

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
Especialização em Direito Tributário

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NAS EMPRESAS OPTANTES PELO
SIMPLES NACIONAL**

MAGNA DO CARMO BARBOSA

Recife, 2012

MAGNA DO CARMO BARBOSA

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NAS EMPRESAS OPTANTES PELO
SIMPLES NACIONAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito complementar para obtenção do título especialista em Direito Tributário, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Recife, 2012

Ao meu Pai, Cristiano, exemplo de garra, perseverança, que tanto me ensinou, saiba que o tenho eternamente em meu coração.

À minha Mãe, Carmem, por tudo o que significa na minha vida, por sua pureza e amor, por toda força e positividade depositadas em meus projetos.

À minha Irmã, Magaly, companheira inseparável, que compartilha comigo momentos de alegria e de sucesso, pelo amor sempre sentido.

P.S: Amo Vocês!

AGRADECIMENTOS

À Deus pelo dom da vida, renovado a cada provação que se apresenta e nos sonhos que se concretizam.

À minha Família, maior incentivadora das minhas obras.

À Maria José, que com simplicidade e amor organiza a especialização.

Aos meus amigos que direta ou indiretamente se fizeram presentes na elaboração deste projeto.

A todos, o meu muito obrigada!

“O desafio é encontrar o ponto de equilíbrio entre dois valores, de um lado, a simplificação e a arrecadação, de outro, a proteção ao patrimônio e as garantias do contribuinte que, fundamentalmente, alega necessitar de segurança e certeza, seja quanto às incidências tributárias, seja quanto aos montantes devidos.”

(Marco Aurélio Greco)

RESUMO

O presente estudo visa analisar o instituto da substituição tributária progressiva nas operações que tenham como substituída uma empresa optante pelo Simples Nacional. Aborda o tratamento diferenciado e favorecido dispensado as microempresas e empresas de pequeno porte, traçando um panorama acerca do tratamento tributário especial concedido a essas empresas, o Simples Nacional. Apresenta noções relacionadas à substituição tributária e suas características, bem como a sua aplicabilidade no ICMS e nas empresas optantes pelo Simples Nacional. Discorre acerca da evolução do ICMS e da sua incidência sobre operações mercantis. Ao final, demonstra que a forma, como vem sendo aplicada a substituição tributária para frente do ICMS no Super Simples, revela-se incompatível com alguns princípios constitucionais.

Palavras-Chave: Carga Tributária – Substituição – Simples Nacional

ABSTRACT

This paper examines the internal tax adjustment on transactions involving companies in Brazil's Simples Nacional. Addresses the different treatment accorded favored and the micro and small companies, making a picture about the special tax treatment granted to these companies, the so called Simples Nacional. Presents concepts related to the replacement tax and its characteristics and its applicability in the ICMS and business in the Simples Nacional. Talks about the evolution of the ICMS and its impact on market operations. In the end, shows that the way as the Simples Nacional has been applied to the internal tax adjustment of the ICMS Simples Nacional is incompatible with constitutional principles.

Keywords: Taxation - Internal Tax Adjustment – Simples Nacional

SUMÁRIO

Introdução.....	09
1 – Do Tratamento Diferenciado Dispensado à Microempresa e à Empresa de Pequeno Porte.....	11
1.1 Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte - LC 123/2006.....	11
1.2 Simples Nacional.....	12
2 – Substituição Tributária.....	16
2.1 Obrigação Tributária.....	16
2.2 Substituição Tributária.....	20
2.2.1 Conceito.....	20
2.2.2 Espécies.....	21
2.2.3 Substituição Tributária no ICMS.....	22
2.2.4 Substituição Tributária do ICMS no Simples Nacional.....	26
3 – A Indevida Aplicação do Instituto da Substituição Tributária do ICMS no Simples Nacional.....	27
3.1 Do ICMS.....	27
3.1.1 Aspectos Gerais.....	27
3.1.2 Do ICMS incidente sobre operações mercantis.....	29
3.2 ICMS devido nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária.....	32
Conclusão.....	38
Referências.....	40

INTRODUÇÃO

A alta carga tributária é um dos grandes obstáculos que as empresas brasileiras têm que suportar. Diante disso, muitos empresários tendem a sonegar ou optar pela informalidade. O custo com os tributos suportado pelas microempresas e empresas de pequeno porte são maiores ainda, quando comparado aos das empresas de porte maior.

Em 2006, foi promulgada a Lei Complementar 123/2006 tratando do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. O Estado, através desse instituto, almeja diminuir a informalidade, bem como conceder uma forma menos burocrática e onerosa para essas empresas se constituírem no mercado.

Entre os vários benefícios estabelecidos na Lei Geral está a previsão de um Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) – Simples Nacional. Esse regime de tributação facultativo, unificado e simplificado, abrange todos os entes federativos e permite que a pequena empresa, a qual possui uma capacidade econômica menor em relação as grandes empresas, tenha a sua carga tributária reduzida.

Ocorre que nem todas as previsões contidas na legislação do Simples Nacional estão beneficiando a ME e a EPP. Um exemplo disso é a aplicação do mecanismo da substituição tributária do ICMS, o qual é utilizado pelo fisco com o objetivo de assegurar e facilitar a arrecadação do referido imposto. A incompatibilidade desse instituto com o Simples Nacional consiste na elevação tributária que ele gera quando o substituído for uma empresa optante desse regime simplificado, vez que a alíquota aplicada será a mesma do regime normal, aplicado às demais empresas. Assim, a empresa acaba não tendo nenhum benefício tributário em relação ao imposto recolhido no regime da substituição.

A análise da substituição tributária do ICMS no Simples Nacional é importante porque o seu uso, nos moldes que a Lei Complementar nº 123/2006 prevê, desvirtua o objetivo do regime unificado, ferindo os princípios da pequena empresa na ordem econômica nacional, da isonomia e da capacidade contributiva. Sem contar que a progressividade das alíquotas que o Simples Nacional determina não é atendida. Assim, é imprescindível buscar a forma correta de aplicação desse sistema de arrecadação, conservando, então, os benefícios tributários dispensados as micro e pequenas empresas pela CF/88.

O presente trabalho está dividido em três capítulos. No primeiro capítulo faz-se uma abordagem acerca do tratamento diferenciado e favorecido dispensado as microempresas e

empresas de pequeno porte. Além de tecer alguns comentários a respeito dos dispositivos do Simples Nacional.

O segundo capítulo apresenta informações importantes sobre a obrigação tributária e a substituição tributária.

Já no terceiro capítulo, examinam-se os aspectos gerais do ICMS. Ao final, analisa-se a incompatibilidade da substituição tributária do ICMS com o Simples Nacional, demonstrando que quando o substituído for uma empresa optante desse regime simplificado haverá uma elevação na carga tributária.

CAPÍTULO 1

O TRATAMENTO DIFERENCIADO DISPENSADO À MICROEMPRESA E À EMPRESA DE PEQUENO PORTE

1.1 Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte - LC nº 123/2006

É notório que a atividade empresarial é extremamente importante para a economia do país. Existem diversos fatores que embaraçam o desenvolvimento das empresas, como, por exemplo, a alta carga tributária e o burocrático processo para abrir uma nova empresa. Maiores, ainda, são as dificuldades para o pequeno empresário, que diante de tantos empecilhos acaba optando pela informalidade.

A Constituição Federal de 1988 foi a primeira Constituição a prevê um tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte. Contudo, antes de haver o tratamento constitucional já tínhamos leis esparsas tratando da matéria. Frise-se que a definição destes institutos ficou a cargo do legislador ordinário, o qual “não goza de liberdade completa: deve respeitar o princípio da igualdade, elegendo critérios discriminantes que permitam identificar as empresas cuja hipossuficiência justifique o tratamento privilegiado”¹.

Em 2006, atendendo o mandamento constitucional, é promulgada a Lei Complementar nº 123, responsável pela constituição do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Saliente-se que ao estabelecer uma norma que beneficie os micro e pequenos empresários, o legislador deve seguir o estabelecido na Carta Magna, sempre respeitando o princípio da igualdade, concorrência, função social da empresa, livre iniciativa, legalidade, entre outros. Em relação ao princípio da igualdade, há quem entenda que o mesmo não é atendido quando se dá um tratamento diferenciado as microempresas e pequenas empresas. Tal afirmação não deve prosperar, afinal, conforme MELLO assevera,

as discriminações são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existe um vínculo de correlação lógica entre a aplicabilidade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de

¹ SOTTO, Débora. **Tributação da microempresa (ME) e da empresa de pequeno porte (EPP)**: Atualizado com a LC 123/2006 - Supersimples. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 233.

tratamento em função dela conferida, *desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição.*²

A Lei Complementar nº 123/2006 instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, conhecida como Lei Geral. Tal instituto dispõe sobre normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado a essas empresas, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A LC nº 123/2006 traz a previsão de um regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições, bem como outros facilitadores que visam, em princípio, favorecer as microempresas e as empresas de pequeno porte. O Estatuto pretende facilitar a criação, estruturação e manutenção das microempresas e das empresas de pequeno porte, bem como trazer condições especiais de fiscalização, normas trabalhistas, entre outros benefícios.

A Lei Geral leva em consideração a receita bruta auferida, em cada ano-calendário, para definir as microempresas e empresas de pequeno porte. Assim, poderá ser enquadrado como microempresa ou empresa de pequeno porte a sociedade empresária, o empresário individual e a sociedade simples.

A receita bruta será o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. Frise-se que outras exclusões são proibidas.

O § 4º do art. 3º da Lei Geral arrola as pessoas jurídicas que não poderão ser beneficiadas pelo tratamento jurídico diferenciado. Ressalte-se que as mesmas também não poderão optar pelo Simples Nacional. Cite-se, como exemplo, a pessoa jurídica que seja filial, sucursal, agência ou representação, no país, de pessoa jurídica com sede no exterior.

A Lei Complementar nº 123/2006 foi posteriormente alterada pela LC nº 127/2007, bem como pela LC nº 128/2008. As principais mudanças advindas foram no tocante ao aperfeiçoamento do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional.

1.2 Simples Nacional

A Lei Complementar nº 123/2006 traz um capítulo específico referente à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições, denominado Regime Especial Unificado de

² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 17.

Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional. Esse regime de tributação facultativo, unificado e simplificado, abrange todos os entes federativos.

O Simples Nacional ou Super Simples, trata-se de normas gerais de apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive de obrigações acessórias. Esse instituto permite que a pequena empresa, a qual possui uma capacidade econômica menor em relação as grandes empresas, tenha a sua carga tributária reduzida. Afinal,

o governo percebeu que as microempresas e as empresas de pequeno porte respondem por uma grande parcela do mercado econômico nacional. Entretanto, a informalidade e a não arrecadação impediam que estas empresas fossem criadas. Sendo assim, foi desenvolvido um plano de ação que beneficia os contribuintes que aderirem a qualquer uma das duas modalidades previstas pelo super simples. Isto significa o que no bolso do cidadão brasileiro? Possibilitará uma redução da carga tributária entre 15 e 29%. O que não é pouco!³

O recolhimento será centralizado e unificado, podendo a arrecadação, fiscalização e cobrança do Simples Nacional ser compartilhada entre os entes federativos. Frise-se que tal sistema simplificado é destinado apenas às pessoas jurídicas que estão dentro dos conceitos de microempresa ou de empresa de pequeno porte, já mencionados na seção anterior.

O Simples Nacional será administrado por um Comitê Gestor composto por oito integrantes, sendo quatro representantes da União, dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios, consoante determinação do art. 2º da LC nº 123/2006. Até o momento, o Comitê Gestor do Simples Nacional editou cinquenta e oito resoluções, as quais estão disponíveis no site da Receita Federal.

Os Estados poderão adotar sublimites para efeito de recolhimento do ICMS em seus territórios, consoante previsão do art. 19 da Lei Geral. Tal limite diferenciado será determinado por meio de decreto. Ademais, os Municípios e o Distrito Federal deverão adotar, para fins de arrecadação do ISS, os sublimites estabelecidos pelos Estados. É o percentual de participação do Estado no Produto Interno Bruto – PIB que determina a faixa de sublimite que o Estado poderá adotar. Esse critério é usado para beneficiar as regiões menos desenvolvidas.

Não são todos os tributos que fazem parte dessa arrecadação unificada. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal dos seguintes impostos e contribuições: IRPJ, IPI,

³ GONÇALVES, Antonio Baptista. Supersimples: o primeiro dos três supers do governo. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 15, n. 75, p. 16, jul./ago 2007.

CSLL, COFINS, PIS, ICMS, ISS e as contribuições para a seguridade social a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212/1991. O art. 13 da LC nº 123/2006, com alterações advindas da LC nº 128/2008, prevê, entre outras coisas, quais os tributos que o Super Simples abrange.

Os tributos federais, municipais, distritais ou estaduais, não incluídos ou excluídos do regime tributário diferenciado pela Lei, estão fora do recolhimento unificado, como é o caso, por exemplo, das taxas. Os optantes pelo Super Simples deverão, então, observar a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Aqueles que optarem pelo Simples Nacional serão dispensados das demais contribuições instituídas pela União, segundo dispõe o § 3º do art. 13. Conforme previsto no art. 14, estarão, ainda, isentos do pagamento do imposto de renda os montantes efetivamente pagos ou distribuídos ao titular ou sócio da Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte optante pelo Simples Nacional, ficando de fora os correspondentes a *pro labore*, aluguéis ou serviços prestados.

Registre-se que o recolhimento na forma do Super Simples não exclui a incidência do IPI, COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep na importação de bens e serviços, quando a empresa optante estiver na qualidade de contribuinte ou responsável, ou seja, o pagamento será realizado consoante as normas aplicadas às demais pessoas jurídicas.

O fato do contribuinte se enquadrar no conceito de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte não basta para aderir ao Simples Nacional. A LC 123/2006 exige, ainda, que o mesmo não incorra em nenhuma das vedações previstas em seu art. 17. As vedações podem ser em relação às atividades exercidas, ao quadro societário, entre outras. Ademais, o § 1º do referido artigo apresenta algumas exceções às vedações.

O Super Simples terá como base de cálculo a receita bruta auferida no mês pela empresa optante. Sobre essa base de cálculo incidirá uma alíquota, a qual será determinada com base na receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração. É a alíquota que representa o fator aplicável à base de cálculo para se conseguir o montante que a empresa optante deverá recolher. Caso a empresa esteja iniciando as suas atividades, a receita bruta acumulada deverá ser calculada proporcionalmente. Em suma,

a base de cálculo do Simples Nacional é a receita bruta **auferida** pela pessoa jurídica no mês (regime de competência). O contribuinte, todavia, pode optar por adotar como base de cálculo a receita bruta **recebida** no mês (regime de caixa), conforme regulamentação estabelecida pelo Comitê Gestor, sendo essa opção irretroatável para todo o ano-calendário.

Sobre a receita bruta mensal incidirá uma alíquota, que deve ser determinada pelo uso de uma das cinco tabelas constantes dos Anexos I a V da LC nº 123/2006, conforme a atividade que originou a receita. Cada tabela é dividida em faixas de receita bruta, cujos valores referem-se à receita bruta total acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração.⁴

No tocante à alíquota aplicada, deverá ser observada a natureza da receita auferida, conforme previsto nas tabelas dos anexos da Lei Complementar, bem como o montante da receita bruta auferida em 12 meses. Desse modo, constata-se a existência de uma progressividade nas alíquotas. Sobre o assunto, SOTTO afirma que

a imposição de diferentes alíquotas progressivas para atividades de diferentes naturezas atende aos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade tributária, pois visa tributar mais intensamente aquelas atividades que movimentam mais riquezas, como é o caso da indústria, ou que despendam menos recursos durante o processo produtivo, como é o caso da prestação de serviço. Assim, longe de perpetrar uma discriminação indevida, a aplicação desses percentuais diferenciados tem por objetivo adequar a carga tributária à capacidade econômica típica de cada atividade⁵.

Frise-se que para realizar o cálculo, será necessário segregar algumas receitas, vez que as alíquotas aplicadas não são as mesmas. Se a microempresa ou a empresa de pequeno porte tiver filiais, deverá ser considerado o somatório das receitas brutas de todas elas e o recolhimento dos tributos será realizado por intermédio da matriz. Por fim, tendo-se a base de cálculo e o conhecimento da alíquota devida, resta aplicar a alíquota sobre a base de cálculo.

A exclusão da empresa optante do Super Simples poderá ocorrer por comunicação do contribuinte ou de ofício. A exclusão será obrigatória quando a pessoa jurídica se enquadrar em uma das situações de vedação determinadas pela Lei Geral ou quando o ultrapassar o limite da receita bruta, conforme já elucidado.

Por fim, para comprovar a adesão ao Simples Nacional, em regra, a Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte, deverá fazer constar em sua nota fiscal a informação de que é optante pelo Super Simples.

⁴ PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito tributário**: na Constituição e no STF. 11. ed., Niterói: Impetus, 2006. p.123.

⁵ SOTTO, Débora. **Tributação da microempresa (ME) e da empresa de pequeno porte (EPP)**: Atualizado com a LC 123/2006 - Supersimples. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 115.

CAPÍTULO 2

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 Obrigação Tributária

A obrigação pode ser definida como a “relação jurídica pessoal por meio da qual uma parte (devedora) fica obrigada a cumprir, espontânea ou coativamente, uma prestação patrimonial em proveito da outra (credora)”⁶. Nesse sentido, tem-se a obrigação tributária como espécie desse conceito genérico de obrigação. De certo que a obrigação tributária terá algumas peculiaridades em relação às obrigações no Direito Privado, como por exemplo, mesmo as duas tendo como fonte a lei, “a manifestação das partes é absolutamente irrelevante na formação da obrigação tributária”⁷. Assim, caso o devedor realize o fato gerador do tributo previsto em lei, estará configurada a obrigação, sem a necessidade da manifestação do mesmo.

A obrigação tributária é definida por HARADA como a

relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pela qual o sujeito ativo (União, Estados, DF ou Município) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º, do CTN), ou a prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária (art. 113, § 2º, do CTN).⁸

Conforme prevê o Código Tributário Nacional, a obrigação tributária poderá ser principal ou acessória. As obrigações principais teriam como objeto uma prestação de dar, enquanto as acessórias uma prestação de fazer ou não fazer. Nessa distinção, encontra-se outra peculiaridade das obrigações tributárias. Vejamos, tanto no Direito Privado quanto no Direito Tributário, as obrigações principais existem por si só, não dependem de outra. No tocante as acessórias, no Direito Privado elas dependem da obrigação principal para existir, seguindo o princípio de que o acessório segue o principal. Já no Direito tributário é possível a obrigação acessória existir sem a principal, como é o caso, por exemplo, da obrigação de

⁶ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA, Rodolfo Filho. **Novo curso de direito civil: Obrigações**. 7. ed., São Paulo: Saraiva, 2006. p. 15.

⁷ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed., Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007. p. 230.

⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed., São Paulo: Atlas, 2006. p. 483.

apresentar a declaração do Imposto de Renda para aqueles que são isentos do pagamento do referido imposto.

Outra peculiaridade da obrigação acessória tributária consiste no fato da mesma não desaparecer automaticamente pelo fato da principal ter sido extinta. Cite-se como exemplo a situação em que o contribuinte efetua o pagamento do tributo, mas não registra nos livros. É em decorrência dessas características que alguns doutrinadores preferem chamar as obrigações acessórias de instrumentais.

Ressalte-se que se a obrigação acessória não for cumprida dará ensejo ao pagamento de uma multa, vez que o contribuinte cometeu uma infração. Contudo, a mesma não desaparece para dar lugar à obrigação principal (multa), apenas a última se une ela.

Quanto aos elementos formadores da obrigação tributária temos a lei, o fato gerador, os sujeitos e a prestação. A prestação é dividida em prestação de dar e prestação de fazer ou não fazer alguma coisa, ou seja, obrigação principal e acessória.

É a lei que vai determinar quais os fatos, dentro do mundo real, poderão sofrer a incidência tributária, observando as vedações constitucionais. Conforme mencionado, a obrigação tributária só poderá resultar da lei.

Fato gerador é a ocorrência do que está descrito na lei. É ele que faz surgir a obrigação tributária. O CTN define como fato gerador da obrigação principal, em seu art. 114, “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Prevê, ainda, no art. 115, como fato gerador da obrigação acessória “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

A relação obrigacional tributária possui dois sujeitos: o sujeito ativo e o sujeito passivo. O sujeito ativo é o que vai exigir o cumprimento da obrigação devida pelo sujeito passivo. O CTN conceitua o sujeito ativo, em seu art. 119, como “a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”. O termo competência não deve ser visto como a competência prevista na Constituição Federal para instituir tributo, indelegável e conferida somente à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal. Mas, como a capacidade tributária para figurar no pólo ativo da obrigação. É a capacidade de fiscalizar e arrecadar o tributo. Em regra, o ente que possui a competência tributária é detentor da capacidade tributária, podendo, no entanto, delegar tal capacidade. AMARO assim esclarece:

uma coisa é a *competência tributária* (aptidão para instituir o tributo) e outra é a *capacidade tributária* (aptidão para ser titular do pólo ativo da obrigação, vale dizer, para figurar como credor na relação jurídica tributária). A coincidência entre o *criador* e o *credor* do tributo ocorre, em geral, com *impostos*. Assim, por exemplo, a União tem *competência tributária*, em cujo exercício institui o imposto de renda, e é ela, União, quem configura como *sujeito ativo* nas obrigações tributárias atinentes a esse imposto; do mesmo modo, o Município, no uso de sua competência tributária, institui o imposto sobre a propriedade urbana e ele é o sujeito ativo das obrigações pertinentes a esse tributo. Já não é isso o que geralmente se passa com as contribuições ditas parafiscais ⁹.

Quanto ao sujeito passivo, o CTN traz a figura do sujeito passivo da obrigação principal e o sujeito passivo da obrigação acessória. Divide, ainda, o sujeito passivo da obrigação principal em sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto.

No que diz respeito ao sujeito passivo da obrigação tributária acessória, o CTN, no art. 122, diz que será “a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”, ou seja, não existe a figura do contribuinte e do responsável, mas apenas sujeito passivo.

No tocante a subdivisão do sujeito passivo em direto e indireto, MACHADO conclui afirmando que

o sujeito passivo *direto* (ou contribuinte) é aquele que tem relação *de fato* com o fato tributável, que é na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva. Assim, no imposto sobre renda, o sujeito passivo *direto* é aquele que aufera a renda. No imposto sobre consumo, o sujeito passivo direto é consumidor, e assim por diante.

Por conveniência da Administração tributária, a lei pode atribuir o dever de pagar o tributo a outra pessoa, que não tenha relação *de fato* com o fato tributável, eliminando, ou não, esse dever do contribuinte. Surge, neste caso, o sujeito passivo indireto. O sujeito passivo *indireto* é aquele que, sem ter relação direta *de fato* com o fato tributável, está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo. ¹⁰

Ressalte-se que como previsto no art. 128 do CTN, a lei não pode colocar qualquer pessoa como responsável tributário, mas, apenas, terceira pessoa vinculada ao fato gerador do tributo devido. HARADA registra a necessidade de alguns requisitos para que possa haver a figura do sujeito passivo indireto,

em primeiro lugar, há necessidade de expressa previsão legal; em segundo, essa atribuição de responsabilidade tributária só pode ocorrer em relação à terceira pessoa, de qualquer modo, vinculada ao fato gerador da obrigação tributária; finalmente, essa atribuição de responsabilidade ao sujeito passivo não natural só é possível em relação a obrigação principal, ou seja, aquela referida no art. 121 do CTN. ¹¹

⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed., São Paulo: Saraiva, 2009. p.293

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 161-162.

¹¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed., São Paulo: Atlas, 2006. p. 490-491.

O responsável tributário tem a sua obrigação determinada por lei. Assim, uma terceira pessoa que não tenha relação direta com o fato gerador poderá ser obrigada a pagar determinado tributo no lugar do sujeito passivo direto. O CTN divide a responsabilidade tributária em três categorias: a responsabilidade dos sucessores (art. 129 a 133), a responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135) e, por fim, a responsabilidade por infrações (art. 136 a 138). Existe, ainda, outra divisão, a qual não está prevista no CTN, que leva em conta o momento da ocorrência do fato gerador e o momento do surgimento da obrigação do responsável. A primeira é a chamada responsabilidade por substituição e a segunda é a responsabilidade por transferência. Nas palavras de AMARO,

a diferença entre ambas estaria em que, na substituição, a lei desde logo põe o “terceiro” no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu pólo passivo ocupado por um *substituto legal tributário*. Diversamente, na *transferência*, a obrigação de um devedor (que pode ser um contribuinte ou um responsável) é deslocada para outra pessoa, em razão de algum evento. Por exemplo, incorporada a empresa “A”, a obrigação tributária de que ela era sujeito passivo (na condição de contribuinte ou de responsável) é *transferida* para a incorporadora (que passa a figurar como responsável). Pode ocorrer, portanto, que a obrigação tributária de um sujeito passivo que já possua a condição de responsável se transfira para outra pessoa, que também se dirá responsável¹².

Registre-se que alguns doutrinadores entendem que não existe a figura do responsável por substituição, vez que o mesmo nada mais seria do que um sujeito passivo direto. Afinal, desde a ocorrência do fato gerador, a lei já tem determinado outra pessoa para arcar com o tributo no lugar do sujeito que realizará a situação típica. Sobre o assunto, COELHO assevera que

o melhor seria chamá-lo de “destinatário legal tributário” para estremá-lo do “contribuinte” e considerar ambos “sujeitos passivos diretos”. Assim, a sujeição passiva direta comportaria dois tipos de obrigados:
A) o “contribuinte”, que paga dívida tributária própria por fato gerador próprio; e
B) o “destinatário legal tributário”, que paga dívida tributária própria por *fato gerador alheio* (de terceiro), assegurando-se-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de *recuperar*, contra quem praticou ou esteve envolvido como o fato gerador, o dispêndio fiscal que a *lei lhe imputou diretamente* através da criação do *vinculum juris* obrigacional.¹³

Ademais, ninguém poderá se escusar do que a lei determinar alegando convenções, acordos particulares, conforme disposto no o art. 123 do CTN. De acordo com MACHADO,

¹² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed., São Paulo: Saraiva, 2009. p. 307.

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 723 – 724.

isto significa que as pessoas podem estipular, entre elas, a quem cabe a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, ou, em outras palavras, a quem cabe a responsabilidade pelo pagamento de tributos, em certas situações, mas suas estipulação não podem ser opostas à Fazenda Pública para impedir que esta exija o tributo daquele que nos termos da lei é responsável pelo correspondente pagamento.¹⁴

2.2 Substituição Tributária

2.2.1 Conceito

A substituição tributária ocorre quando “a lei exclui o contribuinte e elege um terceiro como devedor, desde que este terceiro esteja, de alguma forma, relacionado ao fato gerador”¹⁵. Conforme já mencionado, a substituição poder ser tida como uma forma de sujeição passiva indireta ou direta. Contudo, tanto na primeira quanto na segunda, a relação tributária será formada desde o começo entre o sujeito ativo e o substituto.

Com a substituição tributária a ocorrência do fato gerador é adiada ou antecipada pela lei, quando a mesma atribui a alguém a obrigação de apurar e recolher o tributo. A substituição tributária é composta por dois sujeitos: o substituto e o substituído. O substituto é o que assume a obrigação no lugar do substituído. Assim, o primeiro será o contribuinte, mas quem na verdade realiza o fato gerador é o substituído. Em suma,

ao se falar em substituição tributária estamos nos referindo, precipuamente, a regra derivada dos arts. 121, II, e 128 do CTN, que permitem que se transfira a terceiro a tarefa de recolher o tributo devido por alguém, quando o administrador público tem mais facilidade de fiscalizar aquele eleito para tal tarefa e que doravante passa a se chamar substituto, ou, sem maiores rigores técnicos, aquele que será o responsável por recolher tal tributo em nome do contribuinte, que doravante passa a se chamar substituído¹⁶.

O instituto da substituição tributária é uma das formas que a Administração Tributária usa para facilitar a fiscalização do cumprimento das obrigações acessórias e alcançar uma arrecadação mais eficiente. Dessa forma, a técnica da substituição tributária é

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 163.

¹⁵ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed., Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007. p. 252.

¹⁶ MEIRA, José Julberto Junior. Substituição tributária no ISS (retenção): Considerações gerais para a sua compreensão. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 12, n. 56, p. 177, maio/jun. 2004.

bastante utilizada pelo Fisco, tanto na esfera estadual, quanto na federal, objetivando diminuir a evasão fiscal. Ademais, tal mecanismo é usado em outros países, como Espanha e Portugal.

A técnica da substituição tributária pode ser usada em diversos tributos. No caso da substituição tributária progressiva, a Constituição prevê o seu cabimento tanto nos impostos quanto nas contribuições. Temos como exemplo as previsões nas legislações do IPI, da COFINS, do PIS e do ICMS.

2.2.2 Espécies

A doutrina prevê, basicamente, duas espécies de substituição tributária: a regressiva e a progressiva.

A substituição tributária regressiva ou “para trás” acontece quando há um retardamento, determinado por lei, do cumprimento da prestação da obrigação tributária. O valor devido será o da operação já realizada, não haverá uma presunção da base de cálculo. Conforme ensina ÁVILA

a substituição tributária para trás, como o fato gerador ocorreu no passado, há um adiamento no recolhimento do tributo. O crédito é exigido em um momento posterior ao da ocorrência do fato gerador. Há um diferimento do pagamento do tributo. O fato ocorreu, mas o pagamento é adiado. Neste caso, para facilitar a arrecadação e a fiscalização do tributo, a lei atribui ao substituto legal tributário o dever de pagar o tributo cujo fato gerador – praticado por outra pessoa – ocorreu no passado.¹⁷

A substituição “para trás” é mais freqüente nos casos em que a comercialização do produto é ordenada, mas o fornecimento do mesmo advém de vários fornecedores. Cite-se como exemplo uma indústria (substituta) que recebe frutas de vários agricultores (substituídos). Também é caso de substituição regressiva, o previsto no art. 5º da Lei nº 9.826/1999, onde fica estabelecido que o IPI de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças de veículos, deverão ser recolhidos pelas montadoras de veículos (substitutas) e não pelos alienantes (substituídos) desses produtos.

Ocorrerá a substituição tributária progressiva ou “para frente” quando o cumprimento da prestação da obrigação tributária é antecipado, alcançando um fato não ocorrido. É a espécie mais usada, porém mais complexa, tendo em vista que o substituto legal tributário terá que realizar o cálculo e reter o imposto ou contribuição devido referente à operação que ainda será realizada pelo substituído no futuro. CARRAZZA esclarece que

¹⁷ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed., Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007. p. 253 – 254.

na substituição tributária “*para frente*” parte-se do pressuposto de que o *fato imponível* (fato gerador “in concreto) ocorrerá no futuro e que, portanto, se justifica a cobrança antecipada do tributo (ainda mais quando há fundados receios de que o realizador daquele *fato futuro* praticará *evasão fiscal*).¹⁸

A substituição “para frente” é a que está prevista no art. 150, § 7º da Constituição de Federal de 1988. Em regra, é utilizada quando a comercialização do produto ocorre de forma desorganizada, difusa, como é o caso, por exemplo, do cigarro. É mais seguro e eficiente para Administração Tributária concentrar a cobrança do tributo na indústria, do que cobrar de todos os que venham participar da cadeia (distribuidor, vendedor). A substituição tributária progressiva, sem dúvidas,

é muito útil para o fisco nas cadeias de produção-circulação em que há grande capilaridade na ponta final. É muito comum mais eficiente o controle, por exemplo, da produção e distribuição de bebidas realizado nos fabricantes e engarrafadores do que nos bares onde a bebida é vendida no varejo. Da mesma forma, a produção e distribuição de combustíveis nas refinarias é muito mais facilmente controlada e tributada do que nos postos varejistas, e assim é em inúmeros outros casos.¹⁹

De outro giro, há os que classificam a substituição tributária em objetiva e subjetiva. A primeira é quando ocorre a substituição em virtude do produto, não importando os sujeitos envolvidos na relação. Já a subjetiva, leva em consideração a pessoa envolvida na operação.

2.2.3 Substituição Tributária no ICMS

A maior extensão e experiência de aplicação da substituição tributária encontra-se no Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Isso decorre do fato do ICMS incidir em quase toda a cadeia circulatória do produto, o que não torna fácil à tarefa do Fisco em fiscalizar a arrecadação do imposto.

O regulamento da substituição tributária em matéria do ICMS, encontra-se na Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir). Tal lei encontra fundamento constitucional no art. 155, § 2º, XII, “a”, onde há a previsão de edição de lei complementar para dispor sobre a substituição tributária, regulando a sujeição passiva do imposto; no art. 146, III, “a”, o qual

¹⁸ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 448.

¹⁹ PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito tributário: na Constituição e no STF**. 11. ed. Niterói: Impetus, 2006. p.150.

autoriza a edição de normas gerais em matéria de legislação tributária e; no art. 150, § 7º, que prevê a legalidade e as cláusulas de vinculação, atribuição e restituição.

Vejamos o que dispõe a LC 87/96 sobre o assunto:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Interessante notar que o referido dispositivo exige a edição de lei estadual para que a substituição tributária venha a existir. Assim, o previsto na Lei Kandir não poderá ser regulado por decretos, portarias ou convênios, mas, tão somente, por lei estadual, a qual não poderá ir de encontro às exigências previstas na Lei Complementar.

Como visto anteriormente, a lei não pode determinar qualquer pessoa para ser substituto tributário em uma relação, mas apenas aquele que se encontre vinculado, seja objetiva ou subjetivamente, ao fato gerador. Da mesma forma, a LC 87/96 não autoriza que se atinja qualquer pessoa, mas apenas o contribuinte do imposto ou depositário a qualquer título. Ou seja, a lei estadual só poderá determinar que certa pessoa seja substituta, se a mesma estiver revestida dessas qualidades.

Para definição de contribuinte, deve-se levar em conta o previsto no art. 121, parágrafo único, I do CTN, bem como o art. 4º da LC 87/96. Já a expressão “depositário a qualquer título” diz respeito à pessoa que tenha vínculo de depósito com o objeto de incidência, ou seja, o produto.

Quanto à base de cálculo, para fins de substituição tributária, a LC 87/96 assim dispõe:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

Primeiramente, ressalte-se que o inciso I e o § 1º do referido artigo são correspondentes as operações antecedentes e concomitantes, não as futuras. Em suma, a base de cálculo, para fins de substituição tributária progressiva, será o valor da operação própria do substituto ou substituído intermediário (quando houver mais de uma operação); mais o valor do seguro, frete e outros encargos cobrados; mais a margem de valor agregado, incluindo o lucro. É com o somatório desses valores que se obtém a base de cálculo presumida. Ademais, a base de cálculo poderá ser o preço sugerido pelo fabricante ou importador.

Mister se faz ressaltar a distinção entre base de cálculo presumida e pauta fiscal. Quando o Fisco estabelece aleatória e unilateralmente os valores, em uma listagem de preços, que serão usados como base de cálculo, chama-se pauta fiscal. Entende-se que a pauta fiscal não deve ser utilizada, vez que viola o princípio da estrita legalidade. Vejamos:

A jurisprudência dominante no país é majoritária no sentido de que a pauta fiscal como referencial para base de cálculo de imposto fere frontalmente o princípio constitucional da legalidade. Existe razão jurídica para tal entendimento porque a pauta fiscal se trata da hipótese em que o fisco estabelece valores para a base de cálculo do imposto, fora das hipóteses previstas em Lei. Diferentemente é o que ocorre nas previsões dos §§ 2º e 3º do art. 8º da LC 87/96, quais sejam: preço final do consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente ou; preço sugerido pelo fabricante ou importador para consumidor final.

Observe-se que devido à peculiaridade do regime de tributação e da operação tributável, tal previsão de base de cálculo vem estabelecida em Lei. Não se trata de pauta fiscal, como é colocado na doutrina majoritária, porque não é o fisco quem estabelece o preço, mas a Lei Complementar. Uma coisa é na lei deixar ao arbítrio do poder público a fixação da base de cálculo para o imposto, outra coisa é a lei prever uma hipótese em que o segmento produtivo interessado estabeleça qual o preço a ser praticado para o consumidor final.²⁰

A Administração Pública poderá, no entanto, arbitrar o valor na hipótese do art. 148 do CTN:

Art. 148 - Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

O Superior Tribunal de Justiça entende ser inadmissível a utilização de pautas fiscais, como se pode depreender da seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. BASE DE CÁLCULO. PAUTA FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. É inadmissível a fixação da base de cálculo de ICMS com supedâneo em pautas de preços ou valores, as chamadas pautas fiscais, as quais se baseiam em valores fixados prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo, consoante entendimento pacífico desta Corte. Precedentes: RMS n. 18.634/MT, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 20.09.2007; EDcl no RMS n.16.810/PA, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ de 04.06.2007; RMS n.23.502/SE, desta Relatoria, Primeira Turma, DJ de 19.04.2007; RMS n. 19.026/MT, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ de 06.03.2006.

2. Recurso provido.²¹

Quando a operação for interna, basta a lei ordinária do Estado para regular a substituição tributária. Agora, tratando-se de operação interestadual a substituição tributária será regulada por convênios (todos os estados participam) e protocolos (dois ou mais estados) firmados entre os estados. Em não havendo, deverá ser recolhido no momento da entrada da mercadoria no outro estado.

²⁰ MELO, Augusto Carlos Cavalcante. **A base de cálculo do icms na substituição tributária**. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 14, n. 66, p. 105-106, jan./fev. 2006.

²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 25.605/SE, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Primeira Turma, 22/04/2008. DJe 21/05/2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=RMS+25605+SE&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>>. Acesso em: 14 fevereiro de 2012.

Os Estados poderão instituir normas suplementares, desde que favoráveis ao sujeito passivo, para agilizar a restituição. Observe-se que o substituído é que terá direito à restituição. Afinal, é ele quem realiza o fato gerador subsequente. Por fim, o fato de haver um prazo para manifestação do Fisco, não quer dizer que a restituição não será imediata, apenas que o devedor tem direito de verificar a não ocorrência do fato gerador.

2.2.4 Substituição Tributária do ICMS no Simples Nacional

A Lei Complementar 123/2006, em seu art. 13, prevê que as receitas decorrentes das operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária progressiva, no tocante ao ICMS, deverão ser apuradas separadamente.

Dessa forma, sendo a empresa optante pelo Simples Nacional a substituída da relação, deverá segregar as receitas advindas das operações com produtos sujeitos ao regime da substituição tributária progressiva. Tal separação de receitas ocorre pelo fato do valor devido a título do ICMS já ter sido recolhido, vez que o ICMS relativo a essas operações é calculado de forma antecipada, ou seja, o substituto recolhe antecipadamente o imposto devido em toda cadeia, usando como base as margens de valor agregado. Essa sistemática impede que o contribuinte pague mais de uma vez o imposto devido pelo mesmo fato gerador. Frise-se que as alíquotas incidentes sobre a base de cálculo são as mesmas aplicáveis as empresas em geral.

Em suma,

a microempresa e a empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, deverão segregar, mensalmente e por estabelecimento, as receitas decorrentes de operações e prestações sujeitas à substituição tributária.

Ressalta-se que essa segregação deverá ocorrer por tributo, pois a Resolução CGSN nº 5/2007 prevê Tabelas distintas de tributação conforme a receita esteja sujeita à substituição tributária de um ou de outro tributo. Cada uma dessas tabelas exclui da alíquota do Simples Nacional, o percentual relativo ao tributo sujeito à substituição tributária.

Uma vez apuradas as receitas de forma segregada, para cálculo do Supersimples, o contribuinte deverá aplicar sobre cada receita, a alíquota prevista para a faixa de recolhimento da Tabela correspondente.²²

²² Ferreira, Antonio Airton (org.). **Regulamento do imposto de renda 2008**: anotado e comentado. 11. ed., São Paulo: FISCOSoft, 2008. V. 1. p. 1311.

CAPÍTULO 3

A INDEVIDA APLICAÇÃO DO INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO SIMPLES NACIONAL

3.1 Do ICMS

3.1.1 Aspectos Gerais

Existem várias espécies tributárias e o imposto é uma delas. Os impostos, consoante art. 16 do CTN, são tributos não vinculados, vez que “tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte”. Isso quer dizer que a “obrigação de pagar imposto não se origina de nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. O fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado”²³.

Conforme previsão do art. 155, II, da Carta Magna, os Estados e o Distrito Federal são competentes para instituir imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior” – ICMS. Importante frisar que a União também poderá instituir tal imposto nos Territórios, consoante art. 147 da Constituição Federal.

O art. 155, § 2º, I, da CF/88 dispõe que o ICMS “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

É pertinente esclarecer o princípio da não-cumulatividade, o qual consiste, basicamente, em permitir que o valor do imposto pago nas operações anteriores seja transformado em créditos para as posteriores. Assim, o contribuinte terá direito a debitar o valor pago na operação precedente na hora de efetuar o tributo devido. A não-cumulatividade é regra e independe da essencialidade do produto.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 311.

Registre-se que a não-cumulatividade pode ser entendida como técnica ou princípio. Acerca do tema, MACHADO informa que

a não-cumulatividade pode ser vista como *princípio* e também como *técnica*. É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição, em dispositivo a dizer que o imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. Em tal enunciado não se estabelece exaustivamente o modo pelo qual será efetivada a não-cumulatividade. Não se estabelece a técnica. [...] A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. [...] A técnica, portanto, é que define o regime jurídico do princípio da não-cumulatividade do imposto, regime jurídico este que se define em duas espécies, a saber, o regime do *crédito financeiro* e o regime do *crédito físico*, ou ainda por uma terceira espécie, na qual são albergados elementos de um e do outro daqueles dois regimes jurídicos.²⁴

A não-cumulatividade impede que haja uma maior oneração no preço final do produto. Quanto a sua importância, MELO assevera que

a não-cumulatividade tem origem na evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo. Sendo essencial, a sua supressão do texto constitucional inevitavelmente causaria um sério e enorme abalo em toda a estrutura sobre o qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços de transporte e de comunicações, a sua eliminação os tornariam artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isto oneraria o custo de vida da população, e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.²⁵

O art. 146, III, da CF/88 estabelece que as normas gerais em matéria de legislação tributária. Já o art. 155, § 2º, XII, determina certos assuntos referentes ao ICMS que deverão ser disciplinados por lei complementar. Em função das previsões contidas na Magna Carta, em 1996, foi promulgada a Lei Complementar 87/96, a Lei Kandir, para regulamentar o ICMS. Entre outras coisas, a referida lei estabelece as hipóteses de incidência do referido imposto.

Frise-se que a Lei Kandir só estabelece as normas gerais. Assim, a uniformidade da legislação do ICMS só é garantida dentro dos limites do Estado onde a obrigação é devida.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 132 – 133.

²⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 9. ed., São Paulo: Dialética, 2006, p. 231.

Dessa forma, o referido imposto apresenta grande impacto nas relações comerciais. Afinal, é extremamente complicado conhecer as 27 legislações que disciplinam a matéria.

3.1.2 Do ICMS incidente sobre operações mercantis

O ICMS incide, entre outras coisas, sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Esse é o fato gerador. Frise-se que não basta que haja a circulação, tem que haver, também, uma operação, a qual pode ser definida como uma manifestação de vontade para modificar o direito.

É a circulação que transfere a titularidade. Não havendo mudança de titularidade não haverá incidência do ICMS. Dessa forma, se a matriz, por exemplo, envia mercadoria para suas filiais, o referido imposto não incidirá. Assim entende o Superior Tribunal de Justiça, expondo o seu posicionamento na Súmula 166, vejamos: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”²⁶.

Após verificar o fato gerador, tem-se que encontrar o montante devido. Para tanto, é necessário conhecer a base de cálculo, a qual, no presente caso, em regra, é o valor da operação. A Lei Kandir, em seu art. 13, prevê o valor da operação na saída de mercadoria do estabelecimento, na transmissão de mercadorias depositadas em depósito fechado ou armazém, e na transmissão de sua propriedade.

Ressalte-se que o imposto será calculado sobre o valor da operação e não da mercadoria. Atente-se que não deve ser integrada a base de cálculo valores indiretamente ligados à operação, como é o caso, por exemplo, do frete. Conforme CARRAZA,

o ICMS estará irremediavelmente descaracterizado se sua base de cálculo levar em conta *elementos estranhos* à operação mercantil realizada, como, por exemplo, o valor intrínseco dos bens entregues a título de bonificação, ou seja, sem a efetiva cobrança de um preço sobre eles.²⁷

Com a base de cálculo definida, resta aplicar a alíquota devida. “Alíquota é o percentual incidente sobre a base de cálculo, ou, um valor prefixado para os chamados

²⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 166. DJ 23/08/1996. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=S%FAMula+166&&b=SUMU&p=true&t=&l=20&i=1>>. Acesso em: 19 fevereiro 2012.

²⁷ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 11. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 111.

tributos fixos. Tanto uma quanto a outra se submetem ao princípio da reserva legal (art. 97, IV, do CTN)”.²⁸

A Constituição Federal, em seu art. 155, disciplina o regime das alíquotas aplicáveis ao ICMS, determinando que o Senado, através de resolução, fixará as alíquotas máximas e mínimas para as operações internas, ficando de fora as interestaduais e de exportação. É de suma importância esta previsão, uma vez que se essas alíquotas não forem fixadas pelo Senado, os Estados poderão estabelecê-las livremente. Assim, os Estados e ao Distrito Federal tem a competência para fixar as suas alíquotas através de lei ordinária. Todavia, precisam atender os limites determinados pela Constituição. É notório que

as alíquotas do ICMS são estabelecidas pelo legislador ordinário de cada Estado-membro e do Distrito Federal. Apenas, a Constituição deu à União, representada pelo Senado, a possibilidade de, para evitar eventuais abusos, estabelecer parâmetros mínimos e máximos que a legislação local deverá observar. Segundo nos parece, esta verdadeira “válvula de escape” do sistema foi concedida para ser utilizada se houver interesse nacional em evitar grandes disparidades entre os Estados-membros (ou entre estes e o Distrito Federal), na tributação por via de ICMS. Claro está que o Senado, ao desempenhar esta importantíssima tarefa, deverá observar o *princípio federativo* e o *princípio da autonomia distrital*. Melhor dizendo, terá que ser bastante criterioso no fixar quer as alíquotas mínimas, quer as máximas, de modo a não anular a autonomia das pessoas que tributam por meio de ICMS. Eventuais excessos poderão, por óbvio, ser submetidos ao prudente crivo do STF (cf. art. 102, I, “F”, da CF).²⁹

Acrescente-se, por oportuno, que a Constituição, ao estabelecer que a alíquota interestadual sempre será menor que a interna, visa permitir que o Estado, onde o consumo será realizado, possa, também, arrecadar. Além do mais, evita-se que o comércio entre os Estados e entre estes e o Distrito Federal seja prejudicado. Afinal,

se as alíquotas internas fossem inferiores às interestaduais, poderia haver uma “guerra fiscal” entre as entidade tributantes, já que os contribuintes do ICMS sentir-se-iam desestimulados a praticar operações mercantis quando os destinatários das mercadorias ou dos serviços estivessem localizados no território de outra pessoa política.

Ademais, quando as operações destinarem a mercadoria a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á obrigatoriamente a *alíquota interestadual* quando o destinatário for contribuinte do imposto (isto é, quando também ele praticar operações mercantis), e a alíquota interna quando não for (isto é, quando for um mero particular, que não pratica as operações mercantis). Na primeira hipótese (quando o destinatário for contribuinte do ICMS), o Estado da localização do destinatário (ou o Distrito Federal, no caso do destinatário lá estar localizado) é que tem jus à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, se, obviamente, forem diversas.³⁰

²⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed., São Paulo: Atlas, 2006. p. 487.

²⁹ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 79.

³⁰ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 80.

O ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”, conforme previsão do art. 155, § 2º, III, da CF. O princípio constitucional da seletividade permite a aplicação de alíquotas diferenciadas. Assim, em decorrência da essencialidade do bem ou serviço, a alíquota poderá ser maior ou menor.

Pode-se dizer que, em regra, o ICMS não precisa ser seletivo, vez que a Constituição estabelece uma faculdade aos Estados e ao Distrito Federal. Sobre o assunto, MACHADO assevera que

o constituinte de 1988, admitiu que tenha o ICMS caráter seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Há quem afirme que as alíquotas do ICMS serão seletivas, mas não é bem assim. A Constituição não determina sejam seletivas. Apenas admite, e com restrições.

O estabelecimento de alíquotas seletivas obedece a critério político do legislador estadual, no que concerne às operações internas e na importação do exterior, e do Senado Federal, no que concerne a operações interestaduais.

O legislador estadual não poderá, entretanto, a propósito de estabelecer a seletividade, fixar alíquotas para as operações internas menor do que alíquota mínima determinada pelo Senado Federal. Nem menor do que a estabelecida para operações interestaduais, salvo deliberação dos Estados.³¹

Entretanto, CARRAZA entende que a seletividade não é uma faculdade, mas uma obrigação, defendendo que

o atual ICMS, pelo contrário, deve ser um instrumento de extrafiscalidade, porquanto, a teor do art. 155, § 2º, III, da CF, “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Convém salientarmos, desde logo, que, a nosso ver, este singelo “poderá” equivale, na verdade, a um preceptivo “deverá”. Não se está, aí, diante de uma mera faculdade do legislador, mas de uma norma cogente, de observância obrigatória.

[...]

Portanto, a nosso sentir, a seletividade, no ICMS, tanto quanto no IPI, é obrigatória. Melhor elucidando, o ICMS, *deverá* ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Com isso, pode e deve ser utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, estimulado a prática de operações ou prestações havidas por úteis ou convenientes para o País e, em contranota, onerando outras que não atendam tão de perto ao interesse nacional.³²

Evidente que, sendo facultativa ou obrigatória, a seletividade deverá beneficiar o consumidor final, diminuindo o impacto tributário sobre os menos afortunados, sempre observando os princípios constitucionais. Sendo aplicada a seletividade, o imposto deixará de ter função predominantemente fiscal e passará a ter função extrafiscal, ou seja, o imposto não

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2.ed., São Paulo: Dialética, 1999. p. 97 – 98.

³² CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 375.

terá mais como função primordial arrecadar dinheiro para o ente competente, passando a ter fins políticos, sociais e econômicos. COÊLHO diz que

a extrafiscalidade, basicamente, é o manejo de figuras tributárias, diminuindo ou exasperando o *quantum* a pagar com o fito de obter resultados que transcendem o simples recolhimento do tributo, muito embora a instrumentação extrafiscal não signifique, necessariamente, perda de numerário. Muitas vezes redonda em maior receita, como em certos casos de agravamento de alíquotas, visando a inibir determinados comportamentos, hábitos ou atividade considerados inconvenientes. É o caso, no Brasil, da pesada tributação sobre o consumo de bebidas e cigarros.³³

Quanto ao contribuinte do ICMS, pode-se dizer que será, em regra, a pessoa que promoveu a operação relativa a circulação de mercadorias. A Lei Complementar 87/96 define, em seu art. 4º, a figura do sujeito passivo.

É importante destacar que a referida lei prevê, ainda, em seu art. 6º, a possibilidade da lei determinar que o contribuinte de fato seja substituído na relação obrigacional tributária por outra pessoa que não realizou o fato gerador. Estaremos, então, diante do instituto da substituição tributária, já esmiuçado no capítulo antecedente.

3.2 ICMS Devido nas Operações Sujeitas ao Regime de Substituição Tributária

Como outrora explicitado, a substituição tributária foi criada para facilitar a arrecadação fiscal, diminuir a sonegação, enfim, atender à praticidade tributária. Contudo, tal instituto não deve ocasionar o aumento da carga tributária devida pelo contribuinte. Caso isso ocorra, estará indo de encontro às garantias constitucionais.

As microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional, devem segregar as receitas decorrentes do ICMS devida nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme art. 13, § 1º, XIII, a, da Lei Complementar 123/2006. Tal montante será subtraído do percentual de ICMS constante no anexo de alíquotas devido pela empresa optante (art. 18, da Lei Complementar 123/2006).

Essa sistemática visa evitar que ocorra duas vezes a tributação sobre o mesmo fato gerador. Ocorre que o instituto da substituição tributária progressiva do ICMS não está sendo aplicado corretamente no Super Simples. Vejamos o seguinte exemplo:

Indústria vende 100 caixas de refrigerantes para bar que, por sua vez, irá revendê-las a seus consumidores. Nos termos da legislação esta operação está sujeita ao regime de substituição tributária.

³³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 390.

Temos aqui 2 operações distintas:

- 1ª) Indústria x Comércio
- 2ª) Comércio x Consumidor

Pelo disposto nas legislações estaduais, a indústria terá que efetuar dois cálculos para se apurar o ICMS pelo regime de substituição tributária. Vejamos:

1) Operação própria (da indústria)

a) preço praticado pela indústria (incluído despesas)
..... R\$ 1.000,00

2) Operação sob regime de substituição (preço praticado pelo comerciante)

b) margem de lucro praticada pelo comerciante na venda ao consumidor (50%)
..... R\$ 500,00

c) preço de venda ao consumidor ("a" + "b")
..... R\$ 1.500,00

Resultado das operações

d) ICMS devido pela operação própria ("a" x 18%)
..... R\$ 180,00

e) ICMS devido por substituição ("c" x 18%)
..... R\$ 270,00

f) ICMS efetivamente devido por substituição ("e" - "d")
..... R\$ 90,00

Assim, a indústria deverá recolher o ICMS de operação própria (R\$ 180,00 menos os créditos de ICMS oriundos das aquisições de insumos e matérias primas para fabricar o produto), bem como o ICMS sob o regime de substituição devido pela ME ou EPP optante pelo Simples: R\$ 90,00.

[...]

Tomando-se por base o Anexo I do Simples Nacional, verificamos que os percentuais de ICMS variam entre 1,25%, (para ME com receita bruta anual de até R\$ 120 mil) e 3,95% (para EPP com receita bruta anual próxima a R\$ 2.400 mil).

Logo, o ICMS efetivamente devido por substituição tributária de empresa no Simples nesta operação é de R\$ 90,00, MENOS o percentual de ICMS constante na tabela do Simples Nacional a ser aplicado sobre a receita bruta da operação:

a) Tratando-se de comércio enquadrado na primeira faixa de ME (ICMS correspondente a 1,25% da receita bruta), o ICMS pelo sistema da substituição tributária será de R\$ 71,25 [ou seja: 90,00 – 18,75 (1,25% de R\$ 1.500,00)].

b) Tratando-se de comércio enquadrado na última faixa de EPP (ICMS correspondente a 3,95% da receita bruta), o ICMS pelo sistema da substituição tributária será de R\$ 30,75 [ou seja: 90,00 – 59,25 (3,95% de R\$ 1.500,00)].

Observe que, nesta operação, se não fosse aplicada a regra da substituição tributária, a microempresa (com receita bruta anual de até R\$ 120 mil) pagaria, pelo Anexo I do Simples Nacional, somente R\$ 18,75, enquanto que pelo regime de substituição tributária, R\$ 71,25 de ICMS, logo, um aumento de 280% no tributo.

Já para a empresa de pequeno porte situada na última faixa de receita bruta do Anexo I (receita bruta anual entre de até R\$ 2.280.000,00 e R\$ 2.400.000,00) a substituição tributária é mais vantajosa. Neste caso, se não se aplicasse a substituição tributária, a EPP pagaria pelo Simples Nacional o valor de R\$ 59,25, enquanto que pelo regime de substituição tributária, apenas R\$ 30,75 de ICMS. Redução de 51%.³⁴

Os princípios constitucionais tributários são integrantes do Sistema Tributário Nacional. Não resta dúvida que o ente público, ao exercer o poder de tributar, deve se submeter a esses princípios. No exemplo demonstrado acima, observa-se que a forma como vem sendo aplicada a substituição tributária no Super Simples não obedece ao princípio da

³⁴ MELCHOR, Paulo. **Substituição tributária das empresas no Simples Nacional – ICMS e ISS – Inconstitucionalidades**. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/243.pdf>>. Acesso em: 25 fevereiro 2012.

capacidade contributiva, o qual visa proteger o contribuinte dos possíveis abusos advindos do poder Estatal. Sem contar que não atende os princípios norteadores da ordem econômica, como veremos adiante.

A Constituição Federal estabeleceu, apenas para os impostos, a aplicação do princípio da capacidade contributiva, em seu art. 145, § 1º, assim dispendo:

Art. 145 [...]

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Antes de qualquer coisa, é mister ressaltar que a expressão “sempre que possível” não concede uma faculdade ao sujeito ativo. Apenas abre uma exceção para aqueles impostos que não detém um caráter pessoal.

A aplicação desse princípio constitucional consiste no fato do legislador tributar observando a capacidade econômica de cada contribuinte. A primeira vista pode parecer que há uma incompatibilidade do referido princípio com o princípio da igualdade. Todavia, O princípio da capacidade contributiva nada mais é do que um corolário do princípio da igualdade. CARRAZA, ao discorrer acerca do tema, diz que

o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais impostos do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

O princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio de impostos. Intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal.

Importante destacar que o legislador tem o dever, enquanto descreve a norma jurídica instituidora dos impostos, não é só de escolher fatos que exibam conteúdo econômico, como de atentar para as desigualdades próprias das diferentes categorias de contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas.³⁵

Nota-se, ainda, que o mecanismo acaba gerando uma progressividade ao inverso, vez que quem tem o faturamento anual maior paga menos imposto em relação ao que auferir uma receita menor. Como já mencionado, o Simples Nacional aplica alíquotas progressivas, adequando a carga tributária à efetiva capacidade econômica das microempresas e empresas

³⁵ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 87.

de pequeno porte. Se não houvesse a previsão das alíquotas progressivas, as determinações previstas na Constituição, através dos art. 179 e 170, inciso IX, não seriam plenamente atendidas. Frise-se que há quem compreenda que o princípio da progressividade está vinculado ao da capacidade contributiva. A respeito da importância de tal princípio, CARRAZA aduz que

em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva.

Melhor esclarecendo, as leis que criam *in abstracto* os impostos devem estruturá-los de tal modo que suas alíquotas variem para mais à medida que forem aumentando suas bases de cálculo. Assim, quanto maior a base de cálculo do imposto, tanto maior haverá de ser a alíquota aplicável, na determinação do *quantum debeat*. Noutros falares, a legislação deve imprimir às alíquotas aplicáveis ao imposto um desenvolvimento gradual, de sorte que serão percentualmente maiores, quanto maior for sua base de cálculo.³⁶

Além da capacidade contributiva e da progressividade, a utilização inadequada da substituição tributária está em total desarmonia com os princípios da Ordem Econômica no Brasil. Tais princípios estão previstos no art. 170 da CF/88, onde está disposto o direito à livre iniciativa, livre concorrência e ao tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.

A Ordem Econômica constitucional de 1988 foi estruturada essencialmente tendo por base o princípio da livre iniciativa. A livre iniciativa é fundamental para o desenvolvimento da economia nacional. Segundo GRAU,

podem ser divisados no princípio, em sua dupla face, ou seja, enquanto liberdade de comércio e indústria e enquanto liberdade de concorrência. A este critério classificatório acoplando-se outro, que leva à distinção entre liberdade pública e liberdade privada, poderemos ter equacionado o seguinte quadro de exposição de tais sentidos:

- a) liberdade de comércio e indústria (não ingerência do Estado no domínio econômico):
 - a.1) faculdade de criar e explorar uma atividade econômica a título privado – liberdade pública;
 - a.2) não sujeição a qualquer restrição estatal senão em virtude de lei – liberdade pública;
- b) liberdade de concorrência:
 - b.1) faculdade de conquistar a clientela, desde que não através de concorrência desleal – liberdade privada;
 - b.2) proibição de formas de atuação que deteriam a concorrência – liberdade privada;
 - b.3) neutralidade do Estado diante do fenômeno concorrencial, em igualdade de condições dos concorrentes – liberdade pública.³⁷

³⁶ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 88.

³⁷ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 9., ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p.188.

Atrelado ao princípio da livre iniciativa está o da livre concorrência. O Estado precisa incentivar o funcionamento de empresas com condições econômicas para competir no mercado. Afinal, a competição gera uma melhor qualidade nos produtos e serviços oferecidos à sociedade, além de um preço justo. FONSECA ensina que

afirmando uma opção pelo regime de *economia de mercado* e assumindo essa postura ideológica, a Constituição adota como princípio a mola básica que rege aquele tipo de organização da economia. Garante-se a *liberdade de concorrência* como forma de alcançar o equilíbrio, não mais aquele atomístico do liberalismo tradicional, mas um equilíbrio entre os grandes grupos e um direito de estar no mercado, também para as pequenas empresas.³⁸

Por fim, o princípio do tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte, contemplado não só no art. 170, mas, também, no art. 179 da Constituição Federal. Visa, entre outras coisas, incrementar a competitividade nacional, concedendo benefícios aos micros e pequenos empresários para que possam se manter no mercado. Tal princípio

tem o objetivo de distinguir as inúmeras empresas do País, de acordo com seu nível de faturamento, sendo possível assim, que se criem condições para um melhor equilíbrio do mercado.

[...]

Portanto, fica claro que o tratamento favorecido a estas empresas não virá de seus concorrentes ou do setor financeiro privado. Deverá vir do Estado e do Poder Público. Assim o exigiu o constituinte e assim, deve ser a orientação da legislação.³⁹

De fato o problema não está no instituto da substituição, mas na maneira que o mesmo está sendo utilizado. A forma de apuração devida pelo contribuinte, optante pelo Super Simples, vai de encontro aos objetivos da Lei Geral. Em suma, pode-se dizer que

o efeito prático destes dispositivos, do ponto de vista do sujeito ativo, é que sempre que determinado Estado, ou o Distrito Federal, instituir sobre determinado segmento econômico o dever de recolhimento do ICMS mediante o regime da substituição tributária, estará este desobrigado de dispensar tratamento diferenciado a este segmento. Do ponto de vista do contribuinte, significa dizer que passa a pequena empresa afetada pela instituição da substituição tributária do ICMS, a não mais gozar de nenhum benefício tributário no âmbito deste imposto, tendo, portanto, de recolher seus tributos conforme regime normal de tributação aplicável as demais pessoas jurídicas. Cria-se dentro do sistema simplificado uma circunstância onde a apuração dos tributos passa a ser mista ou híbrida, parte obedecendo a lógica do Simples Nacional, e parte obedecendo as disposições aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

³⁸ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. 5., ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 128 – 129.

³⁹ SZEZEBICKI, Arquimedes da Silva. **Os princípios gerais da ordem econômica brasileira: avanços e efetividade desde a constituição federal de 1988**. Disponível em: <<http://www.eptic.com.br/arquivos/Publicacoes/textos%20para%20discussao/textdisc6.pdf>> Acesso em: 24 fevereiro 2012.

A relevância do tema se sustenta pelos seguintes motivos: a) com a exclusão das operações submetidas ao regime da substituição tributária do ICMS do alcance dos benefícios da lei geral, cria-se uma subclasse de pequenas empresas não tão beneficiadas quanto as não submetidas ao regime da substituição tributária, e não tão oneradas quanto as excluídas ou impossibilitadas de optar pelo regime; b) essa subclasse de pequenas empresas poderá ser ou não uniforme no território nacional, pois pode ocorrer a circunstância de determinado segmento estar submetido a substituição tributária em um determinado Estado, ao passo que não esteja em um Estado vizinho, germinando dentro do próprio segmento afetado pela medida uma diferenciação concorrencial significativa; c) coincidentemente ou não, com a implementação do Simples Nacional, os Estados vem promovendo uma verdadeira corrida no sentido de acrescentar mais mercadorias e segmentos econômicos dentro deste regime, tendo somente o Estado do Rio Grande do Sul procedido em julho de 2007 o acréscimo de sessenta e dois segmentos econômicos ao regime da substituição tributária que até então contava com seis itens.⁴⁰

Os Estados, buscando manter a alta arrecadação e sem observar os princípios norteadores da Lei Complementar nº 123/2006, tendem a aumentar a lista de produtos sujeitos a substituição tributária progressiva. Segundo o consultor tributário, Welinton Mota, o regime de substituição tributária

tem sido um dos principais entraves para que o Supersimples cumpra seus objetivos. Na substituição tributária, a indústria ou o importador adiantam o recolhimento do ICMS de todas as etapas comerciais seguintes. Assim, a alíquota do imposto fica embutida no preço do produto vendido ao comércio e incide sobre o valor estimado de venda ao consumidor final. Com isso, o comerciante, mesmo que esteja no Supersimples, já estará pagando uma alíquota de 18% de ICMS - ou seja, não se beneficia das alíquotas de 1% a 3,9% sobre o total do faturamento instituída pelo sistema simplificado.

Na tentativa de inibir a sonegação de impostos, os Estados têm ampliado significativamente o número de setores obrigados a aderir ao regime de substituição tributária. Somente o Estado de São Paulo incluiu 13 novos setores no regime em julho do ano passado, e em outubro deste ano mais de 200 itens pertencentes a eles foram incluídos. "O número de empresas que devem deixar de aderir ao Supersimples deve aumentar como reflexo do uso da substituição tributária no setor", acredita Welinton Mota. Em 2007, quando o Supersimples foi criado, 1,33 milhão de empresas migraram do Simples Federal para o novo sistema e 1,94 milhão de empresas aderiram a ele. Neste ano, houve 527 mil novas adesões. O total de micro e pequenas empresas que recolhem tributos pelo sistema simplificado é hoje de 3,81 milhões.⁴¹

Consta-se que, sendo uma empresa optante pelo Super Simples a substituída da relação, o ideal seria aplicar as alíquotas constantes nos anexos da Lei Complementar 123/2006 e não as aplicáveis às empresas em geral.

⁴⁰ GONÇALVES, Ricardo Paz; ALMEIDA NETO, Feliciano; GONÇALVES, Sidnei Peres. **Antecipação tributária do ICMS:** tribunais tem reconhecido a legalidade da antecipação com ou sem substituição tributária. Disponível em: < http://www.affectum.com.br/novosite/assets/images_admin/artigo%204.doc >. Acesso em: 20 fevereiro 2012.

⁴¹ Impaccto Consultoria Empresarial. **Empresas reavaliam o Supersimples.** Disponível em: < http://www.impaccto.com.br/modules/mastop_publish/?tac=Empresas_reavaliam_Supersimples >. Acesso em: 22 fevereiro 2012.

CONCLUSÃO

Conforme demonstrado, o complexo sistema tributário, o excesso de burocracia, e a elevada carga tributária são responsáveis pelo alto índice de sonegação, informalidade e mortalidade das empresas brasileiras. Sem contar que gera uma desvantagem competitiva no setor produtivo do país diante do mercado internacional.

No tocante as micro e pequenas empresas, observamos que o legislador, atendendo os preceitos constitucionais, instituiu, em 2006, o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, dispondo, entre outras matérias, sobre o regime único de tributação favorecida e diferenciada dos micro e pequenos empresários, o Simples Nacional ou Super Simples. Ressalte-se que essa previsão constitui uma verdadeira limitação ao poder de tributar, devendo ser obrigatoriamente observado pelos entes federativos.

Em relação ao Fisco, visualizamos que o mesmo adota a substituição tributária progressiva buscando uma maior simplicidade na arrecadação, bem como diminuir a sonegação. O referido mecanismo já é adotado há décadas, tendo a sua constitucionalidade já reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.

Constatamos que a previsão que a Lei Complementar 123/2006 traz acerca da substituição tributária progressiva do ICMS não está correta, vez que, quando uma empresa optante for a substituída da relação deverá segregar a receita advinda da operação sujeita a substituição e aplicar a alíquota devida as empresas em geral. Dessa forma, não haverá a devida redução tributária determinada pela Constituição Federal de 1988.

É notório que para não diminuir a arrecadação advinda do ICMS, os Estados tendem a aumentar a lista de produtos sujeitos à substituição tributária. É inadmissível que os micro e pequenos empresários tenham a sua tributação elevada em decorrência de uma norma estadual. Sabe-se que, como já assinalado anteriormente, a substituição é constitucional e o Fisco pode aplicá-la, desde que sejam observados certos requisitos. Afinal, a Carta Magna protege o contribuinte contra exigências maiores do que as que resultam da aplicação do modelo normal do fato gerador da obrigação tributária. Não se pode cobrar mais do que seria arrecadado se a aplicação fosse direta da alíquota sobre a base de cálculo. O Estado pode antecipar o recolhimento do imposto, mas não pode arrecadar mais do que o devido.

Observamos que é imprescindível aplicar as alíquotas progressivas previstas pelo Simples Nacional, vez que tal prática permite adequar a carga tributária à efetiva capacidade econômica dos micro e pequenos empresários. Da forma como vem sendo aplicada a substituição, quanto menor for a pequena empresa, maior será a sua tributação.

Constata-se que a previsão da Lei Complementar acerca da substituição tributária progressiva do ICMS, sendo uma empresa optante a substituída, não atende os princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva, pequena empresa na ordem econômica e o da progressividade.

Em última análise, ressalte-se que mesmo sendo facultativa a adesão ao regime tributário diferenciado (Simples Nacional), o empresário tem o direito de ter os seus benefícios assegurados, podendo, assim, realizar um planejamento tributário e verificar se o Super Simples é ou não o regime mais viável.

Do que foi dito, conclui-se que as microempresas e pequenas empresas, optantes pelo Simples Nacional, não seriam prejudicadas se as alíquotas aplicáveis ao regime de substituição tributária progressiva fosse as alíquotas devidas por elas e não as aplicáveis as demais empresas, como determina a Lei Complementar 123/2006. Assim, o Fisco teria uma arrecadação mais simples e segura e os optantes pelo Super Simples não teriam a sua carga tributária elevada.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed., São Paulo: Saraiva, 2009.
- ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed., Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 25.605/SE, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Primeira Turma, 22/04/2008. DJe 21/05/2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=RMS+25605+SE&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>>. Acesso em: 14 fevereiro 2012.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 166. DJ 23/08/1996. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=S%FAMula+166&&b=SUMU&p=true&t=&l=20&i=1>>. Acesso em: 19 fevereiro 2012.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- FERREIRA, Antonio Airton (org.). **Regulamento do imposto de renda 2008**: anotado e comentado. 11. ed., São Paulo: FISCOsoft, 2008. V. 1. p. 1311.
- FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. 5., ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA, Rodolfo Filho. **Novo curso de direito civil: Obrigações**. 7. ed., São Paulo: Saraiva, 2006.
- GONÇALVES, Antonio Baptista. Supersimples: o primeiro dos três supers do governo. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 15, n. 75, p. 16, jul./ago 2007.

GONÇALVES, Ricardo Paz; ALMEIDA NETO, Feliciano; GONÇALVES, Sidnei Peres. **Antecipação tributária do ICMS: tribunais tem reconhecido a legalidade da antecipação com ou sem substituição tributária.** Disponível em: <http://www.affectum.com.br/novosite/assets/images_admin/artigo%204.doc>. Acesso em: 20 fevereiro 2012.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988.** 9., ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 15. ed., São Paulo: Atlas, 2006.

Impaccto Consultoria Empresarial. **Empresas reavaliam o Supersimples.** Disponível em:<http://www.impaccto.com.br/modules/mastop_publish/?tac=Empresas_reavaliam_Super_simples>. Acesso em: 22 fevereiro 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS.** 2. ed., São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 27. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MEIRA, José Julberto Junior. Substituição tributária no ISS (retenção): Considerações gerais para a sua compreensão. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas.** São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 12, n. 56, p. 177, maio/jun. 2004.

MELCHOR, Paulo. **Substituição tributária das empresas no Simples Nacional – ICMS e ISS – Inconstitucionalidades.** Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/243.pdf>>. Acesso em: 25 fevereiro 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade.** 3. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MELO, Augusto Carlos Cavalcante. **A base de cálculo do icms na substituição tributária.** In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas.** São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 14, n. 66, p. 105-106, jan./fev. 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 9. ed., São Paulo: Dialética, 2006. p. 231.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito tributário: na Constituição e no STF**. 11. ed., Niterói: Impetus, 2006.

SOTTO, Débora. **Tributação da microempresa (ME) e da empresa de pequeno porte (EPP): Atualizado com a LC 123/2006 - Supersimples**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SZEZEBICKI, Arquimedes da Silva. **Os princípios gerais da ordem econômica brasileira: avanços e efetividade desde a constituição federal de 1988**. Disponível em: <<http://www.eptic.com.br/arquivos/Publicacoes/textos%20para%20discussao/textdisc6.pdf> > Acesso em: 24 fevereiro 2012.