

---

**FACULDADES INTEGRADAS  
“ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO

**INCIDÊNCIA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS E OS  
EFEITOS NAS EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES  
NACIONAL**

Guilherme Lino de Paula Pires

Presidente Prudente/SP

2011

**FACULDADES INTEGRADAS  
“ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

**FACULDADE DE DIREITO**

**INCIDÊNCIA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS E OS  
EFEITOS NAS EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES  
NACIONAL**

Guilherme Lino de Paula Pires

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Jesualdo Eduardo de Almeida Júnior.

Presidente Prudente/SP

2011

**INCIDÊNCIA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS E OS  
EFEITOS NAS EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES  
NACIONAL**

Monografia aprovada como  
requisito parcial para a obtenção  
do Grau em Bacharel em Direito

Jesualdo Eduardo de Almeida Júnior

Gilberto Notário Ligerio

Paulo Eduardo D'Arce Pinheiro

Presidente Prudente, 10 de novembro de 2011.

“Quando em uma só pessoa, ou em um mesmo corpo de magistratura, o poder legislativo está reunido ao poder executivo, não pode existir liberdade, pois se poderá temer que o mesmo monarca ou o mesmo Senado criem leis tirânicas, para executá-las tiranicamente.”

Montesquieu

Dedico este trabalho à Maria Fernanda, minha  
esposa, e ao Joaquim, meu filho, por todos os  
momentos de felicidade que juntos  
compartilhamos.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a minha avó, Maria Alice Rosa, por auxiliar na minha educação.

Aos meus pais, Irineu e Albertina, fontes de inspiração que sempre me apoiaram em meus estudos.

Aos meus irmãos, Gabriel e Adriana, sempre presentes em todos os momentos de minha vida.

Ao meu orientador, Professor Jesualdo Eduardo de Almeida Júnior, pelo auxílio que prestou no desenvolvimento deste trabalho.

## RESUMO

Este trabalho de conclusão de curso busca analisar os efeitos que incidem sobre a pequena empresa quando da instituição do regime da substituição tributária no ICMS. As empresas enquadradas no Simples Nacional sofrem efeitos mais perversos do que aquelas sujeitas a outros regimes. Para a análise do tema, partimos de um estudo do regime trazido pela Lei complementar 123/06, inclusive no que tange as definições de microempresa e empresa de pequeno porte. As considerações sobre o ICMS abrangem a análise da relação jurídico-tributária referente a esse imposto e também sobre o cálculo deste tributo. É feita então uma reflexão sobre a substituição tributária progressiva no ICMS, para posteriormente entrar no estudo específico dos efeitos.

**Palavras-chave:** Simples Nacional, substituição tributária, microempresa, empresa de pequeno porte, ICMS.

## **ABSTRACT**

This conclusion of course work is to analyze the effects that focus on small business when tax substitution is introduced on ICMS. The companies covered in the National Single suffer most perverse effects than those subject to other regimes. For the analysis of the topic, from a study of the system brought about by Complementary Law 123/06, including as regards the definition of micro and small business. The considerations on the ICMS will include a discussion about the legal-tributary considerations and also on the calculation of this tax. It then made a reflection on the progressive tax substitution in ICMS, and later into the specific study of the effects.

**Keywords:** National single, tax substitution, micro business, small business, ICMS.



## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ADIN – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CAT - Coordenador da Administração Tributária

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CSLL – Contribuição Sobre o Lucro Líquido

COFINS – Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social

DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais

EPP – Empresa de Pequeno Porte

ICMS – Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ISS – Imposto Sobre Serviços

IVA - Índice de Valor Adicionado Setorial

ME – Microempresa

MVA – Margem de Valor Agregado

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS – Programa de Integração Social

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

ST – Substituição Tributária

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>2 SIMPLES NACIONAL</b> .....	12
2.1 Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.....	12
2.2 Noções Gerais e Previsão Legal.....	12
<b>3 IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS</b> .....	15
3.1 Noções Gerais e Conceito .....	15
3.2 Relação Jurídico-Tributária.....	17
3.2.1 Hipótese de incidência .....	17
3.2.2 Fato gerador .....	17
3.2.3 Obrigação tributária .....	18
3.2.4 Sujeito passivo .....	19
3.2.5 Responsabilidade tributária.....	20
3.2.5.1 Responsabilidade tributária por substituição .....	21
3.3 Base de cálculo.....	23
3.4 Alíquota.....	23
<b>4 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS</b> .....	25
4.1 Noções Gerais .....	25
4.2 Da Restituição do ICMS pago a maior .....	27
<b>5 INCIDÊNCIA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS E OS EFEITOS NA EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL</b> .....	30
5.1 Exceção à abrangência do Simples Nacional .....	30
5.2 Subversão da finalidade do Simples Nacional.....	31
<b>6 OS PROJETOS DE LEI COMPLEMENTAR 591/10 E 87/11</b> .....	39
<b>7 CONCLUSÃO</b> .....	41
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	43
<b>ANEXOS</b> .....	46

# 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho buscou explicar como a antecipação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços via substituição tributária constitui um prejuízo para o pequeno empresário, e conseqüentemente para o consumidor, e quais os fundamentos jurídicos e legislativos que embasam tal ocorrência.

O tema é de extrema importância, haja vista que, entre as cerca de 4,3 milhões de empresas enquadradas no regime do Simples Nacional, mais de 2 milhões são afetadas pelo aumento da carga tributária em função do regime de substituição tributária do ICMS. Na prática, a substituição tributária anula a redução do ICMS que estas empresas fazem jus em função do Simples Nacional, o que constitui um agente de frenagem para o desenvolvimento empresarial.

Visando a um fácil entendimento por parte do leitor, o texto traz os fundamentos legais e teóricos para a ocorrência do fenômeno, e ainda exemplifica o mesmo, para possibilitar a visualização do efeito prático.

Para a efetivação do objetivo, foi realizado um estudo de parte da doutrina brasileira sobre direito tributário, pesquisas jurisprudenciais, e, principalmente, uma busca pelos textos normativos pertinentes ao tema.

O método predominantemente utilizado foi o dedutivo, partindo-se de análise genérica, para posteriormente abordar-se as questões específicas do regime tributário especial.

Antes de entrar na matéria central do estudo, foi necessário apresentar algumas considerações acerca do regime do Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar 123/06, que define microempresa e empresa de pequeno porte e regulamenta o regime tributário destas.

Também presente um estudo que trata da relação jurídico-tributária, ou seja, da hipótese de incidência, do fato gerador e da obrigação tributária, relacionando estes institutos ao imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços. No mesmo capítulo considerações sobre a base de cálculo, a alíquota e a responsabilidade tributária por substituição no ICMS.

Há ainda um tópico que discute sobre a possibilidade de restituição do imposto pago a maior nas operações sujeitas ao regime da substituição tributária, questão

amplamente discutida na doutrina. Após observação destas considerações, é possível compreender como o fenômeno se exterioriza, conforme o trabalho busca demonstrar.

Por fim, importante destaque é dado às possíveis mudanças que estão por vir, impulsionadas pelo Projeto de Lei Complementar 87/11, que obteve aprovação em ambas as casas do Congresso Nacional.

## **2 SIMPLES NACIONAL**

### **2.1 Microempresa e Empresa de Pequeno Porte**

Os termos Microempresa e Empresa de Pequeno Porte são utilizados para dividir as pequenas empresas em dois grupos. Há previsão legal tratando dos limites entre esses grupos.

A Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006 foi baseada em proposta elaborada pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e define Microempresa como aquela cujo faturamento anual não ultrapassa R\$240.000,00, e Empresa de Pequeno Porte aquela que possui faturamento maior que este valor, até o montante de R\$2.400.000,00. Faturamento é sinônimo de receita bruta e para sua aferição considera-se a soma de todos os ingressos derivados do exercício da atividade econômica ou comercial a que se dedica a pequena empresa.

Aqueles empresários individuais ou sociedades empresárias que atendem esses limites impostos pela legislação poderão aderir ao regime previsto na Lei supracitada e deverão acrescer a sua razão social as expressões “Microempresa” ou “Empresa de Pequeno Porte”, ou as formas abreviadas ME ou EPP.

### **2.2 Noções Gerais e Previsão Legal**

O Simples Nacional é um regime jurídico e fiscal opcional, que visa o favorecimento e a diferenciação e pode ser aplicado em microempresas e empresas de pequeno porte. Foi trazido ao ordenamento por meio de legislação complementar, que em seu conteúdo alterou dispositivos do Código Civil, do Código Tributário Nacional, da Consolidação das Leis do Trabalho, da Lei das Licitações entre outros diplomas legais.

Marins e Bertoldi (2007, s.p.) explicam a importância do regime:

Somos da opinião de que este regime fiscal especial representa, seguramente, a mais importante iniciativa de reforma tributária ocorrida no Brasil desde a promulgação da Constituição de 1988, influenciando diretamente todas as esferas federativas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), de modo que seu exame e a experiência decorrente de sua aplicação podem significar novas balizas conceituais e

técnicas para o Sistema Tributário Nacional, inclusive do ponto de vista constitucional.

A Emenda Constitucional 42/2003 inseriu a alínea “d” do inciso III do artigo 146, que prevê que lei complementar da União sobre normas tributárias disponha acerca de definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte. Esse dispositivo dá à lei complementar sobre normas tributárias um caráter nacional, incidindo e obrigando todos os entes federados.

Destaque no mesmo artigo é a determinação do parágrafo único:

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, *d*, também poderá instituir 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, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Essa disposição normativa da Carta Magna levanta uma questão acerca da possibilidade de quebra do pacto federativo, na medida em que permite que Lei complementar regule a arrecadação de impostos em todas as esferas do governo.

Em concordância com a previsão do parágrafo único do artigo 146, a Lei Complementar 123 de 14/12/2006 (que sofreu alterações promovidas pela Lei Complementar 127 de 14/08/2007), instituiu o “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte” conhecido como Simples Nacional, substituindo o regime denominado Simples Federal. Esse diploma consagra a disposição do inciso IX do artigo 170 e do artigo 179 da Carta Magna:

**Art. 170.** A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

**Art. 179.** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento 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.

Ulhoa Coelho (2010, p. 34) ensina, no que tange à função primordial do artigo 179: “O objetivo dessa norma é o de incentivar tais empresas, criando as condições para o seu desenvolvimento.”

O Simples Federal implicava em recolhimento simplificado apenas para impostos e contribuições federais. O Simples Nacional, por sua vez, incluiu nesse rol tributos no âmbito das três esferas de governo.

As principais características do regime do Simples Nacional são: ser facultativo; ser irretratável para todo o ano-calendário; a apuração e o recolhimento dos tributos abrangidos por meio de um único documento de arrecadação; a disponibilização de sistema eletrônico para o cálculo do valor mensal devido; a possibilidade de apresentação de informações socioeconômicas e fiscais via declaração única e simplificada; e o vencimento (para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2009) até o dia 20 do mês subsequente àquele em que houver sido aferida a receita bruta.

O Simples Nacional exige condições para o ingresso no regime, quais são, o enquadramento na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte, o cumprimento dos requisitos previstos na legislação e o pedido formal.

O enquadramento refere-se à receita bruta auferida dentro de um ano calendário, compreendido entre 1.º de janeiro a 31 de dezembro do ano civil. Conforme estudamos no tópico anterior, microempresário é aquele cuja receita não ultrapassa R\$240.000,00. Por sua vez empresário de pequeno porte será aquele que possui faturamento bruto superior a este valor, podendo alcançar até R\$2.400.000,00. Essa receita decorre da venda de produtos, de serviços ou decorrentes da locação de bens móveis.

O ingresso no regime implica para o contribuinte o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes tributos: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, Contribuição para a Seguridade Social, ICMS e ISS. O cálculo do valor do recolhimento é diretamente proporcional ao faturamento do estabelecimento. As alíquotas para cada faixa de faturamento são definidas pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, através de resoluções. Em relação ao comércio a alíquota mínima é de 4,00 %, podendo atingir até 11,61 % da receita bruta. (Anexo I – Tabela 1)

A instituição do regime do Simples Nacional fez cessar todos os regimes especiais de tributação para ME e EPP próprios da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, que encontravam previsão em leis ordinárias.

## 3 IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

### 3.1 Noções Gerais e Conceito

O imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional 18/1965 e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. Esse tributo recebeu tratamento constitucional, especialmente no parágrafo 2º do artigo 155 e ampla previsão na Lei Complementar 87/1996.

O ICMS é um imposto que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e municipal e comunicações.

Carraza (2005, p. 34) entende que o ICMS engloba pelo menos cinco impostos diferentes:

- a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas a circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada 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) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Para análise dos questionamentos que levantaremos ao longo deste trabalho, daremos ênfase ao imposto sobre operações mercantis, que mais nos interessa, mesmo porque é o economicamente mais relevante.

O estudo da incidência do ICMS sobre as operações mercantis exige um conhecimento prévio acerca da abrangência dos termos *circulação* e *mercadorias*, que possuem conceitos interligados.

*Circulação* é a movimentação de mercadorias de uma pessoa para outra que altera a titularidade, ou seja, altera o titular de poderes jurídicos de disposição sobre o bem.

A transferência da titularidade é que permite a ocorrência do fato imponible do ICMS, tendo em vista que esse não ocorrerá mediante a simples movimentação física das mercadorias.



Não cabe a cobrança do ICMS quando as *mercadorias* saem do estabelecimento comercial e a ele retornam, por força da inexistência da transferência da titularidade, que no caso dos bens móveis, acontece por meio da *tradição*.

A *mercadoria* é uma espécie de bem móvel objeto de *mercancia*. Isto é, a mercadoria é o bem móvel que integra o estoque de uma empresa e destina-se a venda ou revenda. José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 16) assim a conceituou:

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

Constata-se então, que aqueles bens que integram a empresa e não se destinam a *mercancia* não estarão sujeitos a incidência do imposto.

A Constituição Federal, promulgada em 05 de outubro de 1988, trouxe em seu texto, no artigo 155, inciso II, que a competência para instituir impostos sobre operações mercantis é oriunda dos Estados e do Distrito Federal. Três requisitos configuram um ato como operação mercantil: que seja regido pelo Direito Comercial; vise o lucro; e tenha uma mercadoria por objeto.

Neste sentido ensina Fábio Ulhoa Coelho (2010, p. 14):

“A atividade de circular bens é a do comércio, em sua manifestação originária: ir buscar o bem no produtor para trazê-lo ao consumidor. É a atividade de intermediação na cadeia de escoamento de mercadorias”

A instituição, pelos Estados ou pelo Distrito Federal, do ICMS deve ocorrer observando os princípios constitucionais, entre estes o princípio da legalidade, da não-cumulatividade e o da seletividade.

A União, no momento que institui um regime único de arrecadação, fundamentado no artigo 146 da Constituição, altera a repartição da competência tributária, em detrimento dos Estados e municípios, que passam a depender do repasse de tributos de sua competência.

## 3.2 Relação Jurídico-Tributária

### 3.2.1 Hipótese de incidência

A tributação por meio do ICMS, conforme vimos anteriormente, atinge a transferência de mercadorias de uma pessoa para outra, mediante alteração da titularidade. Essa transferência, por não ser meramente física, e sim um fato jurídico, é que caracteriza a operação mercantil.

A hipótese de incidência do ICMS é essa operação jurídica, ou seja, a previsão legal do fato que poderá ocorrer, gerando assim uma obrigação. Assim ensina Geraldo Ataliba (1973, p. 56), em sua obra de maior destaque:

A hipótese de incidência é primeiramente a descrição legal de um fato; é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato. É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração absoluta de qualquer fato concreto. Por isso é mera previsão legal.

O acontecimento, no mundo fenomênico, da hipótese prevista em lei, é que faz nascer a obrigação tributária. Entre as previsões legais descritas no texto constitucional que constituem fato impositivo do ICMS destacamos *a circulação de mercadorias*, pois é esta a hipótese de incidência do imposto sobre operações mercantis.

### 3.2.2 Fato gerador

O fato gerador é a ocorrência, no mundo real, da hipótese prevista em lei. Nas palavras de Eduardo Sabbag (2009, p. 614), caracteriza-se pela concretização do arquétipo legal. A Lei Complementar 87/1996 que dispõe sobre o ICMS, no inciso I do artigo 12, consagra como fato gerador do imposto sobre operações mercantis o momento da saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte. O dispositivo é omissivo no que tange a transferência de titularidade, requisito essencial para a ocorrência do fato impositivo e do dever de pagar ICMS.

A simples saída de mercadoria não faz nascer o dever de pagar o ICMS se a mesma retorna para o estabelecimento, por exemplo, na hipótese de o destinatário não ser encontrado ou não quiser receber a mercadoria.

Em regra, essa transferência deve ser realizada por comerciante, industrial ou produtor. Todavia, fatores importantes para a incidência do imposto são a lucratividade e a habitualidade, que caso presentes, autorizam a cobrança sobre aquele que, de modo clandestino, repetidamente, pratique operações relativas à *mercancia*.

No mesmo sentido está a celebração do contrato de compra e venda, que por si só não gera a obrigação de recolhimento do imposto, se não estiver presente a entrega efetiva da mercadoria, ou seja, a tradição.

Todavia, o parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal, introduzido no ordenamento por força da Emenda Constitucional 3/1993 passou a prever a hipótese de responsabilidade no pagamento de impostos para o sujeito passivo indireto da obrigação, conforme estudaremos adiante.

Desta forma, estaria o responsável sujeito ao pagamento do imposto em momento anterior à ocorrência da operação mercantil, característica principal do regime de substituição tributária progressiva.

### **3.2.3 Obrigação tributária**

Definida a hipótese tributária e o fato gerador, poderíamos conceituar a obrigação tributária como a consequência inerente à ocorrência do fato descrito na lei (hipótese). Vejamos a lição de Paulo de Barros Carvalho (1995, p. 155):

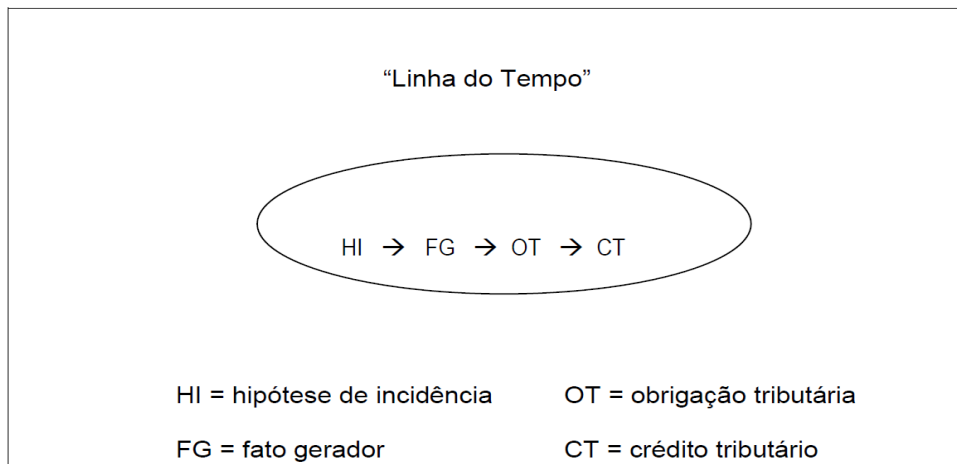
Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que vai se instaurar, onde e quando vai acontecer o evento cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado).

As características hipoteticamente descritas na lei devem realizar-se quando da ocorrência do fato. Isso determinará o surgimento da obrigação tributária, colocando a pessoa na condição de sujeito passivo e obrigando-a frente ao Estado, até que realize a prestação do

objeto da obrigação. Encontramos, assim, os elementos da obrigação tributária, que são o sujeito ativo, o sujeito passivo, o objeto e a causa. O sujeito ativo é o Estado, o ente tributante credor da obrigação. O sujeito passivo, por sua vez, é o lado devedor, aquele que será privado de parte de seu patrimônio para satisfazer a prestação. O objeto da obrigação se refere à prestação a qual está sujeito o contribuinte ou o responsável, enquanto a causa trata da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Para melhor assimilação da relação jurídico-tributária, nos valeremos de representação gráfica extraída da obra de Sabbag (2009, p. 613).

Quadro 1 – Linha do Tempo Compacta



O quadro acima reproduzido permite uma visualização ampla e didática, traduzindo os momentos da relação em uma ordem cronológica.

### 3.2.4 Sujeito passivo

O sujeito passivo é um dos elementos da obrigação tributária, que se refere ao lado devedor da relação. Para a realização de operações mercantis, a sujeição passiva pode operar efeitos ao produtor, ao industrial ou ao comerciante. Aqueles que não estão equiparados a uma dessas condições não realizam operações relativas à circulação de mercadorias, por exemplo, o particular, o profissional liberal, o professor e o funcionário público.

Carece considerarmos que pode ser alcançada pelo ICMS uma pessoa que faz as vezes daquelas dotadas de personalidade jurídica de produtor, industrial ou comerciante. Neste rol está o comerciante de fato ou o irregular que realiza atos de comércio habitualmente.

O parágrafo único do artigo 121 do Código Tributário divide a figura do sujeito passivo da obrigação principal em duas hipóteses:

(...)

**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 em lei.

O contribuinte, conforme a própria disposição legal, possui relação direta com a operação descrita na hipótese de incidência da norma. Este ingressa no pólo passivo da obrigação pela chamada *sujeição passiva direta*.

Por sua vez, o responsável é atingido pela obrigação do pagamento do tributo por determinação da legislação tributária. É pessoa diversa daquela que realiza o fato típico tributário.

Neste sentido a lição do Professor Zelmo Denari (2008, p. 198):

Em sucinta noção, contribuinte é a pessoa física ou jurídica que realiza o fato gerador do tributo, isto é, que realiza a hipótese material de incidência descrita na norma. Responsável tributário, por sua vez, é o sujeito passivo acrescido à relação jurídica tributária, por expressa disposição legal.

Destarte, o responsável deve estar, de alguma forma, conectado ao fato impositivo da obrigação.

### 3.2.5 Responsabilidade tributária

Os impostos, de uma maneira geral, devem ser cobrados daqueles que realizam o fato impositivo, quais sejam, os contribuintes. Todavia, há hipóteses de incidência de

tributos sobre terceiros, denominados responsáveis tributários, que possuem relação jurídica com os contribuintes. A este fenômeno dá-se o nome de responsabilidade tributária.

A definição de Sabbag (2009, p. 635):

Em sentido estrito, é a sujeição passiva indireta a submissão ao direito de crédito do Fisco, em virtude de expressa determinação legal, de pessoa diversa do contribuinte, desde que tenha um vínculo direto com a situação que corresponda ao fato gerador (art. 128 do CTN).

A responsabilidade tributária atinge o terceiro por via da *sujeição passiva indireta*, que admite duas modalidades, por transferência ou por substituição. Sobre estas escreveu Carrazza (2005, p. 84):

Na responsabilidade por transferência o dever de pagar o tributo, tendo nascido na pessoa do contribuinte, desloca-se, pela ocorrência de um fato novo, prestigiado pela lei, à pessoa do sujeito passivo indireto  
(...)  
Na responsabilidade por substituição o dever já nasce, por expressa determinação legal, na pessoa do sujeito passivo indireto.

Estudaremos, ainda que de maneira sucinta, a responsabilidade por substituição no ICMS, que constitui alicerce para as conclusões que pretendemos atingir no decorrer deste trabalho.

### **3.2.5.1 Responsabilidade tributária por substituição**

Para que ocorra a substituição tributária o responsável deve estar, de alguma forma, conectado ao fato imponible. O terceiro, embora não tenha praticado o fato gerador, tem vínculo com o real contribuinte.

Àquele que assume o encargo da obrigação dá-se o nome de substituto, enquanto o sujeito passivo natural denomina-se substituído. A lei expressamente determina que o responsável (substituto) ocupe o lugar do contribuinte (substituído).

No que tange ao ICMS, as legislações ordinárias estabelecem como sujeitos passivos por substituição: fabricantes, distribuidores, remetente, transportador, destinatário, entre outros.

Há duas hipóteses de substituição tributária. Na substituição regressiva a lei atribui ao terceiro o pagamento de uma obrigação tributária previamente realizada, isto é, o fato imponible ocorreu em um momento anterior.

Já na substituição progressiva, a cobrança do imposto acontece anteriormente ao fato imponible. Este é futuro e incerto, e somente presume realizar-se-á. Cabe aqui transcrever o § 7º do artigo 150 da Constituição, acrescentado ao ordenamento pela Emenda Constitucional 3/1993:

Art. 150 § 7º. A Lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

O artigo 128 do Código Tributário Nacional também fundamenta a substituição tributária:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse 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 respectiva obrigação.

A doutrina pátria é unânime no que se refere à injuridicidade da substituição tributária progressiva, conforme ensina Soares de Melo (2005, p. 172):

É indubitoso que a CF/88 não criou um modelo que pudesse permitir um disfarçado confisco de bens, estribado em negócios inexistentes, situações, estados ou circulações eventuais e imagináveis.

As relações jurídicas devem ficar adstritas às imposições tributárias, quando ocorre subsunção do fato imponible (situação concreta) à imagem normativa (situação abstrata).

(...)

Inaplicável – como regra – a figura da presunção como resultado do processo lógico, e mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável.

No que tange a inconstitucionalidade do §7º escreveu Carrazza (2005, p. 267):

Deveras, a Emenda Constitucional 3/1993 criou a absurda figura da 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.

Ora, o art. 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. É sempre bom reafirmarmos que o princípio da segurança jurídica diz de perto com os direitos individuais e suas garantias. É, assim, cláusula pétrea, e, nessa medida, não poderia ter sido amesquinhado por emenda constitucional (cf. art. 60, §4º, da CF).

Além da ocorrência de fato futuro incerto, a substituição tributária progressiva, para efetivar-se, utiliza-se de incerteza acerca do preço que será praticado na operação mercantil. O Estado cria, arbitrariamente, a base de cálculo do imposto, que poderá diferir daquela efetivamente praticada.

### 3.3 Base de cálculo

A base de cálculo é que determina o alcance da obrigação tributária. Segundo o ensinamento de Geraldo Ataliba (1973, p. 114):

A base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita na hipótese de incidência. É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da hipótese de incidência; é propriamente sua medida.

(...)

O aspecto material da hipótese de incidência é sempre mensurável, isto é, sempre redutível a uma expressão numérica.

A obrigação tributária tem por objeto o pagamento de uma quantia em dinheiro, que será fixada através de uma grandeza prevista na lei e diretamente ligada ao fato gerador.

A base imponible, no caso específico do ICMS sobre operações mercantis, deve representar o *quantum* obtido na própria operação, ou seja, o valor das mercadorias.

O artigo 13, inciso I da Lei Complementar 87/1996 estabelece essa regra, determinando o valor da operação como base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, quando este for o fato gerador.

### 3.4 Alíquota



Sobre a base de cálculo incide um indexador, normalmente em percentual, essencial para determinação da quantia a ser paga a título de imposto. Este indexador é que chamamos de alíquota. O resultado da combinação entre a base de cálculo e a alíquota é a parte que o Estado chama pra si na forma de tributo.

Relevante é a explicação de Paulo de Barros Carvalho (1995, p. 236):

No direito tributário brasileiro, a alíquota é a matéria submetida ao regime de reserva legal, integrando a estrutura da regra-modelo de incidência. Congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nasceu pelo acontecimento do fato típico.

Desta forma, a alíquota surge como um percentual, que representa uma parte ou fração da base de cálculo. A combinação destes dois critérios, alíquota e base de cálculo, é o que permite a determinação do valor da obrigação tributária.

A Lei Estadual 6374/89 dispõe no inciso I do artigo 34 que a alíquota que incide sobre a base de cálculo nas operações mercantis no Estado de São Paulo é de 18%.

## 4 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS

### 4.2 Noções gerais

Nas operações mercantis sujeitas à substituição tributária, para determinação da base de cálculo, o valor de venda da mercadoria é arbitrado, obtendo assim o *quantum* para incidência da alíquota. Conforme disposição da Lei Complementar nº 87/1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias:

Artigo 8º - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

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

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituído 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 serviços;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

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

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

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

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

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

Da análise do dispositivo extraem-se as regras para o estabelecimento do valor presumido das operações subseqüentes:

- quando órgão público fixar preço final a consumidor, este será o valor presumido;
- existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, este será o valor presumido;
- inexistindo o preço o fixado e o preço sugerido, serão verificados os preços praticados no mercado.

Esses critérios de fixação não oferecem segurança e certeza em relação aos reais e verdadeiros valores que deveriam ser objeto de tributação.

O imposto a ser pago, na hipótese de operações subseqüentes, corresponde à diferença entre a incidência da alíquota prevista no Estado de destino sobre a base de cálculo e o valor do ICMS da operação própria do substituto, conforme determina o § 5º do artigo supracitado. Para melhor entender o cálculo, consideraremos, para exemplificar, a venda de um produto pelo valor de R\$ 100,00 de um fabricante estabelecido no Estado de São Paulo para um comerciante do mesmo Estado. Supondo que o preço sugerido para o varejo seja R\$ 150,00 e que a lei estabeleça este valor como base de cálculo da substituição, obedecendo a disposição do § 3º do artigo 8º da Lei Complementar nº 87/1996, teríamos a seguinte equação, onde a variável “V” refere-se ao valor do imposto:

$$V = (\text{Base de cálculo S. T.}) \times 18\% - (\text{ICMS da operação própria}) \times 18\%$$

$$V = 150 \times 18/100 - 100 \times 18/100$$

$$V = \text{R\$ } 9,00$$

Segundo a previsão do artigo 12, inciso I da Lei Complementar 87/1996, o fato gerador do imposto ocorrerá no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte. Todavia, no regime da substituição tributária este fato é presumido e o ICMS será recolhido previamente pelo fabricante, que substitui o comerciante, o devedor da obrigação. Desta forma, o recolhimento do tributo ocorrerá assim que a fábrica, no caso do exemplo acima, emitir a nota fiscal de saída do produto. Assim, o comerciante pagará ou repassará para o fabricante o valor do imposto antes mesmo do recebimento da mercadoria.

Convém considerarmos a possibilidade de o comerciante vender o produto para o consumidor final por um valor menor, o que não ratificaria o valor utilizado como base de cálculo da substituição.

## 4.2 Da Restituição do ICMS pago a maior

O §7º do art. 150 da CF/88 assegura “a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

O legislador constituinte foi omissivo em relação à hipótese de ocorrência do fato gerador efetivado com a venda de mercadoria com preço inferior ao pré-estabelecido pela legislação.

Todavia, a redação do artigo não exclui a permissão de restituição na hipótese de diferença entre o valor real da operação e o valor presumido. A proibição da restituição neste caso violaria o princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que se o valor presumido é maior, presumida era a riqueza do responsável, que não veio a ocorrer.

Gomes de Mattos (1997, p. 91) acerca do tema:

Já a oração “caso não se realize o fato gerador presumido” importa reconhecer que o contribuinte substituído não realizou a operação subsequente presumida pelo contribuinte substituto, de forma:

- a) integral: como nas hipóteses de furto, quebras, perdas, integração ou consumação da mercadoria adquirida no próprio estabelecimento do contribuinte substituído etc.; ou
- b) parcial: como nas de revenda da mercadoria adquirida por valor inferior ao presumido.

Em ambas as hipóteses, o fato presumido não se realizou, de forma integral ou parcial, cabendo, pois, ao contribuinte substituído o direito ao pronto e incontinenti ressarcimento do ICMS que pagou a maior.

A capacidade contributiva do responsável somente poderá ser aferida após a ocorrência efetiva do fato gerador, já que a hipótese de incidência do ICMS é a transferência da mercadoria. O imposto calculado sobre um valor de venda presumido e sobre uma base de cálculo arbitrada, tendo sido pago a maior, a diferença está sujeita a restituição.

Há que se destacar que o Convênio ICMS nº 13/97, que pretendeu normatizar o § 7º do artigo 150 da CF/88 não prevê a restituição na hipótese de incorrência parcial, conforme atesta:

Cláusula primeira. A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.

Cláusula segunda. Não caberá restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior

àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

A Confederação Nacional do Comércio (CNC) demandou na ADIN 1851 pela inconstitucionalidade das cláusulas que impedem a restituição do valor pago a maior. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento desta ação, entendeu ser possível a restituição do ICMS apenas na hipótese de inoccorrência integral do fato gerador. A decisão do judiciário pátrio concorre com o que determinou o legislador, favorecendo o Estado, sem atentar-se para um princípio da justiça, qual seja, dar a cada um o que é seu.

Entre o ínfimo numero de defensores da impossibilidade da restituição da diferença entre preço presumido e preço final encontramos Angelo Braga Netto Rodrigues de Melo<sup>1</sup> (2001, n.º 71, p. 34), que considera:

Na verdade, a possibilidade de restituição/complementação do ICMS conforme diferenças entre preço presumido e preço real, anularia inúmeras vantagens objetivadas com a criação desse sistema, e ainda acrescentar-lhes-ia algumas desvantagens.

O número de contribuintes a ser fiscalizados seria o mesmo, sendo que a fiscalização teria a adicional preocupação referente à variação de preços. A fiscalização seria ainda mais complicada.

O número de contribuintes fiscalizados seria o mesmo, certamente, que aquele que obteríamos na hipótese de não incidência da substituição tributária. Com a incidência da substituição diminui-se a quantidade de estabelecimentos fiscalizados. Isto porque, em favor do comprador (substituído) o vendedor (substituto) recolherá o imposto. Sendo assim, fiscalizando os vendedores, indiretamente fiscalizam-se os compradores.

Questiona-se: a incapacidade do Estado em promover a fiscalização é fundamento lógico para a impossibilidade da restituição da diferença entre preço presumido e preço final? Ou a anulação da vantagem obtida pelo Estado seria outro fundamento? Acreditamos que não. A discussão frente à possibilidade de restituição na hipótese de não ocorrência parcial do fato presumido deve considerar primeiramente as vantagens e desvantagens em relação ao contribuinte. Este sim pode ser prejudicado por força de um valor arbitrado incompatível com o valor real de venda da mercadoria.

No mesmo artigo que desenvolveu, Rodrigues de Melo (ano, n.º 71, p. 35) se posiciona acerca da relação entre a substituição tributária e o princípio da livre concorrência:

---

<sup>1</sup> Procurador do Estado de Alagoas

Ademais, do ponto de vista econômico, pelo sistema da substituição progressiva todos os contribuintes pagam a mesma coisa, já que o preço presumido é uniforme. Eventual variação do preço final será fruto da maior ou pior competitividade de cada um, mecanismo este que realiza com eficiência o princípio da livre concorrência.

Humildemente discordamos mais uma vez. O ICMS incide sobre a lucratividade do contribuinte. A cobrança igual frente a todos os contribuintes desconsidera esta característica e constitui uma afronta ao princípio da isonomia e ao princípio da livre concorrência.

Bandeira de Mello demonstrou acerca do princípio da igualdade:

O princípio da igualdade interdita tratamento desuniforme às pessoas. Sem embargo, consoante se observou, o próprio da lei, sua função precípua, reside exata e precisamente em dispensar tratamentos desiguais. Isto é, as normas legais nada mais fazem que discriminar situações, à moda que as pessoas compreendidas em umas ou em outras vêm a ser colhidas por regimes diferentes.<sup>2</sup>

Vale citar a advertência do Professor Aroldo Gomes de Mattos (2001, n.º 66, p. 24):

Não há como desiludi-los, favorecendo os entes tributantes mal-intencionados que, propositalmente, superdimensionam a base de cálculo presumida, para, assim, aumentar espuriamente a arrecadação tributária. Isto é, em outras palavras, um autentico unfair play, que se constitui num audacioso desrespeito aos contribuintes e num desafio à justiça brasileira.

Além da questão legal e judicial, há que se considerar também a questão administrativa, tendo em vista a situação calamitosa em que se encontram vários Estados Brasileiros. É difícil vislumbrar em termos práticos a restituição ao contribuinte dos valores pagos a maior conforme prevê o § 7º do artigo 150 da CF/88, ou seja, “imediatamente”.

---

<sup>2</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo. Malheiros Editores, 2002, p. 12.

## 5 INCIDÊNCIA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS E OS EFEITOS NA EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL

### 5.1 Exceção à abrangência do Simples Nacional

As Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte devem recolher os impostos, mensalmente, mediante documento único de arrecadação, seguindo a determinação do artigo 13 da Lei Complementar 123/2006. Sobre o faturamento da empresa, incidirá uma alíquota previamente determinada baseada no faturamento dos últimos doze meses (Anexo I).

Os oito incisos do artigo 13 correspondem aos oito tributos abrangidos pelo Simples Nacional e caracterizam a abrangência material positiva deste regime. Convém destacar que a Lei criou exceções dentro de alguns destes tributos.

O § 1º do artigo supracitado estabelece as exceções à abrangência do Simples Nacional, ou seja, as hipóteses em que a ME ou a EPP deverão recolher tributos segundo a regra geral. Entre essas exceções, importante para nossas considerações destacarmos o inciso XII, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

§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.

A redação do artigo 13, § 1º da Lei Complementar que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, determina a observância da legislação comum às demais pessoas jurídicas. Portanto, o cálculo do ICMS que a ME ou a EPP deve recolher nestas operações é idêntico aquele das empresas enquadradas nos regimes de lucro real ou lucro presumido. Quando determinado Estado, ou o Distrito Federal, instituir sobre determinada mercadoria o dever de recolhimento do ICMS mediante substituição

tributária, recairá sobre a ME ou EPP a exclusão de aplicabilidade do regime em relação a este tributo.

O efeito prático que nasce a partir destes dispositivos é um considerável aumento na carga tributária da ME ou da EPP, tendo em vista que passa a não gozar de nenhum benefício no âmbito do ICMS. O cálculo baseado nos critérios aplicados às pessoas jurídicas não enquadradas no Simples Nacional acarreta prejuízo às pequenas empresas.

## 5.2 Subversão da finalidade do Simples Nacional

O Simples Nacional é um regime diferenciado que consagra a disposição dos artigos 170 e 179 da Constituição Federal, senão vejamos:

**Art. 170.** A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

**Art. 179.** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento 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.

Qualquer Estado ou o Distrito Federal, no instante em que institui sobre determinado segmento mercantil a obrigação de recolhimento do ICMS mediante o regime da substituição tributária, estará desobrigado de dispensar tratamento diferenciado a este segmento, o que agride a disposição dos artigos transcritos acima.

Na verdade, a ME ou a EPP que desenvolve atividade em um segmento sujeito ao regime da substituição tributária está sujeita a um aumento expressivo de sua carga tributária. Isto ocorre porque o valor do tributo que a pequena empresa pagará será calculado segundo os critérios aplicáveis às outras pessoas jurídicas. Por sua vez, a dedução do ICMS no momento em que se consuma o fato gerador não alcançará o mesmo valor.

Para melhor entendermos o que ocorre na prática, faremos o cálculo dos tributos que uma empresa de pequeno porte deve recolher, supondo que o estabelecimento comercialize exclusivamente o produto luva de procedimento, sujeito ao regime da



substituição tributária, conforme determina o artigo 313-A, § 1º, inciso I, alínea “f” do Regulamento do ICMS/SP<sup>3</sup>, *in verbis*:

Artigo 313-A - Na saída das mercadorias arroladas no § 1º com destino a estabelecimento localizado em território paulista, fica atribuída a responsabilidade pela retenção e pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subseqüentes (Lei 6.374/89, arts. 8º, XXXI, e § 8º, 1, e 60, I): (Redação dada ao artigo pelo Decreto 52.804, de 13-03-2008; DOE 14-03-2008; Efeitos a partir de 1º de abril de 2008)

§ 1º - O disposto neste artigo:

1 - aplica-se exclusivamente às mercadorias adiante indicadas, classificadas nas seguintes posições, subposições ou códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH:

a) medicamentos, 3003 e 3004;

b) preparações químicas contraceptivas à base de hormônios ou de espermicidas, 3006.60;

c) provitaminas e vitaminas, naturais ou reproduzidas por síntese (incluídos os concentrados naturais), bem como os seus derivados utilizados principalmente como vitaminas, misturados ou não entre si, mesmo em quaisquer soluções, 29.36; (Alínea acrescentada pelo Decreto 53.511, de 06-10-2008; DOE 07-10-2008; Efeitos a partir de 1º de março de 2009)

d) soros e vacinas, exceto para uso veterinário, 3002; (Alínea acrescentada pelo Decreto 53.511, de 06-10-2008; DOE 07-10-2008; Efeitos a partir de 1º de março de 2009)

e) algodão, atadura, esparadrapo, haste flexível ou não, com uma ou ambas extremidades de algodão, gazes, pensos, sinapismos, e outros, impregnados ou recobertos de substâncias farmacêuticas ou acondicionados para venda a retalho para usos medicinais, cirúrgicos ou dentários, 3005; (Alínea acrescentada pelo Decreto 53.511, de 06-10-2008; DOE 07-10-2008; Efeitos a partir de 1º de março de 2009)

f) luvas cirúrgicas e luvas de procedimento, 4015.11.00 ou 4015.19.00; (Alínea acrescentada pelo Decreto 53.511, de 06-10-2008; DOE 07-10-2008; Efeitos a partir de 1º de março de 2009) (grifos nossos)

A Resolução nº. 51 do Comitê Gestor do Simples Nacional, de 22 de dezembro de 2008 estabelece as diretrizes para o cálculo:

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:

(...)

II – as receitas decorrentes da revenda de mercadorias sujeitas a substituição tributária, ou a tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), ou, com relação ao ICMS, a antecipação tributária com encerramento de tributação;

(...)

§ 7º Na hipótese de a ME ou a EPP optante pelo Simples Nacional se encontrar na condição de substituta tributária...

§ 8º Na hipótese do § 7º, a ME ou a EPP optante pelo Simples Nacional deverá recolher a parcela dos tributos devidos por responsabilidade tributária diretamente ao ente detentor da respectiva competência tributária.

<sup>3</sup> Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - Aprovado pelo Decreto 45.490 de 30-11-2000 em [http://info.fazenda.sp.gov.br/nxt/gateway.dll/?fn=document-frameset.htm\\$f=templates\\$3.0](http://info.fazenda.sp.gov.br/nxt/gateway.dll/?fn=document-frameset.htm$f=templates$3.0). Acesso em 28/07/2011.

§ 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 a 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. (Redação dada pela Resolução CGSN nº 61, de 13 de julho de 2009)

§ 10. Na hipótese de inexistência dos preços mencionados no inciso I do § 9º, o valor do ICMS devido por substituição tributária será calculado da seguinte forma: imposto devido = [base de cálculo x (1,00 + MVA) x alíquota interna] - dedução, onde:

I – "base de cálculo" é o valor da operação própria realizada pela ME ou EPP substituta tributária;

II – "MVA" é a margem de valor agregado divulgada pelo ente a que se refere o § 8º;

III – "alíquota interna" é a do ente a que se refere o § 8º;

IV – "dedução" é o valor mencionado no inciso II do § 9º.

O produto luva de procedimento não possui preço máximo a varejo fixado pela autoridade competente ou preço sugerido pelo fabricante. Tampouco existe preço usualmente praticado regulamentado por Lei. Desta forma, para o cálculo do ICMS devido por substituição tributária devemos considerar o que determina o § 10 do artigo supracitado. Ou seja, é necessário buscar a margem de valor agregado (MVA) divulgada pelo ente detentor da competência tributária.

O Estado de São Paulo utiliza o Índice de Valor Adicionado Setorial (IVA) como margem de valor agregado, visando alcançar a base de cálculo do ICMS devido por substituição. O IVA é estabelecido por meio de portarias. A portaria que determina o índice para os produtos listados no artigo 313-A do Regulamento do ICMS é a CAT (Coordenador da Administração Tributária) número 54 de 10 de maio de 2010. Destacamos a redação do artigo 1º da mesma:

Art. 1º - A base de cálculo para fins de retenção e pagamento do imposto relativo às saídas subseqüentes das mercadorias arroladas no item 1 do § 1º do artigo 313-A do Regulamento do ICMS, com destino a estabelecimento localizado em território paulista, será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor adicionado calculado mediante a multiplicação do preço praticado pelo Índice de Valor Adicionado Setorial - IVA-ST.

§ 1º - para fins do disposto neste artigo, o Índice de Valor Adicionado Setorial - IVA-ST será:

1 - 49,26% (quarenta e nove inteiros e vinte e seis centésimos por cento), tratando-se de medicamento de referência, conforme definido na legislação federal;

2 - 68,54% (sessenta e oito inteiros e cinqüenta e quatro centésimos por cento), tratando-se dos demais medicamentos, inclusive genéricos e similares, conforme definidos na legislação federal;

3 - 68,54% (sessenta e oito inteiros e cinqüenta e quatro centésimos por cento), tratando-se das demais mercadorias que não sejam consideradas medicamentos conforme legislação federal. (grifos nossos)

O produto de nosso exemplo enquadra-se na categoria descrita no item 3 do § 1º do artigo transcrito acima, pois encontra-se relacionado entre as mercadorias arroladas no item 1 do § 1º do artigo 313-A do Regulamento do ICMS, ao mesmo tempo em que não é considerado medicamento. Desta forma, usaremos 68,54% como IVA para o cálculo da base presumida.

Imaginemos que uma empresa de pequeno porte, que comercializa produtos médico-hospitalares, e está estabelecida no Estado de São Paulo, adquira 10.000 (dez mil) caixas de luva de procedimento fabricadas por uma empresa do mesmo estado (o que facilitará os cálculos, devido a não incidência de diferenciais de alíquota) pelo valor de R\$10,00 (dez reais) cada caixa. Teríamos a seguinte equação:

**Base de cálculo presumida = operação própria do substituto + operação própria do substituto x IVA**

$$\text{Base de cálculo presumida} = \text{R\$100.000,00} + \text{R\$100.000,00} \times 68,54\%$$

$$\text{Base de cálculo presumida} = \text{R\$168.540,00}$$

O valor do imposto a ser recolhido (ICMS ST), conforme ensina o § 9º do artigo 3º da Resolução nº. 51 do Comitê Gestor do Simples Nacional seria alcançado com o seguinte cálculo:

**ICMS ST = Base de cálculo presumida x 18% - operação própria do substituto x 18%**

$$\text{ICMS ST} = \text{R\$168.540,00} \times 18\% - \text{R\$100.000,00} \times 18\%$$

$$\text{ICMS ST} = \text{R\$30.337,20} - \text{R\$18.000,00}$$

$$\text{ICMS ST} = \text{R\$12.337,20}$$

Supondo que a empresa substituída, ou seja, a compradora das luvas, fature mensalmente R\$168.540,00, e que esta receita seja decorrente única e exclusivamente da venda deste produto. Consideraremos também que o preço de venda é idêntico a base de cálculo presumida. O documento único de recolhimento de impostos seria calculado com base na Tabela 2 do Anexo I do Simples Nacional. (ver tópico 2.2). Essa tabela define as alíquotas que incidem sobre o faturamento das microempresas e empresas de pequeno porte quando há receitas decorrentes de produtos sujeitos à substituição tributária. Nessa faixa de faturamento, que se enquadra entre R\$1.920.000,01 e R\$2.040.000,00 anuais, incidiria sobre este uma

alíquota de 7,47%, segundo a previsão do Comitê Gestor do Simples Nacional (Anexo I – Tabela 2). Sendo assim, o DARF, ou documento único, teria o seguinte valor:

$$\text{DARF} = \text{Receita} \times \text{alíquota Tabela 2}$$

$$\text{DARF} = \text{R}\$168.540,00 \times 7,47\%$$

$$\text{DARF} = \text{R}\$12.589,93$$

A somatória do tributo recolhido a título de ICMS por substituição tributária com os outros impostos pagos através do documento único caracterizaria a carga tributária mensal da empresa:

$$\text{Carga tributária mensal} = \text{ICMS ST} + \text{DARF}$$

$$\text{Carga tributária mensal} = \text{R}\$12.337,20 + \text{R}\$12.589,93$$

$$\text{Carga tributária mensal} = \text{R}\$24.927,13$$

Agora, idealizaremos uma situação hipotética, na qual o mesmo produto não está sujeito ao regime da substituição tributária, e faremos novamente o cálculo. Nesta situação, ficaria excluído o cálculo da ICMS ST. Usaremos apenas a Tabela 1 do Anexo I do Simples Nacional, que inclui o ICMS entre os outros impostos, para determinar a carga tributária mensal da empresa. O faturamento anual da empresa seria da ordem de R\$2.022.480,00, ou seja, valor idêntico ao do exemplo anterior, enquadrando a entre R\$1.920.000,01 e R\$2.040.000,00, valores sobre os quais, segundo a Tabela 1, estão sujeitos à incidência de uma alíquota de 11,32%. Surgiria a equação:

$$\text{DARF} = \text{receita} \times \text{alíquota Tabela 1}$$

$$\text{DARF} = \text{R}\$168.540,00 \times 11,32\%$$

$$\text{DARF} = \text{R}\$19.078,72$$

Surpreendemo-nos com um resultado consideravelmente inferior. A inclusão do produto luva de procedimento no regime de substituição tributária representa um aumento de 30% na carga tributária da empresa na hipótese acima exemplificada. É importante destacar que este aumento na carga tributária, além de constituir uma subversão à finalidade do Simples Nacional, também acarreta ao microempresário e ao empresário de pequeno porte dificuldades de competir no mercado em relação aquelas empresas enquadradas em outros

regimes. Muitas vezes, torna-se inviável a permanência da empresa no regime do Simples Nacional, que deveria favorecê-la, mas na prática acaba prejudicando-a. Resta então completamente descaracterizado o tratamento diferenciado que deveria atingir as pequenas empresas, consagrado pela Magna Carta, principalmente no que dispõem os artigos 170 e 179.

No exemplo acima, consideramos que o único produto comercializado está sujeito ao regime da substituição tributária. Na maioria das situações as empresas comercializam vários produtos diferentes. Algumas vezes todos estes estão sujeitos ao regime. Pode ocorrer também uma apuração mista, ou híbrida, onde parte obedece ao recolhimento via documento único e outros se sujeitam a substituição.

Deve ser feita uma análise em relação ao número de mercadorias que a empresa comercializa que estão sujeitas a substituição tributária, para determinar se o Simples é mais benéfico para a microempresa ou para a empresa de pequeno porte do que outros regimes.

O aumento da carga tributária das pequenas empresas é conseqüência do equívoco da legislação no que se refere ao cálculo do ICMS devido por substituição tributária. A previsão do § 1º do artigo 13 da Lei Complementar 123/06 equipara esses estabelecimentos as demais pessoas jurídicas no que tange a produtos enquadrados no regime de substituição. Não há lógica nesta previsão. O cálculo do ICMS nesta hipótese deveria basear-se nas alíquotas previstas nas tabelas da Lei Complementar 123/06. Desta forma, restariam mantidos os benefícios tributários dispensados as microempresas e as empresas de pequeno porte, e se obteria a almejada facilidade no controle da fiscalização.

Importante destacarmos a ocorrência de hipóteses de aumento inconcebíveis nas microempresas, como nos exemplos da transcrição abaixo, extraída do artigo de Dilma Tavares<sup>4</sup>:

Levantamento comparativo feito pelo Sebrae e Fundação Getúlio Vargas (FGV/RJ) mostra os estragos que a cobrança do ICMS via substituição tributária vem fazendo nos micro e pequenos negócios, principalmente os inscritos no Simples Nacional. Dependendo do local e do produto, o aumento entre o imposto pago no Simples Nacional e o que é pago via substituição tributária se aproxima de 700%. O problema afeta mais de 2 milhões de empresas dos setores de comércio e indústria que estão entre as cerca de 4,3 milhões de empresas do Simples Nacional. (...)

Em São Paulo, maior centro industrial do País, por exemplo, o MVA do creme de barbear é de 76% e a alíquota do ICMS, que serve de base de cálculo da substituição tributária, é de 18%. No comparativo entre o ICMS inicial de 1,25% pago pelo produto no Simples Nacional e o valor pago via substituição tributária, o aumento é de 668,80%. No papel higiênico, que tem MVA de 45%, a alta é de 346,40%. Com

---

<sup>4</sup> Agência SEBRAE de Notícias.

MVA de 20% o sabonete tem aumento de 196,80%. Mesmo estando entre os produtos da cesta básica, com MVA de 27% e ICMS de 7%, nas massas alimentícias a alta é de 18,4%.

Destarte, esse aumento no ICMS é repassado ao preço final praticado pelo pequeno empresário, o que, conseqüentemente representa um ônus para o consumidor final, já sujeito a altíssima carga tributária vigente no país.

Alguns contribuintes buscam no judiciário impugnar a cobrança do ICMS sujeito à substituição tributária pelo ente detentor. Todavia, não encontram amparo em seus pedidos, tendo em vista que as decisões se amparam na previsão legal da exceção da abrangência do Simples prevista no § 1º do artigo 13 da Lei 123/06. Senão, vejamos o voto da juíza Duília Sgrott Reis do Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia:

#### RELATÓRIO

Trata-se de apelação cível interposta por M. A. Ferreira Junior em face do Estado de Rondônia.

A empresa M. A. Ferreira Junior, empresa de pequeno porte, atuante no ramo do comércio varejista de artigos de calçados, vestuários e de couro, na condição de optante do simples, impetrou mandado de segurança contra ato do Coordenador-Geral da Receita Estadual, em razão de lançamento tributário por ICMS.

Argumentou que é incabível a antecipação do ICMS (substituição tributária) para as empresas optantes do simples, conquanto o ICMS antecipado, pelo que foi disposto pela lei, incide nas operações próprias, o que não acontece no seu caso, pois os tributos são recolhidos de forma unificada, refugindo-se à hipótese catalogada pela citada norma. Afirmou que a incidência do tributo na forma preconizada pelo fisco estadual implica na violação aos art. 146-A e 155, § 2º, I, da CF/88 (Princípio da Não-Cumulatividade e da Vedação de Bi-tributação), ao art. 13 da Lei Complementar 123/06.

Assim, pugnou pela concessão da segurança no sentido de tornar inexigível a respectiva obrigação tributária.

A segurança foi denegada (sentença de fls. 65/66).

Inconformada, a impetrante recorre e repisa os argumentos postos na inicial, pugnando pela reforma da decisão com a consequente concessão da segurança. Contrarrazões às fls. 87/91.

Manifestação do membro Ministerial de primeiro grau pugnando pelo não provimento do recurso (fls. 92/96).

A Procuradoria de Justiça, em parecer da lavra do eminente Procurador Airton Pedro Marin Filho, pugnou pelo provimento do recurso (fls. 101/113). É o relatório.

#### VOTO

##### JUÍZA DUÍLIA SGROTT REIS

O recurso é próprio e tempestivo, portanto dele conheço. A impetrante (recorrente) pretende tornar inexigível a obrigação tributária do ICMS, na modalidade de substituição tributária do ICMS (antecipação), ao argumento de ser optante do SIMPLES.

(...)

Assim, a tributação em destaque é legítima, de tal modo que não há violação aos art. 146-A e 155, § 2º, I, da CF/88 (Princípio da Não-Cumulatividade e da Vedação de Bi-tributação), e ao art. 13 da Lei Complementar n. 123/06.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

É como voto.

O Superior Tribunal de Justiça também já proferiu entendimento nesse sentido, em Recurso Ordinário em Mandado de Segurança:

A opção da empresa pelo Simples Nacional não prejudica, por si, a discussão de fundo, já que a LC 123/2006 é clara ao excluir da sistemática simplificada as operações de substituição tributária e de antecipação de ICMS na entrada da mercadoria no território de destino (art. 13, § 1º, XIII, g, na redação vigente à época dos fatos anterior à LC n. 128/2008). (STJ - Segunda Turma - RMS n. 28870/RJ, rel. Min. Herman Benjamin, em 25/8/2009).

A apreciação do tema respalda-se em uma interpretação literal dos textos normativos, sem contextualizá-lo. No ensinamento de Carvalho (1985, p. 81):

Prisioneiro do significado básico dos signos jurídicos, o intérprete da formulação literal dificilmente alcançará a plenitude do comando legislado, exatamente porque se vê tolhido de buscar a significação contextual e não há texto sem contexto.

As decisões do judiciário fundamentam-se na exceção da abrangência do Simples frente a incidência da substituição tributária, não dando nenhuma importância ao aumento da carga tributária das pequenas empresas e à subversão da finalidade do regime do Simples Nacional.

## 6 OS PROJETOS DE LEI COMPLEMENTAR 591/2010 E 87/2011

O Projeto de Lei Complementar (PLP) 591/2010, apresentado pela Frente Parlamentar Mista da Micro e Pequena Empresa no Congresso Nacional, traz solução para o problema da incidência de substituição tributária no ICMS nas empresas enquadradas no Simples. O Projeto acrescenta ao artigo 13 da Lei Complementar 123/2006 o parágrafo 6º-A, *in verbis*:

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

(...)

§ 6º-A. Quanto ao ICMS:

I – Os bens e serviços adquiridos, tomados, produzidos, revendidos ou prestados pela microempresa ou a empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional não estarão sujeitos ao regime de substituição tributária ou ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, exceto em relação a combustíveis, cigarros, bebidas alcoólicas, refrigerantes, energia elétrica, eletroeletrônicos e veículos automotivos.

Todavia, essa mudança, entre outras, ficou sem acordo entre a Frente Parlamentar e o governo, e não está incluída no Projeto de Lei Complementar (PLP) 87/2011, apresentado pelo Poder Executivo, que foi aprovado pela Câmara dos Deputados no dia 31 de agosto de 2011, e pelo Senado Federal em 05 de outubro de 2011. Esse projeto tramita apensado ao PLP 591/10 e prevê importantes mudanças no Simples Nacional, como o aumento do teto da receita bruta anual das empresas enquadradas no regime. A proposta aumenta de R\$240.000,00 para R\$360.000,00 a receita bruta anual das microempresas e de R\$2.400.000,00 para R\$3.600.000,00 a das empresas de pequeno porte.

O PLP 87/11 aproveita alguns pontos do PLP 591/10, como a ampliação da receita bruta, ao mesmo tempo em que exclui importantes questões tributárias previstas por aquele projeto. Em sessão extraordinária, o PLP 591/10, principal, deixou de ser submetido a votos por ter recebido parecer do Relator Deputado Cláudio Puty (PT-PA) pela inadequação financeira e orçamentária. Com a aprovação do PLP 87/11 ocorreu a desapensação automática deste em relação ao principal, e sua matéria passou a ser tratada no Senado Federal.

O Estado, frente ao problema, não busca consagrar o interesse público primário, ou seja, aquele “interesse dos indivíduos enquanto partícipes da Sociedade” (BANDEIRA DE MELLO, 2010, p. 65). Visa sim, a realização de seus próprios interesses,



aqueles que lhe são particulares. As alterações promovidas pelo PLP 87/11 já encontram críticas por parte dos Secretários estaduais da Fazenda:

Secretários estaduais da Fazenda de todo o país estão preocupados com a ameaça de "forte impacto" na arrecadação de estados e municípios representada por dois projetos de lei em andamento no Congresso, em benefício das pequenas empresas. O primeiro deles, já aprovado por unanimidade na Câmara, trata da atualização do Simples Nacional que, entre outras mudanças, reajusta o teto de receita bruta anual para enquadramento no regime especial. A perda calculada de receita seria da ordem de R\$ 1,1 bilhão anual para os estados, conforme os cálculos apresentados. O outro projeto, que ainda não chegou ao Senado, trata da exclusão de produtos do regime de substituição tributária também do Simples, cujas perdas seriam ainda mais significativas para os dois níveis da federação, com "efeitos devastadores", segundo os técnicos.<sup>5</sup>

Pertinente ao tema encontra-se o texto de Carlos Heitor Cony:

Zombavam de Diógenes. Além de morar num barril, volta e meia era visto pedindo esmola às estátuas. Cegas por serem estátuas, eram duplamente cegas porque não tinham olhos – uma das características da estatuária grega.

(...)

Perguntaram a Diógenes por que pedia esmola às estátuas inanimadas, de olhos vazios. Ele respondia que estava se habituando à recusa. Pedindo a quem não o via nem o sentia, ele nem ficava aborrecido pelo fato de não ser atendido.

É mais ou menos uma imagem que pode ser usada para definir as relações entre a sociedade e o poder. Tal como as estátuas gregas, o poder tem os olhos vazados, só olha para dentro de si mesmo, de seus interesses de continuidade e de mais poder.<sup>6</sup>

Desta forma, o problema do aumento da carga tributária para as empresas enquadradas no regime do Simples Nacional persistirá, sem previsão de saneamento em curto prazo. Resta aos pequenos empresários aguardar os debates do Projeto de Lei do Senado nº 467 de 2008, de autoria da senadora Ideli Salvatti (PT-SC), que busca alterar a Lei Complementar nº 123/06, para acrescentar outras atividades de prestação de serviços às já passíveis de opção pelo Simples Nacional e também promover alterações nas exceções referentes ao ICMS submetido ao regime da substituição tributária para as pequenas empresas.

---

<sup>5</sup> **Secretários da Fazenda manifestam preocupação com impactos da atualização do Simples.** Disponível em <http://www.senado.gov.br>. Acesso em 15/10/2011.

<sup>6</sup> Folha de São Paulo, 5 de janeiro de 2000.

## 7 CONCLUSÃO

A atividade estatal necessita de recursos para alcançar os objetivos fundamentais do país. A maioria das funções exercidas pela União, pelos Estados e Municípios é dotada de custos, sejam estes decorrentes da utilização de pessoal, da aquisição de bens ou da realização de investimentos, entre outros.

O valor pecuniário utilizado para movimentar a máquina estatal é proveniente, em grande parte, da receita derivada do patrimônio das pessoas privadas. A esta receita dá-se o nome de tributo.

Visando garantir uma arrecadação mais prática e eficiente, o Estado cria mecanismos contra a evasão tributária e que buscam suprir a ineficácia deste em relação à fiscalização sobre os contribuintes.

Entre os mecanismos que ensejam a praticidade da arrecadação está a substituição tributária progressiva. Muitos doutrinadores criticam este instituto por força da necessidade de presunção do fato gerador, que serve como base para o cálculo do valor do imposto.

Entre aqueles que defendem o instituto, o argumento da praticidade na fiscalização tem destaque. Ocorre que a relação do substituto com o substituído é de vendedor-comprador. Na substituição tributária progressiva o comprador (substituído) soma ao preço do produto o valor do imposto que será recolhido pelo vendedor (substituto) em favor do primeiro. Tendo em vista que o recolhimento é feito pelo vendedor, a fiscalização estadual, atingindo o vendedor, indiretamente alcança o comprador.

Porém, há que se considerar um possível prejuízo para o substituído na hipótese do fato presumido não ocorrer, ou se na ocorrência deste, o valor da venda ao consumidor final consagra-se por um valor inferior ao presumido pelo Estado.

Em relação às empresas optantes pelo regime do Simples Nacional encontramos outro agravante. O montante pago ao vendedor a título de ICMS por substituição tributária é calculado da mesma forma que nas empresas enquadradas nos outros regimes – lucro real, por exemplo - o que descaracteriza o benefício que as pequenas empresas teriam em relação a este imposto.

Esse benefício é um princípio geral da atividade econômica, garantido pela disposição do artigo 170 e de seu inciso IX da Constituição Federal. O Estado na medida em

que cria dificuldades para as pequenas empresas, prejudica o desenvolvimento do país, valor supremo da República Federativa do Brasil, positivado no artigo 3º da Carta Magna.

Ademais, a lei, ao determinar que o cálculo do ICMS sujeito a substituição tributária seja realizado nas pequenas empresas da mesma maneira que é feito naquelas de médio ou grande porte, também ofende o princípio da igualdade. A previsão legal deveria adotar um critério discriminatório para a pequena empresa, justificado pela desigualdade entre essa empresa e aquelas de médio ou grande porte.

Nem mesmo a notória afirmação de Aristóteles, segundo cujos termos a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, parece ser lembrada pelo legislador brasileiro.

## **BIBLIOGRAFIA**

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. São Paulo, Malheiros Editores, 2010.

\_\_\_\_\_. **Conteúdo Jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo, Malheiros Editores, 2002.

BRASIL. **Código Tributário Nacional, Legislação tributária, Constituição Federal** / obra coletiva de autoria da Editora Revista dos Tribunais. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2009.

CARDOSO, Anderson Trautmann. **Não-cumulatividade do ICMS: dimensão normativa e eficácia**. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo, Malheiros, 1993.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. São Paulo, Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo, Saraiva, 1995.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial: direito de empresa**. São Paulo, Saraiva, 2010.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. São Paulo, Atlas, 2008.

CONY, Carlos Heitor. **O barril e a esmola**. Folha de São Paulo. Disponível em <http://acervo.folha.com.br>. Acesso em 10/10/2011.

MANEIRA, Eduardo. **Da substituição tributária “para a frente” no ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 95, 2003.

MARANGONI, Fernando José de Souza. **Substituição tributária progressiva no ICMS/SP**. Monografia de conclusão do curso de Direito. Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo”, Presidente Prudente, 2005.

MARINS, James. BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte comentado**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2007.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: comentários à LC 87/96**. São Paulo, Dialética, 1997.

\_\_\_\_\_. **Restituição do imposto pago a maior no regime de substituição tributária e as decisões da Suprema Corte**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 66, 2001.

MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. **ICMS: da impossibilidade de restituição/complementação originada de diferença entre o preço presumido e o preço real na substituição tributária “para frente”**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 71, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo, Dialética, 1997.

\_\_\_\_\_. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo, Dialética, 2005.

MONTESQUIEU, **Do Espírito das Leis**. São Paulo, Editora Martin Claret, 2006.

NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1973.

OLIVEIRA JUNIOR, José Mauro. **Aspectos críticos à sujeição passiva por substituição tributária no âmbito do ICMS – imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços**. Monografia de conclusão do curso de Direito. Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo”, Presidente Prudente, 2005.

**Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação** - Aprovado pelo Decreto 45.490 de 30-11-2000 em [http://info.fazenda.sp.gov.br/nxt/gateway.dll/?fn=document-frameset.htm\\$f=templates\\$3.0](http://info.fazenda.sp.gov.br/nxt/gateway.dll/?fn=document-frameset.htm$f=templates$3.0). Acesso em 28/07/2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo, Saraiva, 2009.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Jurisprudência. Disponível em <http://www.stj.jus.br/>. Acesso em 07/09/2011.

TAVARES, Dilma. **Substituição tributária aumenta em até 700% ICMS de empresas do Simples.** Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 30/08/2011.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE RONDÔNIA. Jurisprudência. Disponível em <http://www.tj.ro.gov.br/>. Acesso em 07/09/2011.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **O direito à restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária.** Revista Dialética de Direito Tributário nº 66, 2001.

## ANEXO I (COMÉRCIO – REVENDA DE MERCADORIAS)

**Seção I:** Receitas decorrentes da revenda de mercadorias não sujeitas a substituição tributária, exceto as receitas decorrentes da revenda de mercadorias para exportação

**Tabela 1** – Sem substituição tributária

Receita Bruta Total em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	Pis/Pasep	INSS	ICMS
Até 120.000,00	<b>4,00%</b>	0,00%	0,21%	0,74%	0,00%	1,80%	1,25%
De 120.000,01 a 240.000,00	<b>5,47%</b>	0,00%	0,36%	1,08%	0,00%	2,17%	1,86%
De 240.000,01 a 360.000,00	<b>6,84%</b>	0,31%	0,31%	0,95%	0,23%	2,71%	2,33%
De 360.000,01 a 480.000,00	<b>7,54%</b>	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 480.000,01 a 600.000,00	<b>7,60%</b>	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 600.000,01 a 720.000,00	<b>8,28%</b>	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 720.000,01 a 840.000,00	<b>8,36%</b>	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 840.000,01 a 960.000,00	<b>8,45%</b>	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	<b>9,03%</b>	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	<b>9,12%</b>	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	<b>9,95%</b>	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	<b>10,04%</b>	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	<b>10,13%</b>	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	<b>10,23%</b>	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	<b>10,32%</b>	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	<b>11,23%</b>	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	<b>11,32%</b>	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	<b>11,42%</b>	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	<b>11,51%</b>	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	<b>11,61%</b>	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

## ANEXO I (COMÉRCIO – REVENDA DE MERCADORIAS)

**Seção II:** Receitas decorrentes da revenda de mercadorias sujeitas a substituição tributária, exceto as receitas decorrentes da revenda de mercadorias para exportação

**Tabela 2** – Substituição tributária somente do ICMS

Receita Bruta Total em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	Pis/Pasep	INSS	ICMS
Até 120.000,00	<b>2,75%</b>	0,00%	0,21%	0,74%	0,00%	1,80%	0%
De 120.000,01 a 240.000,00	<b>3,61%</b>	0,00%	0,36%	1,08%	0,00%	2,17%	0%
De 240.000,01 a 360.000,00	<b>4,51%</b>	0,31%	0,31%	0,95%	0,23%	2,71%	0%
De 360.000,01 a 480.000,00	<b>4,98%</b>	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	0%
De 480.000,01 a 600.000,00	<b>5,02%</b>	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	0%
De 600.000,01 a 720.000,00	<b>5,46%</b>	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	0%
De 720.000,01 a 840.000,00	<b>5,52%</b>	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	0%
De 840.000,01 a 960.000,00	<b>5,58%</b>	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	0%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	<b>5,96%</b>	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	0%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	<b>6,02%</b>	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	0%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	<b>6,57%</b>	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	0%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	<b>6,63%</b>	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	0%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	<b>6,68%</b>	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	0%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	<b>6,75%</b>	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	0%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	<b>6,81%</b>	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	0%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	<b>7,41%</b>	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	0%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	<b>7,47%</b>	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	0%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	<b>7,54%</b>	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	0%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	<b>7,60%</b>	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	0%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	<b>7,66%</b>	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	0%