

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

CRISTIANO DE SOUZA CORRÊA

**O SIMPLES NACIONAL E OS IMPACTOS DA SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA DO ICMS**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

**PUC-SP
SÃO PAULO
2014**

CRISTIANO DE SOUZA CORRÊA

**O SIMPLES NACIONAL E OS IMPACTOS DA SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA DO ICMS**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, sob a orientação do Livre Docente Prof. Dr. José Carlos Marion.

**PUC
São Paulo
2014**

FOLHA DE APROVAÇÃO

CRISTIANO DE SOUZA CORRÊA

**O SIMPLES NACIONAL E OS IMPACTOS DA SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA DO ICMS**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, sob a orientação do Livre Docente Prof. Dr. José Carlos Marion.

BANCA EXAMINADORA:

Livre Docente Prof. Dr. José Carlos Marion (Orientador)

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUCSP

Prof. Dr. Lino Nogueira Rodrigues Filho

Universidade de São Paulo – FEA/USP

Prof. Dr. Napoleão Verardi Galegale

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUCSP

São Paulo, 30 de Junho de 2014.

Ao Guilherme e à Mariana,
com todo o meu amor.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente à Deus, pela dádiva da Vida, por estar sempre ao meu lado e me ajudar na concretização deste trabalho, em meio a um momento tão turbulento em minha vida.

Ao Mestre Jesus, que sempre me acompanha, me incentivando a evoluir e me tornar cada dia uma pessoa melhor.

Ao meu orientador Prof. Dr. José Carlos Marion, pela paciência, benevolência e compreensão no desenvolvimento e amadurecimento intelectual, tornando possível a conclusão desta dissertação.

Aos Profs. Drs. Napoleão Verardi Galegale, Carlos F. Franco Jr. e Lino Nogueira Rodrigues Filho, pelas significativas contribuições.

Ao Coordenador e aos Professores do Programa de Mestrado, pelo caminho e contribuição efusiva, cada um a seu modo, para a realização deste estudo.

Ao Prof. Me. Giovanni Botelho Colacicco, pelo incentivo e pelo apoio incondicional desde o programa de graduação.

Ao Prof. Me. Adhemar Aparecido De Caroli, por me apresentar o mundo acadêmico com tanta maestria, nobreza e simplicidade.

Ao Prof. Dr. Daniel Machado pela confiança em meu potencial profissional e acadêmico.

Aos meus filhos Guilherme e Mariana, pelas horas que não pude estar presente.

À Gisele Palma de Castro, pela força, incentivo e motivação nos momentos difíceis.

À Ju Beraldi, pelo aconselhamento, paciência, perseverança e inspiração nas palavras de apoio.

A todos aqueles que, de forma direta ou indireta, contribuíram para o êxito nesta etapa acadêmica.

Muito Obrigado a Todos!!!

Se você não se arrisca na vida,
você descobriu que não quer mais crescer.

Shirley Hufstedler.

RESUMO

O tratamento tributário favorecido para as microempresas e às empresas de pequeno porte é uma diretiva constitucional, que tem por regra a redução, simplificação ou eliminação das obrigações fiscais, como forma de dar competitividade a essas empresas, estimulando o seu desenvolvimento. Neste sentido a publicação da Lei Complementar nº. 123/2006, que criou o regime de tributação simplificado denominado “Simples Nacional”, contribuiu de forma efetiva para essa demanda, definindo regras benéficas visando o tratamento diferenciado. Por outro lado a substituição tributária do ICMS, de forma análoga, tornou-se um dos mais complexos e controvertidos assuntos na área fiscal e tributária desde a sua adoção. O presente estudo tem por objetivo demonstrar as características pertinentes à problemática da substituição tributária e os efeitos práticos nocivos ao optante pelo regime de tributação simplificado. Buscou-se, por meio de análise matemática comparativa, o esclarecimento dos pontos focais controvertidos pertinentes ao assunto e suas consequências práticas na vida dos contribuintes. Concluiu-se que a substituição tributária do ICMS onera, de forma determinante, o optante pelo Simples Nacional, trazendo desvantagens em comparação aos demais regimes de tributação.

Palavras-Chave: Simples Nacional. Substituição Tributária. ICMS. Tributário.

ABSTRACT

The taxation favoritism given to small businesses is a constitutional directive, in which the objective is the reduction, simplification or elimination of fiscal obligation, in order to provide a competitive advantage to these small businesses by enabling their development. In this sense, the publication of law number 123/2006, which was the creator of the simplified tributary regimen referred to as "Simples Nacional", effectively contributed to this demand defining beneficial rules that sought the differentiated treatment. On the other hand, the tributary substitution of ICMS has become one of the most controversial subjects in the fiscal and tributary arena since its implementation. The purpose of this study is to display the pertinent characteristics of the tributary substitution and the practical side effects for those whom choose to adopt the simplified tributary regimen. A comparative mathematical analysis was the methodology used to clarify the focal point of the aforementioned subject matter and its impacts on taxpayers. It has been concluded that the replacement of ICMS tax onerous decisively taxpayer under the "Simples Nacional" bringing disadvantages compared to other tax regimes.

Keywords: Simples Nacional. Tax Replacement. ICMS. Tax.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Classificação do Sistema de Poder.....	19
Quadro 2	Tributos no Sistema Tributário Nacional.....	26
Quadro 3	Tabela Progressiva para o Cálculo Mensal do Imposto de Renda de Pessoa Física.....	50
Quadro 4	Hipótese de Incidência do ICMS.....	60
Quadro 5	Aplicação da Não Cumulatividade.....	66
Quadro 6	Demonstração Gráfica, Contábil e Escritural do Regime Não Cumulativo	68
Quadro 7	Aspectos Gerais de Não Tributação	70
Quadro 8	Sujeitos do ICMS-ST.....	76
Quadro 9	Comparativo de Operação Com e Sem Diferimento.....	79
Quadro 10	Enquadramento ao Simples Nacional.....	105
Quadro 11	Motivos e Efeitos de Exclusão do Simples Nacional.....	110
Quadro 12	Resumo dos Cálculos Aferidos.....	126
Quadro 13	Dados Consolidados do Simples Nacional.....	129

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ALQ	Alíquota
CF	Constituição Federal
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COTEPEL/ICMS	Comissão Técnica Permanente do ICMS
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
CPP	Contribuição Patronal Previdenciária
CSSL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
CTRC	Conhecimento de Transporte Rodoviário e Cargas
DOU	Diário Oficial da União
EC	Emenda Constitucional
EPP	Empresa de Pequeno Porte
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
GNRE	Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais
GPS	Guia de Recolhimento de Previdência Social
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ICMS-ST	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – Substituição Tributária
IE	Imposto sobre a Exportação
II	Imposto sobre a Importação
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA-ST	Índice de Valor Agregado Setoriais
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
LC	Lei Complementar
ME	Microempresa
MEI	Microempreendedor Individual
MVA	Margem de Valor Agregado
MVA-A	Margem de Valor Agregado Ajustado

OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PA	Período de Apuração
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PGDAS	Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional
PIS	Programa de Integração Social
RB	Receita Bruta
RFB	Receita Federal do Brasil
RICMS	Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
SIMPLES	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte
ST	Substituição tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1.1. Antecedentes do Problema.....	13
1.2. Identificação do Problema.....	14
1.3. Objetivos do Trabalho.....	14
1.4. Justificativa do Estudo.....	14
1.5. Metodologia de Pesquisa.....	15
1.6. Estruturação da Dissertação.....	17
CAPITULO I – O REGIME DE TRIBUTAÇÃO NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	18
1.1. A História do Tributo no Brasil.....	21
1.2. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.....	27
1.2.1. Fontes do Direito Tributário.....	28
1.2.1.1. Normas Constitucionais.....	30
1.2.1.2. Emendas à Constituição.....	30
1.2.1.3. Leis Complementares.....	31
1.2.1.4. Leis Ordinárias.....	31
1.2.1.5. Leis Delegadas.....	32
1.2.1.6. Medidas Provisórias.....	32
1.2.1.7. Decretos Legislativos.....	33
1.2.1.8. Resoluções.....	33
1.2.2. Aspectos da Competência Tributária.....	34
1.2.3. Espécie de Tributos e sua Natureza Jurídica.....	35
1.2.4. Princípios Constitucionais Tributários.....	40
1.2.4.1. Princípio da Legalidade.....	41
1.2.4.2. Princípio da Não Cumulatividade.....	42
1.2.4.3. Princípio da Capacidade Contributiva, Igualdade e Não Confisco.....	44
1.2.4.4. Princípio da Seletividade.....	46
1.3. Elementos Fundamentais do Tributo.....	47
CAPÍTULO II – ASPECTOS GERAIS DO ICMS	52
2.1. Fato Gerador	56
2.2. Base de Cálculo de Alíquotas.....	58
2.3. Crédito do Imposto e Princípio da Não Cumulatividade.....	65
2.4. Imunidade, Isenção, Não Incidência e Suspensão.....	69

CAPÍTULO III – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS	71
3.1. Linhas Gerais da Substituição Tributária.....	71
3.2. Sujeitos da Obrigação Tributária.....	74
3.3. Espécies de Substituição.....	77
3.3.1. Substituição Tributária Regressiva ou Antecedente (para trás).....	78
3.3.2. Substituição Tributária Concomitante.....	80
3.3.3. Substituição Tributária Progressiva (para frente).....	81
3.4. Fato Gerador Futuro, Base de Cálculo e Alíquota.....	85
3.5. Margem de Valor Agregado – MVA.....	87
3.6. Convênios e Protocolos.....	89
3.7. Substituição Tributária nas Operações Interestaduais.....	92
CAPÍTULO IV – SIMPLES NACIONAL	96
4.1. A Era do Pequeno.....	96
4.2. Abordagem Federativa do Simples nacional.....	98
4.3. Tributos Abrangidos e Não Abrangidos pelo Simples Nacional.....	100
4.4. Permissões e Vedações ao Simples Nacional.....	103
4.5. Cálculo dos valores Devidos do Simples Nacional.....	108
4.6. Hipóteses de Execução e de Fiscalização do Simples Nacional.....	109
CAPÍTULO V – IMPLICAÇÕES DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO SIMPLES NACIONAL	114
5.1. Evolução Legislativa.....	114
5.2. Análise de Preço X Custos – Tributação Integral.....	123
5.3. Análise de Preço X Custos – Substituição Tributária.....	127
5.4. Análise de Preço X Custos – Integral X Substituição Tributária.....	129
CONSIDERAÇÕES FINAIS	131
REFERÊNCIAS	134
REFERÊNCIAS DA LEGISLAÇÃO	138
ANEXOS	141

INTRODUÇÃO

1.1. Antecedentes do Problema

O Simples Nacional surgiu em 1996, por meio da Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006, com a finalidade de preencher a lacuna deixada pela Constituição Federal no tocante ao artigo nº. 176 que prevê o tratamento diferenciado às Micro e às Empresas de Pequeno Porte.

Todavia, a própria lei que instituiu o Simples Nacional prevê que nem todos os tributos serão recolhidos de forma simplificada, sendo que no caso do ICMS por substituição tributária progressiva, estes deverão ser recolhidos nos moldes aplicáveis aos demais regimes de tributação.

Em outra vertente, muito se debate a respeito do ICMS, seus limites e suas particularidades, levando os doutrinadores a pesquisarem, cada vez com mais ênfase, delineando sua evolução com artigos, estudos, livros, elevando este imposto a um dos mais complexos tributos do mundo.

Por ser o imposto que mais agrega valor ao preço final das operações mercantis, todos os avanços, no sentido de desonerar as pequenas empresas optantes pelo regime simplificado de tributação, serão de imprescindível valia para que seja possível dar a elas competitividade.

Neste contexto, a sistemática da substituição tributária, paralelamente objeto deste estudo, tornou-se hábil instrumento arrecadatório, de forma obscura e sem aumento de alíquota, além da substancial facilidade adquirida pela fiscalização que, ao contrário de fiscalizar toda a cadeia produtiva, limitou-se apenas no sujeito passivo por substituição.

Em outras palavras, a legislação vigente impõe aos optantes do regime simplificado de tributação, a qualidade de substituto ou substituído tributário dando nesta situação o mesmo tratamento dado aos demais contribuintes, quando não mais dispendioso.

1.2. Identificação do Problema

A principal causa do problema-objeto deste estudo é a atual metodologia de cálculo em que se baseia a substituição tributária progressiva, para os optantes por um regime simplificado de tributação, mas que o submete ao mesmo ônus que os seus concorrentes de maior porte.

Como restará comprovado ao longo deste trabalho, a imposição aos optantes do Simples Nacional de tamanho ônus, não se coaduna com o princípio constitucional econômico e tributário favorecido do qual se refere à Carta Magna.

O problema de pesquisa a ser investigado é a atual metodologia de cálculo em que se baseia a substituição tributária progressiva, para os optantes por um regime simplificado de tributação.

O optante pelo regime simplificado possui o tratamento diferenciado nos casos em que há a incidência da substituição tributária progressiva? O optante pelo regime simplificado compete nas mesmas condições com as empresas optantes por outro regime de tributação? Há indícios de alguma incompatibilidade jurídica entre os princípios constitucionais e o tratamento tributário recebido por essas empresas?

1.3. Objetivos do Estudo

O objetivo deste estudo é demonstrar se as empresas optantes pelo Simples Nacional auferem, de fato, alguma vantagem competitiva, por meio do tratamento tributário diferenciado frente aos demais regimes de tributação.

1.4. Justificativa do Trabalho

Este trabalho justifica-se pela necessidade de esclarecimento quanto aos reais impactos da substituição tributária do ICMS aos optantes pelo regime simplificado de tributação, buscando contribuir para o esclarecimento desta questão tão controvertida no meio empresarial.

1.5. Metodologia de Pesquisa.

Para a composição da metodologia do estudo, no todo, foram utilizados os conceitos delineados por Gil (2010), Marconi e Lakatos (2010), Appolinário (2011), Barros e Lehfeld (2007), Chizzotti (1991), Silva e Meneses (2001) e Sampieri, Collado e Lucio (2006), com a intenção de dar credibilidade à pesquisa.

Esta etapa compreende o tipo de pesquisa escolhida, quais os levantamentos efetuados para a composição da revisão da literatura.

Ressalta-se que para promover a revisão de literatura, faz-se necessário, segundo Appolinário (2011, p. 170) “o levantamento e a análise criteriosa e sistemática dos resultados e conclusões de outras pesquisas acerca de determinado tema”.

Chizzotti (1991, p.79) afirma que a pesquisa qualitativa:

Parte do fundamento de que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, uma interdependência viva entre o sujeito e o objeto, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito. O conhecimento não se reduz a um rol de dados isolados, conectados por uma teoria explicativa; o sujeito-observador é parte integrante do processo de conhecimento e interpreta os fenômenos, atribuindo-lhes um significado. O objeto não é um dado inerte e neutro; está possuído de significados e relações que sujeitos concretos criam em suas ações.

Appolinário (2011, p.149), corrobora com esta definição quando afirma que “é uma modalidade de pesquisa na qual os dados são coletados através de interações sociais analisados subjetivamente pelo pesquisador”.

Silva e Meneses (2001, p.20) confirmam os conceitos apresentados e ainda acrescentam:

A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem.

A pesquisa qualitativa foi realizada por meio de levantamento bibliográfico.

Para Barros e Lehfeld (2007, p.85), a pesquisa bibliográfica é aquela que “se efetua tentando resolver um problema ou adquirir conhecimento a partir do emprego predominante de informações advindas de material gráfico, sonoro e informatizado”.

A pesquisa bibliográfica, de acordo com Appolinário (2011, p.1166) abrange “toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, teses, dissertações, monografias, etc.”. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi “escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto”.

Para Gil (2010, p.30), “a principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”.

Na coleta de dados para a organização do referencial teórico foram escolhidas algumas técnicas citadas por Sampieri, Collado e Lucio (2006, p.32) que descrevem sobre as necessidades do estudo:

- a) Que são conduzidos basicamente em ambientes naturais, em que os participantes se comportam como de costume em sua vida cotidiana. Nos quais as variáveis não se definem como o propósito de serem manipuladas nem controladas experimentalmente.
- b) Em que as questões de pesquisa nem sempre foram conceituadas ou definidas por completo, ou seja, na forma como serão medidas ou avaliadas.
- c) Em que a coleta de dados é influenciada fortemente pelas experiências e as prioridades dos participantes da pesquisa, mais do que, pela aplicação de um instrumento de medição padronizado, estruturado e predeterminado.
- d) Em que os significados são extraídos dos dados e apresentados a outros, e não precisam ser reduzidos a números nem necessariamente analisados estatisticamente.

Com esse balizamento da linha a ser seguida na pesquisa, é possível compreender que o tipo de pesquisa adotado para a parte teórica vai propiciar uma aproximação junto à parte mais prática do trabalho, ou seja, desenvolver a interpretação dos dados dentro do contexto escolhido.

1.6. Estruturação da Dissertação.

Esta Introdução apresenta os antecedentes e o problema de pesquisa, os objetivos, a justificativa, a metodologia e, igualmente, apresenta a organização dos capítulos ao longo do trabalho.

O Capítulo I aborda a sistemática da substituição tributária no ICMS, a partir da Constituição Federal e traça sinteticamente os contornos iniciais do ICMS dentro dos preceitos por ela estabelecidos.

Os Capítulos II, III e IV apresentam a descrição, análise e cotejamento do ICMS, da substituição tributária e dos aspectos relativos ao Simples Nacional.

No Capítulo V demonstra-se matematicamente a revisão teórica, aplicando-se os preceitos estabelecidos na legislação com o objetivo de provar o aumento do ônus ao contribuinte beneficiado pelo Simples Nacional.

Ressalta-se que o presente estudo não tem a pretensão de esgotar o tema, haja vista que tal tarefa, diante do emaranhado e complexo sistema tributário brasileiro seria impossível, dada a variedade de setores alcançados pela substituição tributária, e todos os inúmeros convênios estabelecidos por todos os Estados da Federação.

Por fim, diante da identificação das premissas baseadas nos problemas expostos, são apresentados os resultados obtidos através deste estudo, com vista a compatibilizar juridicamente a metodologia aplicada aos substitutos e substituídos do ICMS, com foco nas empresas optantes pelo Simples Nacional e se as vantagens prometidas pelo texto constitucional de fato dá ao contribuinte o referido tratamento diferenciado.

CAPITULO I – O REGIME DE TRIBUTAÇÃO NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Em todas as nações modernas, independente do regime econômico, o tributo, de maneira geral, representa umas das principais fontes de receita do orçamento. A aplicabilidade do tributo tem variado conforme as épocas e os países, dependendo, basicamente, da teoria geral do Estado, da sua organização e desenvolvimento político da sociedade em questão, da teoria econômica, bem como, a conseqüente organização econômica.

Fabretti (2012) afirma que, em razão da necessidade de obtenção de recursos para realização das atividades públicas, cujo objetivo é alcançar o bem comum, o Estado exerce também uma atividade financeira, na qual arrecada as receitas públicas, as administra e paga as despesas públicas autorizadas pelo orçamento.

“A relação jurídica que se instaura entre o Estado, que tem o poder de exigir o tributo, e a pessoa sob sua jurisdição, que tem o dever de pagar esse tributo, é submetida a uma série de normas jurídicas que vão compor o Direito Tributário” (HARADA, 2000, p. 239).

Apesar de jovem, a ciência do Direito Tributário tem estudado o tributo sobre vários ângulos, tentando construir uma teoria jurídica a seu respeito, objetivando precisar, não só o mecanismo pelo qual o Estado efetiva a prestação do tributo, como também a garantia que o contribuinte tem para que ele não seja arbitrariamente fixado. Logo, o ordenamento jurídico brasileiro constitui um sistema de regras de estrutura e comportamento ordenado, com a finalidade de regular as condutas interpessoais, sob o manto deste ordenamento considerado como Direito Positivo.

O direito positivo é formado por um sistema de normas jurídicas dispostas de forma equilibrada, passando das normas inferiores às superiores. Sobre essa estrutura de direito positivo discorre Mousallem (2006).

O direito positivo estrutura-se em uma hierarquia de veículos introdutores, em virtude da hierarquia do seu órgão produtor, em cujo cume encontramos a Assembleia Constituinte, na condição de órgão fonte superior, descendo verticalmente a pirâmide do direito positivo

até os órgãos encarregados de expedir os derradeiros comandos normativos.

(...)

A hierarquia dá-se entre normas de um mesmo ordenamento jurídico, e não entre normas pertencentes a sistemas diversos. Assim, pode-se concluir: a hierarquia dos veículos introdutores de regras jurídicas (Constituição Federal, Emenda Constitucional, Lei Complementar, Lei Ordinária, etc.) é consequência imediata da hierarquia de suas fontes produtoras, tendo como fundamento de validade último a Constituição federal caracterizando a unidade do ordenamento jurídico. (MOUSALLEM, 2006, p.143).

De acordo com Favacho (2011, p.56), “as normas jurídicas surgem com as interpretações de textos de lei”. Carvalho (2010) classifica essa ordenação dos instrumentos introdutores de normas, em primários e secundários, para mostrar que alguns apresentam força vinculante capaz de alterar o sistema jurídico tributário mais do que outros, ou mesmo apontar quando veículos introdutores são utilizados inadequadamente.

O Quadro 1 demonstra essa classificação de forma a se compreender a constituição de cada elemento de poder dentro do sistema de direito tributário brasileiro.

Instrumentos Primários	Lei Constitucional; Lei Complementar; Lei Delegada; Medida Provisória; Decreto-legislativo; Resoluções.
Instrumentos Secundários	Decreto Regulamentar; Instruções Ministeriais; Circulares; Portarias; Ordens de Serviço; outros Atos Normativos estabelecidos pelas Autoridades Administrativas.

Quadro 1 – Classificação do Sistema de Poder

Fonte: Favacho (2011, p. 56)

Observa-se que a relação jurídica instaurada entre o Estado (que tem poder de exigir o tributo) e a relação pessoal sob sua jurisdição (que tem o dever de pagar esse tributo) é submetida a uma série de normas jurídicas, conforme classificadas no Quadro 1, que vão compor as bases do sistema de direito tributário.

Conceitualmente, segundo consta no Dicionário Houaiss (2005, p.1879), a palavra “tributo” possui, na linguagem, ao menos quatro diferentes significados: a) como cobrança feita por um Estado invasor sobre outro; b) como cobrança realizada pelo Estado a seu povo; c) como aquilo que se concede ou se sofre, seja por razões morais, seja por necessidade etc.; e d) como homenagem.

Na Constituição Federal (CF) vigente (1988) pode-se observar a definição do conceito tributo como:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda o cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A Constituição Federal é a norma fundamental do sistema jurídico do país, ou seja, pela sua própria natureza, é tida como a primeira lei positiva, como o ápice do ordenamento jurídico brasileiro, onde podem ser encontradas as disposições que tratam de matérias tributárias, bem como o rígido sistema de distribuição de competências.

Grande parte, senão a totalidade, do conjunto de normas do sistema tributário brasileiro é constitucional. No capítulo “I – Do Sistema Tributário Nacional”, contido dentro do “Título VI – Da Tributação e do Orçamento”, da Constituição Federal, encontram-se duas dezenas de artigos, nos quais se estabelece os princípios gerais, limitações do poder de tributar, a competência impositiva para criação dos tributos entre os estados da federação e o distrito federal, bem como a repartição das receitas tributárias.

Entre outros fatos historicamente conhecidos, a opção por esse tipo de tributação contribuiu, de forma determinante, para que o STN produzisse uma das maiores cargas tributárias do mundo.

Ainda de acordo com Fabretti (2012, p. 13), “esse fato é uma das causas que aumentam em muito a carga tributária (...) onde ao invés de tributar o consumo, resolveu tributar a produção e a circulação, ou seja, na origem”.

A formatação do cálculo, da forma como é realizada, aumenta a carga tributária, pois, o vendedor repercute para o preço de venda dos seus produtos, todos os tributos incidentes sobre a venda, mediante um cálculo “por dentro”, fazendo o efeito cascadeado, no qual um tributo é calculado sobre outro tributo, majorando exponencialmente o valor do mesmo, restando ao consumidor final o suporte integral do ônus tributário embutido no preço do produto adquirido.

1.1. A História do Tributo no Brasil

O processo arrecadatário e tributário no Brasil se remetem, imediatamente, às raízes históricas e culturais. O regime colonial eclodiu-se em mais de 300 anos e, mesmo após a independência brasileira, no regime monárquico que durou mais de 60 anos, pouco mudou. Com a república, as mudanças com relação ao antigo regime foram pouco significativas, uma vez que o regime republicano foi pautado nas mesmas bases das oligarquias representativas dos senhores de engenho e dos grandes latifundiários dominantes.

Torres et al. (2003, p.24) conduzem à reflexão ao afirmarem que:

As principais contribuições advindas pelo incipiente Estado, criado pelas comunidades primitivas, e que perduraram durante um longo período do processo de civilização humana, eram feitas em espécies de dízimo, ou em trabalho, a corveia.

Segundo Balthazar (2005), na antiguidade o tributo era desprezado pelos cidadãos, já que era considerado oneroso, servil e com caráter de dependência entre os países vencedores e derrotados, durante as guerras.

Na idade média os tributos eram pagos a uma pessoa, o senhor feudal, e não ao estado perdendo, dessa maneira, o caráter fiscal.

Com o aparecimento dos Estados Nacionais é que se começou a ter uma noção de tributo que mais se aproximava da realidade atual. No entanto, o Rei, não separava suas riquezas das dos erários públicos e os tributos eram cobrados de acordo com os interesses dos governantes e não do Estado.

Balthazar (2005, p. 11) afirma que “a ideia de tributo e, sobretudo, de imposto, consolidou-se após a Revolução Francesa, com a consequente distinção entre o patrimônio do governante e o erário público, surgindo daí a noção de orçamento público”.

No Brasil, como um país de história recente, a tributação aparece logo em seguida à sua descoberta pelos portugueses. O fisco português começa a operar no Brasil com o início das capitânicas hereditárias, onde o donatário da capitania assumia o compromisso perante o rei, de nomear os oficiais encarregados de arrecadar o dízimo pertencente à Coroa. A lista de impostos e contribuições cobradas era enorme, mas, os tributos principais podiam ser resumidos nos

seguintes: os dízimos, os benefícios do capitão, os quintos sobre metais e pedras preciosas, as sisas, as alcavalas, os impostos de chancela, de passagem, de engenho e molinetes, além dos inúmeros outros lançados pelas câmaras paroquiais. (BALTHAZAR, 2005).

Amed e Negreiros (2000) registram a exaustão, todo o histórico de um sistema tributário espoliativo, arbitrário e centralizado, que vigorou ao longo do período colonial; sistema esse que forjou toda uma cultura de injustiça fiscal, de centralização de receitas nas mãos do poder imperial e até de sonegação de impostos.

Constata-se que os problemas, ao longo da história tributária brasileira foram sempre os mesmos encontrados até hoje. Por um lado, os sucessivos governos buscando aumentar suas receitas, pelo aumento de tributos e, em consequência, a implantação de uma eficiente fiscalização financeira e fiscal, sempre desorganizada e incontrolável e, de outro lado, o contribuinte imaginando diferentes formas de sonegar o tributo devido.

Para Balthazar (2005) é fácil verificar que a Independência do País, em 1822, não significou um rompimento com a estrutura patrimonialista, tendo em vista os interesses de determinados setores em manter o seu *status quo*; desta forma, quanto aos tributos, herdou-se a frágil estrutura colonial, embora a mudança na excessiva carga tributária contasse como um dos objetivos do movimento patriótico. O autor, igualmente, destaca que:

A questão religiosa envolvendo o Estado e a Igreja, a libertação dos escravos, entre outros, foram os motivos que levaram à proclamação da república, 1889. No campo tributário, a Carta firmou a competência da União e dos Estados, por meio de um sistema discriminação rígida de rendas tributárias. Contudo, se, por um lado, vários impostos foram aproveitados do Sistema Imperial, por outro, dois problemas sérios foram criados, sem eu os constituintes, à época, percebessem suas repercussões futuras: a superposição de tributos, provocando uma concorrência tributária entre a União e Estados, e o alijamento dos Municípios das discriminações das rendas tributárias. (BALTHAZAR, 2005, p.10).

Em 1923 foi instituído, por meio do artigo 31 da Lei do Orçamento nº. 4.625, a criação do Imposto sobre a Renda, tributo esse que entrou em vigor somente a partir de 1924, quando efetivamente passou a ser cobrado.

Os movimentos de oposição durante os primeiros anos da República acabaram impondo a Revolução de 1930, comandada por Getúlio Vargas e por lideranças do “Movimento dos Tenentes”¹, abrindo-se no País, finalmente, um processo de mudanças de maior significação modernizadora, mas ainda limitada.

Para Torres et al. (2003), o surto de desenvolvimento industrial, iniciado na primeira década do século XX, ganharia estímulo na “Era Vargas”, e as oligarquias mais retrógradas, que controlavam todo o poder político no país, já não teriam o mesmo papel dominante, embora continuassem influentes.

Com as constituições federais de 1934 e 1937, finalmente houve a inovação da legislação tributária com o aperfeiçoamento e a discriminação de tributos por competência, ampliando o rol de tributos da União e contemplando os Estados com impostos de renda e consignações e os municípios, em que, finalmente, obteve-se ampla autonomia política, administrativa e financeira, tendo recebido uma competência tributária própria, com impostos privativos definidos. (TORRES et al. 2003).

Torres et al. (2003, p. 22) avaliam que “o sistema tributário concebido para o período atendia a um projeto de fortalecimento do Estado e uma maior intervenção estatal na economia”.

No entanto, após poucos anos de vida constitucional – a maior parte deles, porém, em estado de sítio – instaurava-se em 1937 a ditadura do chamado “Estado Novo”², que ruiu após o final da Segunda Guerra Mundial, com a derrota do nazifascismo, em 1945.

Com a constituinte de 1946, segundo Torres et al. (2003), houve uma sensível alteração à discriminação de rendas, passando para a competência dos municípios o imposto de indústria e profissões, e restituindo a contribuição de melhoria, com competência comum para a União, os Estados e os Municípios, porém, não promoveu uma sistematização completa do Direito Tributário Brasileiro.

¹ O Movimento dos Tenentes é o nome dado ao movimento político-militar e à série de rebeliões de jovens oficiais de baixa e média patente do Exército Brasileiro, no início da década de 1920, descontentes com a situação política do Brasil. Propunham reformas na estrutura de poder do país, entre as quais se destacam o fim do voto de cabresto, a instituição do voto secreto e a reforma na educação pública. GIGLIO, Adriano Carneiro; NOGUEIRA, José Augusto de Souza. **Contextos Brasileiros**. Curitiba: IESDE Brasil, 2008, p.20.

² Estado Novo é o nome do regime político brasileiro fundado por Getúlio Vargas em 10 de novembro de 1937, que durou até 29 de outubro de 1945, que é caracterizado pela centralização do poder, nacionalismo, anticomunismo e por seu autoritarismo. GIGLIO, Adriano Carneiro; NOGUEIRA, José Augusto de Souza. **Contextos Brasileiros**. Curitiba: IESDE Brasil, 2008, p.32.

Para Torres et al. (2003) o sistema tributário adotado não se propunha a contrariar as velhas tendências, embora incluísse uma ou outra inovação. A partir do regime militar instaurado em 1964, o viés de regressividade e centralização, se mantem em reformas a partir de então.

Foi durante a vigência do regime militar que ocorreram os dois maiores movimentos da seara tributária brasileira, com a realização de uma reforma constitucional tributária de profundidade, pela edição da Emenda Constitucional 18/65 e da edição do Código Tributário Nacional através da Lei nº. 5.172/66, finalmente dotando o país de um sistema tributário digno deste nome. (TORRES et al., 2003).

Balthazar (2005, p. 156) contribui para essa constatação ao afirmar que: “A autonomia do Direito Tributário tornou-se mais evidente após a Emenda Constitucional 18/65 e a edição do CTN em 1966 (...) onde neste aspecto inovou, concedendo feição econômica as hipóteses de incidência tributárias”.

Em 1967 entrou em vigor uma nova constituição preparada pelo Governo Militar, o qual praticamente obrigou o Congresso Nacional a promulgá-la. O novo texto efetivou a implantação do sistema tributário estabelecido anteriormente, com algumas pequenas modificações.

Por sua vez, a Emenda Constitucional nº. 1, de 17 de outubro de 1969 foi apenas resultado da emenda anterior, reduzindo o princípio federativo, outorgando à União um feixe de competências tributárias excessivo em detrimento de Estados e Municípios. O sistema tributário sofreu algumas inovações com a previsão da incidência do imposto único sobre minerais e sobre a extração deles, bem como, com a criação de alguns órgãos para agilizar a fiscalização e a cobrança de tributos.

Nessa sintaxe, o novo texto somente ratificou o sistema tributário brasileiro de 1967 e consagrou seus princípios e regras, mantendo a mesma estrutura anterior, com um capítulo específico tratando do sistema tributário, sem subdivisões em forma de seções iguais aos que se têm hoje. Um fato importante foi a consolidação dos princípios gerais referentes à seletividade e a não-cumulatividade do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM).

Em 1987, a Constituinte começa seus trabalhos com funções congressuais e poder constituinte, ou seja, ao mesmo tempo em que iniciava a elaboração da nova Carta constitucional, cumpria a rotina congressual de legislar sobre matérias

ordinárias. Foram criadas comissões temáticas e uma comissão geral de sistematização.

Torres et al. (2003) contribuíram ao afirmar que dezenas de audiências públicas foram realizadas por essas comissões, buscando subsídios para seus trabalhos. Como o país acabara de sair de um longo período ditatorial e vivia um momento de fortes demandas sociais, reclamando democracia e mudanças no modelo herdado do regime militar, as propostas que saíam das comissões temáticas, consideradas radicais para os diferentes capítulos da futura Constituição, refletiam muitos dos anseios da população.

A modelagem do sistema tributário manteve-se na mesma linha de racionalização e modernização adotada quando da reforma de 65/66, mas, com importantes inovações, a começar pela inédita descentralização das competências e das receitas dos tributos, dando aos municípios, também definidos como ente federativos, poderes constituintes para as Câmaras dos Vereadores elaborarem as respectivas leis orgânicas municipais, observados os limites estabelecidos nas Constituições federal e estadual.

Torres et al. (2003, p. 94) afirmam que “com a descentralização, os estados ganharam os impostos cobrados sobre serviços, todos incorporados ao anterior Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o atual ICMS”.

Outro marco importante trazido pela Carta de 1988 é a definição dos princípios e espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios, fazendo uma clara separação das competências, nominando quais seriam os tributos federais, os estaduais e os municipais.

Conforme exposto e brevemente explanado, está na Constituição Federal o limite que cada ente político possui ao legislar em matéria tributária e o momento em que exerce sua competência tributária, que nada mais é que a disposição jurídica para a criação de tributos.

A Carta Magna não é um mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem observadas.

Assim, concluídos os trabalhos do Poder Constituinte, o sistema tributário nacional ficou com a configuração conforme apresentado no Quadro 2.

Impostos da União	<ul style="list-style-type: none"> - importação de produtos estrangeiros; - exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; - renda e proventos de qualquer natureza; - produtos industrializados; - operações financeiras; - propriedade territorial rural; - grandes fortunas, nos termos da lei complementar; - taxas; - contribuições de melhorias.
Impostos dos Estados	<ul style="list-style-type: none"> - transmissão <i>causa mortis</i> e doação, de quaisquer bens ou direitos - sobre circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços; - de propriedade de veículos automotores; - taxas; - contribuições de melhorias.
Impostos dos Municípios	<ul style="list-style-type: none"> - propriedade predial e territorial urbana; - transmissão inter-vivos de bens imóveis; - sobre serviços de qualquer natureza; - taxas; - contribuições de melhorias.

Quadro 2 – Tributos no Sistema Tributário Nacional

Fonte: Adaptado de Torres et al. (2003, p.95-96)

Dentre as emendas constitucionais modificadoras do Sistema Tributário, editadas nos últimos anos, a Emenda Constitucional (EC) nº. 42, de 19 de dezembro de 2003, foi a que mais alterações trouxe ao texto original, no entanto, sem uma reforma de profundidade.

A ideia é reforçada por Balthazar (2005, p. 189) ao afirmar que:

Em linhas gerais as mudanças promovidas por citada emenda podem ser compreendidas como uma reforma constitucional tributária, restrita e pontual, visto não ter alterado a discriminação de competências tributárias.

No que concerne ao objeto deste trabalho, a EC 42/03, consubstanciou na base da criação de um tratamento especial diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte, ressaltando alguns casos especiais.

O que se aguarda desde então é a tão propalada reforma constitucional tributária, resultante do pacto político firmado no momento da aprovação da referida emenda.

Torres et al. (2003, p. 22) são taxativos ao afirmarem que “um sistema tributário moderno deve ser indutor do desenvolvimento da economia do país e pressupõe, em primeiro lugar, a neutralidade dos tributos para os setores produtivos”.

Entende-se, portanto, que o tributo não deve ser um obstáculo ao progresso da nação, mas sim uma alavanca estimuladora de desenvolvimento, devendo ser justo e compatível com a capacidade dos contribuintes. Estes estão à espera de um sistema tributário economicamente neutro, juridicamente simples, financeiramente eficiente e politicamente correto e transparente.

1.2. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro

Conforme foi possível verificar, no breve resumo histórico do tributo no Brasil, é na Constituição Federal que se encontram as principais disposições que tratam de matérias tributárias, bem como o sistema rígido de distribuição de competência, evidenciando os limites que os entes políticos possuem para exercer suas competências tributárias.

A supremacia da Constituição é uma característica que decorre da sua própria essência, na medida em que a norma institui, organiza, harmoniza o próprio sistema jurídico e, conseqüentemente, o tributário e estabelece a competência das pessoas políticas, disciplinando o poder estatal.

Harada (2000, p. 250) define de forma objetiva o STN quando afirma:

Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

Tais normas estruturais constitucionais tributárias outorgam competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para a criação de tributos, através de Lei o que, aliás, se faz essencial em face da forma de Estado adotada em nosso país. A norma que contraria um princípio não tem validade por ser inconstitucional, sendo nula desde a sua edição.

Para Fabretti (2012, p. 37), “norma é a regra de comportamento. Sua estrutura básica compõe-se dos seguintes elementos: Hipótese, Mandamento e Sanção”.

Pode-se entender a hipótese como sendo uma previsão em abstrato de determinada situação. A mesma é uma proposição, suposição ou o conjunto delas, de natureza criativa e teórica, aceitas ou não, admissível ou provável, mas não comprovada ou demonstrada. Por mandamento entende-se o comando positivo ou negativo de dar, fazer, abster-se ou suportar, ou seja, o comportamento obrigatório das pessoas diante da concretização da situação prevista na hipótese. A sanção nada mais é do que a consequência atribuída à desobediência do mandamento.

1.2.1. Fontes do Direito Tributário

Em ciência de direito, fonte tem o sentido de origem, proveniência, lugar de onde emanam as normas e os princípios jurídicos.

Para Harada (2000, p. 241) “a palavra fonte significa origem, causa, a nascente de água. Assim como a água brota da fonte o Direito Tributário também tem suas fontes materiais e formais”.

Podem-se classificar as fontes, além de principais e secundárias, também como fontes materiais e fontes formais. As fontes materiais ou fontes do Direito Tributário são os pressupostos fáticos da tributação, por exemplo, as riquezas ou os bens em geral, utilizados pelo legislador como veículos de incidência tributária, como o patrimônio, a renda e os serviços.

Por outro lado, as fontes formais são os atos normativos ou conjunto de normas que dão nascimento ao Direito Tributário. Harada (2000) conclui que as normas jurídicas disciplinam as relações fáticas que compõem a formulação da hipótese de incidência tributária, as normas jurídicas que regulam o procedimento

administrativo e as normas jurídicas que dispõem sobre a tutela jurisdicional em matéria tributária.

As fontes formais são constituídas pelas normas constitucionais e pelos normativos referidos no artigo 59 da Constituição Federal, que prevê sete tipos de normas jurídicas, a serem elaboradas mediante processo legislativo conforme segue:

Artigo 59º – O processo legislativo compreende a elaboração de:

- I. – emendas à constituição;
- II. – leis complementares;
- III. – leis ordinárias;
- IV. – leis delegadas;
- V. – medidas provisórias;
- VI. – decretos legislativos;
- VII. – resoluções.

Obviamente que a exata compreensão dos instrumentos legislativos é de vital importância para o direito, na medida em que a própria Constituição Federal determina, expressamente, quais expedientes legislativos devem ser utilizados para cada ato, sob condição de conferência de validade às normas.

O Código Tributário Nacional (CTN) define em seu artigo 96:

Artigo 96º - A expressão 'legislação tributária' compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Uma vez que a Lei, na acepção jurídica da palavra, é a própria norma emanada do poder competente esta só pode ser elaborada e promulgada pelo Poder Legislativo. O principal fundamento do Estado Democrático de Direito é a tripartição dos poderes em Legislativo, Executivo e Judiciário.

Apresenta-se, por conseguinte, destacados em subtópicos as principais normas e fontes do direito formal.

1.2.1.1. Normas Constitucionais

Em matéria de fonte formal do Direito Tributário, as mais importantes são, indubitavelmente, as normas constitucionais, quer pela posição hierárquica que ocupam, quer pela quantidade de princípios tributários por elas expressas.

Carraza (2010, p. 512) é enfático ao afirmar que “a Constituição Federal é a lei tributária fundamental, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos”.

Martins (2002, p. 46), por sua vez, é muito feliz quando lança luz ao assunto ao exemplificar a constituição:

A Constituição é como se fosse um esqueleto ou um tronco de árvore. O esqueleto dá sustentação ao corpo. O tronco da árvore dá sustentação a toda a árvore. A Lei Maior dá sustentação a todo o ordenamento jurídico tributário.

Conclui-se, portanto que, a Constituição Federal é rígida, sendo esta a lei fundamental e suprema do Estado. Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competências governamentais.

Nem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são soberanos, porque são limitados, expresso ou implicitamente, pelas normas positivas dessa lei fundamental, ou seja, essa discriminação não é apenas superficial ou exemplificativa, é exaustiva.

1.2.1.2. Emendas à Constituição

As emendas são propostas discutidas, segundo o processo legislativo previsto no artigo 60º da Constituição Federal, e uma vez aprovadas, incorporam-se à constituição tendo, portanto, a mesma natureza desta, muito embora sejam frutos do poder constituinte derivado e não do poder constituinte originário.

Entretanto, não podem ser deliberadas propostas sobre as chamadas cláusulas pétreas. Neste sentido a Constituição Federal em seu artigo 60 traz:

Art. 60º - (...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

- I. a forma federativa de Estado;
- II. o voto direto, secreto, universal e periódico;
- III. a separação dos Poderes;
- IV. os direitos e garantias individuais.

1.2.1.3. Leis Complementares

Tem como principal função complementar dispositivos da Constituição que, por sua complexidade, são apresentados de forma generalista para, depois de estudados e debatidos, serem complementados por lei especial, devendo sempre, ser aprovada por maioria absoluta.

De acordo com Harada (2000), as leis complementares apareceram no Brasil com o advento da Emenda Constitucional 18/65 e vem sendo mantida até os dias atuais.

Essas leis não formam uma categoria legislativa unitária, sendo que algumas delas atuam no campo privativo da União e outras no âmbito nacional, funcionando como leis sobre leis de tributação.

O âmbito de abrangência da Lei Complementar é amplo e tem caráter nacional, isto é, sobrepõem-se às leis ordinárias (federais, estaduais e municipais).

1.2.1.4. Leis Ordinárias

Essas são aqueles atos normativos que prescindem da maioria absoluta para sua aprovação e que, de forma geral, correspondem às normas que criam e majoram tributos. São as leis comuns federais, estaduais e municipais.

Sobre o tema, Harada (2000, p. 242) entende que estas leis:

Constituem fontes por excelência não só do Direito Tributário, como também do próprio Direito como Ciência Jurídica. Como se sabe, a Constituição não cria tributos, apenas outorga a competência impositiva. As leis ordinárias de cada entidade tributante é que instituem os tributos.

Desta forma, não existe qualquer tipo de hierarquia entre elas, ou seja, a lei federal não vale mais que a estadual, nem esta mais que a municipal e vice-versa.

1.2.1.5. Leis Delegadas

As leis delegadas só diferem das ordinárias por seu processo legislativo. Na prática são leis elaboradas pelo Presidente da República, sobre determinadas matérias, por autorização (delegação) do Congresso Nacional. O mesmo, ao autorizar o Chefe do Executivo a baixar uma lei, deverá, por meio de resolução, especificar seu conteúdo e as condições de seu exercício.

Sobre as leis delegadas, Cabral (2009, p. 103) esclarece que:

O constituinte ao adotá-las, procurou circunscrever a delegação legislativa a condicionamento de forma e limitações materiais e temporais, de modo que a transferência ao Executivo da função de legislar se faz com cautelas (sua área de atuação é restrita) como convém a um sistema que inscreve a separação dos poderes como princípio fundamental.

1.2.1.6. Medidas Provisórias

As medidas provisórias são instrumentos normativos, com força de lei que são utilizadas pelo poder Executivo em casos de relevância e urgência. Na prática elas deverão ser submetidas imediatamente ao Congresso Nacional que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente.

No entanto, o artigo 62 da Constituição Federal, com a nova redação dada pela EC nº. 32 regula a utilização desse instrumento ao versar no § 1º desse artigo, a proibição sobre diversas matérias, as quais merecem destaque:

- a. É vedada a edição de medida provisória que verse sobre matéria reservada à lei complementar;
- b. Medida provisória que implique a instituição ou majoração de impostos, excetos nos artigos 153, I, II, IV, V e 154, II, só produzirá efeitos no exercício seguinte, se houve sido convertida em lei até o último dia útil daquele em que for editada.

Logo, compreende-se que a amplitude do campo de atuação da medida provisória, teoricamente, é limitada aos aspectos de relevância e da urgência, bem como às circunstâncias.

Harada (2000, p. 244) se manifesta ao considerar que:

Apesar de a medida provisória ter força de lei e, depois de aprovada pelo Congresso Nacional, incorporar-se definitivamente ao ordenamento jurídico positivo, não pode, ao nosso ver, ser veiculada em matéria de tributação. Não preenche o requisito indispensável da legalidade tributária. Incogitável a hipótese de tributo, depois de legalmente criado, sujeitar-se ao desaparecimento com efeito retroativo, isto é, desde sua criação, o que ocorrerá se a medida provisória for rejeitada.

No mais, as medidas provisórias que não forem convertidas em lei, no prazo de sessenta dias prorrogável por igual período de tempo, uma única vez, perderão sua eficácia, devendo o Congresso Nacional, disciplinar por decreto legislativo, as relações jurídicas dela decorrentes.

1.2.1.7. Decretos Legislativos

Tem por função promulgar lei que não dependa de sanção do Executivo. Na prática são instrumentos normativos de igual hierarquia de lei ordinária, editados privativamente pelo Congresso Nacional, para aprovação de tratados e convenções internacionais.

Harada (2000) caracteriza-os como instrumentos idôneos, também, para sustar os atos normativos do Poder Executivo, que exorbitam do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa.

1.2.1.8. Resoluções

As resoluções são atos normativos de competência exclusiva do Congresso Nacional, bem como de cada uma de suas Casas.

Para fins do objeto de estudo deste trabalho há interesse pelas Resoluções do Senado Federal que detêm a competência para fixação de alíquotas do ICMS

nas operações e prestações interestaduais e de exportação, sendo-lhe facultada, igualmente, a fixação de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas.

Fabretti (2006, p.30) afirma que “também é usado para promulgar lei que, vetada total ou parcialmente pelo Executivo, retorna ao Legislativo e, se este derrubar o veto presidencial, a promulgará, na forma original, por meio de decreto-legislativo”.

1.2.2. Aspectos da Competência Tributária

Conforme explanado anteriormente, está na Constituição Federal o limite que cada ente político possui ao legislar em matéria tributária; o momento em que exerce a sua competência tributária, que nada mais é que a disposição jurídica para a criação de tributos.

Carraza (2011, p. 31) contribui ao destacar por definição:

Competência Tributária é a possibilidade jurídica de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, temos que exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

Aduz ainda Gama (2009, p.221) que:

Essas competências são formadas por enunciados constitucionais, complementares e ordinários. Da mesma forma, o seu exercício pode inserir desde novas disposições na Constituição da República, dos Estados e do Distrito Federal ou na lei orgânica dos Municípios, até a instituição de leis complementares, ordinárias e decretos legislativos.

Esse raciocínio consubstancia a ideia de que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios elaboram suas leis, as quais são promulgadas e publicadas e assim surtem seus efeitos dentro do ordenamento jurídico. Porém, não se pode confundir a competência tributária, que é a tarefa eminentemente legislativa de criar tributos, com a função administrativa de arrecadar impostos, chamada capacidade tributária.

No ordenamento jurídico brasileiro, apenas a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, entes que possuem Legislativo próprio, têm competência tributária, estando assim aptos, mediante lei, a criar tributos, sempre respaldados pelos limites constitucionais, outorgados a cada um deles a exclusividade de legislar sobre determinados tributos conforme o Quadro 2 apresentado anteriormente.

Desta forma, coexistem três entidades políticas autônomas e independentes, que são entidades juridicamente pacificadas, que se situam no mesmo plano de igualdade, extraindo as três entidades diretamente da Constituição Federal, assim como seus poderes e suas competências.

Harada (2000, p. 279) corrobora com este entendimento ao explicar que:

(...) a ausência da hierarquia entre elas fez que o Texto Magno estabelecesse a repartição de competência legislativa de cada uma, delimitando o campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno, notadamente em matéria tributária, que mereceu um tratamento específico em atenção à tipicidade da Federação Brasileira, onde o contribuinte é súdito, ao mesmo tempo, em três governos distintos.

Estabelecidas tais premissas, as disposições legais acerca do direito tributário devem ser estudadas e aplicadas em sintonia com os princípios que a Constituição Federal acolhe, cabendo ao cientista do direito enfrentar aquelas que, porventura, forem de encontro com a Carta Magna ou com qualquer outro princípio basilar do ordenamento jurídico.

1.2.3. Espécie de Tributos e sua Natureza Jurídica

Sabe-se que o tributo é Gênero de que são espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. No entanto, as classificações em direito apresentam uma grande desvantagem em relação às outras ciências: não podem ser submetidas a teste empírico que prove sua adequação.

Difini (2005, p. 24) lança luz ao assunto ao afirmar que “(...) encontram-se, na doutrina, várias classificações dos tributos, conforme o critério adotado por cada autor”.

À luz do Sistema Tributário Nacional observa-se no seu artigo 4º a seguinte redação:

Art. 4º - A natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la:

- i. a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- ii. a destinação legal do produto da sua arrecadação.

(...)

Preceitua-se o Código Tributário Nacional que a qualificação de um tributo decorre do fato que a obrigação de recolhê-lo aos cofres públicos, independentemente do nome que lhe seja atribuído pela lei ou do destino que esta dá ao produto de sua arrecadação.

Sobre o tema, Lopes (2009, p. 10) contribui para o emaranhado de definições afirmando que:

Não são raros os casos em que a lei denomina uma espécie tributária de forma equivocada, isto é, afastando-se de sua real natureza jurídica. Deve o nome legal do tributo, portanto, ser utilizado apenas como marco inicial do processo de aferição de sua natureza específica (elemento meramente indicativo), pois a conclusão efetiva da pesquisa resultará da análise do fato gerador da obrigação correlata.

Entende-se que a matéria deve ser examinada à luz do Sistema Tributário Brasileiro vigente e estudada em conformidade com os princípios constitucionais tributários. Neste sentido, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 5º, adotou uma classificação (legal) de tributos ao afirmar: “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

Igualmente dispõe a Constituição Federal, em seu artigo 145, *in verbis*:

A união, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

- i. impostos;
- ii. taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;
- iii. contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Por conta disto, Difini (2005, p. 25) se manifesta no sentido de que “a classificação legal dos tributos, em face de nosso direito positivo, se faz em três espécimes: impostos, taxas e contribuições de melhorias”.

Por conseguinte, especula-se que o sistema jurídico não é imutável e, particularmente no caso brasileiro, as necessidades constantes de novas fontes de arrecadação acabaram motivando a criação de novos tributos, nem sempre possuidores de características afinadas com aquelas das três figuras referidas no artigo 145 da Constituição Federal.

Lopes (2009, p. 12) contribui com pertinentes ponderações ao afirmar:

A evolução do sistema tributário brasileiro revela que a regra do artigo 4º do Código Tributário Nacional perdeu parte de sua eficácia prática, devendo ser interpretadas com reservas. Com efeito, em relação às contribuições especiais, que não tem fato gerador próprio, a destinação do produto da arrecadação respectiva às unidades paraestatais (ou ao orçamento próprio das atividades – sociais, educacionais, etc. – que fundamentaram sua existência), é característica constitucional que, logicamente, integra o contorno jurídico dessa figura tributária, não podendo, assim, ser desprezada.

Assim, encontram-se na doutrina várias classificações dos tributos, conforme o critério adotado por cada autor. Para fins do objeto de estudo deste trabalho preceitua-se o que está disposto no Código Tributário Nacional.

Com base nisso, pode-se examinar, então, cada uma das referidas espécies tributárias.

Previsto genericamente no artigo 145, inciso I, da Constituição Federal, o imposto é conceituado no Código Tributário Nacional como sendo o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Logo, o imposto representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitada a capacidade contributiva deste.

Difini (2005, p.26) afirma que “é certo, todavia, que da contribuição aos cidadãos, mormente se exigida compulsoriamente, deverá haver retorno à sociedade, salvo situação de extrema deterioração do aparelho estatal”.

Esse retorno, em função dos **impostos**, deveria ser realizado através da prestação de serviços públicos indivisíveis, tais como segurança, manutenção das forças armadas, do aparelho estatal como um todo, porém, sem uma contraprestação específica.

A arrecadação proveniente dos impostos forma uma das principais fontes do caixa geral da entidade tributante, tendo a Constituição Federal, se preocupado em evitar que o Poder Público arrecadador fosse tolhido pelo legislador em sua apreciação discricionária, quanto aos gastos exigidos pelo interesse público.

Diferentemente ao que ocorre aos impostos, em que não há vinculação ou destinação específicas, as **taxas** são tributos vinculados, pressupondo-se uma atividade estatal específica, prestada àquele contribuinte que a paga. Baseiam-se na comutatividade e são também classificados como tributos contraprestacionais.

Harada (2000, p. 254) conceitua taxa da seguinte forma:

Podemos conceituar a taxa como um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo exercício do poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo, difere, necessariamente, da de qualquer imposto.

A competência para instituição de taxas é comum à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, dependendo sua fixação, em cada caso, da aferição das competências administrativas estabelecida na Constituição Federal.

Lopes (2009, p. 18) aduz que:

Taxa, espécie de tributo (receita pública derivada) e, portanto, submetido a rígido delineamento constitucional, não se confunde com o preço público (tarifa), que traduz prestação contratual (receita pública originária) e que pode ser manejado com certa margem de liberdade pela Administração Pública.

Para melhor compreensão pode-se dividir taxas em dois grupos fundamentais de acordo com Lopes (2009, p.18):

a. Taxas de Polícia cuja obrigação tem por fato gerador o exercício regular do poder de polícia em relação ao obrigado. O poder de polícia é representado pela atividade estatal fundada em lei que visa garantir a supremacia do interesse público sobre o privado, para que a propriedade e a liberdade sejam asseguradas a todos os integrantes da sociedade. Logo, o fato gerador se expressa na concessão de licença para a prática de atos que dependem de autorização legislativa. Exemplo: taxas judiciárias, custas e emolumentos, licenças de funcionamento etc.

b. Taxa de Serviço cuja obrigação tem por fato gerador a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível por parte do obrigado, onde este serviço autorizará a incidência da taxa prevista em lei quando, no caso de serviço facultativo, seja prestado

efetivamente ao contribuinte. Exemplo: serviços de iluminação pública, limpeza pública, pedágio etc.

Embora não seja necessária uma perfeita correlação entre o custo da atividade estatal e o valor da taxa respectiva, deve haver proporcionalidade mínima, cabendo ao Poder Judiciário, aferir a pertinência da cobrança, à luz do princípio constitucional que veda a tributação com efeito de confisco.

Quanto às contribuições de melhoria, previstas no artigo 145, inciso II da Constituição Federal, entende-se como espécie tributária que tem por fato gerador a atuação estatal mediatamente referida ao contribuinte.

Na opinião de Lopes (2009, p. 20) esse tributo:

É o tributo justo, pois permite ao Estado equalizar o custeio de obriga pública, carreando aos cidadãos que, direta ou indiretamente, tenham sido beneficiados em seu patrimônio imobiliário com melhorias trazidas por ela, contrapartida destinada a desonerar parcialmente os demais membros da coletividade.

A competência para instituir e cobrar contribuição de melhoria é comum aos entes da federação, sendo fixada, concretamente, a partir da aferição de qual deles dispendeu para a realização da obra pública.

Além dessas contribuições específicas para melhoria, existem outras denominadas parafiscais³ e sociais, as quais, no texto constitucional decorreram haver três espécies dessas contribuições: contribuições sociais, contribuições de intervenção de domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Como exemplos podem ser citados: a já extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) cujos repasses eram destinados a Saúde, como construções de hospitais etc.; a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), que incide sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível. Também servem como exemplo as contribuições que se destinam, especificamente, a financiar programas de infraestrutura de transporte e projetos ambientais.

Fabretti (2012, p.11), no entanto, alerta para o fato de que:

³ Parafiscais por não serem arrecadadas, em muitos casos, diretamente pelo Estado, mas, por entidades da Administração indireta.

Embora as contribuições tenham destinação específica, o que se tem visto na prática é que, como todas são arrecadas pela Receita Federal do Brasil – RFB acabam se misturando para cobrir despesas do Tesouro Nacional, que não são para as finalidades para as quais foram instituídas.

Frisa-se, portanto, que enquanto é vedada constitucionalmente a vinculação de impostos a fim determinado, é da essência das contribuições sua destinação com exclusividade aos fins específicos – expressamente previstos na legislação que as instituiu, em que o mais importante traço diferencial entre tais contribuições e impostos, pois, também nas contribuições – não há a necessidade da contraprestação específica em favor do contribuinte que as satisfaz.

1.2.4. Princípios Constitucionais Tributários

A Constituição Brasileira contempla inúmeros princípios, tais como o republicano, o federativo, o democrático, da legalidade, da igualdade etc. Esses princípios são preceitos dotados de força vinculante, que norteiam o sentido e o direcionamento da ordem pública, devendo ser respeitados, com vista a um perfeito funcionamento e à orientação global do sistema.

Lopes (2009, p. 45) afirma conceitualmente que:

Princípios jurídicos são os mandamentos nucleares de um sistema, vetores que informa a atividade interpretativa das demais normas, constituindo em enunciados de extrema generalidade que refletem, no mais das vezes, valores a serem protegidos ou perseguidos pelo Estado.

Assim, no sistema constitucional verifica-se a existência de princípios gerais que orientam todo o sistema de regras jurídicas, além de princípios específicos tributários que são abordados mais à frente. Ademais, pode-se inferir que os princípios tributários às normas jurídicas são aqueles que norteiam a produção de outras normas, bem como a interpretação das regras já existentes.

Registre-se que, para fins do presente trabalho, são abordados os princípios: da Legalidade, da Não-Cumulatividade, da Capacidade Contributiva, da Igualdade e não confisco e do princípio da Seletividade. Tais princípios são pressupostos

fundamentais para o norteamento e entendimento dos aspectos que são desenvolvidos nos capítulos subsequentes.

1.2.4.1. Princípio da Legalidade

O princípio da Legalidade é à base de todo o sistema democrático. Em termos gerais, está expresso na Constituição Federal, no artigo 5º, inciso II, que traz em seu bojo:

Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

- ii. Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Lopes (2009) afirma que este princípio tem forte conotação política, estando ligado historicamente à luta dos povos contra a tributação não consentida.

A Constituição Federal, ao trazer os elementos constitutivos do Sistema Tributário Nacional, acabou por tornar ainda mais severa a aplicação do princípio da legalidade no Direito Tributário, afastando de todos os demais veículos normativos, que não a lei em sentido formal, a possibilidade de criar ou majorar tributos.

Por conta disso, Lopes (2009, p. 46) se manifesta ao elucidar a questão afirmando:

A Constituição não cria tributo, mas permite a sua instituição, deferindo competência tributária às entidades que compõem a federação. O exercício dessa competência pressupõe a edição de lei por parte da entidade tributante. Não cabe a esta, desse modo, exigir tributo como base em disposições constitucionais ou em normas gerais estabelecidas por lei complementar, sem que tenha previamente instituído a cobrança mediante lei própria.

Outro ponto importante no estabelecimento deste princípio é quanto ao inciso I do artigo 150 da Constituição Federal que traz em seu *caput*:

Art. 150º - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- i. Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Esclarece Harada (2000, p. 281): “cumpre acrescentar que o princípio da legalidade tributária não se resume, apenas, na vedação de instituição ou majoração do tributo sem prévia autorização legislativa”.

É de suma importância atentar para o fato de que o princípio traduz claramente que Lei é a fonte principal e não os atos normativos de regulamentação editados pelo Executivo, tais como decreto, portaria, instrução normativa etc., que são fontes secundárias do direito tributário. Portanto, o aumento do tributo pode se dar, não só pela elevação da alíquota, mas, também, pela ampliação da base de cálculo.

Pode-se concluir que resta evidente que o princípio da legalidade serve como mecanismo de limitação do poder de tributar do Estado, estabelecendo regras e limites ao apetite de todos os níveis de governo.

1.2.4.2. Princípio da Não Cumulatividade

O princípio da não cumulatividade, por sua vez, apresenta-se como pilar quando se trata dos Impostos sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) e sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ponto nevrálgico apresentado neste trabalho.

A não cumulatividade foi introduzida pela Lei nº. 3.520, de 30 de dezembro de 1958, que tratava do Imposto de Consumo, antecessor do atual IPI. Com a edição da Emenda Constitucional nº. 18, de 01 de dezembro de 1965, a não cumulatividade foi inserida na Constituição Federal abrangendo, nesta situação, o ICM e IPI, situação que foi mantida nas alterações constitucionais posteriores, inclusive a constituída em 1988 que traz em seu bojo o seguinte texto:

Artigo 155º, § 2º, I e II:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

- i. 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 por outro Estado ou pelo Distrito Federal

Artigo 153, § 3º

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

- ii. Será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Por esses dispositivos constitucionais é conferido expressamente ao contribuinte o direito de abatimento do imposto pago na operação anterior.

Difini (2005, p. 88) bem exemplifica a aplicabilidade do disposto constitucional.

Não cumulatividade significa diminuir (compensar), do imposto devido em cada operação, o imposto pago nas operações anteriores. Assim, se na venda de fabricante atacadista foi pago 10 de imposto e na venda atacadista ao varejista é devido 20, o valor a pagar, nesta operação, será 10, que é a diferença entre o valor a pagar e o montante pago nas operações anteriores.

A não cumulatividade leva em conta as operações ou prestações realizadas num determinado período de tempo, sendo os débitos pelas saídas superiores aos créditos pelas entradas e há imposto a recolher. Se por outro lado, os créditos forem maiores que os débitos, conclui-se que nada há a pagar e os créditos são transferidos para o próximo período de apuração.

Há de se interpretar que o ICMS e o IPI são impostos sobre valor agregado, portanto, incidem sobre o montante acrescido que se verifica entre duas operações sequenciais, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do valor que ele produziu ao bem. Logo, o direito é de crédito de todo o montante cobrado nas operações anteriores.

Verifica-se, assim, que a não cumulatividade é elemento essencial para a configuração do ICMS, e consiste no direito assegurado de o contribuinte abater (compensar) em cada operação, o montante cobrado em operações anteriores. Detalha-se que para fins de operacionalização, para que ocorra tal compensação decorrente deste princípio, não é necessário que seja decorrente da mesma mercadoria, mas sim que existam créditos provenientes de operações anteriores.

Conclui-se que o princípio da não cumulatividade visa evitar a tributação em cascata, dando a possibilidade de compensação dos valores cobrados a título de imposto nas operações e prestações subsequentes.

1.2.4.3. Princípio da Capacidade Contributiva, Igualdade e Não Confisco

A organização dos princípios da capacidade contributiva, igualdade e não confisco está disposta junta em uma mesma abordagem, uma vez que tais princípios guardam estreitas relações entre si.

O artigo 145 da Constituição Federal dispõe em seu § 1º:

§ 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.

Nota-se que a capacidade contributiva subjetiva leva em conta as condições pessoais do contribuinte, corresponde à concreta e real aptidão de determinada pessoa, para pagamento de certo imposto, já que toma em consideração manifestações objetivas de riquezas obtidas pelo contribuinte.

Lopes (2009, p. 82) se manifesta ao indagar a preposição descrita no texto constitucional que expressa “sempre que possível” da seguinte forma:

Já a expressão ‘sempre que possível’ não se refere ao princípio da capacidade contributiva, mas apenas ao caráter pessoal dos impostos (...). A locução grifada ‘sempre que possível’ só se refere à primeira parte da frase: os impostos terão caráter pessoal. Ou seja: Os impostos terão caráter pessoal, sempre que possível; sempre serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Por sua vez, o princípio da igualdade (ou isonomia) foi delineado na disposição constitucional do artigo 150, inciso II, segundo o qual é vedado às entidades tributantes impor tratamento desigual aos contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Baseando-se neste preceito é que foi estabelecido o regime tributário diferenciado do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), que se constitui como um exemplo de sistema de tributação isonômico, instituído pelo legislador federal, com o objetivo de estimular a criação de micro empresas e de empresas de pequeno porte, a partir da conversão à formalidade de determinados segmentos da economia

informal. Esse regime de tributação é tratado com toda a extensão necessária no capítulo III deste estudo.

Lopes (2009, p. 54) discorre sobre esse tratamento da seguinte forma:

O critério adotado na indigitada lei em benefício das destinatárias do regime simplificado, consistente no baixo faturamento anual, mostra-se razoável, quando se sabe que empresas de alto poder econômico raramente atuam à margem do sistema estatal, sendo forçadas à formalização por exigências do próprio mercado. Assim, se o objetivo do legislador foi o de estimular a formalização de atividades econômicas, com a promessa de tributação reduzida e simplificada, há perfeita compatibilidade lógica entre tal desiderato e o estabelecimento do examinado critério econômico diferenciador, que vinculou a adesão ao programa da Lei nº. 9.317/1996.

Como se observou, na promoção da igualdade material tributária, o Estado pode e deve estabelecer critérios de distinção entre os destinatários de suas normas impositivas, a fim de identificar desigualdades merecedoras de tratamento diferenciado.

Já o princípio de confiscatoriedade, ou simplesmente não confisco, instituído pela Constituição Federal em seu artigo 150, IV, veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, “utilizar com efeito de confisco”.

Todavia para Difini (2009, p.83) “o conceito de confisco, é impreciso. A norma não constava, de forma expressa, nas Constituições anteriores; não há regra legal especificando o que deva se entender por tributação confiscatória”.

Carraza (2012, p.107) aborda este princípio lançando luz ao assunto da seguinte forma:

Estamos convencidos de que o princípio da não-confiscatoriedade, contido no art. 150, da CF (pelo qual é vedado utilizar tributo como efeito de confisco) deriva do princípio da capacidade contributiva. Realmente, as leis que criam impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes, não podem compeli-los a colaborar com gastos públicos além de suas possibilidades. Estamos vendo que é confiscatório o imposto que, por assim dizer, esgota a riqueza tributável das pessoas, isto é, não leve em conta suas capacidades contributivas (...).

Ademais, pode-se compreender que os princípios do não confisco, da capacidade tributária e da igualdade, e até o princípio da não-cumulatividade, estão interligados, vindo um do auxílio do outro, a fim de buscar uma harmonia no

ordenamento jurídico e na aplicação da norma jurídica tributária, respeitando os ditames constitucionais.

1.2.4.4. Princípio da Seletividade

O princípio da Seletividade nada mais é do que a adequação, aos impostos indiretos, do princípio da capacidade contributiva visto anteriormente com a finalidade de taxar com alíquotas mais altas os produtos de consumo não essenciais, de forma reduzida, àqueles produtos tidos como essenciais.

Fabretti (2012, p. 63), acerca do tema define tal princípio de forma simples e objetiva.

Os produtos, em geral, são utilizados como instrumento de fiscalidade e servem, basicamente, para arrecadar recursos financeiros para os cofres públicos. (...) Cumpre-se o princípio da Seletividade comprando produtos, mercadorias ou serviços, para que, quanto mais supérfluos forem os produtos, tanto maior seja a alíquota que sobre eles incidirá, e ao contrário, se de primeira necessidade, as alíquotas devem ser abrandadas, ou, dependendo do caso, até zeradas.

O amparo legal dado a este princípio está previsto em nossa Constituição Federal nos termos do artigo 153 e prevê a aplicabilidade restrita ao ICMS e ao IPI, fazendo com que mercadorias e produtos essenciais, tais como os componentes de cesta básica de alimentação, por exemplo, sejam menos tributados que produtos que a lei considera supérfluos ou nocivos para a saúde, como o cigarro e as bebidas alcoólicas.

Portanto, para análise que este trabalho sugere, qual seja a substituição tributária do ICMS, conforme apresentados nos capítulos subsequentes, é fundamental avaliar e aplicar os referidos princípios constitucionais, uma vez que se está diante de uma sistemática diferenciada de recolhimento do imposto.

1.3. Elementos Fundamentais do Tributo

Da definição supra de obrigação tributária se extrai seus elementos constitutivos, que são: a lei, o fato, os sujeitos e a prestação ou objeto. A Constituição Federal assevera que esses elementos só podem ser definidos por lei complementar conforme o artigo 146.

Art. 146º - Cabe à lei complementar:

[...]

- III. Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a. Definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Harada (2000, p. 350) contribui com o texto constitucional ao afirmar que “é a lei que elege certos fatos econômicos, aptos a suportar a imposição fiscal, como veículo de incidência tributária”.

Baseando-se nesta limitação legal, a União tem compreendido que as contribuições, sociais e de domínio econômico, podem ter esses elementos fundamentais definidos por lei ordinária, o que tem sido comumente acolhido pelo Poder Judiciário.

Nesta seara, os artigos 114 e 115 do Código Tributário Nacional definem, de forma clara, o principal elemento fundamental que é chamado de fato gerador, e com ele desponta a obrigação de pagar um tributo.

Fabretti (2012) destaca alguns exemplos práticos de fatos geradores:

- a. Prestar serviços na lista da LC nº. 116/03 = incidência do ISS.
- b. Circular mercadorias = incidência do ICMS.
- c. Receber renda = incidência de IR etc.

Logo, a materialização deste fato gerador, faz com que nasça uma relação jurídica, denominada obrigação principal, que tem sempre por objetivo uma prestação de caráter patrimonial, isto é, pagar o tributo.

Uma vez estabelecido o momento do início da obrigatoriedade do pagamento do tributo (fato gerador), outros aspectos surgem como, por exemplo, a

inevitabilidade de entender-se que será a responsabilização do pagamento do tributo uma vez gerado.

Difini (2005, p. 210) aborda que o “sujeito passivo da obrigação é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada, em função da legislação, a prestar, ao sujeito ativo, o objeto da obrigação”.

Essa definição é claramente abordada pela Constituição Federal em seu artigo 121, a saber:

Art. 121º - Sujeito Passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniárias.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

- I. Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- II. Responsável, quando, em revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

Difini (2005, p. 211), de forma objetiva e ilustrativa, afirma:

Contribuinte é a pessoa que realiza o fato imponible. Em linguagem simples, podemos dizer que é quem pratica o ato, ou se encontra na situação que deflagra a ocorrência do fato imponible (...). Os responsáveis são todos aqueles a quem, não sendo contribuintes, a lei atribui a obrigação de arcar com tributos e/ou penalidades devidas por outrem.

Pode-se exemplificar, portanto, que, ser proprietário de um veículo, obrigatoriamente se torna contribuinte do pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Fabretti (2012, p. 31) traz a seguinte abordagem para o responsável:

O responsável não arca com o ônus tributário, que é suportado pelo contribuinte de fato. Atua como uma espécie de agente arrecadador do Fisco e depositário do tributo. Cabe-lhe recolher as importâncias descontadas, ou cobradas do contribuinte de fato, à Receita, nos prazos de lei, pois, não recolhendo o tributo descontado, comete o crime de depositário infiel⁴, ou da apropriação indébita previdenciária.

Dessa forma, o responsável tributário, em suma, nada tem com o fato imponible abordado anteriormente, não pratica o ato, nem se encontra em situação

⁴ Depositário infiel é aquele que não entrega à Fazenda Pública o valor referido neste artigo, no termo e forma fixados na legislação tributária ou previdenciária, conforme consta na Lei nº. 8.866, de 11 de abril de 1994, Art. 1º, inciso 2º.

que faz acontecer o fato gerador, sendo que sua obrigação transcorre de disposição legal, em que a lei estende ao responsável obrigação que, originariamente era só do contribuinte.

Um exemplo aplicável a este fato é o desconto do IRRF retido pelo empregador, por ocasião do pagamento das verbas laborais ao empregado, desconto esse cujos valores devem ser repassados aos cofres públicos.

Outro elemento tão importante quando o fato gerador é à base de cálculo sobre o qual o fato gerador é criado.

Fabretti (2012, p. 32) afirma que “a base de cálculo, também denominada base imponible, é o valor fixado em lei, sobre a qual se aplica a alíquota para determinar o montante do tributo devido”.

Assim como na definição do fato gerador, a definição da base de cálculo dar-se-á através de lei complementar, sendo sua alteração sujeita a todos os princípios constitucionais abordados neste trabalho, devendo definir, com muita clareza, os critérios para determinação de tal base.

Conclui-se, portanto, que a base de cálculo é a verdadeira expressão econômica do fato gerador da obrigação tributária, designando-se como uma grandeza sobre o qual se faz incidir a alíquota para se chegar ao valor do tributo a ser pago.

Para Lopes (2009, p. 149):

Quando da fixação do valor da prestação dependa de cálculo em cada caso, a par de estabelecer a correlata base, deve o legislador precisar a alíquota, que constitui o outro elemento de quantificação do montante tributária a ser vertido aos cofres públicos.

Pode-se utilizar da expressão “específica” para indicar a alíquota expressa em dinheiro e que, naturalmente, incide sobre a base de cálculo técnica. A lei poderá estabelecer exemplificadamente, que um determinado prestador de serviços técnicos, deverá recolher a título de Imposto Sobre Serviço (ISS), por ano, quinhentos reais, por cada profissional habilitado e, neste caso, a base de cálculo técnica será o número de prestadores de serviço.

Fabretti (2012, p.33), de forma objetiva, assevera que “a alíquota é um fator definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante a ser pago”.

Comumente são encontradas as chamadas alíquotas *ad valorem*⁵, nas quais, de acordo com Lopes (2009, p. 150), a tributação pode ser:

- a. Progressiva em razão da capacidade econômica dos contribuintes;
- b. Progressiva para estimular determinada atividade ou situação jurídica;
- c. Proporcional;
- d. Seletiva em função da essencialidade;
- e. Seletiva em razão da especificidade do objeto tributado.

A título de exemplificação pode-se considerar a tabela do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) como definição da progressividade de alíquotas, de acordo com a base de cálculo mensal, incidindo sobre faixas de valores cada vez maiores, ou menores, em que a mesma diminui em função de um fator determinado em lei.

Tabela Progressiva para o cálculo mensal do Imposto de Renda de Pessoa Física para o exercício de 2014, ano-calendário 2013.		
Base de Cálculo Mensal em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até R\$ 1.787,77	-	-
De R\$ 1.787,78 até R\$ 2.679,29	7,5	R\$ 134,08
De R\$ 2.679,30 até R\$ 3.572,43	15	R\$ 335,03
De R\$ 3.572,44 até R\$ 4.463,81	22,5	R\$ 602,96
Acima de R\$ 4.463,81	27,5	R\$ 826,15

Quadro 3 – Tabela Progressiva para o Cálculo Mensal do Imposto de Renda de Pessoa Física

Fonte: Receita Federal (BRASIL, 2014)

Conforme se observa, o Quadro 3 apresenta-se de forma a ser aplicado o percentual corresponde à alíquota determinada sobre o total da renda mensal, deduzindo-se do valor encontrado a parcela de dedução indicada no Quadro.

Assim, a alíquota determina quanto da base de cálculo é entregue ao fisco e completa a quantificação do elemento material do fato gerador. A norma tributária

⁵ Expressão latina que significa “conforme o valor”.

contém a descrição da hipótese de incidência e o mandamento definido por: pague determinado percentual sobre a base de cálculo.

Portanto, para uma análise minuciosa do objeto de estudo do presente trabalho, qual seja, os impactos da substituição tributária do ICMS, conforme se abordado no capítulo que segue, torna-se importante analisar e aplicar toda a doutrina até aqui apresentada.

Isto porque se está diante de uma sistemática diferenciada de recolhimento de imposto, na qual se aplica a norma jurídica tributária para uma determinada categoria de contribuinte e assim convalida o regramento constitucional.

CAPITULO II – ASPECTOS GERAIS DO ICMS

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços vem genericamente previsto no artigo 155, II, da Constituição Federal, trazendo em bojo os seguintes termos:

Art. 155º - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

- II. Operações relativa a circulação de mercadorias s obre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Deduz-se, assim, com facilidade, que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, portanto, estas Unidades Federadas, podem mediante lei ordinária e observadas as diretrizes constitucionais, instituí-lo sobre ele dispor.

Sobre o assunto Torres et al. (2003, p. 206), abordam os aspectos do artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, onde se determina a lei complementar dispor das seguintes matérias:

1. Contribuintes do ICMS;
2. Substituição tributária;
3. Regime de compensação do ICMS;
4. Fixação, para efeito de sua cobrança e definição, do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
5. Exclusão da incidência do imposto de exportação para o exterior, serviços e outros produtos;
6. Casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro estado e exportação para o exterior, de serviços e mercadorias;
7. Isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados mediante deliberação dos estados e do Distrito Federa;
8. Definição dos combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez;
9. Fixação da base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Logo, coube à Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, a submeter todos estes aspectos, exceto as isenções, incentivos e benefícios fiscais que serão concedidos e revogados mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, sendo a lei mais importante, já que esta é definitivamente a base de todo o tributo, onde nela estão presentes, praticamente, todos os aspectos e diretrizes do imposto, não presentes na Constituição Federal.

Antes da LC 87/96, que também isentou de impostos às exportações de bens primários e de semimanufaturados, já eram pletóricos os incentivos fiscais e os subsídios às exportações de manufaturados e às importações de insumos. Esses subsídios, enormemente aumentados desde o início dos anos 70, favoreceram as empresas industriais transnacionais que, a partir de 1956, ocuparam os mercados do País e apropriaram-se de indústrias fundadas por capital nacional.

Os subsídios à exportação de manufaturados e às isenções dos básicos são o oposto de uma política econômica que vise valorizar bens produzidos no Brasil, evitar o rápido esgotamento de matérias-primas estratégicas e gerar receitas públicas.

Devido à complexidade deste, praticamente todos os Estados promulgaram leis que instituíram o ICMS, e dessas leis se originaram regulamentos que permitiram a devida sistematização do tributo.

Quanto ao surgimento do ICMS, Torres et al. (2003, p. 196) mencionam que não há consenso sobre a época do seu surgimento e afirmam que:

É um tributo é razoavelmente moderno, já que difere de muitos outros impostos cobrados no país antes de seu aparecimento. Isso ocorre porque, antigamente – por exemplo, na época do Império, diversas mercadorias sofriam tributação, mas a sistemática da cobrança era diferente: era uma espécie de taxa pela aquisição da mercadoria e seu uso, e não sobre o valor agregado a ela. Esse tipo de tributo, portanto, difere do ICMS, pois este se refere e é cobrado não sobre a mercadoria, e sim sobre a sua circulação.

Com a Constituição Federal de 1934 surgiu tributo que poderia ser considerado um antecessor do ICMS chamado Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), cujo objetivo era tributar a circulação de mercadorias industriais ou não, ficando isento do tributo o pequeno produtor. (TORRES et al., 2003).

Este tributo foi cobrado por mais de três décadas e deixou de existir com a edição da Emenda Constitucional 18/65, sendo criado em seu lugar o antigo ICM. O

mesmo permanece inalterado até a realização de nova Constituinte em 1988, momento em que surge, como tributo de competência estadual e distrital.

Carrazza (2012, p. 40) lança luz à sigla ICMS ao afirmar que:

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre extração, circulação, distribuição e consumo de minerais. Dizemos *diferentes*, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e base de cálculos diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.

Complementando o exposto, Fabretti (2012, p. 101) afirma ainda que “pela EC nº. 3/93 foram incluídos na incidência do ICMS os serviços de telecomunicações”.

A expressão “operações relativas à circulação de mercadorias” abrange qualquer negócio que enseje circulação de mercadorias, vale ressaltar, todas as operações que promovam o impulso de mercadorias desde a produção até o consumo.

Nota-se que o imposto é plurifásico e incide tantas vezes quanto sejam as operações que, dentro de um ciclo econômico, projetem a mercadoria do produtor até o consumidor.

No entanto, ao mencionar o termo “circulação de mercadorias”, faz-se necessário observar detidamente, uma vez que o ICMS não incide sobre qualquer circulação de mercadoria, ou seja, deverá haver a circulação jurídica da mercadoria, a qual pressupõe a transferência de propriedade de determinada mercadoria, e não uma mera circulação física.

Desta forma, quando o titular da mercadoria, que é pessoa (física ou jurídica), que possui legítima disposição da mercadoria, como proprietário ou não transferir essa condição a outra pessoa, mediante um contrato jurídico, não obrigatoriamente a compra e venda, ocorrerá a circulação jurídica dessa mercadoria.

Acerca do tema Lopes (2009, p. 358) esclarece:

Alguns entendem que a incidência do ICMS não exige necessariamente mudança de propriedade das mercadorias, sob o fundamento de que o imposto incide sobre qualquer operação relativa à circulação de mercadorias, onerando toda atividade capaz de realizar o trajeto da mercadoria até o consumo, ainda que permanecendo o bem no patrimônio da pessoa que a promova.

Uma vez observado que a texto constitucional considera tributável uma “operação” que esteja atrelada à “circulação”, pretende-se analisar, do ponto de vista formal, qual a verdadeira conotação de “Mercadoria” para fins de tributação pelo ICMS.

Melo (2009, p. 43) discorre em sua obra o que se entende por mercadoria.

Mercadoria é o bem corpóreo da atividade empresarial, tendo por objetivo a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tem qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente.

Para Carrazza (2012, p.48), a contextualização de mercadoria é muito mais ampla, já que são necessárias algumas tipificações, como bem cita.

Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas não somente o bem móvel corpóreo (bem material) que se submete a mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bom móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina a práticas mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.

Depreende-se, portanto, que não é qualquer bem que poderia ser qualificado como mercadoria e assim ser tributado pelo ICMS, já que este bem passa a ser considerado uma mercadoria, quando seu titular é pessoa que pratica com habitualidade a operação e o faz com o intuito de lucro.

Carraza (2012, p.56) reforça este entendimento ao afirmar que “o fato imponível do ICMS só se completa com a transferência da titularidade da mercadoria. Sem ela, o dever de pagar ICMS não nasce”.

Logo, a destinação dada ao bem é essencial para a correta caracterização como mercadoria e, conseqüentemente, sua disposição para ser tributada pelo ICMS.

Há, igualmente, que se abordar sobre os aspectos legais e quanto à materialização de critérios temporais e espaciais, critério pessoal (sujeição passiva) e critérios quantitativos.

Objetivamente quanto ao critério temporal e espacial a Constituição Federal traz claramente o momento em que é constituído o fato imponible, fazendo a partir de então, a obrigação tributária para o sujeito passivo que o praticou, bem como o direito do Fisco cobrar o respectivo imposto.

Neste sentido, Carvalho (2010, p. 327) afirma que:

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária, como grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra o devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.

Evidencia-se, portanto, que uma vez atribuído ao legislador determinar o momento da concretização da hipótese, este elegeu como sendo à saída da mercadoria o momento máximo em que nasce a obrigação do ICMS.

Sob o aspecto pessoal, o sujeito passivo é aquele que realiza operações de circulação de mercadoria, seja ele o produtor, o comerciante, o industrial, o prestador de serviços passível de tributação pelo ICMS que, salvo nos casos de substituição tributária, conforme se vê no desenrolar deste trabalho, onde terceiros vinculados à operação sejam nomeados por lei, são responsáveis pelo recolhimento do imposto.

Por fim, responde pela exação em foco, a pessoa que efetivamente promove o tato de circulação de mercadorias, vale salientar, que dá ensejo a sua execução e não sua aquisição pelo consumidor final a qualquer título.

2.1. Fato Gerador

Sabe-se que o principal fato gerador para a incidência do ICMS é a circulação da mercadoria. Portanto, a definição do local da operação ou da prestação tem relevância na sistemática de cálculo, tanto para a definição do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto, como da definição do sujeito ativo.

O artigo 12 da LC 87/1996 define por fato gerador:

Art. 12 – Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

- I. Da saída da mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II. Do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III. Da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV. Da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente.

A questão da saída da mercadoria por si só, é objeto de discussões entre os poderes infraconstitucionais. A saída que se pretende alcançar pelo ICMS é aquela, como visto anteriormente, relacionada com a circulação da mercadoria, ou seja, operação que visa à operação mercantil (lucro).

Bergamini (2013, p. 85) afirma que “o conceito de *circulação* de mercadoria, entretanto, é controvertido. Em suma, há dois critérios para entendê-lo”.

Pela abordagem do sobredito autor apura-se que o primeiro, adotado pelos contribuintes, a “circulação” deve ser jurídica, isto é, deverá haver a transferência da titularidade da mercadoria. O segundo critério enfatiza o adotado pelos Fiscos Estaduais; a circulação é meramente física, de modo que as meras transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa são consideradas como atividades tributadas.

No entanto, a configuração da transferência da mercadoria entre o mesmo titular (transferência para outra unidade da federação), e a sua tributação parece ferir frontalmente os princípios constitucionais. Obste-se neste sentido, Carraza (2012, p.62) é conclusivo ao afirmar que:

Reiteramos que a remessa de mercadoria da matriz para a filial (entre duas filiais da mesma empresa) não pode ser confundida com sua transferência para terceiros. Só ocorre o fato impositivo do ICMS quando a mercadoria passa de um patrimônio para outro, por força de uma operação jurídica (compra e venda, doação, permuta etc.). Do contrário, ocorrerá uma movimentação de mercadoria juridicamente irrelevante, pelo menos para fins de tributação.

Há, porém, uma exceção à regra geral, no momento em que a mesma é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado em outra

unidade da federação; nada impede juridicamente que a filial venha a ser considerada um “estabelecimento autônomo” para fins de tributação.

Embora pareça discrepante a razão disso é simples: a remessa traz reflexos tributários às pessoas políticas (Estados) envolvidos no processo de transferência, uma vez que se aplicando a regra geral, a empresa sediada no Estado remetente nada pode arrecadar a título de ICMS; neste caso, a tributação, no ato de transação mercantil, seria em benefício do Estado de destino.

Carraza (2012, p.65) manifesta-se conclusivamente acerca do assunto:

Noutras palavras, em homenagem a estes dois princípios, é de reconhecer-se, por ficção, a existência de operações tributáveis por meio de ICMS, nos casos de transferência de produtos entre matriz para a filial, quando, evidentemente, estiverem localizadas em Unidades Federadas diversas. Assim é, para que se preservem as fontes de receitas tributárias e financeiras dos Estados e do Distrito Federal e, deste modo, se prestigie a Federação.

Portanto, que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, para fins de tributação por meio do ICMS, uma vez que os princípios federativos inadmitem que Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros.

2.2. Base de Cálculo e Alíquotas

A base de cálculo é o aspecto da materialidade do imposto. É ela que dá critérios para mensurar o fato impositivo tributário. Em outras palavras, deve ser, em princípio, o valor de mercado do bem objeto da transmissão. Pode ser menor, mas não pode ser maior, posto que estaria atingindo riqueza outra que não o próprio bem transmitido.

Há de se esclarecer que a LC 87/96, estabeleceu várias normas para situações específicas que ocorrem nas operações sujeitas ao ICMS como, por exemplo, as despesas recebidas do adquirente, ou a estes debitadas, bem como os descontos condicionais a estes concedidos e o valor do frete cobrado em separado, que, se assim não fosse, poderiam ser utilizados como artifícios para diminuir o valor da base de cálculo do imposto.

Para Carraza (2012, p. 97) a definição da base de cálculo está baseada em uma correção lógica:

Para total garantia do contribuinte de que está sendo tributado nos termos da Constituição, exige-se uma *correlação lógica* entre a base de cálculo e a *hipótese de incidência* do tributo. Por quê? Porque a base de cálculo é índice seguro para a identificação do aspecto material da *hipótese de incidência*, que confirma, afirma ou infirma (caso em que o torna-se incobrável, por falta de coerência interna na norma jurídica que o instituiu).

No entanto, na prática, a mensuração econômica da base de cálculo do ICMS não parece tarefa tão simples.

O texto do artigo 13º da LC 87/96 traz a definição por hipótese de incidência, conforme pode ser visto no Quadro 4.

Hipótese	Base de Cálculo
1. Saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. 2. Transmissão à terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no estado do transmitente. 3. Transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente.	Valor da operação.
4. Fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento.	Valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço.
5. Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.	Preço do serviço.
6. Fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.	Valor da Operação.
7. Fornecimento de mercadoria com prestação de serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável.	Preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada.
8. Desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior	Soma das seguintes parcelas: a) O valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de

	<p>importação, observados o disposto no art. 14;</p> <p>b) Imposto de importação;</p> <p>c) Imposto sobre produtos industrializados;</p> <p>d) Imposto sobre operações de câmbio;</p> <p>e) Quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras.</p>
9. Recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior.	Valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com sua utilização.
10. Aquisição em licitação pública de mercadorias importados do exterior apreendidas ou abandonadas.	Valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente.
11. Entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica, e oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.	Valor da operação de que decorrer a entrada.
12. Utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculado à operação ou prestação subsequente.	Valor da prestação no Estado de origem
13. Saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular.	<p>a) Valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, no caso de comércio;</p> <p>b) Custo de mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento;</p> <p>c) Tratando-se de mercadorias não industrializadas ou de atividade comercial, o preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.</p>

Quadro 4 – Hipótese de Incidência do ICMS

Fonte: Adaptado de Kalume (2014, p. 251)

Ressalta-se, no entanto que o artigo 13º, inciso I, dispõe que integra a base de cálculo do imposto: “I – O montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”.

Logo, pela expressão do texto da lei, o imposto em questão integra sua própria base de cálculo.

Carraza (2012, p. 369) ao manifestar-se sobre o assunto preconiza:

Com efeito, a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo desvirtua o modelo constitucional deste tributo, que deixa de ser sobre ‘operações mercantis’ para transformar-se um ‘imposto sobre o imposto’, figura híbrida e teratológica, que inclusive, viola o princípio da reserva das competências tributárias.

Assim, o valor do ICMS não expressa grandeza apta a compor sua própria base de cálculo, uma vez que não sendo elemento quantificador das operações, deixa de levar em conta a capacidade econômica do contribuinte, assumindo caráter confiscatório.

Kalume (2014, p. 253) é taxativo ao afirmar que “muito se discutiu sobre a constitucionalidade do dispositivo. De fato, é uma aberração que há imposto incidindo sobre ele próprio”.

Superada a questão da constitucionalidade da norma, uma vez pacificada no Poder Judiciário, existem duas formas básicas pela qual se pode calcular o tributo. A primeira, segundo a terminologia usual, “por fora”, idêntica ao aplicado ao cálculo do IPI e “por dentro” como ocorre no ICMS.

Na primeira hipótese exemplificativamente tem-se:

Valor da Mercadoria: R\$ 1.000,00

Base de cálculo: R\$ 1.000,00

Alíquota: 17%

Imposto: R\$ 170,00

Soma Total: R\$ 1.000,00 + R\$ 170,00 = R\$ 1.170,00

Paralelamente, utilizando-se o mesmo exemplo do cálculo anterior aplica-se o cálculo “por dentro”:

Valor da Mercadoria: R\$ 1.000,00

Alíquota: 17%

Percentual do valor da mercadoria na base de cálculo: 83% (100% - 17%)

Base de cálculo com ICMS incluso: R\$ 1.000,00 / 0,83 = R\$ 1.204,82

Imposto: R\$ 1.204,82 * 17% = R\$ 204,82

Soma Total: R\$ 1.000,00 + R\$ 204,82 = R\$ 1.204,82

Verifica-se, dessa forma, que a carga tributária é de 20,42% relacionada com uma alíquota de ICMS de 17%, ou seja, a carga tributária por conta da sistemática do cálculo “por dentro” é 20,12% maior do que a alíquota nominal do tributo.

Carraza (2012, p. 365) alerta para o fato de que:

Ademais, a fórmula encontrada pela legislação pertinente à base de cálculo do ICMS confere a este tributo o ‘efeito cascata’, ferindo, deste modo, o *princípio da não cumulatividade*. Finalmente, tal ‘fórmula’ leva a uma majoração indevida de alíquotas, custeando os preceitos previstos nas resoluções do Senado que cuidaram da matéria. A sistemática de cálculo do CIMS conhecida por ‘cálculo por dentro’ faz com que a alíquota recaia não só sobre o preço da mercadoria ou do serviço, senão também sobre o valor do próprio imposto. O ‘cálculo por dentro’ leva à quebra da *alíquota legal*, em favor da *alíquota real*, majorada sem lei e sem observância dos tetos fixados em resoluções do Senado.

Kalume (2014, p. 255) complementa o raciocínio ao preconizar:

Sob o ponto de vista do controle, seja por parte do fisco como do consumidor não se justifica a metodologia adotada no ICMS. É sabido que as alíquotas das operações internas são estabelecidas pela lei estadual, havendo autonomia para o sujeito ativo, submetida a pouquíssimas restrições constitucionais. Assim, a mudança da forma de cálculo, a fim de não resultar em perda de receita, implicaria simples majoração proporcional das alíquotas, de forma a manter a mesma carga tributária.

Tão importante quanto à base de cálculo na materialização da hipótese de incidência, tem-se a alíquota, que é o critério comumente expresso em porcentagem que, acrescida à base cálculo, permite discernir a quantia devida a título de imposto a pagar pelo contribuinte.

Está disposto no artigo 155, inciso 2º, IV, V e VI da Constituição Federal:

Art. 155 (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte:

(...)

- IV. Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;
- V. É facultado ao Senado Federal:
 - a. Estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
 - b. Fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;
- VI. Salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para operações interestaduais.

Logo, a alíquota do ICMS pode ser fixada por lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal, sem, contudo, essa fixação ser livre e sem controle, uma vez que as diretrizes, ou seja, os limites percentuais devem ser estabelecidos pelo Senado Federal, dentro dos limites da sua competência constitucional de evitar e dirimir atritos entre os Estados e entre este e o Distrito Federal.

Destaca-se que o Senado Federal não poderá fixar alíquota a ser aplicada pelos Estados; ele poderá somente fixar as alíquotas máximas e mínimas, ou seja, dentro do lapso estabelecido, caberá aos mesmos, por meio de lei ordinária, estabelecer o percentual que mais atende às suas necessidades.

Na prática, as alíquotas internas básicas de ICMS, incidente sobre operações e prestações atualmente em vigor, são as seguintes:

- a. 18% para operações e prestações internas havidas nos Estados de São Paulo, Minas Gerais e Paraná, que destinarem mercadorias a não contribuintes.
- b. 19% para operações e prestações internas havidas no Estado do Rio de Janeiro, bem como nas interestaduais iniciadas neste Estado que destinarem mercadorias a não contribuinte.

c. 17% para operações e prestações internas nos demais Estados, bem como nas interestaduais neles iniciadas que destinarem mercadorias a não contribuinte.

Assim, cada Estado tem autonomia para fixar suas alíquotas, sendo que no Estado de São Paulo, os percentuais aplicados às operações sujeitas ao ICMS variam de 7% (sete por cento) a 25% (vinte e cinco por cento), sendo aplicadas de acordo com as características do produto ou serviço (essencialidade).

Já as alíquotas interestaduais, relativas a operações entre contribuintes do imposto, foram fixadas pela Resolução do Senado nº. 22, de 22 de maio de 1989, em respeito ao artigo 155, § 2º, inciso IV, da Constituição Federal, são elas:

- I. 7% para operações e prestações interestaduais iniciadas nos Estados do Sul e Sudeste, destinadas a contribuintes localizados no Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo;
- II. 12% para demais operações e prestações interestaduais.

Conforme concluído anteriormente, um contribuinte que quisesse vender sua mercadoria por R\$ 1.000,00, sem o ICMS já incluído teria, na verdade, que vendê-la por R\$ 1.204,82, considerando uma alíquota interna de 17%. Em consequência, caso fizesse uma venda interestadual, com alíquota de 12%, a base de cálculo teria menor representatividade no valor. Assim se teria:

Valor da Mercadoria: R\$ 1.000,00

Alíquota: 12%

Percentual do valor da mercadoria na base de cálculo: 88% (100% - 12%)

Base de cálculo com ICMS incluso: $R\$ 1.000,00 / 0,88 = R\$ 1.136,36$

Imposto: $R\$ 1.136,36 * 12\% = R\$ 136,36$

Soma Total: $R\$ 1.000,00 + R\$ 136,36 = R\$ 1.136,36$

Nesta situação, o preço na venda interna seria R\$ 1.204,82, enquanto nas vendas interestaduais o equivalente a R\$ 1.136,36.

Pode-se observar, conforme segue apresentado no próximo tópico, que, por ter direito ao crédito, o adquirente que seja contribuinte, sob o ponto de vista tributário, pode ser irrelevante a alíquota do ICMS.

2.3. Crédito do Imposto e Princípio da Não Cumulatividade

A questão do crédito do ICMS e da não cumulatividade remonta às origens do próprio imposto. A EC nº. 18/1946 determinava que “o imposto é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado”.

No tocante ao assunto, a Constituição Federal de 1967 declarava em seu inciso 5º do artigo 24º: “O ICMS é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado”.

A Constituição Federal de 1988, nada inovou, praticamente reproduzindo o texto anterior com poucas adaptações, a qual determina:

Art. 155 [...]

§ 2º [...]

- I. 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.

Fabretti (2012, p. 108) interpreta o texto legal ao afirmar que:

É assegurado ao contribuinte, salvo disposição expressa de lei em contrário, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado relativo a mercadoria entrada (real ou simbolicamente) em seu estabelecimento, em razão de operações regulares e tributadas.

Observa-se, portanto, que o texto legal atribui o direito de deduzir o valor do imposto, dando a possibilidade de compensação (leia-se de direito ao crédito) a título de imposto nas operações e prestações posteriores. Ou seja, o direito ao crédito é direito constitucional, vez que a não cumulatividade é norma de aplicação obrigatória.

Bergamini (2013, p. 393) assim se manifesta:

Trata-se do método *Crédito de Tributo*, que é popularmente chamado *'imposto contra imposto'*, ou seja, imposto descontado de imposto, já que o exato valor do imposto cobrado na operação anterior, que vai destacado na nota fiscal da operação, servirá de crédito ao adquirente para descontar o imposto devido por ele (adquirente) na revenda da mercadoria, ou em outras atividades tributáveis pelo ICMS.

Diante de tais assertivas, exemplifica-se a operacionalização deste princípio constitucional, demonstrando o ICMS devido pelo vendedor em apenas três operações, que são suficientes para demonstrá-la, considerando a alíquota de 17% aplicada nos exemplos anteriores.

Venda	Compra	Valor de Venda da Mercadoria	Débito	Crédito	ICMS a Recolher
A	B	R\$ 1.000,00	R\$ 170,00		R\$ 170,00
B	C	R\$ 2.000,00	R\$ 340,00	R\$ 170,00	R\$ 170,00
C	D	R\$ 3.000,00	R\$ 510,00	R\$ 340,00	R\$ 170,00
Totais		R\$ 6.000,00	R\$ 1.020,00	R\$ 510,00	R\$ 510,00

Quadro 5 – Aplicação da Não Cumulatividade

Fonte: Adaptado de Fabretti (2012, p. 102)

Na situação proposta, o “A” vende mercadoria para o “B” por R\$ 1.000,00 e, em sendo a primeira operação, não há crédito anterior de ICMS, debitando-se R\$ 170,00 e recolhendo-se esse valor. Na operação posterior o “B” vende para “C” por R\$ 2.000,00. Debita-se pelo ICMS devido revenda da mercadoria e credita-se pelo que foi pago quanto comprou de “A”, ou seja, na entrada da mercadoria. Logo, debita-se de R\$ 340,00 e credita-se de R\$ 170,00 pagos na aquisição da mercadoria, recolhendo-se o valor de R\$ 170,00 ao fisco estadual.

Finalizando-se a operação “C” revende a mesma mercadoria para “D” por R\$ 3.000,00, debitando-se de R\$ 510,00 pela venda da mercadoria e creditando-se de

R\$ 340,00 pagos na aquisição de mercadoria, recolhendo-se o saldo devedor de R\$ 170,00.

Verifica-se, no exemplo, que o valor recolhido de fato foi de 18% sobre o valor efetivamente agregado na operação, ou seja, agregou R\$ 1.000,00 ao valor da mercadoria da operação anterior e pagou 17% sobre o valor agregado.

A aplicação do regime não cumulativo tem o fim único e específico de inviabilizar o efeito cascata do ICMS, incidente sobre cada uma das etapas mercantis de uma determinada cadeia.

Conforme visto anteriormente, por integrar a sua própria base de cálculo, o ICMS, em verdade, integra o próprio preço de venda da mercadoria. Assim, não o regime não cumulativo, mas, o custo de uma mercadoria seria contabilizado em estoque por seu valor bruto, equivalente ao valor líquido da mercadoria somado ao ICMS que incidiu nas operações anteriores.

Bergamini (2013, p. 394) esclarece a questão ao afirmar:

O efeito econômico disso é simples: pelo fato de o *custo* ser o ponto de partida à formação de preços, o valor de revenda dessa mercadoria seria composto indiretamente do ICMS da operação anterior. Esse valor, por sua vez, seria base de nova incidência do ICMS devido pelo contribuinte que levará a cabo essa revenda, e assim sucessivamente. Logo, haveria incidência de imposto sobre imposto ao longo de uma cadeia mercantil, resultando, portanto, em uma cumulatividade que implicaria em um preço artificial, composto em grande parte pelo ICMS.

Voltando-se ao exemplo apresentado, verifica-se que, sem a não cumulatividade, o total devido nas três operações (R\$ 6.000,00) à alíquota de 17% resultaria no recolhimento de ICMS de R\$ 1.020,00 e não de R\$ 510,00 conforme se apurou. Por essa razão, pode-se afirmar que o ICMS cobrado na operação anterior é segregado contabilmente do valor da mercadoria em estoque.

Para Carraza (2012, p. 424) “a não cumulatividade no ICMS leva em conta as operações ou prestações realizadas num dado período de tempo (no mais das vezes, 30 dias)”.

Em tais operações para creditar-se do imposto pago, é necessário que este esteja destacado em documento fiscal hábil, que atenda a todos as exigências da legislação e que seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.

Do ponto de vista escritural, o contribuinte que receber bens e serviços tributados em seu estabelecimento deverá atentar aos seguintes procedimentos:

I. Escriturar as entradas e o imposto destacado nas respectivas notas fiscais como créditos no livro de Registro de Entradas.

II. Escriturar as saídas e o imposto destacado nas respectivas notas fiscais como débitos no livro de Registro de Saídas.

III. Ao final do período de apuração, transportar a totalidade dos créditos ao livro de Registro de Apuração, para serem confrontados com a totalidade dos débitos relativos às saídas das mercadorias do estabelecimento.

Havendo saldo devedor, haverá o recolhimento do montante da diferença e caso haja saldo credor este será transportado ao período subsequente de apuração.

Para finalizar as demonstrações do regime não cumulativo do ICMS, é de bom alvitre a exemplificação gráfica da operação, contendo os momentos escriturais e contábeis das apropriações de créditos, lançamentos de débitos e apuração do imposto conforme Quadro 6.

No Livro Registro de Entrada		No Livro Registro de Saída	
Aquisição	R\$ 1.170,00	Venda	R\$ 2.000,00
Crédito	R\$ 170,00	ICMS 17%	R\$ 340,00
Na Contabilidade		Na contabilidade	
Estoque:	R\$ 1.000,00	Receita de Venda	R\$ 2.000,00
"ICMS a Recuperar"	R\$ 170,00	"ICMS a Recolher"	R\$ 340,00
		No Livro Registro de Apuração	
		Total de créditos	R\$ 170,00
		Total de débitos	R\$ 340,00
		Saldo Devedor	-R\$ 170,00
		Na contabilidade	
		Crédito contábil em	
		Cx/Bancos	R\$ 170,00

Quadro 6 – Demonstração Gráfica, Contábil e Escritural do Regime Não Cumulativo

Fonte: Adaptado de Bergamini (2013, p. 404)

Conclui-se, quanto a não cumulatividade e ao direito ao crédito de ICMS, que a compensação está presente independentemente da origem dos créditos, ou seja, o princípio constitucional não vincula os créditos relativos a etapas anteriores aos débitos gerados por operações ou serviços da mesma natureza.

Pode-se assim, por exemplo, utilizar créditos de ICMS provenientes do imposto incidente sobre o serviço de transporte intermunicipal para compensar, todo ou em parte, o tributo devido pela operação mercantil posteriormente realizada.

2.4. Imunidade, Isenção, Não Incidência e Suspensão

Conforme visto anteriormente, competência tributária é a aptidão jurídica que as pessoas jurídicas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) receberam da Constituição Federal para instituir tributos, descrevendo-se, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, suas bases de cálculo e alíquotas.

A diferenciação entre imunidades, isenções e demais não incidências trata-se de assunto clássico em direito tributário.

Kalume (2014, p.149) esclarece a questão da seguinte forma: “A rigor, não incidência é gênero, da qual são espécies isenções e as imunidades. Ou seja, toda vez que a norma de tributação não incidir, estaremos diante de um caso de não incidência”.

Logo, as normas imunizantes limitam e impedem que as normas de tributação atuem, por isso criam situações permanentes de não incidência, que nem mesmo a lei pode anular. É que a imunidade, em si mesma, é um princípio constitucional, que protege os interesses e valores fundamentais da sociedade.

Carraza (2012, p. 548) contribui com o assunto ao definir de forma esclarecedora que:

Em consequência, as imunidades tributárias – que alguns impropriamente definem como sendo ‘hipóteses de não incidência tributária constitucionalmente qualificada’ – conferem aos beneficiários, direito públicos subjetivos de não serem compelidos a recolher tributos nas hipóteses que elas apontam. Dão às pessoas beneficiadas aquilo que poderíamos chamar de ‘garantias de não serem alvo de exações’ enquanto praticam determinados fatos ou

atos jurídicos, pois erigem barreiras intransponíveis à própria competência tributária das pessoas políticas.

No Quadro 7 pode-se verificar, basicamente, os motivos pelos quais tais fenômenos poderão ocorrer.

Não incidência pura e simples	Determinado fato não se sujeita ao ICMS simplesmente por não estar abrangido pela delimitação constitucional genérica de competência, ou seja, pelos fatos descritos na norma específica de tributação. Toda vez que nos depararmos com um fato que não seja uma operação relativa à circulação de mercadoria, ou uma prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, haverá uma não incidência pura e simples. Por exemplo: vender um imóvel, auferir renda, prestar serviço dentro do município e estudar.
Imunidades	Se constatarmos uma operação relativa à circulação de mercadoria, ou uma prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, e, mesmo assim, a Constituição disser que o ICMS não poderá incidir estaremos diante de uma imunidade. O obstáculo legal para a incidência tem índole constitucional, ou seja, foi atribuída competência genérica para a tributação, mas já norma específica na própria Carta Magna retirando determinado fato do âmbito de criação do tributo.
Isonções	Consistem as isenções em não incidências por força de norma infraconstitucional. Ou seja, existe a atribuição constitucional de competência para a instituição do imposto sobre determinada fato, mas, por exemplo, o ente tributante decide não exercer a competência plena.

Quadro 7 – Aspectos Gerais de Não Tributação

Fonte: Adaptado de Kalume (2014, p. 149)

Nesta situação, caso o detentor da competência tributária, ao exercitá-la, venha a tributar pessoa imune, esta terá legitimação ativa para ingressar em juízo e pleitear a invalidade da pretensão estatal. Logo, as regras de não incidência, além de explicitarem formalmente a incompetência do legislador ordinário, servirão para instituir tributos nas situações abarcadas por seus preceitos.

Conforme pode ser verificado neste capítulo, o ICMS possui características peculiares no bojo das normativas de cálculo. No próximo capítulo aborda-se, especificamente, as acepções de designações da substituição tributária do ICMS.

CAPITULO III – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

3.1. Linhas Gerais da Substituição Tributária

Conforme verificado no decurso e desenvolvimento deste trabalho, o legislador não é livre para moldar o ICMS à sua vontade, devendo seguir os modelos constitucionais desse tributo. Tais assertivas valem também quando aponta quem deterá a capacidade tributária passiva, ou seja, o sujeito passivo da obrigação tributária, quando nascer, com a ocorrência do fato imponível.

Historicamente, o fenômeno substituição tributária não é mera criação dos nossos legisladores, tal regime tributário tem origem bem antiga. A sujeição passiva por substituição é instituto encontrado nas legislações de diversos países.

Na legislação brasileira, esta sujeição passiva por substituição tributária se confunde com a história do ICMS, fruto da necessidade de viabilizar sua criação e cobrança.

Para Bergamini (2013, p. 604) “o objetivo do regime é facilitar a fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias) em determinada cadeia de circulação de mercadorias”.

A base constitucional da substituição tributária está no artigo 150 da Carta Magna trazida pela EC 3/1993.

Art. 150º [...]

[...]

§7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurado à imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Após três anos, em obediência expressa ao supracitado artigo, coube à Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, regulamentar o preceito constitucional previsto no inciso 7º e trazer as regras básicas que deveriam ser observadas pelos Estados e o Distrito Federal na instituição do ICMS, tais como: base de cálculo, direito à restituição do valor do imposto pago antecipadamente –

quando o fato gerador presumido não se realizar, margem de agregação, alíquotas etc.

De forma objetiva a lei traz em seu *caput*:

Art. 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte 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 ao consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

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

Desta forma, a implementação do regime de substituição tributária para determinadas mercadorias ou serviços, bem como a sua aplicação interna em determinada Unidade da Federação, terá que ser instituída por meio de lei do respectivo Estado.

Mariano, Werneck e Bezerra (2013, p.22) esclarecem o assunto da seguinte forma:

Em outras palavras, cada Estado Federado e o Distrito Federal deverão instituir, por meio de lei, o regime de substituição tributária, dentro dos limites já estabelecidos pela Lei Complementar nº. 87/1996. O legislador estadual não poderá inovar, devendo limitar-se à regra matriz do instituto base, naqueles pontos previamente já regulados em lei complementar. Entretanto, diversos aspectos do regime que não foram abordados em lei complementar, poderão ser disciplinados por lei estadual, de maneira que atendam às necessidades de cada ente tributante.

Preliminarmente, ao considerar que a obrigação tributária decorre da lei, ocorrendo uma situação, nela prevista (hipótese de incidência), como necessária e suficiente para a concretização do seu fato gerador, ruge para o Estado (credor) o direito de exigir de um sujeito passivo (devedor) o tributo (objeto da obrigação tributária).

Partindo-se dessa premissa, pode-se imediatamente verificar o controvertido assunto, uma vez que, em uma abordagem inicial, poderia infringir a diversos preceitos constitucionais.

Carraza (2012, p. 375) é enfático e incisivo ao afirmar:

Deveras, a Emenda Constitucional 3/1993 'criou' a absurda figura de responsabilidade tributária por fato futuro. O preceito em tela 'autoriza' a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram, mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias.

Ainda sobre o tema, o autor assevera:

Ora, o artigo 1º da Emenda Constitucional 3/1993 é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio. Este princípio, aplicado ao direito tributário, exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do fato imponible.

Neste entendimento fica explícito, nessa hipótese, dois fenômenos de ordem estritamente fictícia: de um lado considera-se nascida uma obrigação tributária antes mesmo da ocorrência do fato concreto, que justifica a sua existência; de outro lado, atribui-se a responsabilidade, relativa a essa obrigação, a uma terceira pessoa que, não participou, nem participará, efetivamente, do referido fato imponible que, como dito, ainda não aconteceu.

Constata-se que o regime não é novo, mas gerou grandes contendas e, até os dias de hoje, embora já pacificada a matéria, ainda divide eminentes tributaristas.

Neste sentido Mariano, Werneck e Bezerra (2013, p.67) se manifestam:

Uma corrente sustenta que a 'constitucionalização do sistema' viola, praticamente, todos os princípios constitucionais basilares relativos aos tributos, dentre esses os princípios da tipicidade tributária, o princípio da não cumulatividade, o princípio da capacidade contributiva, bem como que vulnera o princípio atributivo de competência tributária dos Estados e que, flagrantemente configura autêntico empréstimo compulsório. Por outro lado, há aqueles que entendem não padecer o instituto dos supramencionados defeitos, visto o princípio da praticidade da tributação.

Verifica-se que sustentam os tribunais superiores o pronunciamento pela constitucionalidade da matéria, visto que o Supremo Tribunal Federal (STF), em

reiteradas decisões, vislumbra o cumprimento dos princípios constitucionais e o Superior Tribunal de Justiça (STJ), entende que a substituição tributária é mera exigência de pagamento antecipado do tributo, não se caracterizando tal pagamento como recolhimento do tributo antes da ocorrência concreta da hipótese de incidência prevista em lei.

Para fins de desenvolvimento deste trabalho, e dada a pacificação do assunto na esfera judicial, considerar-se-á como válida a aplicação da substituição tributária, uma vez que sua repercussão e aplicabilidade já é desenvolvida de forma encontradiça entre os Estados e o Distrito Federal.

3.2. Sujeitos da Obrigação Tributária

Para melhor compreensão da matéria abordada, optou-se por alinhar alguns conceitos importantes de direito tributário acerca das figuras que compõem a relação jurídica tributária.

No direito, o Sujeito Ativo da obrigação encontra-se no polo ativo obrigacional, como o titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação, conforme explicitado no Código Tributário Nacional em seu Artigo 119, a saber: “Art. 119º - Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

A vista da conceituação legal, trazida pelo Código Tributário Nacional, sua determinação se faz mediante a identificação da pessoa que detém a competência (aptidão para instituir o tributo), ou a capacidade tributária (aptidão para ser titular do polo ativo da obrigação para ser credor da obrigação tributária).

Portanto, dada às circunstâncias de que o sujeito ativo é, o mais das vezes, o Estado, é usual, mesmo na linguagem técnica, chamá-lo de Fisco, Tesouro, Erário, Fazenda Pública (Federal, Estadual, Municipal). A própria designação de Estado emprega-se em certas situações, para designar o credor do tributo.

Pode-se concluir que o sujeito passivo, nada mais é, na relação jurídica obrigacional tributária, do que o titular do polo credor, a que se contrapõe o sujeito passivo, no polo devedor.

Por outro lado, o sujeito passivo da obrigação tributária é aquele a quem compete a responsabilidade de cumpri-la, encontrando-se no polo devedor da obrigação tributária, posto que tem o dever de prestar, ao sujeito ativo, o objeto da obrigação.

O Código Tributário Nacional define o sujeito passivo da obrigação tributária principal da seguinte forma:

Art. 121º - Sujeito da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

- i. Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- ii. Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Assim, para melhor identificação do sujeito passivo da obrigação principal, deve-se levar em consideração a ligação entre a ação e o agente, visto que é nesse sentido que o CTN se refere.

O contribuinte é o sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, é aquele que o realiza. Isso numa noção não rigorosamente técnica e precisa, sendo que enquanto devedor do tributo é normalmente identificável, à vista das simples descrição de materialidade do fato gerador.

No caso da responsabilidade, a sujeição passiva dar-se-á por meio da relação de vinculação com o fato gerador. O responsável tributário não deu causa diretamente ao surgimento da obrigação tributária, porém, a lei o elegeu para satisfazer o crédito tributário.

A base legal para a consideração que o responsável deva ser alguém (um terceiro) ligado diretamente ao fato gerador encontra-se no artigo 128º do CTN conforme visto a seguir na íntegra:

Art. 128º - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Mariano, Werneck e Bezerra (2013, p.79) assim se posicionam sobre o assunto em tela:

A eleição de terceiro para figurar como sujeito passivo da obrigação tributária, não é uma escolha feita arbitrariamente pelo legislador, posto que tal indicação decorre de razões que vão da conveniência até a necessidade. Existem critérios a serem observados que são estabelecidos pelo Código Tributário Nacional e devem ser respeitados como limites à definição legal de terceiro responsável.

Assim, pode-se concluir que no regime de substituição tributária, os responsáveis pelo recolhimento antecipado do ICMS-Substituição (ICMS-ST), são denominados **substitutos tributários**, enquanto que os contribuintes que têm os seus impostos antecipados pelo substituto tributário são denominados **substituídos**.

Objetivamente, **Substitutos e Substituídos** possuem diferentes atribuições dentro do contexto da substituição tributária. A título de simplificação o Quadro 8 demonstra as atribuições determinadas pela legislação:

<p>Contribuinte Substituto</p>	<p>O substituto é a pessoa a quem a legislação atribui a responsabilidade pelo pagamento do imposto. É aquele que praticar o fato interruptivo do diferimento (operações anteriores), o que contratar serviço de transporte (tomador) quanto às operações concomitantes e o fabricante/importador, em regra, no que se refere às obrigações subseqüentes.</p>
<p>Contribuinte Substituído</p>	<p>O substituído é a pessoa que está ligada diretamente com o fato gerador, que dá causa à hipótese de incidência do imposto, mas, a legislação dispensa da responsabilidade do recolhimento, pois é atribuída a outrem, ou seja, o imposto que seria devido relativo às operações/prestações é pago anteriormente pelo contribuinte substituto.</p>

Quadro 8 – Sujeitos do ICMS-ST

Fonte: Adaptado de Mariano, Werneck e Bezerra (2013, p.80-81)

No entanto, é correto afirmar que, o contribuinte substituído passará à condição de substituto quando realizar operações interestaduais com contribuinte de outro Estado, já que caberá a ele a responsabilidade pelo recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário.

Conclui-se, nesses termos, que o substituto pode ser entendido como o responsável por recolher o ICMS devido pelos contribuintes substituídos. Na

incidência do ICMS-ST em operação interestadual disciplinada por Protocolo ou Convênio, o substituto estará localizado em outro Estado e será o responsável pelo recolhimento por Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).

3.3. Espécies de Substituição

Conceitualmente, a substituição tributária pode ser definida como sendo o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido, em relação às operações/prestações, é atribuída a outro contribuinte, ou seja, a lei altera a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, conferindo a terceiro, que não aquele que praticou o fato gerador diretamente, mas, que possui vinculação indireta com aquele que deu causa ao fato.

Bergamini (2013, p. 605) tem em seu entendimento:

A substituição tributária pode ser definida como a imputação da responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido a terceiro que, embora não tenha praticado o fato gerador, a ele está indiretamente vinculado.

Observa-se que, comumente, a legislação classifica a substituição tributária em algumas modalidades, segundo um critério temporal que tem por base a ocorrência da materialidade tributária (gênero).

Assim, segundo se alega, em breve suma, que a substituição regressiva (para trás) ocorre na prática, quando o Fisco protela o recebimento do imposto, diferindo o cumprimento da obrigação tributária para um estágio mais avançado do ciclo produtivo-distributivo.

No caso da substituição tributária de operações concomitantes esta é utilizada nas prestações de serviços de transportes concomitantes com a circulação de mercadorias.

Já na substituição tributária para progressiva (para frente), ocorre exatamente o contrário da regressiva, com a exigência sendo feita por um “fato gerador” a ocorrer de forma que há antecipação do pagamento do tributo.

Por fim, o gênero substituição tributária subdivide-se em três espécies e seus efeitos podem recair sobre mercadorias ou sobre serviços de transporte conforme visto nos subtópicos que seguem.

3.3.1. Substituição Tributária Regressiva ou Antecedente (para trás)

A substituição tributária regressiva ou antecedente, também conhecida como substituição tributária para trás, ocorre nos casos em que as pessoas ocupantes das posições anteriores nas cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributo, por aquelas que ocupam as posições posteriores nessa mesma cadeia, ou seja, o imposto será pago por outra pessoa em momento futuro, relativo a fato já ocorrido.

Carraza (2012, p. 392) define o gênero de forma a ser vista:

Na chamada substituição tributária para trás, a lei, tendo em vista comodidades arrecadatórias, estabelece que o tributo será recolhido, pelo substituto, na próxima operação jurídica (e nome do substituído). Destarte, a carga econômica do tributo não será suportada pelo realizador da operação jurídica (o substituído), mas por quem levar a cabo a seguinte (o substituto).

Nessa situação verifica-se que, embora ocorra a substituição do sujeito passivo, não há o problema da antecipação do fato gerador, visto que se tem, apenas, a postergação do pagamento, denominada “diferimento” do lançamento do imposto.

Para Mariano, Werneck e Bezerra (2013, p.76), o diferimento tem o seguinte sentido:

Em outras palavras, diferimento significa adiamento do pagamento do tributo. A legislação permite que em determinadas situações o imposto seja pago no futuro, por quem tendo adquirido certas mercadorias, promova a revenda ou a industrialização.

A primeira vista, consiste o diferimento em verdadeira isenção, ou seja, o industrial, produtor ou comerciante, remetente da mercadoria, nada debitam a título de ICMS e, conseqüentemente, nada recolhem de imposto naquela operação.

Pode-se afirmar, portanto, que o diferimento representa para o remetente certa vantagem tributária sensível em relação à exoneração.

Objetivamente, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido é atribuída pelo adquirente industrial, que dar-se-á quando da entrada da mercadoria em seu estabelecimento ou quando da saída do produto de sua industrialização. A diferença básica entre as duas formas de diferimento (encerramento na entrada ou na saída) é meramente procedimental, porquanto o efeito financeiro é o mesmo: o substituto arcará com a parcela do imposto devido pelo substituído.

Esta operação pode ser assim explicada:

Operação Normal, sem diferimento		
	Industrial	Varejista
Preço	R\$ 200,00	R\$ 450,00
Débito ICMS	R\$ 250,00 x 18% = R\$ 36,00	R\$ 450,00 x 18% = R\$ 81,00
Crédito ICMS	R\$ 0,00	R\$ 36,00
ICMS recolhido	R\$ 36,00	R\$ 45,00

Operação do industrial, com diferimento		
	Industrial	Varejista
Preço	R\$ 200,00	R\$ 450,00
Débito ICMS	Diferido	R\$ 450,00 x 18% = R\$ 81,00
Crédito ICMS	R\$ 0,00	R\$ 0,00
ICMS recolhido	R\$ 0,00	R\$ 81,00

Quadro 9 – Comparativo de Operação Com e Sem Diferimento

Fonte: Adaptado de Kalume (2014, p.432-433)

Verifica-se, em ambos os casos, que o sujeito ativo recebe, no total, o mesmo valor de R\$ 54,00. Considera-se lançado o imposto diferido juntamente com o débito ocorrido na operação subsequente. Como decorrência lógica, o diferimento

não se aplica quando não houver operação posterior tributada; nesses casos, como o destinatário não recolherá tributo de sua própria operação, conseqüentemente não será recolhido o ICMS diferido.

A substituição tributária regressiva ocorre, por exemplo, no Estado de São Paulo, nas operações com leite (laticínios), material reciclado, nas operações com parte e peças para fabricação de tratores, caminhões, ônibus e produtos agropecuários em geral etc.

Uma última característica dessa modalidade de substituição é a de que nela não há a necessidade de presunção de estimativa da base de cálculo do tributo, porque o próprio substituto vai apurar o tributo e a base de cálculo e alíquota já são conhecidos, pois o fato jurídico tributário e os demais elementos que determina já são conhecidos.

3.3.2. Substituição Tributária Concomitante

Este gênero de substituição tributária caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação/prestação, concomitantemente à ocorrência do fato gerador.

Um exemplo aplicável a esta situação é a substituição tributária nos serviços de transporte, uma vez que a transportadora emite o Conhecimento de Transporte Rodoviário e Cargas (CTRC), sem o destaque do ICMS, com a indicação da Substituição Tributária.

No Estado de São Paulo tal sistemática não é mais aplicada, uma vez que o artigo 317 do RICMS/00 foi revogado em Julho de 2008; as transportadoras paulistas, a partir desta data, passaram a destacar normalmente o ICMS nas operações de serviço interestadual e intermunicipal que realizarem.

Insta observar-se que a mensuração da base de cálculo é idêntica à aplicada na substituição tributária regressiva, pois se identifica com o valor efetivo da prestação ou operação realizada pelo contribuinte substituto.

3.3.3. Substituição Tributária Progressiva (para frente)

Pelo regime da substituição tributária progressiva, fatos geradores ainda não ocorridos são antecipados pela presunção de sua ocorrência e, para isso, é eleito um substituto tributário que se responsabiliza pelo recolhimento do imposto (devido pelo substituído) que irá incidir em toda a cadeia mercantil.

Carraza (2012, p. 373) entende que “na substituição tributária para frente parte-se do pressuposto de que o fato imponible ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo”.

Complementa o autor seu raciocínio:

É sempre bom termos presente que, se não ocorrerem os pressupostos necessários ao surgimento da própria obrigação tributária – e, portanto, não se pode falar, ainda, em tributo – por muito maior razão não se há de cogitar da substituição de um sujeito passivo que ainda nem existe. Eis aqui um limite lógico: somente se pode substituir pessoa certa, perfeitamente identificada. Ora, se ainda não surgiu a obrigação tributária, seu sujeito passivo não existe e, deste modo, presumi-lo afronta os postulados constitucionais, mormente o da não confiscatoriedade. (CARRAZA, 2012, p.373).

O autor é totalmente contra, e entende-se que com razão, o pagamento por presunção, uma vez que deve ocorrer a hipótese de incidência para efetivo pagamento do imposto. Entretanto, conforme visto anteriormente, a aprovação da EC 3/1993 permitiu o estabelecimento do mecanismo de substituição tributária.

Dessa forma, a substituição tributária progressiva, assim, constituiu-se numa sistemática utilizada no ICMS, por meio da qual é atribuída a uma pessoa que se situa no início do ciclo de produção-circulação da mercadoria, a obrigação de recolher o imposto que possivelmente será devido nas etapas subsequentes e, para tanto, presume-se pela adoção dos critérios estabelecidos em lei, o valor da base de cálculo.

Com base nessa premissa, todo o tributo é pago de uma só vez, sendo calculado sobre o valor pelo qual se presume que a mercadoria será vendida ao consumidor final. Os valores constam de uma pauta fiscal, ou seja, o cálculo do tributo é feito por meio de um arbitramento, pois não há certeza do valor exato de uma operação futura.

Utilizar-se-á o mesmo exemplo aplicado para a substituição tributária regressiva, aplicando-se os critérios da substituição tributária progressiva para demonstração da sistemática do cálculo do ICMS-ST.

	Fabricante	Distribuidor	Atacadista	Varejista
Preço	R\$ 200,00	R\$ 280,00	R\$ 380,00	R\$ 450,00
Débito ICMS	R\$ 36,00	R\$ 50,40	R\$ 68,40	R\$ 81,00
Crédito ICMS	R\$ 0,00	R\$ 36,00	R\$ 50,40	R\$ 68,40
ICMS recolhido	R\$ 36,00	R\$ 14,40	R\$ 18,00	R\$ 12,60

Total recolhido = R\$ 81,00

	Fabricante	Distribuidor	Varejista
Preço	R\$ 200,00	R\$ 280,00	R\$ 450,00
Débito ICMS	R\$ 36,00	R\$ 50,40	R\$ 81,00
Crédito ICMS	R\$ 0,00	R\$ 36,00	R\$ 50,40
ICMS recolhido	R\$ 36,00	R\$ 14,40	R\$ 30,60

Total recolhido = R\$ 81,00

	Fabricante	Varejista
Preço	R\$ 200,00	R\$ 450,00
Débito ICMS	R\$ 36,00	R\$ 81,00
Crédito ICMS	R\$ 0,00	R\$ 36,00
ICMS recolhido	R\$ 36,00	R\$ 45,00

Total recolhido = R\$ 81,00

Conforme se pode interpretar, os exemplos apresentados pretendem demonstrar que o total de ICMS recolhido na cadeia é sempre o mesmo, desde que mantido o preço final de venda da mercadoria. A rigor, sequer seria necessária a tributação de qualquer outra operação, bastando que somente a última delas fosse tributada. Assim, caso o ICMS fosse monofásico e desde que incidisse apenas na operação de consumo, não haveria qualquer afetação na carga tributária.

No entanto, a tributação não funciona dessa forma, principalmente em razão da divisão de receitas entre os Estados, já que um imposto com incidência única no consumo destina-se todo ao Estado em que se dê a última operação em detrimento dos demais, em especial daqueles nos quais se localizam industriais e produtores.

Kalume (2014, p.443) coaduna com o explicitado ao afirmar:

O objetivo do regime resume-se a concentrar a arrecadação de toda a cadeia econômica em um único sujeito passivo, reduzindo a possibilidade de evasão, os custos de fiscalização e arrecadação, bem como, simplificando para os substituídos, a tarefa de apuração do ICMS.

Comumente, aos fabricantes é atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com as mercadorias. Eventualmente, tal atribuição recai sobre distribuidores ou atacadistas.

No exemplo anterior, verificou-se a apuração do ICMS em cada etapa das operações subsequentes. Os valores a serem recolhidos eram:

	Fabricante	Distribuidor	Atacadista	Varejista
ICMS recolhido	R\$ 36,00	R\$ 14,40	R\$ 18,00	R\$ 12,60

Nesta situação, em que o fabricante é eleito como substituto tributário, caberá a ele o dever de recolher o imposto que seria devido pelo distribuidor, pelo atacadista e pelo varejista. É importante salientar que além dos impostos devidos por substituição, existe, simultaneamente, a própria operação praticada pelo fabricante.

Dentro desta ótica destaca-se o seguinte exemplo hipotético:

	Fabricante	Distribuidor	Atacadista	Varejista
Preço	R\$ 200,00	R\$ 280,00	R\$ 380,00	R\$ 450,00
Débito ICMS	R\$ 36,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Crédito ICMS	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
ICMS recolhido	R\$ 36,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00

Base de cálculo da substituição tributária	R\$ 450,00
ICMS debitado pela substituição	R\$ 81,00
Dedução (ICMS da operação própria)	R\$ 36,00
ICMS devido por substituição	R\$ 45,00

Algumas observações se fazem necessárias para a correta interpretação das informações demonstradas nesse exemplo apresentado.

Os R\$ 45,00 relacionados com o imposto retido são exatamente a soma de R\$ 14,40 + R\$ 18,00 + 12,60, devidos pelo distribuidor, pelo atacadista e pelo varejista, ou seja, de fato houve a substituição.

A dedução de R\$ 36,00 da operação própria dos R\$ 81,00 debitados inicialmente pela substituição, atende ao comando da não cumulatividade, sob pena de ser cobrado em duplicidade o ICMS sobre a base de cálculo inicial de R\$ 200,00. Indispensável destacar, para bem entender o abatimento, que a operação do fabricante (substituto) é anterior a dos substituídos. Assim, o valor devido das operações subsequentes corresponde ao débito calculado sobre a última operação deduzido do valor que efetivamente incidu na operação do fabricante, anterior às demais, como determina a Constituição Federal.

Conclui-se que, em razão desta antecipação dos fatos geradores, os substituídos não creditam o imposto sobre a entrada das próprias mercadorias sujeitas à substituição tributária, mas, também, não lançam débitos quando elas saem, porquanto, o imposto sobre toda a cadeia já foi antecipadamente recolhido pelo substituto.

3.4. Fato Gerador Futuro, Base de Cálculo e Alíquota

Como já discorrido em alguns momentos no desenvolvimento deste trabalho, a exigência da substituição tributária está amparada legalmente pela Constituição Federal.

Nas operações com mercadorias ou produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, verifica-se a existência de duas realidades distintas. A primeira diz respeito à ocorrência concreta da hipótese de incidência legalmente prevista. A segunda refere-se às operações subsequentes, na qual ainda não se verificaram as ocorrências concretas da hipótese de incidência.

Sobre o tema, Mariano, Werneck e Bezerra (2013, p.86) aduzem: “Por uma engenhosidade legal, na substituição tributária para frente, o ICMS incidirá antes da efetiva circulação da mercadoria, que poderá ou se efetivar por ocasião de sua presumida saída”.

Defendem ainda os autores: “Assim não há como negar que o regime da substituição tributária para frente, antecipa o pagamento de um tributo, mesmo sem a ocorrência concreta da hipótese de incidência legalmente prevista”.

Como de fato, já salientado em algumas oportunidades no decorrer deste trabalho, a atribuição desta responsabilidade a fatos geradores presumidos ou futuros, por meio de uma lei ordinária, vem, na ótica de inúmeros doutrinadores, ferir frontalmente inúmeros princípios constitucionais, inclusive o próprio Código Tributário Nacional.

Em geral, os tributos, tem seu montante determinado mediante uma operação matemática, na qual se toma uma medida de grandeza do fato gerador e sobre ela se aplica um percentual, tendo como resultado o valor total da obrigação.

Desta forma, entende-se que a medida legal de grandeza do fato gerador é à base de cálculo. Essa, por sua vez, tem que ser definida em lei complementar, a qual deve prever os critérios para sua determinação.

Kalume (2014, p. 457) argumenta que:

A grande dificuldade do regime, sob o ponto de vista de sua regulamentação é o estabelecimento do preço final da mercadoria (base de cálculo da substituição tributária). Tal valor é imprescindível, já que, uma vez calculado corretamente, o recolhimento do ICMS

será, sempre, exatamente o mesmo que seria pago na soma das diversas operações, caso adotado o sistema ordinário de apuração do imposto.

A LC 87/1996, ao tratar do regime de sujeição passiva por substituição, determina em seu texto no artigo 8º, II, os seguintes dizeres:

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

- I. [...]
- II. Em relação às operações ou prestações subsequentes, 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, relativo às operações ou prestações subsequentes.

§ 1º [...]

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final ao 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 levantamentos, ainda que por amostragem ou através de informações ou outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para a sua fixação se previstos em lei.

Assim, após a interpretação dada ao texto legal, chega-se a seguinte fórmula aritmética para a determinação do ICMS-ST:

$$\text{ICMS-ST} = (\text{base de cálculo ST} \times \text{alíquota}) - \text{ICMS operação própria}$$

Onde:

Base de cálculo = (valor da mercadoria + frete + IPI + outras despesas + margem de lucro).

ICMS Op. Própria = Base de cálculo própria x Alíquota.

ICMS presumido = Base de Cálculo ST x Alíquota.

Conforme se verificou, um dos problemas focais, que geram grande número de questionamentos, e traz ainda muitas incertezas operacionais para os contribuintes, é aquele referente à base de cálculo devido por substituição tributária.

Faz-se uso aqui do exemplo de uma bebida alcoólica. Qual o preço de venda de uma lata de determinada marca na operação da cadeia econômica? Evidentemente que depende do tipo de varejista (hipermercado, supermercado, pequenos armazéns, bares sofisticados, restaurantes, hotéis, postos de gasolina etc.) Importante observar, ainda, que um mesmo estabelecimento, por exemplo, um supermercado, pode praticar preços diversos em dias diferentes, até mesmo, em um único dia.

A solução para o problema, segundo Kalume (2014, p. 457) é:

A adoção de valores presumidos. No entanto tal metodologia cria uma questão bastante complexa que consiste exatamente nas consequências advindas das diferenças entre o valor presumido (sobre o qual foi cobrar o tributo) e aquele efetivamente praticado.

A inclusão de valores diferentes à operação de circulação e mercadorias na base de cálculo confronta a materialidade do referido imposto, vez que deve existir lógica entre a base de cálculo e a hipótese da incidência. A base de cálculo do ICMS deverá ser composta única e exclusivamente pela dimensão econômica da materialidade do imposto, ou seja, pelo valor da mercadoria.

3.5. Margem de Valor Agregado – MVA

A Margem de Valor Agregado (MVA) tem grande relevância no regime da substituição tributária progressiva, uma vez que é a partir dela que se encontra a base de cálculo presumida.

Observa-se que, conforme o § 2º do Art. 8º da LC 87/1996, tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixado

por órgão competente, a base de cálculo do imposto será o referido preço por ele estabelecido.

No entanto, nos termos do § 3º, existindo preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

Assim, a apuração do ICMS-ST a partir da MVA, dados pela legislação, que no Estado de São Paulo chama-se Índice de Valor Agregado Setorial (IVA-ST), será feita apenas e não somente, se não existirem os parâmetros dados pelo § 2º e 3º. Contudo, a despeito de ser o método residual, fato é que o cálculo do ICMS-ST a partir de MVAs é o mais usual.

A referida margem é estipulada com base nos preços médios aplicados no mercado e apurados após levantamento de pesquisa específica de cada ramo de atividade, bem como, analisados outros elementos fornecidos por órgãos representativos das classes econômicas, para, dessa forma, apurar o valor final praticado no decorrer das diversas etapas de circulação da mercadoria.

Insta-se propor, a título de esclarecimento, a definição da divisão das MVAs em duas espécies:

MARGEM DE VALOR AGREGADO NACIONAL: é conhecida como Margem de Valor Agregado Original; esta MVA é o valor padronizado nacionalmente, ou seja, determinados produtos possuirão a mesma alíquota de MVA, independente do Estado da Federação em que ocorre a operação ou o Estado da Federação que recebe a mercadoria.

MARGEM DE VALOR AGREGADO AJUSTADA: Esta MVA é o resultado de acordos e protocolos feitos entre os Estados, em que, para a determinação da base de cálculo do ICMS-ST, a alíquota de MVA a ser aplicada leva em consideração a alíquota interna do ICMS e a alíquota interestadual de ICMS.

Exemplifica-se, na sequência, a memória de cálculo da apuração por substituição tributária progressiva, considerando o valor da operação, já computado o ICMS por dentro de R\$ 1.000,00, alíquota interna de 18% e o MVA-O de 70%.

Descrição	R\$
(a) Preço da Mercadoria	R\$ 1.000,00
(b) Base de cálculo ICMS próprio	R\$ 1.000,00
(c) ICMS próprio \rightarrow "b" x 18%	R\$ 180,00
(d) MVA (70%) \rightarrow "b" x 70%	R\$ 700,00
(e) Base de cálculo ICMS ST \rightarrow "b" + "d"	R\$ 1.700,00
(f) ICMS-ST antes dedução \rightarrow "e" x 18%	R\$ 306,00
(g) ICMS-ST a recolher \rightarrow "c" – "f"	R\$ 126,00
(h) Valor da Nota Fiscal \rightarrow "a" + "g"	R\$ 1.126,00

Nota-se que o item (h) da demonstração considerou o valor da nota fiscal como sendo a soma do preço da mercadoria e do ICMS-ST calculado. Isso se justifica pelo fato de o ICMS-ST construir uma parcela que não compõe o preço (valor) da operação, mas deve ser cobrado pelo substituído para ser repassado ao Estado.

Observa-se, também, que o total suportado pelo substituto tributário no exemplo apresentado, acordou no total com R\$ 306,00, sendo R\$ 180,00 a título de ICMS operação própria e R\$ 126,00 a título de ICMS-ST.

3.6. Convênios e Protocolos

Conforme abordado anteriormente, o regime da substituição tributária do ICMS deve ser instituído por meio de lei estadual para aplicação interna no Estado. Não obstante, para as operações interestaduais – para que possa aplicar a regime proposto e exigida a celebração de acordo entre os Estados envolvidos, pois o tributo será fracionado entre o Estado de Origem e o Estado destinatário – se faz necessária a criação de Convênio ou Protocolo ICMS disciplinando a matéria.

A previsão legal, que possibilita esta regulamentação do regime interestadual por meio de convênio, se verifica no artigo 150, §6º, combinado com o artigo 155, §2º, XII, letra "g", da Constituição Federal e com o artigo 1º da Lei

Complementar nº. 24/1975, que dispõem que os benefícios fiscais do ICMS poderão ser concedidos ou revogados mediante convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Mariano, Werneck e Bezerra (2013, p.32) se manifestam sobre a matéria da seguinte forma:

Deste modo, o nascimento de um convênio surge nas reuniões periódicas que são realizadas entre os Estados e o Distrito Federal, onde participam um representante de cada Unidade da Federação e do Governo Federal. É esse grupo de representantes que forma o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Para que os convênios entrem em vigor, deverão ser cumpridas algumas formalidades das quais se destacam:

I. Os textos dos convênios celebrados, contados da data da reunião dos representantes das Unidades da Federação, tem o prazo de dez dias para serem publicados no Diário Oficial da União (DOU).

II. Após a data da publicação no Diário Oficial da União, os Estados e o Distrito Federal tem o prazo de quinze dias para publicarem decretos ratificando ou não os convênios firmados. Caso não haja manifestação de algum Estado dentro deste prazo, esta será tida como ratificação tácita.

III. O CONFAZ, após a publicação no Diário Oficial da União do texto celebrado e da ratificação estadual, terá prazo de até vinte e cinco dias para dar publicidade ao ato do presidente da comissão técnica permanente do ICMS, declarando a ratificação nacional ou a rejeição.

Após a ratificação nacional, os convênios, via de regra, entram em vigor no período de trinta dias; caso não tenham data estabelecida para começar a vigorar e uma vez ratificados tornam-se obrigatórios para todas as Unidades da Federação convocadas para reunião.

Um convênio é considerado impositivo quando os Estados são obrigados a adotar a medida estabelecida pela normal, ou seja, o próprio texto impõe explicitamente o que deve ou não ser feito, para que seja implementada a regra estabelecida.

O regimento do CONFAZ, que estabeleceu as diretrizes relativas às reuniões e demais procedimentos inerentes à elaboração e ratificação dos Convênios, também reservou um capítulo para dispor sobre os Protocolos e permitiu a duas ou mais Unidades da Federação a realização desse tipo de acordo para especificar procedimentos comuns.

Esses procedimentos visam:

- I. Implementar políticas fiscais definidas em convênios.
- II. Estabelecer permuta de informações e fiscalização conjunta.
- III. Fixar ou definir critérios para fixação de pautas fiscais.

O texto regimental do CONFAZ dispõe ainda que nos Protocolos não se incluirão normas que aumentem ou reduzam a extensão de benefícios fiscais vigentes, e sim que os estabeleçam ou revoguem.

Portanto, os acordos estabelecidos em Protocolos são de natureza fiscalizatória, procedimental e não podem constituir normas relativas ao aumento, diminuição ou revogação de benefícios fiscais, cuja matéria é reservada aos Convênios.

Uma vez definida a natureza dos protocolos, pode-se afirmar que a vigência do mesmo é relativamente mais simples, tendo em vista que após a sua apreciação pela Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPEL/ICMS), será numerado e remetido para publicação, o que já não ocorre com o convênio que necessita de procedimento de ratificação conforme visto anteriormente.

No Anexo II do presente trabalho encontra-se a tabela prática que traz a relação de todos os Protocolos e Convênios vigentes atualizados até 23 de outubro de 2013, consideradas as inclusões e exclusões de Estados, ocorridas após a sua publicação original, com os respectivos produtos. O conteúdo desta tabela é atualizado conforme a edição ou revogação de novos acordos e poderá ser consultada no site do Conselho Nacional de Política Fazendária. (CONFAZ, 2014).

3.7. Substituição Tributária nas Operações Interestaduais

Geralmente a legislação designa como substituto tributário o fabricante. O imposto retido será integralmente recolhido à Unidade da Federação do próprio substituto, se o destinatário também nela for estabelecido.

Não obstante ao disposto na LC 87/1996, os Estados vêm regulamentando a base de cálculo para Substituição Tributária, através de Protocolos ICMS que estão sendo firmados para as operações entre os Estados da Federação, com a aplicação de Margem de Valor Ajustada.

Esta margem ajustada, ou seja, o MVA-ST Ajustado é calculado através da aplicação da seguinte fórmula matemática:

$$\text{MVA-ST Ajustado} = \frac{(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter})}{(1 - \text{ALQ intra})}$$

Onde:

MVA-ST Original é o MVA-ST aplicável na operação interna.

ALQ inter é a alíquota interestadual aplicada pelo remetente localizado em outra Unidade da Federação.

ALQ intra é a alíquota aplicável à mercadoria neste Estado.

Os Estados alegam, em suma, que a sistemática utilizada é necessária para permitir o equilíbrio no preço das aquisições interestaduais e internas. A medida se justifica ainda em razão da necessidade de se reduzir a vantagem competitiva no preço final da mercadoria sujeita a ST, pois os valores do ICMS envolvidos são custos para o destinatário da mercadoria.

Nesta situação demonstra-se, a seguir, um exemplo prático em que a venda interestadual é prejudicada sem a aplicação do ajuste ao MVA.

Para este exemplo, utiliza-se o MVA constante do Protocolo 41/2008 que dispõe: nos Estados do Amapá, Amazonas, Bahia, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Paraná, Piauí, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo, juntamente com o Distrito Federal, nas operações interestaduais com autopeças realizadas entre contribuintes situados nas unidades federadas signatárias desse protocolo, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, relativo a operações subsequentes. O MVA do referido Protocolo deve corresponder ao percentual de 26,5%.

Discriminação	Interno	Interestadual SP
Valor da Operação sem ICMS	R\$ 82,00	R\$ 82,00
Valor da Operação com ICMS	R\$ 100,00	$(R\$ 82,00 / (1 - 0,12)) = R\$ 93,18$
ICMS Próprio (18%)	R\$ 18,00	R\$ 11,18
MVA-Original	26,50%	
Base de Cálculo do ICMS-ST	$(R\$ 100,00 \times 26,5\%) = R\$ 126,50$	$(R\$ 93,18 \times 26,5\%) = R\$ 117,87$
Cálculo do ICMS-ST (18%)	R\$ 22,77	R\$ 21,22
Valor a ser cobrado ICMS-ST (ICMS-ST – ICMS PRÓPRIO)	R\$ 4,77	R\$ 10,04
VALOR TOTAL DA NF (Valor Op. + ICMS-ST)	R\$ 104,77	R\$ 103,22

Conforme se pode verificar a operação interestadual sem o ajuste da margem faz com que o custo do produto final seja ligeiramente menor. No exemplo em tela, o valor foi 1,50% menor. Dentro desse panorama o valor total da mercadoria é menor se vendido para outro Estado do que internamente.

Portanto, há de ajustar a presente MVA, pela aplicação da fórmula matemática de modo que a alíquota possa equiparar o valor total da mercadoria, conforme demonstrado:

$$\text{MVA-ST Ajustado} = \frac{(1+0,2650) \times (1 - 0,1200)}{(1- 0,1800)}$$

$$\text{MVA-ST Ajustado} = \frac{(1,2650) \times (0,88)}{(0,82)}$$

$$\text{MVA-ST Ajustado} = 35,76\%$$

Ajustando-se o MVA, através da aplicação da fórmula matemática, procedese, a seguir, a aplicação no mesmo exemplo:

Discriminação	Interno	Interestadual SP
Valor da Operação sem ICMS	R\$ 82,00	R\$ 82,00
Valor da Operação com ICMS	R\$ 100,00	(R\$ 82,00/(1-0,12) = R\$ 93,18
ICMS Próprio (18%)	R\$ 18,00	R\$ 11,18
MVA-Original	26,50%	35,76%
Base de Cálculo do ICMS-ST	(R\$ 100,00 x 26,5%)=R\$ 126,50	(R\$ 93,18 x %)=R\$ 126,50
Cálculo do ICMS-ST (18%)	R\$ 22,77	R\$ 22,77
Valor a ser cobrado ICMS-ST (ICMS-ST - ICMS PRÓPRIO)	R\$ 4,77	R\$ 11,59
VALOR TOTAL DA NF (Valor Op. + ICMS-ST)	R\$ 104,77	R\$ 104,77

Verifica-se que o objetivo da MVA-Ajustada é atendido, equiparando o custo final do adquirente, de tal forma que não ocorra uma vantagem competitiva pela procedência da mercadoria.

Ademais, outras bases de cálculo são possíveis para a aplicação da substituição tributária progressiva, previstas pela LC 87/1996, a qual se refere ao preço único ou máximo fixado por órgão público e ao preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante.

Da mesma forma que acontece com a base de cálculo formada pela aplicação da MVA, com o preço máximo ao consumidor fixado por órgão público ou sugerido pelo fabricante, a base tributada pela substituição tributária é sempre maior que o valor efetivamente praticado pelo mercado.

Diante do problema enfrentado, buscou-se pela via da restituição do imposto pago sobre a base maior que o valor final praticado, um alento ao prejuízo sofrido.

Todavia, embora prevista constitucionalmente a hipótese de ressarcimento, esta dificilmente se opera na prática, uma vez que os Estados, ao legislarem sobre o tema, fizeram constar regras que tornaram a restituição morosa e complexa, obrigando muitas vezes o contribuinte substituído ao cumprimento de obrigações diversas.

Portanto, em face de tudo o que foi até agora exposto, pode-se verificar que hoje, o que se vê na prática é que mesmo com a utilização da MVA sugerida pelos Estados, a grande maioria dos casos remete-se a preços muito superiores ao efetivamente praticados ao consumidor final, trazendo de volta a preocupação da restituição do imposto pago a maior, em razão de a operação final ter ocorrido por valor inferior ao presumido.

Isto posto, devido à particularidade de cada ramo comercial, bem como à concorrência existente no comércio em geral, os preços dos produtos tendem a sofrer abatimentos, descontos ou ainda as vendas com prejuízo, que alterem o respectivo valor de venda final das mercadorias.

E, em razão da substituição tributária, o comércio em geral foi pressionado a elevar o preço final ao consumidor pelos próprios fornecedores, que passaram a recolher o imposto devido por substituição tributária. Desta forma, quando tributada no regime simplificado de tributação, o Simples Nacional que será abordado no próximo capítulo, verificar-se-á todos os efeitos que a substituição tributária progressiva traz a este regime.

CAPÍTULO IV – SIMPLES NACIONAL

4.1. A Era do Pequeno

Desde o fim da Guerra Fria, no final do século passado, observa-se uma tendência mundial de crescimento da importância e quantidade de pequenas empresas. Ao mesmo tempo, começou a surgir ao longo do mundo um grande incentivo às pequenas empresas.

Em 2009, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) editou um relatório intitulado *Taxation of SMEs*, sobre a tributação das pequenas empresas, baseado em vinte países que responderam a um questionário. O relatório mostra que o custo das obrigações acessórias são um componente de custo fixo significativo e, portanto, tendem a se impor como graves incômodos para as pequenas empresas, sendo importantes à tomada de decisão de uma pessoa quando do criar uma empresa ou de trabalhar como autônomo.

O grande desafio dos sistemas de tributação presumida é compatibilizar seus sistemas com os diversos tributos de valor agregado com os quais podem ter que coexistir.

Corroboram com essa afirmação Maranca e Hidalgo (2013, p. 44) ao versarem sobre o tema:

Em nosso país, o desafio se apresenta na forma de tentativa de compatibilização entre o Simples e o ICMS, particularmente devido aos modelos de arrecadação atuais que são fundados na substituição tributária. O desafio não se apresenta para outros tributos de valor agregado brasileiros, como o IPI e PIS/COFINS.

A opção encontrada por países como o México, Espanha e Suécia foi a de cobrar o tributo de valor agregado de forma independente do sistema de tributação presumida, em termos brasileiros isso seria cobrar o “ICMS por fora do Simples”. Essa opção permite que empresas tenham crédito do imposto do valor agregado quando quiserem, mesmo com os benefícios da tributação presumida.

Uma grande peculiaridade da legislação brasileira, frente aos outros países é a não tributação do empresário, o que representa um grande estímulo à

formalização criado pela legislação. Nos países em que o empresário é tributado, é indiferente retirar um pró-labore ou lucro e não existe nada de especial nas empresas não lucrativas, podendo ser reguladas pelas mesmas regras tributárias.

Analisando-se os dados comparativos deve-se ressaltar que o sistema brasileiro não dá a opção de pagamento no regime de créditos e débitos. Adicionalmente, o patamar brasileiro de microempresa é de 150.000 dólares e o da empresa de pequeno porte de 1.500.000 dólares de receita bruta anual, um patamar impensável para os países europeus.

Como exemplo pode-se citar o Estado de Alagoas, que possui um patamar de isenção maior que o patamar para pagamento do imposto de valor agregado na Alemanha. A pequena empresa em Alagoas é entendida como sendo grande empresa na Alemanha, a segunda maior economia mundial.

Maranca e Hidalgo (2013, p. 46) afirmam que os objetivos dos esforços dos países desenvolvidos podem ser resumidos em três dimensões, ou prioridades sucessivas:

1. Formalização – É reconhecido que não há nada mais nocivo a um sistema tributário do que a distância entre suas regras e a real atividade comercial. Esse descolamento entre regramento e realizado não é garantido em nenhum sistema tributário do mundo e é o motivo de esforço em todos os ordenamentos citados.
2. Simplificação – Esforço generalizado nos países de primeiro mundo de redução de obrigações acessórias. É importante notar que não há simplificação sem formalização.
3. Eliminação dos 'bueiros de arrecadação' – Tornada uma prioridade do governo dos EUA, essa terrivelmente difícil análise do sistema tributário em busca de ponto que permitam ao contribuinte deixar de pagar impostos ou até mesmo lucrar usando dos defeitos e complexidades do sistema tributário contra ele mesmo. Esses bueiros de arrecadação não são meras sonegações, mas atividades legais e previstas que se mostram nocivas ao Estado em suas próprias regras. Pode-se acreditar que há uma enorme quantidade desses procedimentos, mesmo com o contínuo esforço de eliminação que tem sido feito principalmente nos Estados Unidos.

Subterfúgios que não são pensados na elaboração das normas – como o passeio de mercadorias nas fronteiras Estaduais ou a venda casada de serviços de comunicação conjugado com outros que os alteram, divisão de empresas maiores em muitas pequenas e outros procedimentos desse tipo – passam a ser adotados.

Todo contribuinte tem o dever legal e moral de pagar não mais do que a legislação o obriga, pois, dessa forma, não haveria o aviltamento associado a usufruir de uma vantagem garantida pela Lei.

4.2. Abordagem Federativa do Simples Nacional

O Brasil é uma federação composta pela União, pelo Distrito Federal, pelos Estados, que atualmente somam-se 26 e pelos Municípios, atualmente 5.563. Logo há uma federação de 5.591 membros.

Santiago (2013, p. 23) se manifesta sobre o tema de seguinte forma:

Não se trata de mera descentralização administrativa. Cada um dos entes federados tem poder político, administrativo, orçamentário e fiscal. Não há subordinação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios à União. Os entes têm competências distintas, inclusive na área tributária, previstas constitucionalmente.

Logo, a integração entre administrações tributárias pertencentes a entes federativos distintos pode ocorrer de diferentes formas e em diferentes níveis hierárquicos.

Pode-se destacar quem, em um nível primacial, poderá trocar informações cadastrais ou econômico-fiscais. Em um nível intermediário poderá haver o compartilhamento de métodos e experiências práticas que visam a melhor efetividade das administrações tributárias.

Finalmente, tem-se uma espécie mais avançada de integração, à qual se prevê a gestão compartilhada de tributos. Entes federados de diferentes níveis administram em conjunto a arrecadação, a fiscalização e a cobrança de determinados tributos.

A primeira tentativa deste compartilhamento de tributos no Brasil ocorreu com a implantação do Simples Federal, criado pela Lei nº. 9.317, de 05 de dezembro de 1996, com início de vigência em janeiro de 1997.

A instituição deste primeiro modelo teve como base o atendimento integral ao artigo 179 da Constituição Federal:

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

O Simples Federal foi constituído inicialmente somente para suporte de seis tributos federais entre eles: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP e CPP. Adicionalmente a sobredita lei, facultava aos Estados e Municípios a adesão ao então novo sistema simplificado, através do firmamento de acordo de adesão por meio de convênio.

Todavia, essa possibilidade de inclusão do ICMS ou do ISS no Simples Federal não teve efetividade, uma vez que raríssimos Municípios fizeram a adesão, apenas alguns Estados assinaram convênios, sendo que nenhum deles permaneceu.

Com isso, pode-se afirmar que não foi bem sucedida a primeira tentativa de estabelecer no País a unificação dos tributos de entes federados distintos.

No entanto, com a aprovação da Emenda Constitucional nº. 42/2003 abriu-se caminho para a adoção de um novo sistema de tributação simplificado. A alteração do artigo 146 permitiu, entre seus objetivos, dar melhores condições à integração federativa no âmbito tributário, conforme pode ser visto:

Art. 146 – Cabe à lei complementar:

(...)

III – Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

d) Definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I, e § 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

- I. Será opcional para o contribuinte;
- II. Poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

- III. O recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, veda qualquer retenção ou condicionamento;
- IV. A arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Em atendimento aos ditames da sobredita Emenda Constitucional foi publicada a Lei Complementar nº. 123, em 14 de dezembro de 2006 (LC 123/06), a qual representou um marco na história das microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil.

Fabretti (2012, p. 235) aborda a adoção da lei ao afirmar:

A LC nº. 123/2006 também conhecida como Lei Gera da ME e EPP, instituiu o novo Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Estabelece as normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado ao empresário e às sociedades empresárias ou simples, cumprindo, dessa forma, a garantia a elas assegurada pela Constituição Federal em seus artigos 170 e 179.

Logo, a adoção da sobredita lei estabeleceu normas gerais relativas à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, bem como, sobre as obrigações acessórias. Desta forma, o artigo 89 da referida lei revoga as legislações anteriores sobre as microempresas e as empresas de pequeno porte.

4.3. Tributos Abrangidos e Não Abrangidos pelo Simples Nacional

De acordo com o art. 13 da LC nº. 123/2006, os fatos jurídicos tributários abrangidos pelo Simples Nacional são inicialmente relacionados especificamente a oito impostos e contribuições conforme segue:

- I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V - Contribuição para o PIS/PASEP, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Logo, verifica-se que são abrangidos por este regime de tributação, seis tributos federais, sendo eles o IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP e CPP, um tributo estadual (ICMS) e um tributo municipal (ISS).

Em uma abordagem inicial verifica-se, preliminarmente, que embora o ICMS esteja incluído dentre os impostos abrangidos pelo Simples Nacional, a substituição tributária do ICMS não é contemplada pelo mesmo e o seu recolhimento dar-se-á separadamente.

De acordo com Santiago (2013, p.71), com relação à CPP, a única exceção a ser considerada é com relação ao inciso VI, do qual se trata:

Quando ao inciso VI do art. 13, que trata da cota patronal previdenciária, também denominada INSS patronal, o tributo está abrangido pelo Simples Nacional, devendo ser recolhido de forma unificada, à exceção da ME ou EPP tributada com base no Anexo IV da LC nº. 123/2006, quando então deve ser recolhida diretamente à União por meio da guia própria (atualmente a Guia de Recolhimento de Previdência Social – GPS).

Ainda de acordo com o texto legal, inúmeros tributos não são contemplados por este regime de tributação, em que a incidência desses, devido na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais, será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas. A seguir destacam-se esses tributos, de acordo com o art. 13, § 1º.

I - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF.

II - Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros – II.

III - Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados – IE.

- IV - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR.
- V - Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável.
- VI - Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente.
- VII - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF.
- VIII - Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS.
- IX - Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador.
- X - Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual.
- XI - Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;
- XII - Contribuição para o PIS/PASEP, COFINS e IPI incidentes na importação de bens e serviços.
- XIII - ICMS devido:
- a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;
 - b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;
 - c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;
 - d) por ocasião do desembarço aduaneiro;
 - e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacoberta de documento fiscal;
 - f) na operação ou prestação desacoberta de documento fiscal;
 - g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:
 - 1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;
 - 2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;
 - h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;
- XIV - ISS devido:
- a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte;
 - b) na importação de serviços;
- XV - demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores.

Conforme se verifica, a abrangência dos tributos não inseridos neste regime de tributação é muito maior do que os tributos contemplados, onerando de forma incisiva a pequena e média empresa e, antagonicamente, aumentando a carga tributária.

Santiago (2013, p.78) leciona sobre a não abrangência:

Portanto, também esses incisos têm função meramente esclarecedora: o Simples Nacional não abrange os seguintes tributos: IOF, II, IE, ITR e CPMF (que nem está mais em vigor). Mas a tentativa de tudo especificar soa estranha. Vê-se que o legislador relacionou um dos tributos sobre a propriedade (ITR), mas nada fez com relação ao IPTU - Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana ou ao IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Mais uma vez se reforça a tese de que teria sido melhor manter apenas a exceção genérica.

Nesse sentido, são visíveis as restrições encontradas pelas empresas que optam pelo regime de tributação do Simples Nacional, imaginando encontrar grandes vantagens e um tratamento tributário diferenciado conforme preceitua a constituição brasileira; o contribuinte, por conseguinte, arca com a carga tributária equivalente muitas vezes ao não optante do regime simplificado.

4.4. Permissões e Vedações ao Simples Nacional

Em razão da complexidade imposta pelo acúmulo de alterações dadas a LC nº. 123/2006, aos regulamentos, normas, exceções sobre as permissões e vedações à opção ao regime simplificado de tributação optou-se, neste subtítulo, por apresentar, de forma sucinta e objetiva, aquilo que o CGSN preconiza no texto legal.

Inicialmente o requisito qualificante para opção deste regime de tributação está diretamente relacionado com o enquadramento da empresa nos termos do art. 2º da Resolução CGSN nº. 94/2011, que em seu caput apresenta-se:

Art. 2º - Para fins desta Resolução, considera-se:

I - microempresa (ME) ou empresa de pequeno porte (EPP) a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada ou o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas

Jurídicas, conforme o caso, desde que: (Lei Complementar nº. 123, de 2006, art. 3º, caput).

a) no caso da ME, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); (Lei Complementar nº. 123, de 2006, art. 3º, inciso I).

b) no caso da EPP, 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 milhões e seiscentos mil reais); (Lei Complementar nº. 123, de 2006, art. 3º, inciso II).

II - receita bruta (RB) 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, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. (Lei Complementar nº. 123, de 2006, art. 3º, caput e § 1º).

III - período de apuração (PA) o mês-calendário considerado como base para apuração da receita bruta; (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, caput e § 3º; art. 21, inciso III).

IV - empresa em início de atividade aquela que se encontra no período de 180 (cento e oitenta) dias a partir da data de abertura constante do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ); (Lei Complementar nº. 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º).

V - data de início de atividade a data de abertura constante do CNPJ. (Lei Complementar nº. 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º).

§ 1º Para fins de opção e permanência no Simples Nacional, poderão ser auferidas em cada ano-calendário receitas no mercado interno até o limite de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) e, adicionalmente, receitas decorrentes da exportação de mercadorias, inclusive quando realizada por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico, prevista no art. 56 da Lei Complementar nº. 123, de 2006, desde que as receitas de exportação de mercadorias também não excedam R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). (Lei Complementar nº. 123, de 2006, art. 3º, § 14).

§ 2º A empresa que, no ano-calendário, exceder o limite de receita bruta anual ou o limite adicional para exportação de mercadorias previstos no § 1º fica excluída do Simples Nacional no mês subsequente à ocorrência do excesso, ressalvado o disposto no § 3º. (Lei Complementar nº. 123, de 2006, art. 3º, §§ 9º e 14).

§ 3º Os efeitos da exclusão prevista no § 2º dar-se-ão no ano-calendário subsequente se o excesso verificado em relação à receita bruta não for superior a 20% (vinte por cento) de cada um dos limites previstos no § 1º. (Lei Complementar nº. 123, de 2006, art. 3º, §§ 9º - A e 14).

Observa-se que o critério adotado pelo legislador está diretamente relacionado com o enquadramento da empresa e a receita líquida auferida pela empresa no ano-calendário correspondente.

Maranca e Hidalgo (2013, p. 53) comentam sobre essa assertiva que:

Regime de microempresa é uma forma de avaliação conjunta dos fatos geradores de determinada pessoa jurídica. Avalia-se o volume da atividade comercial dessa empresa como indício dos fatos gerados e um percentual desse montante é o tributo devido.

Observa-se que existe no texto legal uma distinção entre a definição de microempresa e de empresa de pequeno porte, e a possibilidade ou não de optar pelo Simples Nacional, cujas restrições são dispostas no art. 17.

Obsta-se que, apesar das normas do CGSN definirem microempresa e empresa de pequeno porte, esse enquadramento só é relevante como condição para entrar no regime. As normas tributárias do Simples Nacional referem-se às microempresas e empresas de pequeno porte indiferentemente e não há regras particulares para as de pequeno porte que não sejam compartilhadas por microempresas, ou o contrário.

Santiago (2013, p.49) segue o mesmo entendimento ao afirmar:

Então, uma empresa pode ser definida como ME ou EPP, na medida em que respeita os ditames do art. 3º da LC nº 123/2006, mas estar impedida de optar pelo Simples Nacional, por enquadrar-se nas vedações do art. 17 ou por, mesmo não estando impedida, não optar pelo regime.

Nesta situação, considerar-se-á ME ou EPP para os fins gerais, ou seja, para todos os fins da lei, as que têm direito a todos os benefícios que a lei destinou ao segmento.

A fim de contribuir como roteiro na validação da opção por este regime de tributação apresenta-se o Quadro 10 demonstrando as condições, em que se preceituam as prerrogativas legais para opção por esse regime de tributação.

Regras do Art. 3º da LC nº 123/2006	Vedações do Art. 17º da LC nº 123/2006	É ME ou EPP ? (Benefícios Gerais)	Pode optar pelo Simples Nacional? (Benefícios Tributários)
ENQUADRA-SE	NÃO ESTÁ IMPEDIDA	SIM	SIM
ENQUADRA-SE	ESTÁ IMPEDIDA	SIM	NÃO
NÃO SE ENQUADRA	NÃO ESTÁ IMPEDIDA	NÃO	NÃO
NÃO SE ENQUADRA	ESTÁ IMPEDIDA	NÃO	NÃO

Quadro 10 – Enquadramento ao Simples Nacional

Fonte: Kalume (2013, p.49)

Observa-se que, para optar pelo Simples Nacional, não é suficiente o não enquadramento nas vedações do art. 17 da LC nº 123/2006. É preciso antes de mais nada ser uma ME ou EPP, e estar dentro dos limites do art. 2º no tocante a receita bruta anual.

Sobre as vedações à adesão ao regime de tributação simplificado, ela poderá ocorrer nas hipóteses quanto às vedações listadas no art. 17 da presente lei, no qual figura-se da seguinte forma:

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

II - que tenha sócio domiciliado no exterior;

III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

IV - (REVOGADO);

V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;

VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;

VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;

IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;

X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:

a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;

b) bebidas a seguir descritas:

1 - alcoólicas;

2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;

3 - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;

4 - cervejas sem álcool;

XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviço de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

XIII - que realize atividade de consultoria;

XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS.

XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS; (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011)

XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível. (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011)

§ 1º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos §§ 5º-B a 5º-E do art. 18 desta Lei Complementar, ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput deste artigo.

§ 2º Também poderá optar pelo Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte que se dedique à prestação de outros serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa neste artigo, desde que não incorra em nenhuma das hipóteses de vedação previstas nesta Lei Complementar.

§ 3º (VETADO).

§ 4º Na hipótese do inciso XVI do caput, deverá ser observado, para o MEI, o disposto no art. 4º desta Lei Complementar.

§ 4º Na hipótese do inciso XVI do caput, deverá ser observado, para o MEI, o disposto no art. 4º desta Lei Complementar. (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011).

Observa-se que a lista de vedações e restrições à opção pela tributação do Simples Nacional é extensa, contemplando diversas categorias importantes e limitando o âmbito de abrangência deste regime. Algumas das atividades relacionadas pelo legislador como passíveis de vedações são de fácil entendimento, porém, outras atividades trazem muitas dificuldades em sua interpretação.

4.5. Cálculo dos Valores Devidos Do Simples Nacional

A LC nº. 123/2006 traz no seu art.18 pontos controversos relevantes, debatidos pelas empresas, pelo fisco e pelos profissionais da área contábil.

Kalume (2013, p.153) manifesta-se:

Critica-se a complexidade da apuração da base de cálculo, das alíquotas e dos valores devidos, em face das inúmeras possibilidades de modificação das regras estabelecidas, por meio das exceções e particularidades existentes.

O que se espera de um regime “simplificado” de tributação, é que o mesmo deva ser o menos complexo possível, com uma alíquota única e sem nenhuma possibilidade de dedução de base de cálculo, em face de nenhuma exceção ao único percentual estabelecido.

Ao absurdo constata-se tamanho disparate e complexidade que no §15º do art. 18 da LC nº 123/2006, figura a redação “será disponibilizado sistema eletrônico para realização do cálculo simplificado do valor mensal devido referente ao Simples Nacional”.

O próprio legislador considera que, de fato, ficaria praticamente inviável a apuração desses valores sem a utilização de sistemas computacionais que pudesse auxiliar o contribuinte no cálculo e apuração do imposto devido. Hoje é utilizado um aplicativo denominado PGDAS – Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional, por meio do qual o contribuinte não precisa efetuar os cálculos manualmente.

A determinação das alíquotas é outro ponto controverso e complexo, pois é utilizado o somatório de percentuais relativos a cada tributo abrangido pelo regime e constantes dos Anexos da LC nº. 123/2006, dividido por faixas de receita bruta total auferida, apurada por critério de competência, não considerando quaisquer deduções aplicadas à base de cálculo.

Os anexos, referentes às alíquotas aplicáveis ao Simples Nacional são divididos em atividades do comércio, indústria, serviços e locações de bens móveis e serviços em geral, são apresentados como Anexo I neste trabalho.

4.6. Hipóteses de Exclusão e de Fiscalização do Simples Nacional

A LC nº. 123/2006 traz em seus art. 28º, 29º, 30º, 31º e 32º, todas as tratativas em que podem ser verificadas as condições em que tratam da exclusão deste regime de tributação. Conforme visto no decorrer deste capítulo, o Simples Nacional agrega tributos de competências federativas diferentes.

O art. 33 determina a competência desses entes federativos para a hipótese de exclusão e o art. 39 discorre sobre o contencioso administrativo, corroborado pela Resolução CGSN nº. 94/2011 nos art. 73 a 76.

Apresenta-se no Quadro 11 uma visualização dos motivos e dos efeitos das hipóteses de exclusão.

MOTIVO DA EXCLUSÃO	QUANDO DEVE SER COMUNICADA	EFEITOS DA EXCLUSÃO
Por opção.	A qualquer tempo.	A partir de janeiro do ano subsequente à comunicação, salvo quando essa for feita no próprio mês de janeiro, quando retroage ao primeiro dia do mesmo mês.
Incorrer em alguma das hipóteses de exclusão previstas nos incisos II a XII do art. 29 da LC nº 123/2006.	No próprio mês que incorridas.	No próprio mês em que incorridas, impedindo nova opção pelos próximos anos-calendário, ou por 10 anos, caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável no Simples Nacional.
Exceder o limite da receita bruta anual, exceto quando no início de atividades.	Excesso de até 20%: até janeiro do ano subsequente à ocorrência do excesso. Excesso superior a 20%: mês subsequente ao do excesso.	Excesso de até 20%: em janeiro do ano subsequente ao do excesso Excesso superior a 20%: mês subsequente ao do excesso.
Exceder o limite de receita bruta proporcional anual no ano de início de atividades.	Até janeiro do ano subsequente à ocorrência do excesso.	Quando o excesso for de até 20% do limite proporcional anual, em janeiro do ano subsequente ao do excesso. Caso o excesso seja superior a 20%, a exclusão é retroativa ao início das atividades.
Exercer atividade vedada.	No mês subsequente à ocorrência impeditiva.	No mês subsequente à ocorrência impeditiva.
Exercer atividade de prestação de serviços tributada com base nos Anexos III ou V da LC nº 123/2006 mediante cessão ou locação de mão de obra.	No mês subsequente à ocorrência impeditiva.	No mês subsequente à ocorrência impeditiva.

<p>Passar a contar em seu quadro social com:</p> <p>a) Sócio domiciliado no exterior</p> <p>b) Outra pessoa jurídica</p> <p>c) Pessoa física que seja empresária ou sócia de ME ou EPP, quando a receita bruta global ultrapassar o limite total do Simples Nacional.</p> <p>d) Entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal.</p>	No mês subsequente à ocorrência impeditiva.	No mês subsequente à ocorrência impeditiva.
<p>O titular ou sócio passar a:</p> <p>a) Participar com mais de 10% do capital de outra empresa não beneficiada pela LC nº 123/2006, quando a receita bruta global ultrapassar o limite total do simples nacional.</p> <p>b) Ser administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite total do Simples Nacional.</p>	No mês subsequente à ocorrência impeditiva.	No mês subsequente à ocorrência impeditiva.
A ME ou EPP participar do capital de outra pessoa jurídica	No mês subsequente à ocorrência impeditiva.	No mês subsequente à ocorrência impeditiva.
A ME ou EPP passar a ser filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior.	No mês subsequente à ocorrência impeditiva.	No mês subsequente à ocorrência impeditiva.
Constituir-se sob a forma de cooperativa ou de sociedade anônima, ou resultante remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 anos-calendário anteriores.	No mês subsequente à ocorrência impeditiva.	No mês subsequente à ocorrência impeditiva.
Possuir débito com o INSS ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa.	No mês subsequente à ocorrência impeditiva	No ano-calendário subsequente. A exclusão não se concretizará quando a ME ou a EPP regularizar o débito no prazo de 30 dias após a efetiva ciência do termo.
Incorrer em ausência ou irregularidade na inscrição municipal ou estadual quando exigível.	No mês subsequente à ocorrência impeditiva.	No ano-calendário subsequente. A exclusão não se concretizará quando a ME ou a EPP regularizar o débito no prazo de 30 dias após a efetiva ciência do termo.

Quadro 11 – Motivos e Efeitos de Exclusão do Simples Nacional

Fonte: Adaptado de Santiago (2013, p.234-235)

O Quadro 11 demonstra que os efeitos temporais da exclusão obrigatória são diferentes para cada motivo que lhe deu origem. O aplicativo da exclusão oferece ao contribuinte e ao fisco a respectiva data de efeitos de forma automática, informando a partir de quando a exclusão passa a ter validade.

Conforme se verificou no traslado dos artigos que tratam da exclusão do contribuinte do regime do Simples Nacional, e de acordo com o art. 32 de LC nº 123/2006, a ME ou EPP excluída do Simples Nacional sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

O texto legal trata ainda que na hipótese da exclusão retroativa da empresa em início de atividades, em face do fato de ser excedido o limite proporcional anual de receitas brutas em mais de 20%, ficará sujeita ao pagamento da totalidade ou diferença dos respectivos impostos e contribuições, devidos em conformidade com normas gerais de incidência, acrescidos, tão somente, de juros de mora, quando efetuados antes do início do procedimento de ofício.

Quanto aos dispositivos fiscalizatórios, a LC nº. 123/2006 prevê em seus art. 33 e 34 o seguinte texto legal:

Art. 33. A competência para fiscalizar o cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas ao Simples Nacional e para verificar a ocorrência das hipóteses previstas no art. 29 desta Lei Complementar é da Secretaria da Receita Federal e das Secretarias de Fazenda ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento, e, tratando-se de prestação de serviços incluídos na competência tributária municipal, a competência será também do respectivo Município.

§ 1º As Secretarias de Fazenda ou Finanças dos Estados poderão celebrar convênio com os Municípios de sua jurisdição para atribuir a estes a fiscalização a que se refere o caput deste artigo.

§ 1º-A Dispensa-se o convênio de que trata o § 1º na hipótese de ocorrência de prestação de serviços sujeita ao ISS por estabelecimento localizado no Município. (Incluído pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011).

§ 1º-B. A fiscalização de que trata o caput, após iniciada, poderá abranger todos os demais estabelecimentos da microempresa ou da empresa de pequeno porte, independentemente da atividade por eles exercida ou de sua localização, na forma e condições estabelecidas pelo CGSN. (Incluído pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011).

§ 1º-C. As autoridades fiscais de que trata o caput têm competência para efetuar o lançamento de todos os tributos previstos nos incisos I a VIII do art. 13, apurados na forma do Simples Nacional,

relativamente a todos os estabelecimentos da empresa, independentemente do ente federado instituidor. (Incluído pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011).

§ 1º-D. A competência para autuação por descumprimento de obrigação acessória é privativa da administração tributária perante a qual a obrigação deveria ter sido cumprida. (Incluído pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011).

§ 2º Na hipótese de a microempresa ou empresa de pequeno porte exercer alguma das atividades de prestação de serviços previstas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar, caberá à Secretaria da Receita Federal do Brasil a fiscalização da Contribuição para a Seguridade Social, a cargo da empresa, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

§ 3º O valor não pago, apurado em procedimento de fiscalização, será exigido em lançamento de ofício pela autoridade competente que realizou a fiscalização.

§ 4º O Comitê Gestor disciplinará o disposto neste artigo.

Quanto à competência para o início de procedimento fiscal – é possível extrair dos dispositivos legais e da regulamentação que a RFB tem competência irrestrita em âmbito nacional – e para que o Estado ou o Distrito Federal inicie procedimento fiscal deve haver um estabelecimento da empresa e seu território. Para que o município inicie o procedimento fiscalizatório deverá haver estabelecimento da empresa em sua circunscrição geográfica e, adicionalmente, nesse estabelecimento deverá haver necessariamente fatos jurídicos-tributários com incidência de ISS.

Santiago (2013, p.245) corrobora com essa ideia ao afirmar:

Iniciado o procedimento fiscal, a competência para o lançamento de tributos abrangidos pelo Simples Nacional é ampla e irrestrita. Abrange todos os procedimentos da empresa e todos os tributos que o compõe. Não poderia ser diferente, pois o cálculo dos valores devidos abrange necessariamente a totalidade dos fatos jurídicos-tributários ocorridos em toda empresa. A base de cálculo é unificada. Os limites e alíquotas dependem da totalidade das receitas brutas auferidas pela empresa.

Com todas as limitações o sucesso do Simples Nacional se evidencia pelo número crescente de optantes, notadamente após a criação do instituto do Microempreendedor Individual (MEI), a partir de julho de 2009, o que representa os esforços do fisco em reduzir a informalidade atividades empresariais.

Como pode ser observado, o regime simplificado de tributação não se apresenta como simplificado a ponto de existir a necessidade de um aplicativo para o cálculo do tributo, dado o emaranhado de regras e exceções. Abordar-se-á no próximo capítulo os aspectos já vistos anteriormente que, após a abordagem do regime simplificado visto neste capítulo, nos conduzirá ao fechamento e dos resultados que se almeja conseguir.

CAPITULO V – IMPLICAÇÕES DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO SIMPLES NACIONAL

5.1. Evolução Legislativa

Conforme se observou no capítulo anterior e durante o desenvolvimento deste trabalho, a complexidade do sistema de substituição tributária do ICMS, principalmente quanto ao tratamento dado para aqueles optantes do Regime Especial Unificado de Arrecadações de Tributos e Contribuições devidos pela Microempresa e Empresas de Pequeno Porte, também denominado Simples Nacional.

A partir da edição da LC nº. 123, de 14 de dezembro de 2006, vários tributos cobrados pela União, além do ICMS e do ISS, passaram a ser cobrados em uma única Guia, cujo preenchimento e recolhimento ocorrem de forma simplificada, ou seja, o pagamento mensal de todos os tributos, no qual o contribuinte recolhe de uma só vez e no mesmo documento todos os referidos tributos.

Ressalva-se, no entanto, que o recolhimento simplificado nesses termos não exclui a incidência de outros tributos, que não foram contemplados pela edição da lei complementar, nem de situações peculiares de tributos previstos em situações específicas, devido na qualidade de contribuintes ou responsáveis, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Dentre essas situações específicas que não se enquadram no recolhimento de forma unificada pelo Simples Nacional, encontra-se o ICMS devido nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária.

Diante de tal situação, aquele tratamento diferenciado garantido pela Constituição Federal à Microempresa e a Empresa de Pequeno Porte, fica prejudicado no instante em que determinadas situações se igualam ao tratamento recebido pelos demais contribuintes. Logo, a premissa básica que deveria nortear a aplicação do regime simplificado é simplesmente ignorada.

Portanto, há fatos jurídicos e tributários relacionados a tributos abrangidos pelo Simples Nacional, mas, cuja incidência ocorre de forma apartada, devendo o recolhimento dos valores devidos serem feitos diretamente ao ente instituidor.

Dentre esses fatos, para fins de objeto de estudo deste trabalho, destacam-se os assuntos pertinentes ao ICMS na Lei Complementar. No bojo da referida lei é mencionado:

Art.13 - O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

[...]

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

[...]

XIII - ICMS devido:

a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;

b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;

c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;

d) por ocasião do desembaraço aduaneiro;

e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal;

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:

1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;

2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;

h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

É possível inferir o motivo pela qual a polêmica – que reside no fato de tantas aberturas previstas no referido inciso XIII, onde são tantas as possibilidades abertas ao Estado que esse, caso deseje – legisla de forma que nenhum fato jurídico ou tributário venha a ser tributado no Simples Nacional no que tange o ICMS.

Especificamente, no bojo do § 1º, tem-se a impressão de que as possibilidades de tributação apartada, com recolhimento do ICMS diretamente ao Estado, são quase infinitas podendo vir a neutralizar, na prática, a inclusão do referido imposto no Simples Nacional.

Santiago (2013, p. 96) manifesta um questionamento pertinente ao assunto:

Uma questão que vem sendo debatida é a seguinte: até que ponto a tributação apartada, com o recolhimento do ICMS diretamente ao Estado, poderia representar carga tributária relativa ao ICMS em patamar superior àquele ao qual a empresa optante está sujeita ao Simples Nacional?

O questionamento do autor demonstra a preocupação em que os adeptos ao Simples Nacional necessariamente se fazem, uma vez que a cobrança apartada poderá elevar a já superfaturada carga tributária recolhida pelo contribuinte aos cofres públicos.

Outro aspecto pertinente à regra e dada pela redação do artigo 23 da lei complementar versa que:

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

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

Nesta situação verifica-se flagrante desrespeito ao princípio fundamental da não cumulatividade, em relação à cobrança do ICMS, expresso de forma cabal e incontestável na Constituição Federal.

Uma vez impedidos de apropriação e transferência de crédito de ICMS, o entendimento era que os contribuintes adeptos ao Simples Nacional deveriam sujeitar-se a uma penosa regra de cálculo do imposto devido por substituição tributária.

Exemplificadamente apresenta-se a seguir um comparativo do cálculo do imposto devido por uma empresa não optante pelo Simples Nacional e outra optante, a fim de apurar a efetividade da vedação do direito ao crédito do ICMS.

Para esse exemplo tomar-se-á como base a venda de mercadoria ao preço de R\$ 1.000,00, considerando uma alíquota de 18% e a margem de valor agregado de 20%.

Situação 1 – Empresa não optante pelo Simples Nacional em operação interna.

Valor da Operação	ICMS Próprio	Base de Cálculo ICMS-ST	ICMS-ST antes dedução	ICMS-ST a recolher
R\$ 1.000,00	R\$ 180,00	R\$ 1.200,00	R\$ 216,00	R\$ 36,00

Situação 2 – Empresa optante pelo Simples Nacional em operação interna.

Valor da Operação	ICMS Próprio	Base de Cálculo ICMS-ST	ICMS-ST antes dedução	ICMS-ST a recolher
R\$ 1.000,00	R\$ 0,00	R\$ 1.200,00	R\$ 216,00	R\$ 216,00

Assim sendo, na operação em que um contribuinte do ICMS optante pelo Simples Nacional realiza uma operação com mercadoria sujeita à substituição tributária, não se aplica a regra da não cumulatividade em relação ao ICMS, em virtude do disposto na aludida lei.

Nessa situação o contribuinte optante pelo Simples Nacional vende mercadoria por R\$ 1.000,00 sem gerar crédito ao adquirente, uma vez que na mesma nota fiscal de venda, o optante pelo Simples Nacional não destaca o imposto da sua responsabilidade, em razão da vedação, mas é obrigado a fazer o destaque do imposto devido pelas operações seguintes (substituição tributária), na venda que o adquirente irá realizar por R\$ 1.200,00. Logo, o imposto devido por substituição tributária corresponderá somente ao débito desta operação aqui simulada, sem

direito a qualquer tipo de dedução, ou seja, deverá ser recolhido integralmente o valor de R\$ 216,00.

Conclui-se, com relativa facilidade, a enorme diferença auferida nos valores devidos por substituição tributária entre uma empresa optante e outra empresa não optante pelo Simples Nacional.

Há de se constar que esta forma de cálculo não estava expressa em qualquer norma legislativa relativa à lei complementar que instituiu o Simples Nacional, decorrendo, portanto, de interpretações lógicas e racionais dos dispositivos legais aplicados ao tema. Essa sistemática foi aplicada no cálculo da substituição tributária até o dia 31 de dezembro de 2008.

Em 22 de dezembro de 2008 foi publicada a Lei Complementar nº 128 que versava sobre a inclusão no § 6º do artigo 13 da Lei Complementar nº. 123, que dispunha dos seguintes dizeres:

Art. 13 [...]

[...]

§ 6º O Comitê Gestor do Simples Nacional:

I – disciplinará a forma e as condições em que será atribuída à microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional a qualidade de substituta tributária; e

II – poderá disciplinar a forma e as condições em que será estabelecido o regime de antecipação do ICMS previsto na alínea g do inciso XIII do § 1º deste artigo.

A edição dessa lei abriu preceitos legais ao Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) para disciplinar a matéria da substituição tributária relativa aos contribuintes do Simples Nacional.

Desta abertura, o supracitado comitê fez o seu pronunciamento por meio da Resolução nº. 51, de 22 de dezembro de 2008, no artigo 3º, no qual em sua redação original estabelecia:

Art. 3º - As ME e as EPP optantes pelo Simples Nacional deverão considerar, destacadamente, mensalmente e por estabelecimento, para fim de pagamento, conforme o caso:

[...]

§ 9º Em relação ao ICMS, no que tange ao disposto no § 8º, o valor do imposto devido por substituição tributária corresponderá à diferença entre:

I – o valor resultante da aplicação da alíquota interna do ente a que se refere o § 8º sobre o preço máximo de venda a varejo fixado

pela autoridade competente ou sugerido pelo fabricante, ou sobre o preço ao consumidor usualmente praticado; e

II – o valor resultante da aplicação da alíquota de 7% (sete por cento) sobre o valor da operação ou prestação própria do substituto tributário.

II - o valor resultante da aplicação da alíquota interna ou interestadual sobre o valor da operação ou prestação própria do substituto tributário.

Nestes termos, a partir de janeiro de 2009, os contribuintes optantes pelo Simples Nacional passaram a ter um “crédito presumido” de 7% nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, exclusivamente para fins de cálculo do ICMS devido por substituição tributária.

Observa-se, no entanto, que o referido crédito, denominado de “crédito presumido”, deveria ser utilizado no cálculo de qualquer operação com mercadoria sujeita à substituição tributária, ou seja, operações internas, interestadual ou com mercadorias sujeitas à alíquota de 25%, fato este que, evidentemente, flagrou o descontentamento e a insatisfação generalizada entre os contribuintes optantes pelo Simples Nacional.

Utilizando como parâmetro o exemplo apresentado anteriormente, recalcula-se o valor do ICMS-ST a ser recolhido considerando a aplicação do referido crédito onde se tem:

Situação 3 – Empresa não optante pelo Simples Nacional em operação interna.

Valor da Operação	ICMS Próprio	Base de Cálculo ICMS-ST	ICMS-ST antes dedução	ICMS-ST a recolher
R\$ 1.000,00	R\$ 180,00	R\$ 1.200,00	R\$ 216,00	R\$ 36,00

Situação 4 – Empresa optante pelo Simples Nacional em operação interna.

Valor da Operação	ICMS Próprio	Base de Cálculo ICMS-ST	ICMS-ST antes dedução	ICMS-ST a recolher
R\$ 1.000,00	R\$ 70,00	R\$ 1.200,00	R\$ 216,00	R\$ 146,00

Obste-se notar que, mesmo com a aplicação do “crédito presumido” de ICMS, o valor era aplicado sobre a base do ICMS da operação própria e não sobre a base do ICMS-ST. Ainda que a utilização do crédito, por vez, tenha diminuído a discrepância entre os adeptos ao Simples Nacional e aos demais contribuintes, o valor a pagar era 300% maior.

Essa sistemática de cálculo da substituição tributária do ICMS foi aplicada até o dia 31 de julho de 2011, ou seja, por mais de 2 anos.

Antes da insatisfação geral dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional, novamente o CGSN publicou a Resolução nº 61, em 09 de julho de 2009, onde alterou, mais uma vez, a forma de cálculo da substituição tributária, versando o § 9º do artigo 3º da Resolução anterior (51/2008) a seguinte redação:

Art. 3º - As ME e as EPP optantes pelo Simples Nacional deverão considerar, destacadamente, mensalmente e por estabelecimento, para fim de pagamento, conforme o caso:

[...]

§ 9º Em relação ao ICMS, no que tange ao disposto no § 8º, o valor do imposto devido por substituição tributária corresponderá à diferença entre:

I – o valor resultante da aplicação da alíquota interna do ente a que se refere o § 8º sobre o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente ou sugerido pelo fabricante, ou sobre o preço ao consumidor usualmente praticado; e

II - o valor resultante da aplicação da alíquota interna ou interestadual sobre o valor da operação ou prestação própria do substituto tributário.

Com isso, a partir de 1º de agosto de 2009, não havia diferença no cálculo do ICMS devido por substituição tributária entre uma empresa sujeita ao regime de tributação regular e outra optante pelo Simples Nacional. O cálculo se dava na mesma mecânica do crédito presumido, uma vez que o mesmo variava de acordo com a operação, fosse ela, interna, interestadual ou sujeita à alíquota majorada.

Exemplifica-se novamente o cálculo da mesma operação anterior considerando o disposto após a edição da Resolução 61/2009.

Situação 5 – Empresa não optante pelo Simples Nacional em operação interna.

Valor da Operação	ICMS Próprio	Base de Cálculo ICMS-ST	ICMS-ST antes dedução	ICMS-ST a recolher
R\$ 1.000,00	R\$ 180,00	R\$ 1.200,00	R\$ 216,00	R\$ 36,00

Situação 6 – Empresa optante pelo Simples Nacional em operação interna.

Valor da Operação	ICMS Próprio	Base de Cálculo ICMS-ST	ICMS-ST antes dedução	ICMS-ST a recolher
R\$ 1.000,00	R\$ 180,00	R\$ 1.200,00	R\$ 216,00	R\$ 36,00

Ainda que igualada a questão do ICMS-ST a ser recolhido pelo adepto ao Simples Nacional e nos demais regimes de tributação fica exposto o tratamento tributário desigual, ao qual, depois de alguns anos após a edição da Lei Complementar que instituiu o Simples Nacional, o contribuinte tem, na melhor das hipóteses, o mesmo tratamento dado aos demais contribuintes, e não o tratamento diferenciado exposto em nossa Constituição.

E, igualmente, ainda que o contribuinte do Simples Nacional tivesse, pelo menos, o tratamento diferenciado a que tem direito, no decorrer dessas alterações legislativas promovidas pelo CGSN, houve o surgimento de uma nova figura nas operações sujeitas à substituição tributária – a Margem de Valor Agregado Ajustado (MVA-A).

O tema foi abordado no item 3.7 deste trabalho, no qual se verificou, exaustivamente, a metodologia aplicada pelo fisco aos contribuintes da substituição tributária, até então com relação à regra geral destinada aos demais contribuintes. Conforme se apurou, a utilização da MVA original, de fato, resultava em distorção no cálculo do imposto devido por substituição tributária, uma vez que o custo da mercadoria produzida tributada a 7% é efetivamente inferior ao custo da mesma mercadoria tributada a 12% ou 17%, que por alguns anos manteve essa distorção.

No entanto, em relação ao contribuinte do Simples Nacional, a aplicação da MVA-Ajustada causa impactos diretos ao invés de equalizar a carga tributária como

se pretendia na adoção da mesma. Tal situação se consubstancia de tal modo que para o adepto ao regime de tributação do Simples Nacional, o custo da mercadoria produzida tem como parâmetro de tributação a alíquota do Simples Nacional e não a alíquota do ICMS.

Evidencia-se que, independentemente da origem da mercadoria, o custo de produção será o mesmo, uma vez que a alíquota do Simples Nacional é a mesma para todos os contribuintes, não variando de acordo com a origem da mercadoria.

Diante de tal situação, o CONFAZ publicou o convênio ICMS nº 35, de 1º de abril de 2011, no qual o contribuinte optante pelo Simples Nacional, na hipótese de mercadoria sujeita a substituição tributária, não deve promover a aplicabilidade da MVA-Ajustada, devendo o contribuinte aplicar a MVA-Original.

Logo, aplica-se a MVA-Original, ou, caso inexistente a MVA-Ajustada, aplica-se a MVA prevista em convênio ou protocolo para a mercadoria.

Novamente o exemplo utilizado anteriormente serve de parâmetro para aplicação, em definitivo, das regras da substituição tributária do ICMS, para os adeptos do Simples Nacional. Ajustando a alíquota de MVA-Original do exemplo que é de 20%, nas condições de uma venda interestadual a 12% e alíquota interna de 18%, e após a aplicação da fórmula matemática vista anteriormente tem-se a alíquota ajustada de 28,78%. Desta forma obtém-se:

Situação 7 – Empresa não optante pelo Simples Nacional em operação interestadual.

Valor da Operação	ICMS Próprio	Base de Cálculo ICMS-ST Ajustada 28,78%	ICMS-ST antes dedução	ICMS-ST a recolher
R\$ 1.000,00	R\$ 180,00	R\$ 1.287,80	R\$ 231,80	R\$ 51,80

Situação 8 – Empresa optante pelo Simples Nacional em operação interestadual.

Valor da Operação	ICMS Próprio	Base de Cálculo ICMS-ST Original 20%	ICMS-ST antes dedução	ICMS-ST a recolher
R\$ 1.000,00	R\$ 180,00	R\$ 1.200,00	R\$ 216,00	R\$ 36,00

Conclui-se, portanto, que foi somente após a edição do Convênio nº 35/2001, que entrou em vigor a partir de 1º de abril de 2011, é que foi possível perceber que o cálculo do imposto devido por substituição tributária é mais favorável ao contribuinte adepto ao Simples Nacional, quando aplicável a MVA-Ajustada à mercadoria. Essa sistemática de cálculo da substituição tributária do ICMS é aplicada até os dias de hoje.

5.2. Análise de Preço X Custos – Tributação Integral

Na legislação existente para as empresas brasileiras, as micro e pequenas empresas possuem, pelo menos na teoria, o tratamento diferenciado previsto pela Constituição Federal. Essa diferenciação ocorre predominantemente por força de lei, com o intuito, entre outros, de incentivar a criação e manutenção dessas empresas, procurando facilitar a arrecadação dos tributos por essas empresas, que, quase sempre, não dispõem de estrutura contábil/fiscal para apuração dos tributos a serem recolhidos.

No entanto, quando uma empresa optante pelo Simples Nacional adquire uma mercadoria sobre a qual incidiu a Substituição Tributária do ICMS, ela irá pagar, agregado ao valor da mercadoria, o mesmo valor que uma empresa tributada em outros regimes de apuração.

Ao contrário do que comumente ocorre quando é utilizada a opção de tributação integral, na Substituição Tributária não há nenhuma diferenciação de tratamento para a empresa, pelo fato de ser adepta ao sistema de tributação simplificada.

Nesta situação infere-se que a empresa optante pelo Simples Nacional, ao adquirir mercadorias que são tributadas com a incidência da Substituição Tributária, são prejudicadas, pois perdem o tratamento diferenciado previsto em lei.

De posse dessa informação, procurou-se exemplificar algumas situações nas quais são analisados os impactos que a Substituição Tributária exerce sobre os custos e o preço de venda dos produtos comercializados nas empresas optantes pelo simples nacional e pelos demais regimes de tributação que, para este modelo, é chamado de “outros regimes”.

Imagine-se um fabricante sediado em São Paulo, que vende determinada mercadoria – com incidência do ICMS tributado integralmente e por produto sem aplicação da substituição tributária – para um varejista no Estado do Rio Grande do Sul; mercadoria esta que será posteriormente revendida dentro do Estado.

Como se trata de uma venda interestadual, a alíquota de ICMS utilizada foi de 12%; ao realizar a entrada da mercadoria no Estado é calculado o valor correspondente ao diferencial de alíquota, uma vez que o Estado destinatário possui alíquota interna de 17%.

Supondo-se essa situação tem-se:

Valor dos Produtos: R\$ 100,00.

Base de Cálculo do ICMS próprio: R\$ 100,00.

Valor do ICMS próprio: R\$ 12,00 (já incluído no custo do produto).

Diferencial de Alíquota: 12% (interestadual) – 17% (interna RS) = 5%.

Valor Diferencial de ICMS: R\$ 5,00.

CUSTO TOTAL DO PRODUTO: R\$ 100,00 + R\$ 5,00 = R\$ 105,00.

Para as empresas adeptas ao Simples Nacional, o custo do produto é formado pelo valor do produto e o diferencial de alíquota, pois a empresa não tem direito ao crédito do valor do ICMS. Logo, este valor não poderá ser descontado do custo de aquisição da mercadoria.

Em um segundo momento, ao realizar a venda deste item, a empresa considera a margem líquida de 30%. Para se chegar ao valor do lucro líquido na venda dessa mercadoria, será necessário, além de considerar o percentual da margem aplicada, acrescentar o percentual de ICMS incidente sobre a venda.

Para se descobrir qual o percentual correspondente ao ICMS sobre a venda, em empresa adepta ao Simples Nacional, deverá ser consultada a Tabela de Partilha, constante da Lei Complementar nº. 123/2006 que estabelece o Simples. Esta tabela está disposta na íntegra no Anexo I do presente trabalho.

No exemplo em tela, supõe-se que a empresa tenha tido faturamento, no ano anterior de R\$ 1.000.000,00. Neste caso é preciso considerar a alíquota de 2,82%, uma vez que a empresa se enquadra na faixa de empresas comerciais, cujo

faturamento está na faixa dos R\$ 900.000,01 a R\$ 1.080.000,00. A fim de não confundir o raciocínio, não são considerados os demais percentuais.

Assim, tem-se:

Custo de Aquisição da Mercadoria: R\$ 105,00

ICMS Simples Nacional: 2,82%

Margem de Lucro Líquida: 30%

Divisor Matemático para Cálculo: $(100\% - 2,82\% - 30\%) = 0,6718$

Preço de Venda: $(R\$ 105,00 / 0,6718) = R\$ 156,30$

ICMS sobre a Venda: $R\$ 156,30 * 2,82\% = R\$ 4,41$

Lucro sobre a Venda: $(R\$ 156,30 - R\$ 105,00 - R\$ 4,41) = R\$ 46,89$

Pode-se considerar que na situação proposta, ao utilizar o preço de venda de R\$ 156,30 a empresa lucrou R\$ 46,89, ou seja, sua margem total foi de 30%, como calculado.

Paralelamente, às empresas não tributadas pelo regime do Simples Nacional, o custo da mercadoria é formado da mesma forma que a dos optantes, descontando-se, nesta situação, o ICMS próprio e o ICMS diferencial de alíquota. Esses valores são descontados na formação do custo líquido, porque a empresa tem direito a crédito desse valor no momento de realizar a apuração dos impostos.

Considerando a mesma situação proposta anteriormente, aplica-se, a seguir, a mesma metodologia aplicada ao Simples Nacional, porém, considerando as premissas do crédito do ICMS.

Nesta situação se obtém:

Valor dos Produtos: R\$ 100,00

Base de Cálculo do ICMS Próprio: R\$ 100,00

Valor do Crédito ICMS Próprio: - R\$ 12,00 (já incluído no custo do produto)

Diferencial de Alíquota: 12% (interestadual) – 17% (interna RS) = 5%

Valor Diferencial de ICMS: - R\$ 5,00

CUSTO TOTAL DO PRODUTO: $R\$ 100,00 - R\$ 12,00 - R\$ 5,00 = R\$ 83,00$

Nas mesmas condições de venda se pode ter:

Custo de Aquisição da Mercadoria: R\$ 83,00

ICMS Simples Próprio: 17%

Margem de Lucro Líquida: 30%

Divisor Matemático para Cálculo: $(100\% - 17\% - 30\%) = 0,53$

Preço de Venda: $(R\$ 83,00 / 0,53) = R\$ 156,60$

ICMS sobre a Venda: $R\$ 156,60 * 17\% = R\$ 26,62$

Lucro sobre a Venda: $(R\$ 156,60 - R\$ 83,00 - R\$ 26,62) = R\$ 46,98$

Considerando-se os valores apurados em ambos os exemplos, apresenta-se no Quadro 12, um resumo consolidando os cálculos aferidos nos exemplos:

	SIMPLES NACIONAL	OUTROS REGIMES
Custo de Aquisição	R\$ 105,00	R\$ 83,00
Preço Venda	R\$ 156,30	R\$ 156,60
ICMS	R\$ 4,41	R\$ 26,62
Lucro	R\$ 46,89	R\$ 46,98
Crédito Adquirente	R\$ 0,00	R\$ 26,62
Custo Total p/ adquirente	R\$ 156,30	R\$ 129,98

Quadro 12 – Resumo dos Cálculos Aferidos

Fonte: Elaborado pelo Autor

Algumas considerações se fazem necessárias a partir da análise dos valores encontrados em ambos os regimes de apuração. Considerando os dados, pode-se visualizar que a empresa optante pelo Simples Nacional, ao utilizar o preço de venda de R\$ 156,30 conseguiu um lucro de R\$ 46,89.

Ao se comparar os valores de custo e o preço de venda, atingidos por ambos os regimes de tributação, é possível concluir que, apesar de o custo ser

maior para empresa no Simples, mesmo com idêntica margem de lucro (30%), a empresa optante pelo Simples acaba trabalhando com o preço quase igual ao preço de mercado. Isso ocorre em virtude da diferenciação de tributação existente entre as empresas do Simples Nacional e as optantes dos demais regimes de tributação.

Apesar de o preço praticado pela empresa optante pelo Simples Nacional ser menor, quando considerado o seu valor absoluto, quando a venda é feita para outra empresa, que fará apuração de imposto, o preço mais competitivo ainda é o da empresa tributada nos demais regimes, uma vez que poderá se aproveitar do crédito do ICMS, ao passo que as empresas tributadas pelo Simples Nacional estão vedadas de fazê-lo, ou permite que o valor do crédito seja proporcional ao valor da alíquota de imposto por ela pago.

Conclui-se, portanto, que para as empresas optantes pelo regime de Tributação do Simples Nacional possam ser competitivas, é necessário que seu valor absoluto, ou seja, que o seu preço de venda praticado seja menor que o praticado pelas empresas optantes por outros regimes de tributação.

5.3. Análise de Preços X Custos – Substituição Tributária

Conforme abordado no item anterior deste trabalho, ficou constatado que a vedação ao crédito de ICMS ao contribuinte adepto ao regime de tributação do Simples Nacional, torna a empresa menos competitiva. Sabendo-se que no regime da Substituição tributária não há direito a crédito para ambos os regimes de tributação, como se comportariam os custos considerando as mesmas condições?

Parte-se, assim, como no exemplo anterior das mesmas condições iniciais, no entanto e neste caso, a venda é feita sob a aplicação da substituição tributária do ICMS. Para tal situação, como se trata de operação interestadual, é necessário verificar o Protocolo a ser aplicado, que aqui neste exemplo será o ICMS 49/2008, que dispõe sobre a substituição tributária com autopeças.

Sabendo-se que o MVA-Ajustado, de acordo com o protocolo é de 48,40%, e considerando a alíquota de ICMS próprio que foi de 12% (operação interestadual) e do ICMS do Estado de destino que é 17%, o seguinte cálculo é realizado:

Valor dos Produtos: R\$ 100,00

Base de Cálculo do ICMS Próprio: R\$ 100,00

Valor do ICMS Próprio: R\$ 100,00 * 12% = R\$ 12,00

Base de Cálculo do ICMS-ST: R\$ 100,00 * 48,40% = R\$ 148,40

Valor do ICMS-ST: R\$ 148,40 * 17% = R\$ 25,23

Fruição ao ICMS ST – ICMS Próprio = R\$ 25,23 = R\$ 12,00 = R\$ 13,23

VALOR DA MERCADORIA: R\$ 100,00 + R\$ 13,23 = R\$ 113,23

Nesta situação, não há que se abordar o crédito de ICMS, uma vez que posto à substituição tributária, dada que nessa situação o ICMS já foi recolhido antecipadamente pela cadeia toda.

Ao contrário do que ocorre nos casos dos demais regimes com tributação integral, no caso da substituição tributária, nenhum dos regimes poderá se creditar de nenhum valor a título de ICMS, visto que o valor do imposto não será recolhido pela empresa. O valor já foi integralmente recolhido na etapa anterior e teve o valor acrescido ao custo da mercadoria.

Diante desta realidade, para que ambas as empresas cheguem à mesma margem líquida de 30%, o preço de venda deverá ser calculado da seguinte forma:

Custo de Aquisição da Mercadoria: R\$ 113,23

Margem de Lucro Líquida: 30%

Divisor Matemático para Cálculo: (100%-30%) = 0,70

Preço de Venda: (R\$ 113,23 / 0,70) = R\$ 161,75

Lucro sobre a Venda: (R\$ 161,75 – R\$ 113,23) = R\$ 48,52

Ao proceder a análise dos cálculos se verificou que o lucro auferido pela venda da mercadoria foi de R\$ 48,52.

5.4. Análise de Preços X Custos – Integral X Substituição Tributária

Com os dados obtidos através da aplicação da métrica de cálculo obtidos nos exemplos anteriores (5.2 e 5.3), pode-se realizar o comparativo entre os valores atingidos e simular a aquisição de um produto com incidência de Substituição Tributária e de um item com a Tributação Integral, ambos referentes à aplicação dos cálculos efetuados para optantes do regime do Simples Nacional.

O Quadro 13 demonstra os dados consolidados para análise.

SIMPLES NACIONAL			
	Substituição Tributária	Tributação Integral	%
Custo de Aquisição	R\$ 113,23	R\$ 105,00	+ 7,84%
Recolhido ICMS	R\$ 13,23	R\$ 4,41	+ 200%
Preço de Venda	R\$ 161,75	R\$ 156,30	+ 3,49%

Quadro 13 – Dados Consolidados do Simples Nacional

Fonte: Elaborado pelo Autor

Evidencia-se com a análise efetuada que ao adquirir a mercadoria com incidência da substituição tributária do ICMS, imediatamente seu custo de aquisição é maior em quase 8%, refletindo o acréscimo do ICMS-ST no preço do produto.

No momento em que a venda é realizada, quando da aplicação do ICMS-ST, verifica-se que o valor de R\$ 13,23 é comum para ambos os regimes de aplicação. No entanto, na hipótese de comercialização da mesma mercadoria utilizando-se da alíquota do ICMS do Simples Nacional, o valor a ser pago seria de R\$ 4,41. Verifica-se nessa situação um verdadeiro descalabro ao imaginar um aumento de mais de 200% na incidência da substituição tributária.

Diante do inevitável aumento do custo de aquisição e no valor do tributo arrecadado, o preço de venda não poderia refletir algo diferente, considerando manter a margem bruta de 30% aplicável ao produto. Nessa situação, se a empresa optasse em manter o seu preço de venda, inexoravelmente sua margem seria menor.

Pode-se concluir com todos os dados aqui elencados que as empresas optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional devem ter tratamento diferenciado no que diz respeito à aplicação do artigo 179 da Carta Magna. Entende-se que ocorreram avanços quanto ao tratamento diferenciado, porém, quando se trata de substituição tributária há um enorme abismo entre os optantes pelo regime simplificado e os demais regimes.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A sistemática da substituição tributária traz sua base na legislação vigente, desde a Carta Magna, passando pela lei que regulamentou de forma definitiva o ICMS (Código Tributário Nacional e Lei Complementar 87/1996) e finalizando na Legislação Estadual, por meio de Leis, Decretos, Portarias, Convênios e Protocolos.

Com efeito, para se chegar ao ponto focal da sistemática da substituição tributária, destacou-se neste estudo que a própria Constituição Federal prevê, com riqueza de detalhes, todo o arcabouço do sistema tributário brasileiro, não permitindo, em muitos pontos, que qualquer norma adjacente à matéria ultrapasse seus limites.

Neste sentido, a referida lei maior do país, atribui aos Estados e Municípios a competência de legislar sobre matéria tributária, observando, contudo, os limites ali estabelecidos. Destacam-se, para fins de análise da substituição tributária progressiva, os princípios da não cumulatividade, capacidade contributiva, igualdade, não confisco e seletividade.

Em outra vertente, não menos importante, o tratamento tributário favorecido que se pretende dar às micro e pequenas empresas é predominantemente constitucional e legal, no qual se procura tornar viável a inserção competitiva dessas empresas no cenário empresarial.

Neste cerne observou-se que a atual metodologia de cálculo da substituição tributária progressiva não favorece o substituído tributário optante do Simples Nacional, visto que implica em majoração do ônus do ICMS, pelo menos, ao mesmo patamar tributário dado aos concorrentes de médio e grande porte sujeitos a outros regimes de tributação.

Os exemplos apresentados por meio dos cálculos matemáticos sugerem que dependendo da MVA aplicada ao produto e o referido ajuste de margem ora estabelecido pelo legislador, há um efeito na majoração do ônus do imposto comparativamente ao Simples Nacional e aos demais regimes de tributação. No caso das micro e pequenas empresas optantes pelo regime simplificado de tributação revelou-se crítica na condição de substituída tributariamente, em que a vedação ao crédito de ICMS e o conseqüente ataque aos preceitos constitucionais,

colocam as referidas empresas em flagrante desvantagem frente às empresas tributadas por outros regimes.

Verifica-se que o regime simplificado de tributação onera, ao invés de desonerar, e o custo da mercadoria adquirida é maior uma vez que há a obrigação legal do recolhimento do ICMS-ST por antecipação, encarecendo o custo da mercadoria vendida.

O quadro de não favorecimento aos optantes pelo Simples Nacional, investidos na condição de substituídos tributários do ICMS, tem sido maculado pelo recente e acentuado processo crescente do aumento do número de produtos sujeito às operações ao recolhimento nesta condição, embrandecendo o favorecimento representado pela opção simplificada.

Ademais, insta propositar que a incompatibilidade da substituição tributária progressiva com o princípio constitucional da não cumulatividade é visível, uma vez que destoia o fato do ICMS incidente sobre as operações anteriores ocorrer quando não existem operações subsequentes.

Contudo, na prática, a substituição tributária é utilizada normalmente, todos os dias, em todos os Estados da Federação onde, aliás, antes de qualquer operação sujeita ao regime, faz-se necessária a verificação de forma individual, de cada mercadoria objeto de comercialização, bem como, e se, a operação for interestadual, a verificação da validade e abrangência do protocolo ou convênio assinado entre os Estados remetentes e destinatários.

Por derradeiro, os exemplos apresentados mais do que provam a controvertida aplicação, mas punem, de forma contundente, os optantes pelo Simples Nacional, do direito constitucional a que em princípio se teria direito, igualando-o ao concorrente não optante do Simples Nacional, de forma discriminatória.

Conclui-se, portanto, que os objetivos propostos neste trabalho foram alcançados, destacadamente em relação à demonstração dos efeitos da incidência da substituição tributária do ICMS e especialmente no regime de tributação simplificado, no qual se revelou, em alguns pontos, a dificuldade em, um mesmo tempo, simplificar a tributação das pequenas e médias empresas e, ao mesmo tempo, beneficiar a partilha do ICMS entre os Estados Federados. Sobre a análise específica do instituto substituição tributária progressiva, a qual se mostrou conflitante em termos, com alguns dos princípios constitucionais, destacados neste

trabalho, elevando àquela empresa que deveria ter tratamento diferenciado, às mesmas condições das empresas tributadas nos demais regimes, quando não elevando o custo dessas empresas ao ponto de impedir a competição com empresas tributadas nos demais regimes.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Cristiane Aparecida de. O Impacto da Substituição Tributária do ICMS no Capital de Giro das Empresas. **Revista Científica Semana Acadêmica**. Fortaleza, ano MMXIII, Nº. 000043, 06 nov.2013. Disponível em: <<http://semanaacademica.org.br/o-impacto-da-substituicao-tributaria-do-icms-no-capital-de-giro-das-empresas>>. Acesso em: 15 maio 2014.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio J.L. de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições Sinafresp, 2000.

APPOLINÁRIO, Fábio. **Dicionário de Metodologia Científica**: um guia para a produção do conhecimento científico. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ARANTES, Vagner Alves; BAIÃO, Alexandre Lima; ABRANTES, Luiz Antônio; DUARTE, Danielle Valente. O efeito da substituição tributária sobre a arrecadação do ICMS em Minas Gerais. ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNO, 11. 2012. Salvador. **Anais eletrônicos**...Salvador: Associação Nacional dos Pós-Graduandos, 2012. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG196.pdf>. Acesso em: 12 maio 2014.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BARROS, Aidil J. da S.; LEHFELD, Neide Ap. de S. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3ª. ed. São Paulo: Pearson; Prentice Hall, 2007.

BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias. 2. ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BORTOLON, Bruna Raulino. Impactos da substituição tributária do ICMS sobre a carga tributária das empresas optantes pelo Simples Nacional: Um estudo multicascos em duas empresas de Santa Catarina. CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 4, 2011. Florianópolis. **Anais eletrônicos**...Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2011. Disponível em <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/4CCF/Anais.pdf>>. Acesso em 07 maio 2014.

BOTH, Fernanda Klein. WBATUBA, Berenice. SALLA, Neusa Gonçalves. **O impacto da Substituição Tributária do ICMS nas empresas do Simples Nacional**: custos x preço de venda. Santo Ângelo. 25 nov. 2012. Disponível em: <http://www.convibra.org/upload/paper/2012/33/2012_33_4890.pdf>. Acesso em 17 abr. 2014.

CABRAL, Francisco. **Controle de Constitucionalidade**. Salto-SP: Schoba, 2009.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **ICMS**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. São Paulo: Cortez, 1991.

CUNHA, Carlos Renato. **O simples nacional, a norma tributário e o princípio federativo**. Curitiba: Juruá, 2011.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito tributário aplicado: impostos e contribuições das empresas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Prática tributária da micro, pequena e média empresa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do Conceito de tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária – Fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

GIGLIO, Adriano Carneiro; NOGUEIRA, José Augusto de Souza. **Contextos Brasileiros**. Curitiba: IESDE Brasil, 2008, p.20.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar Projetos de Pesquisa**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HARADA, Kuyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2005, p. 1879.

HUGON, Paul. **O imposto**: teoria moderna e principais sistemas. 2. ed. Rio de Janeiro: Renascença, 1945.

KALUME, Célio Lopes. **ICMS Didático**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2014.

LOPES, Mauro Luiz Rocha. **Direito Tributário Brasileiro**. Niteroi-RJ: Impetus, 2009.

MAILER, Daniela Tadei. **Substituição Tributária no ICMS**. 2012. 140f. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC/SP, 2012.

MARANCA, Alfredo Portinari; HIDALGO, Mauro. **Regulamento do Simples Nacional comentado**: resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011. 2. ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7ª. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARIANO, Antonio Paulo; WERNECK, Raphael; BEZERRA, Sandra Regina Alencar. **Substituição tributária no ICMS**: aspectos jurídicos e práticos. 6. ed. São Paulo: IOB Folhamatic, 2013.

MARION, José Carlos; DIAS, Reinaldo. TRALDI, Maria Cristina. **Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. **ICMS Teoria e Prática**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MORCELLI, Celso Amorin. **Uma contribuição da contabilidade momentum para a contabilidade gerencial**: um estudo de caso. (Mestrado). Ciências Contábeis e Atuariais. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUCSP, 2013.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fonte do Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2006.

NEITZKE, Juliano de Brito. Estudo metodológico sobre a substituição tributária. **Revista de Direito Público**. Londrina, v.1, n.1, p.107-124, jan./abr.2006.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OCDE. Taxation of SMEs. Paris. Organisation de Coopération et de développement économiques – OECD Publishing, 2009.

PEREIRA JR., Jacque Damasceno. Evolução legislativa da substituição tributária do ICMS no âmbito do Simples Nacional. **Jus Navigandi**, Teresina, 27 jan. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20947>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

PIMENTA, Luciana. **Tributário para quem odeia tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

PKF INTERNATIONAL TAX COMMITTEE. **Worldwide Tax Guide** – WWTG. May 2013. Disponível em: <<http://www.pkf.com>> Acesso em: 20 mar. 2014.

PUGLIESE, Fabio. A incompatibilidade da substituição tributária do ICMS com a opção pelo Simples Nacional. **Sequência**, UFSC, Florianópolis, n. 64, p.285-306, jul. 2012.

SAMPIERI, R. Hernandez, COLLADO, C. Fernandez, LUCIO, P. Baptista. **Metodologia de Pesquisa**. São Paulo: Mc Graw Hill, 2006.

SANTIAGO, Silas. **Simples Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Edna Lucia da; MENESES, Estera Muszkat. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**, 3ª. ed. rev. Atual. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001. 121.p.

TORRES, David, et al. **Revelando o Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Edições Sinafresp, 2003.

REFERÊNCIAS DA LEGISLAÇÃO

BRASIL. **Constituição Federal**. 1988. Código Comercial e Constituição Federal e Legislação Comercial / Colabs. Luiz Roberto Curia, Livia Cespedes, Juliana Nicoletti. 59 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm Acesso em 08 dez. 2014.

_____. **Código Tributário Nacional e Constituição Federal** / Colabs. Luiz Roberto Curia, Livia Cespedes, Juliana Nicoletti. 43 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Lei nº. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm Acesso em: set./out. 2013

_____. **Lei nº. 9.317**, de 05 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei931796.htm> Acesso em: nov./dez. 2013

_____. **Lei Complementar nº. 123**, de 14 de dezembro de 2006. Dispõe sobre a Instituição do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em: out./nov. 2013.

_____. **Lei Complementar nº. 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm Acesso em: out./nov. 2013.

_____. **Lei Complementar nº. 128**, de 19 de dezembro de 2008. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp128.htm Acesso em out./nov./2013.

BRASIL. **Lei do Orçamento nº. 4.625**, de 31 de dezembro de 1922. Dispõe sobre o orçamento da Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/L4625.htm> Acesso em: out./nov. 2013

_____. **Emenda Constitucional nº. 18**, de 01 de dezembro de 1965. Dispõe sobre a Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm> Acesso em 10 nov. 2013.

_____. **Emenda Constitucional nº. 42**, de 19 de dezembro de 2003. Dispõe sobre a Alteração do Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm> Acesso em 20 nov. 2013.

_____. **Resolução Senado Federal 22**, de 22 de maio de 1989. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/LEGISLA/leg/Diversa/ResolSenadoFederal/Resolucao%2022-89.htm> Acesso em 10 mar. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB. **Protocolos e Convênios**. Disponível em: <<https://www1.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em 15 fev. 2014.

_____. **Lei nº. 12.469**, de 26 de agosto de 2011. Altera os valores constantes da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e altera as Leis nºs 11.482, de 31 de maio de 2007, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.656, de 3 de junho de 1998, e 10.480, de 2 de julho de 2002. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2011/lei12469.htm>> Acesso em 12 abr. 2014.

_____. **Resolução CGCN 51**, de 22 de dezembro de 2008. Dispõe sobre o cálculo e o recolhimento dos impostos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional), e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2008/CGSN/Resol51.htm>> Acesso em 18 abr. 2014.

_____. **Resolução CGCN 61**, de 09 de julho de 2009. Dispõe sobre a alteração da Resolução CGSN nº 51, de 22 de dezembro de 2008, publicada no Diário Oficial da União de 23 de dezembro, Seção 1, página 38. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2009/CGSN/Resol61.htm>> Acesso em: 20 abr. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB. **Convênio ICMS 35**, de 01 de abril de 2011. Dispõe sobre a aplicação da MVA ST original nas operações interestaduais por contribuinte que recolhe o ICMS nos termos da Lei Complementar nº 123/06. Disponível em: http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/2011/CV035_11.htm Acesso em 10 maio 2014.

_____. **Protocolo ICMS 41**, de 04 de abril de 2008. Dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças. Disponível em: http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2008/pt041_08.htm Acesso em 15 fev. 2014.

ANEXOS

Com base na Lei Complementar Nº 123, de 14/12/2006

ANEXO I – ALÍQUOTAS E PARTILHA DO SIMPLES NACIONAL

COMÉRCIO

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23 %	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32 %	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42 %	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51 %	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61 %	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

INDÚSTRIA

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS	IPI
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

RECEITAS DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO RELACIONADOS NOS §§ 5º-C E 5º-D DO ART. 18 DESTA LEI COMPLEMENTAR.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS
Até 180.000,00	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	8,21%	0,00%	0,00%	1,42%	0,00%	4,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

**RECEITAS DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
RELACIONADOS NO § 5º-C DO ART. 18 DESTA LEI
COMPLEMENTAR.**

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	ISS
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

ANEXO II – RELAÇÃO DE PROTOCOLOS E CONVÊNIOS VIGENTES

ACORDOS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ENTRE OS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL
Atualizado até o Protocolo ICMS 176, de 6 de dezembro de 2013.

Obs: O teor desta planilha é meramente informativo e visa facilitar a pesquisa e o cumprimento das obrigações fiscais e não substitui, em cada caso, a confirmação pela consulta às publicações do Diário Oficial da União.

SEMENTOS DE PRODUTOS	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MG	MS	MT	PA	PB	PE	PI	PR	RJ	RN	RO	RR	RS	SC	SE	SP	TO
AÇÚCAR DE CANA					Prot. 21/01			Prot. 21/01			Prot. 21/01 Prot. 21/01	Prot. 21/01 Prot. 21/01	Prot. 21/01 Prot. 21/01	Prot. 21/01 Prot. 21/01				Prot. 21/01		Prot. 46/02						Prot. 21/01 Prot. 46/02	
AGARDENTE		Prot. 15/06			Prot. 15/06 Prot. 15/06 Prot. 16/08					Prot. 15/06		Prot. 15/06 Prot. 15/06	Prot. 15/06 Prot. 15/06	Prot. 15/06 Prot. 15/06	Prot. 15/06 Prot. 17/88 Prot. 46/02 Prot. 15/06	Prot. 15/06 Prot. 15/06	Prot. 15/06 Prot. 15/06			Prot. 15/06 Prot. 17/88 Prot. 46/02 Prot. 15/06					Prot. 15/06 Prot. 16/08 Prot. 100/08	Prot. 15/06	
APARELHOS CELULARES	Com. 135/06 Com. 135/06	Com. 135/06 Com. 135/06			Com. 135/06 Com. 135/06			Com. 135/06 Com. 135/06	Com. 135/06 Com. 135/06	Com. 135/06 Com. 135/06	Com. 135/06 Com. 135/06	Com. 135/06 Com. 135/06	Com. 135/06 Com. 135/06	Com. 135/06 Com. 135/06	Com. 135/06 Com. 135/06			Com. 135/06 Com. 135/06	Com. 135/06 Com. 135/06		Com. 135/06 Com. 135/06					Com. 135/06 Com. 135/06	Com. 135/06
ARTEFATOS DE USO DOMÉSTICO					Prot. 121/09 Prot. 189/09					Prot. 34/09 Prot. 121/09 Prot. 189/09							Prot. 109/13 Prot. 189/09	Prot. 189/09 Prot. 189/09							Prot. 86/09 Prot. 38/12 Prot. 109/13 Prot. 131/13	Prot. 86/09 Prot. 38/12 Prot. 109/13 Prot. 131/13	
ARTIGOS DE PAPELARIA					Prot. 133/09 Prot. 180/09 Prot. 197/09 Prot. 281/0					Prot. 40/09 Prot. 61/09							Prot. 100/13	Prot. 199/09 Prot. 199/09							Prot. 40/09 Prot. 94/09 Prot. 109/09	Prot. 40/09 Prot. 94/09 Prot. 109/09	
ARTIGOS DE VESTUÁRIO					Prot. 106/11					Prot. 106/11			Prot. 174/13					Prot. 117/13 Prot. 131/13							Prot. 106/11 Prot. 119/11	Prot. 106/11 Prot. 119/11	

	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MG	MS	MT	PA	PB	PE	PI	PR	RJ	RN	RO	RR	RS	SC	SE	SP	TO		
PRODUTOS ELETRÔNICOS, ELETROELETRÔNICOS E ELETRODOMÉSTICOS		Prot.15/07		Prot.19/20/09 Prot.57/11 Prot.8/1/11 Prot.28/12	Prot.19/08	Prot.19/08					Prot.31/09 Prot.19/20/09	Prot.8/08				Prot.131/10 Prot.8/1/11		Prot.19/20/09 Prot.20/11	Prot.19/20/09				Prot.88/09 Prot.19/20/09			Prot.15/07 Prot.8/08 Prot.19/08 Prot.31/09 Prot.88/09 Prot.131/10 Prot.57/11 Prot.20/11 Prot.37/12 Prot.106/12 Prot.136/13			
		Conv.76/94 Prot.12/07	Conv.76/94	Conv.76/94 Prot.59/11 Prot.12/4/13	Conv.76/94 Prot.23/08 Prot.9/09 Prot.105/09	Conv.76/94 Prot.23/08	Conv.76/94 Prot.37/09	Conv.76/94 Prot.25/09	Conv.76/94	Conv.76/94 Prot.95/11 Prot.12/4/13 Prot.126/13	Conv.76/94 Prot.37/09	Conv.76/94 Prot.12/07 Prot.7/08	Conv.76/94 Prot.17/1/13 Prot.168/13	Conv.76/94 Prot.68/07	Conv.76/94 Prot.28/12	Conv.76/94 Prot.46/00 Prot.46/00	Conv.76/94 Prot.95/08	Conv.76/94 Prot.9/09	Conv.76/94 Prot.136/13	Conv.76/94 Prot.46/92 Prot.46/00	Conv.76/94 Prot.46/92 Prot.46/00	Conv.76/94 Prot.46/92 Prot.46/00	Conv.76/94 Prot.46/92 Prot.46/00	Conv.76/94 Prot.46/92 Prot.46/00	Conv.76/94 Prot.46/92 Prot.46/00	Conv.76/94 Prot.46/92 Prot.46/00	Conv.76/94 Prot.46/92 Prot.46/00		
PRODUTOS FARMACÊUTICOS, SOROS E VACINAS DE USO HUMANO																													
RAÇÕES PARA ANIMAIS DOMÉSTICOS	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	Prot.26/04	
SORVETE E PREPARADOS PARA FABRICAÇÃO DE SORVETE EM MÁQUINA	Prot.57/13	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.12/31/13	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	Prot.20/05	
TELHAS, CUNHEIRAS, CADAMAS D'ÁGUA DE CIMENTO, AMIANTO E FIBROCIMENTO	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	Prot.32/92	
TINTAS, VERNIZES E OUTRAS MERCADORIAS DA INDÚSTRIA QUÍMICA	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	Conv.74/94	
TRIGO EM GRÃO E FARINHA DE TRIGO	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00	Prot.46/00
VEÍCULOS AUTOMOTORES	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	Conv.132/92	
VEÍCULOS DE DUAS RODAS MOTORIZADOS	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	Conv.52/93	
VINHOS E SIDRAS		Prot.13/06		Prot.13/06	Prot.13/06	Prot.13/06	Prot.13/06			Prot.13/06		Prot.13/06		Prot.13/06	Prot.13/06	Prot.13/06	Prot.13/06								Prot.13/06	Prot.13/06	Prot.13/06	Prot.13/06	Prot.13/06

Observações: Fonte: página na Internet do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ (<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/>).