixação da subespécie em que ele se insere”.

<sup>21</sup>

É de conhecimento geral que os Estados e o Distrito Federal possuem autonomia para estabelecer suas próprias regras de cobrança, devendo apenas respeitar as normas previstas na lei. O ICMS é regulamentado pela Lei Complementar nº 87/1996, também conhecida como “Lei Kandir”, no entanto, esta não define especificamente os casos de incidência.

A Constituição Federal direciona a incidência do imposto às operações relativas à circulação de mercadorias. No entanto, por muito tempo houve dúvida quanto a esse dispositivo constitucional, pois não estava claro se bastava apenas à circulação física da mercadoria ou se o termo ‘operações’ incluía outro requisito para configuração da incidência tributária.

Destarte, para que seja válido o fato praticado, é necessário que além da circulação da mercadoria, esta esteja embasada em um título jurídico de transferência de propriedade da mercadoria. No entanto, ainda restava a dúvida da incidência em algumas situações em que

---

<sup>21</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013. Pg. 106.

não implica a transferência de propriedade, como no comodato e locação; porém, tal questionamento foi sedimentado pelo STF na súmula nº 573<sup>22</sup> e pelo STJ na súmula 166.<sup>23</sup>

Com fulcro no art. 2º da referida Lei Complementar, pode-se elencar que o ICMS incide basicamente sobre:

- a) Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive, o fornecimentos de alimentos e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- b) Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- c) Prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- d) Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária nos municípios;
- e) Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;
- f) Sobre a entrada de mercadorias e bens importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
- g) Sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- h) Sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinada à comercialização ou industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Por outro lado, em termos doutrinários, Paulo de Barros Carvalho segmenta a regramatrix de incidência do ICMS em três possibilidades de hipótese tributária, conforme segue:

“No caso do ICMS, temos três regras-matrizes, o que implica admitir que existem três hipóteses de incidência e três consequências. Vejamos os três antecedentes normativos que a legislação constitucional consagra para, de seguida tratarmos dos consequentes: a) realizar operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior, prestações essas que deverão incluir-se ou ter início dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal, identificada as prestações no instante da execução, da geração ou

---

<sup>22</sup> STF. Súmula 573 – “Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato”.

<sup>23</sup> STJ. Súmula 166 – “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

da utilização dos serviços correspondentes; c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal”.<sup>24</sup>

Diante do exposto, pode-se observar que, para fins de tributação do ICMS, os termos ‘operação’, ‘circulação’ e mercadorias’ se interligam e complementam, de modo que, na ausência de um dos três elementos, não há que se falar em incidência do tributo.

### **3.1.1.2 Critério espacial**

Designa-se por critério espacial o apontamento do lugar relevante para a configuração do fato imponible, sendo explícito ou não na hipótese de incidência. Ou seja, demarca o espaço territorial onde, realizando o verbo, é possível o nascimento da obrigação tributária.

Segundo Chiesa,<sup>25</sup> o critério espacial de incidência está relacionado à competência do ente impositivo, uma vez que, no caso no ICMS, coincide com os limites geográficos dos Estados e do Distrito Federal.

Em consonância, Carvalho<sup>26</sup> afirma que o aspecto espacial, em termos de ICMS, é genérico, isto é, todo e qualquer fato que suceda sob espaço territorial da lei instituidora estará apto a desencadear seus efeitos.

Assim, qualquer lugar em que o serviço seja prestado ou que ocorre a circulação de mercadorias é devido o imposto ao estado ou Distrito Federal que o abranja, conforme art. 155, II da Constituição Federal. Logo, é possível afirmar que se trata do local onde se encontra localizado o estabelecimento comercial do sujeito passivo, submetendo-o à norma estadual vigente.

### **3.1.1.3 Critério temporal**

O critério temporal indica o momento em que serão fixados os efeitos do possível nascimento da obrigação tributária, sendo o legislador que, discricionariamente, estabelece o momento que deve ser levado em consideração para se reputar consumado o fato jurídico tributável. Ataliba é incisivo ao explicar:

“A mais importante função do aspecto temporal diz respeito à indicação – necessariamente contida na hipótese de incidência – do momento em que se reputa ocorrido o fato imponible (e, pois, nascida a obrigação tributária)... Define-se o

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4ed. São Paulo: Noeses, 2011. Pg. 732.

<sup>25</sup> CHIESA, Clélio. **ICMS Sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTR, 1997. Pg. 84.

<sup>26</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. Pg. 255.

aspecto temporal da h.i. como a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible”.<sup>27</sup>

Sob uma ótica mais concreta, Melo<sup>28</sup> é categoricamente objetivo quando determina que o aspecto temporal do ICMS é “o momento da saída da mercadoria ou da prestação do serviço”. Portanto, o critério temporal do referido imposto é a circulação de mercadorias atrelada à saída destas, bem como o momento inicial da prestação do serviço.

### 3.1.2 O conseqüente tributário

#### 3.1.2.1 Sujeito Ativo

O artigo 119 do Código Tributário Nacional traz a figura do sujeito ativo na relação tributária, sendo este a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento. Há, portanto, o direito subjetivo de exigir o objeto da relação.

Nota-se, porém, que existe diferença entre a competência para instituir impostos e aquela destinada à exigência e cobrança do tributo. São situações e funções diferentes que requerem atenção. Hugo de Brito Machado expõe:

“Não há que se confundir a competência para instituir o tributo, que decorre da Constituição Federal e é indelegável, com a competência para exigir o tributo na condição de sujeito ativo da respectiva obrigação, que pode decorrer de atribuição feita pela lei, nos termos da ressalva feita pelo artigo 7º e seus parágrafos do CTN”.<sup>29</sup>

Com enfoque no ICMS, o sujeito ativo desta relação tributária será o ente federado onde estiver localizado o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

#### 3.1.2.2 Sujeito passivo

Quando se fala em sujeito passivo fala-se na pessoa que tem o dever jurídico de cumprir com a prestação. O art. 4º da LC 87/96 define o sujeito passivo como contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Para Ataliba:

“Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado de contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo”.<sup>30</sup>

<sup>27</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013. Pg. 94.

<sup>28</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2000. Pg. 20.

<sup>29</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. Vol II, São Paulo: Atlas, 2004. Pg. 411.

<sup>30</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013. Pg. 86.

É possível asseverar, portanto, que o sujeito que realiza o fato gerador ou pratica o fato que enseja a hipótese tributária, ingressa na condição de sujeito passivo da relação jurídica tributária, via de regra, este é o responsável pelo pagamento do tributo, mas deve-se ter em mente que nem sempre a figura do devedor de fato (sujeito passivo) coincide com a figura do responsável pelo recolhimento tributário.

### 3.1.2.3 Base de cálculo

A base de cálculo de qualquer tributo compõe o primeiro critério quantitativo de uma obrigação tributária. Quando nasce uma obrigação tributária, esta emerge sem um valor pecuniário, pois desconhecida é sua liquidez, uma vez que ausente a apuração do montante devido. E é justamente esse o papel desempenhado pela base cálculo, Ataliba assim explana:

“Base imponible é uma perspectiva dimensível do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*”.<sup>31</sup>

Destarte, trata-se do valor da operação mercantil, como apontado por Carraza na elucidação abaixo:

“Incumbe, pois, à base cálculo especificar, em termos matemáticos, a hipótese de incidência do tributo. Assim, se a hipótese de incidência do tributo for ‘vender mercadoria’, sua base de cálculo somente poderá ser ‘o valor da venda realizada’. Tudo o que fugir disso (v.g., o custo do dinheiro necessário à obtenção deste valor) não estará medindo de modo adequado o fato tributário e, no momento da apuração do *quantum debeatur*, fará com que o contribuinte pague além da conta – circunstância que lhe vulnera o direito de propriedade”.<sup>32</sup>

No caso do ICMS, a base de cálculo ou base imponible consiste na importância representativa de uma operação que envolva a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de comunicação ou de transporte interestadual ou intermunicipal.

### 3.1.2.4 Alíquota

A alíquota é o segundo componente do critério quantitativo de uma obrigação tributária, corresponde ao percentual ou valor fixo que será aplicado sobre a base de cálculo para o cálculo do valor de um tributo. Essas alíquotas, de acordo com o artigo 155, §2º, da CF, serão estabelecidas de acordo com uma resolução do Senado Federal, aprovado pela maioria absoluta de seus membros. Paulsen e Melo especificam:

“Nas operações internas, nas importações e nos serviços prestados no exterior, os Estados fixam normalmente a alíquota básica de 18% ou 17%, enquanto que nas

<sup>31</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013. Pg. 108.

<sup>32</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2007. Pg. 98.

prestações de serviços de comunicação as alíquotas são mais elevadas (25% ou mais); e nos serviços de transporte aéreo, a alíquota é de 4%. Nas operações ou prestações interestaduais, destinadas a contribuintes (a) localizados nos Estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro, São Paulo, Santa Catarina, Rio Grande do Sul – 12%; e (b) localizados em demais Estados não previstos na alínea anterior – 7%”.<sup>33</sup>

Anceles<sup>34</sup> notifica, ainda, que o estabelecimento das alíquotas possui caráter seletivo, em razão da essencialidade dos produtos, bens e serviços prestados. Em suma, a alíquota aplicável ao ICMS é o percentual, demonstrado acima, sobre o valor da operação mercantil.

## 3.2 Aspectos Gerais

### 3.2.1 Princípio da seletividade

Incutido no artigo 155, §2º da Constituição Federal, habita o princípio tributário da seletividade aplicável ao ICMS, cuja prática funcional está ligada à extrafiscalidade. Tal extrafiscalidade utiliza o tributo de modo a estimular ou desestimular algumas condutas, conforme necessidade do Estado, ou seja, utiliza-se a tributação para disciplinar e moldar alguns comportamentos de contribuintes, induzindo-os a praticar ou deixar de praticar determinados costumes.

Embora a Constituição permita a aplicação da seletividade ao ICMS, este não é um princípio de observância obrigatória como no IPI, podendo ser observado ou não pelo legislador, conforme apontado por Alexandre:

“Caso o legislador estadual opte por adotar a seletividade, as alíquotas deverão ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, sendo menores para os gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos, de forma a gravar de maneira mais onerosa aos bens consumidos principalmente pelas pessoas de maior capacidade contributiva, desonerando os bens essenciais, consumidos por pessoas integrantes de todas as classes sociais”.<sup>35</sup>

Tal essencialidade consiste na distinção entre as cargas tributárias, tendo em vistas as mais variadas finalidades de mercadorias e serviços, de modo que a seletividade se expressa através da redução de base de cálculo, diferenças de alíquotas, créditos disponibilizados ou outra forma de incentivo fiscal.

“O ICMS tem finalidade indiscutivelmente fiscal, apesar de a Constituição Federal permitir que seja seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (CF, art. 155, §2º, III), faculdade que, se utilizada, proporcionaria visíveis notas de extrafiscalidade ao tributo, pois sua incidência seria mais elevada sobre

---

<sup>33</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2008. Pg. 255.

<sup>34</sup> ANCELES, Pedro Einstein dos santos. **Manual de tributos da atividade rural**. 2ed. São Paulo: Atlas, 2002. Pg. 358.

<sup>35</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6ed. São Paulo: Método, 2012. Pg. 579.

mercadorias e serviços consumidos pelas pessoas de mais capacidade contributiva, de forma a redistribuir renda”.<sup>36</sup>

De certo, o ICMS possui função predominantemente fiscal, mas como apontado por Ricardo Alexandre, acima transcrito, seria de grande valia explorar a pequena parcela extrafiscal que o imposto comporta.

### 3.2.2. Princípio da não-cumulatividade

Outro princípio de considerada importância à tributação do ICMS, este agora de observância obrigatória, é o princípio tributário da não-cumulatividade. Previsto no art. 155, §2º, incisos I e II da Constituição Federal, tem por finalidade assegurar que o imposto não seja cumulado diante das várias fases de produção, ou seja, objetiva-se evitar e nova tributação com base na produção anterior. Para uma melhor visualização, Mendonça explica:

“Quando a CF impõe que o ICMS será não-cumulativo, leva-se em conta o preço do produto: a incidência de um mesmo imposto em diversas operações relativas ao mesmo produto acaba por acumular as várias incidências desse tributo no preço do produto. Contudo, o fato de a expressão ‘não-cumulatividade’ só poder ser explicada quando nos valem os dados financeiros, não significa que se trata de uma interpretação extrajurídica, mas de uma interpretação nos planos semânticos e pragmáticos da expressão ‘não-cumulativo’. Só conseguiremos precisar o que seja ‘não-cumulatividade’ desse tipo se tributo se observarmos que a cada vez que o contribuinte promove uma saída de um produto tributável pelo ICMS ele inclui (entre outros valores) no preço do produto o valor recolhido a título de tributo, ocasionando, no caso de esse produto ser objeto de outras comercializações tributáveis, um acúmulo no preço dos valores recolhidos a título de tributo”.<sup>37</sup>

Carraza<sup>38</sup> é assertivo ao afirmar que a hipótese de incidência do ICMS recai na tributação de operações relativas à circulação de mercadorias e não nas operações de circulação de mercadorias com lucro. A fim de elucidar melhor a questão, vale apresentar as palavras de Baleeiro:

“O princípio da não-cumulatividade, como já realçamos, quer no Imposto sobre Produtos Industrializados, quer no Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços, atribui ao produtor ou ao promotor da operação tributada o direito-dever de compensar o crédito gerado pelo imposto incidente na matéria-prima ou na operação anterior, recolhendo o contribuinte aos cofres públicos apenas a diferença. É o que se depreende nitidamente do dito constitucional”.<sup>39</sup>

Como forma de evitar a cumulatividade do imposto, o sujeito passivo tem o direito constitucional subjetivo de abater do montante do ICMS a recolher os valores cobrados a esse

<sup>36</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6ª ed. São Paulo: Método, 2012. Pg. 574.

<sup>37</sup> MENDONÇA, Christine. **A não-cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. Pg. 92.

<sup>38</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. Pg. 329.

<sup>39</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. Pg. 454.

título, nas operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços anteriores a essa fase. Por consequência, caberá o recolhimento apenas da diferença resultante da operação.

Pode-se afirmar que este princípio, em verdade, é um direito certo do contribuinte, de tal importância que a própria Constituição o consagrou sob seu manto, como forma de assegurar realmente o seu cumprimento, dificultando inclusive qualquer modificação à mera vontade dos legisladores.

### **3.2.3 Lançamento**

Lançamento é um procedimento administrativo no qual o sujeito ativo da relação verifica a ocorrência do fato gerador ou incidência do imposto, a matéria tributável e o cálculo do montante devido, bem como a identificação do sujeito passivo, para que, em caso de descumprimento, seja aplicada a penalidade cabível. De acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento constitui o crédito tributário.

Em termos de ICMS, o lançamento é feito por homologação, ou seja, o próprio sujeito passivo calcula o valor do imposto devido, informa a autoridade administrativa e antecipa o pagamento sem prévio exame desta, cabendo à autoridade administrativa apenas verificar a correção do procedimento e, se for o caso, homologá-lo, podendo, ainda, lançar de ofício as diferenças que existirem.

### **3.3 Do ICMS-ST incidente nas operações mercantis**

Como visto, aplica-se o regime da substituição tributária nas operações internas e interestaduais, no que diz respeito às operações subsequentes a serem realizadas pelos contribuintes substituídos. Como bem observa Barreto: “Uma das maiores dificuldades em se definir a responsabilidade pela retenção do ICMS está na identificação da mercadoria relacionada no ato legal que inseriu no regime de substituição tributária”.<sup>40</sup>

Pormenorizadas, as mercadorias destinadas à ST, bem como o MVA aplicado, estão dispostas no Anexo I do Livro II do RICMS/2000, na qual é preciso considerar, simultaneamente, a NCM/SH e a descrição da mercadoria.

Entre as mercadorias cuja sujeição nas operações foi determinada por Convênios/Protocolos subscritos por todos Estados e/ou por uma maioria, pode-se citar: a) fumo; b) tintas e vernizes; c) motocicletas; d) automóveis; e) pneumáticos; f) cervejas,

---

<sup>40</sup> BARRETO, Nadja Lúcia de Carvalho. **Substituição tributária do ICMS-SP**. 2ªed. São Paulo: Fiscosoft, 2014. p. 53.

refrigerantes, chopes, água e gelo; g) cimento; h) combustíveis e lubrificantes; i) material elétrico.

Existem também, mercadorias que foram objetos de Protocolo subscrito por algumas unidades da Federação que estão sujeitas ao regime da substituição tributária apenas em operações interestaduais, sejam quais: a) discos e fitas virgens e gravadas; b) bateria; c) pilhas; d) lâminas de barbear; e) cosméticos; f) materiais de construção.

Fora as mercadorias acima abrangidas, existem aquelas sujeitas ao regime da substituição tributária com base no regulamento de cada Unidade da Federação, por tratar-se de um imposto de competência estadual.

Importante mencionar que não se aplica o regime da ST às circunstâncias previstas no art. 264 do RICMS-SP. No entanto, em contra partida, é possível afirmar que, a cada ano, uma nova mercadoria entra para a lista de produtos sujeitos à substituição.

### **3.4 A indevida aplicação do instituto da substituição tributária do ICMS no Simples Nacional**

A Substituição Tributária, já estudada, é um procedimento encontrado pelo Estado a fim de minimizar possíveis sonegações e evasões fiscais, bem como aperfeiçoar a arrecadação estatal, principalmente se tratando do ICMS. O ICMS constitui o tributo mais importante para a receita dos Estados-Membros e Distrito Federal, pois se trata do tributo mais rentável e de maior arrecadação nesta esfera. Como bem afirma Benício:

“O ICMS configura para os Estado e para o Distrito Federal, o principal tributo, entre aqueles de sua competência. É, em outras palavras, a mais importante fonte direta de recursos desses entes federados, representando uma arrecadação total equivalente a mais de 200 (duzentos) bilhões de reais anuais”.<sup>41</sup>

No entanto, como já mencionado acima, os princípios constitucionais norteadores do direito tributário exige do Estado um tratamento isonômico para com aquelas pessoas, físicas ou jurídicas, que estejam em situação econômica mais frágil, a fim de possibilitar o desenvolvimento econômico sustentável.

O Simples Nacional tem por principal objetivo reduzir a carga tributária das micro e pequenas empresas, possibilitando, assim, maior competitividade a estas frente aos grandes negócios.

A lei complementar, ao definir o ‘tratamento diferenciado e favorecido para as ME’s e EPP’s – inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art.

---

<sup>41</sup> BENÍCIO. Sérgio Gonini. **ICMS: apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 127.

155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e parágrafos 12 e 13, e demais tributos – deverá limitar-se a explicitar a regra contida no art. 179 da Constituição Federal, o qual visa incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio da lei.

Todavia, embora o regime de simplificação conceda uma série de benefícios, este mesmo regime não inclui em seu berço a incidência do ICMS – um dos impostos responsáveis pela maior parte do ônus tributário – devido por substituição tributária. Logo, ao adquirir mercadorias ou produtos sujeitos à substituição tributária, o ICMS como tributo contemplado pelo Simples Nacional acaba sendo excluído da sistemática, sofrendo as regras de apuração do Regime Geral das grandes e médias empresas.

A adoção desse procedimento tem grande impacto na carga tributária das empresas optantes pelo regime diferenciado de tributação, uma vez que o ICMS deixa de ser apurado conforme as tabelas progressivas do Simples Nacional e volta a ser computado com base na regra geral; o que por si só já desvirtua o principal objetivo da LC 123/06, ou seja, reduzir a carga tributária e simplificar os procedimentos e obrigações tributárias.

Destarte, ao adquirir mercadorias ou produtos sujeitos à substituição tributária do ICMS, a carga tributária das empresas sob o manto do regime diferenciado acaba por ser idêntica à de outros contribuintes não optantes. Tal situação gera desestabilidade à justa concorrência econômica.

Impor às Micro e Pequenas empresas enquadradas no Simples Nacional um ônus de ICMS igual às demais empresas sob o regramento do Regime Geral, através da substituição tributária progressiva como técnica de desvio, é ferir os princípios constitucionais tributários que tornam compulsório o tratamento tributário favorecido dispensado às mesmas. Carrazza é assertivo ao explicitar:

“O princípio da não confiscatoriedade (ou do não confisco) insculpido no art. 150, IV, da CF (pelo qual é vedado ‘utilizar tributo com efeito de confisco’), proíbe usurpar, simulando tributar, o patrimônio do contribuinte. Assim, as leis tributárias não podem compelir os contribuintes a colaborar além da monta com os gastos públicos. Entremeia-se com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, e, nessa medida, define, tanto quanto estes garantia fundamental, que, além de ter eficácia plena e aplicabilidade imediata (cf. art. 5º, §1º da CF), pertence ao núcleo imodificável da Carta Magna (cf. art. 60, §4º, IV da CF)”.<sup>42</sup>

Neste diapasão, Alexandre é objetivo ao concluir que “como o tratamento é favorecido, o que se espera é que o valor recolhido de maneira centralizada seja menor que a soma dos valores que seriam pagos no caso de não adoção da sistemática”.<sup>43</sup> Isto sugere mais

---

<sup>42</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 112.

<sup>43</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6ª ed. São Paulo: Método, 2012. p. 652.

uma vez que os micros e pequenos empreendimentos devem ser olhados de forma mais cuidadosa pelos legisladores como faz a Constituição. Neste seguimento, o pensamento de Carrazza novamente ganha vazão:

“*Mutatis mutandis*, o raciocínio vale também nas hipóteses em que o ICMS a pagar deve ser calculado de forma mais branda. Em hipótese alguma, as empresas optantes pelo Super Simples podem ser mais gravadas do que as médias empresas e empresas de grande porte”.<sup>44</sup>

A incompatibilidade jurídica e econômica, que habita o regime da substituição tributária progressiva do ICMS aplicada às empresas optantes do Simples Nacional, materializa-se no instante em que o tributo antecipado pelo responsável, relativo às operações subsequentes, for igual ao montante a ser retido pelos concorrentes de médio e grande porte no mesmo tipo de operação; ou quando for maior que o imposto que deveria ser recolhido dentro da apuração do Simples Nacional, caso não estivesse sujeito à substituição tributária.

Considerando o significativo ônus que o ICMS representa, a desoneração dos substituídos optantes pelo regime diferenciado nas operações sujeitas à substituição progressiva é condição sacral para a garantia e salvaguarda do tratamento econômico e tributário favorecido, pilar que sustenta a política pública nacional de fomento ao empreendedorismo. Carrazza ainda considera:

“Aliás, seria um rematado contrassenso exigir tributo da microempresa e empresa de pequeno porte quando a média e grande empresas que exercem a mesma atividade dele estão a salvo. Assim, deve ser afastado de plano o entendimento de que mesmo quando a atividade da microempresa e da empresa de pequeno porte não está sujeita à exação o tributo deverá ser recolhido, caso ela venha a aderir ao Simples Nacional”<sup>45</sup>

Ademais, cumpre destacar que o processo de ampliação das mercadorias e produtos sujeitos à substituição tributária progressiva na arrecadação do ICMS é cada vez mais frequente. O referido aumento é responsável pela neutralização do favorecimento fiscal e tributário dispensado às empresas enquadradas no regime do Simples Nacional, que a LC 123/06 proporcionou.

---

<sup>44</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 347.

<sup>45</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 1066.

## CONCLUSÃO

O tratamento tributário favorecido às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte constitui princípio constitucional cuja finalidade é, essencialmente, baseada na natureza econômica; ou seja, criam-se meios e condições fiscais que tornam possível a imersão destas empresas no mercado empresarial permitindo o livre negócio e justa competitividade frente às grandes e médias companhias.

A Lei Complementar nº 123/2006, que inseriu o Simples Nacional no ordenamento jurídico, proporcionou os caminhos necessário à livre concorrência de mercado, bem como o crescimento e expansão sustentável dos pequenos empreendimentos, que movimentam boa parte da economia e responsáveis também por grande parte dos postos de trabalho com registro em carteira.

Não há o que se discutir a respeito da eficiência da substituição tributária, em relação à diminuição da evasão fiscal e otimização na arrecadação do ICMS, no entanto, a fim de priorizar a defesa de seus interesses arrecadatórios, os Estados-membros e o Distrito Federal acabam por atropelar princípios constitucionais essenciais.

Ocorre que um dos principais problemas da substituição tributária, é que esta deveria ser tratada como exceção à regra, todavia, atualmente, é vista como uma norma a ser embasada, isto porque praticamente todos os produtos e mercadorias já estão sujeitos ao seu regramento. O efeito disso na realidade é visível: a adoção dessa sistemática acabou por excluir o ICMS da apuração do Simples Nacional, gerando, obviamente, prejuízos às empresas optantes pelo regime simplificado de tributação.

Destarte, algo necessariamente precisa ser feito em prol destas empresas para de desonerá-las dos encargos em sobrecarga, como está sendo o ICMS, a fim de estabelecer um ambiente de negócios mais favorável e diminuir a alta taxa de mortalidade das mesmas. Por tais motivos, é importante que o Estado estude melhor tal situação com o objetivo de encontrar uma solução intermediária que beneficie ambas as partes, mas que principalmente respeite os princípios constitucionais.

Diante de todo o exposto, resta manifestar pela inconstitucionalidade, na forma como vem sendo praticada, da aplicação da substituição tributária do ICMS às empresas enquadradas pelo Simples Nacional, visto que fere diretamente o princípio constitucional da isonomia, o princípio da capacidade contributiva e o princípio do não confisco, bem como aqueles decorrentes da pequena empresa na ordem econômica nacional.

## REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6ª ed. São Paulo: Método, 2012.
- ANCELES, Pedro Einstein dos santos. **Manual de tributos da atividade rural**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BARRETO, Nadja Lúcia de Carvalho. **Substituição tributária do ICMS-SP**. 2ªed. São Paulo: Fiscosoft, 2014.
- BENÍCIO. Sérgio Gonini. **ICMS: apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- CHIESA, Clélio. **ICMS Sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTR, 1997.
- CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. Vol II, São Paulo: Atlas, 2004.
- MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2000.
- MENDONÇA, Christine. **A não-cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2008.