

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
DEPARTAMENTO DE DIREITO**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS  
E O SIMPLES NACIONAL**

**FELIPE DE PELEGRINI FLORES**

**Florianópolis – SC**

**2009**

**FELIPE DE PELEGRINI FLORES**

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

Monografia apresentada no Curso de Graduação em Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina.

**Orientador:** Ubaldo Cesar Balthazar

**Florianópolis – SC**

**2009**

A minha família, por todo o seu apoio, dedicação e carinho incondicionais; pessoas que sempre acreditaram em mim e às quais devo tudo o que sou. Em especial, aos meus pais, Juan Antonio e Liége e ao meu irmão, Juan Angel, meus heróis, que são orgulho e razão de viver.

## AGRADECIMENTOS

Ao Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar, por sua contribuição e apoio, que me permitiram levar até o fim este trabalho; e por seu estímulo, que me desafia a tornar deste, somente o primeiro de uma série de outros estudos sobre a temática.

Ao meu pai, Juan Antonio Altamirano Flores, pelo auxílio e dedicação indispensáveis para a realização deste.

A minha mãe, Terezinha Liége de Pelegrini Flores, por todo o seu amor, amizade, compreensão, apoio e dedicação inequívocos, não só durante a realização deste, mas em todos os momentos de minha vida.

Ao meu irmão, Juan Angel de Pelegrini Flores, por seu afeto, atenção, apoio e compreensão, fundamentais durante esta etapa de minha vida.

A minha namorada, Lia, pelos momentos compartilhados, de alegria ou tristeza; pela dedicação e carinho.

Ao auditor fiscal da Fazenda de Santa Catarina, Velocino Pacheco Filho, pela colaboração e ensinamentos, que serviram de alicerce para o desenvolvimento deste trabalho.

A todos os meus colegas, que partilharam solidariamente este importante momento da vida acadêmica.

“Podemos escolher o que semear, mas somos obrigados a colher aquilo que plantamos”.

**Provérbio chinês**

## RESUMO

Este trabalho de conclusão de curso se propõe a analisar a repercussão causada às empresas optantes pelo Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, com mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária. Inicia-se com um estudo perfunctório e básico, porém essencial, do direito tributário em suas diversas esferas. É feita uma reflexão sobre a atividade financeira do Estado, os conceitos de tributos e direito tributário, o estudo do sistema tributário nacional, as atribuições e limitações ao poder de tributar. Localizado o ICMS dentro do ordenamento jurídico brasileiro, parte-se para o estudo específico do tributo, seu histórico legal, natureza e conceituação jurídica, focando no instituto da substituição tributária. Por fim tem-se a problemática da Lei Complementar 123/2006 que instituiu o Simples Nacional e suas implicações em face da substituição tributária do ICMS.

Palavras-chave: ICMS; Simples Nacional; Substituição Tributária; Crédito Fiscal.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>1. O ORDENAMENTO JURÍDICO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....</b>	<b>9</b>
1.1 Sistema Tributário Nacional .....	9
1.2 Princípios Constitucionais Gerais .....	11
1.3 Obrigação e Responsabilidade Tributária .....	18
1.4 O ICMS no Ordenamento Jurídico Nacional .....	20
<b>2. O ICMS ESTADUAL CATARINENSE E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA .....</b>	<b>26</b>
2.1 Histórico da Substituição Tributária do ICMS .....	26
2.2 Substituição Tributária Progressiva do ICMS .....	28
2.3 Restituição do valor recolhido a maior .....	34
2.4 Aplicação da Substituição Tributária do ICMS no Estado de Santa Catarina ..	40
<b>3. ANÁLISE DAS IMPLICAÇÕES CAUSADAS ÀS EMPRESAS ADEPTAS AO SIMPLES NACIONAL, EM FACE DO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS.....</b>	<b>44</b>
3.1 O Simples Nacional .....	44
3.2 O Simples Nacional e a Quebra do Pacto Federativo .....	49
3.3 Créditos Fiscais nas Operações Realizadas por Empresas Optantes pelo Simples Nacional .....	51
3.4 Implicações da Substituição Tributária Progressiva do ICMS Frente ao Simples Nacional .....	54
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>59</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>62</b>

## INTRODUÇÃO

O presente estudo buscará analisar as implicações às empresas optantes pelo regime tributário instituído pela Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006 - Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, em face da incidência da substituição tributária progressiva do ICMS.

Para tanto, faz-se necessário um prévio estudo:

- 1- Dos princípios que norteiam o Sistema Tributário Nacional, que são instrumentos de proteção dos cidadãos, frente à voraz carga tributária do Estado, que alberga os mais importantes fundamentos jurídicos.
- 2- Do ICMS, imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, que incide sobre operações, de natureza mercantil, relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
- 3- Dos fundamentos do Regime de Substituição Tributária e suas conseqüências aos substitutos e substituídos;
- 4- Do direito que o contribuinte possui à restituição do ICMS recolhido antecipadamente, em virtude da operação de substituição tributária progressiva;
- 5- Da aplicação da Substituição Tributária no Estado de Santa Catarina;
- 6- Da Lei Complementar 123/2006, que instituiu o Simples Nacional e suas posteriores alterações.



## CAPÍTULO 1 – O ORDENAMENTO JURÍDICO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

### 1.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O direito é um sistema de normas coativas, organizadas para regular a vida em sociedade em toda sua extensão. A noção de sistema pressupõe a existência de um conjunto de elementos inter-relacionados harmonicamente, agrupados por meio de princípios fundamentais e normas jurídicas.

Para Plácido e Silva (1997, p.242) sistema jurídico é o conjunto de regras e princípios jurídicos, que se instituem e se adotam para regular todo o corpo de leis de um país.

A República Federativa do Brasil é um Estado Federal formado pela união indissolúvel da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo esta forma de organização uma cláusula pétrea da Constituição Federal de 1988 (CF).

A existência de um Estado pressupõe o exercício de atividade financeira por parte do mesmo, uma vez que para alcançar seus objetivos necessita de recursos. Para isso, foram desenvolvidas as atividades de arrecadar, administrar e aplicar tais recursos.

A tributação é o mecanismo adotado, nos países capitalistas, como a principal fonte de rendas. A atividade econômica foi entregue à iniciativa privada, excetuados os casos de segurança nacional e relevante interesse coletivo.

Fundamento previsto no art. 1º da CF, a soberania representa a nação em suas relações com as demais nações no plano internacional e tem o poder de governar todas as pessoas que se encontraram no seu território. Nesse ponto, é que o poder de tributar se concretiza, todavia, afastado da idéia de mando ilimitado.

A matéria é abordada por Hugo de Brito Machado (2006, p.53):

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal.

[...]

Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adota do próprio Estado. A idéia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas da nação.

O Direito apresenta-se como instrumento de proteção dos cidadãos, frente à voraz carga tributária do Estado, que alberga os mais importantes fundamentos jurídicos.

O Direito Tributário teve a sua origem no Direito Financeiro, que é o sistema normatizador de toda atividade financeira do Estado, tendo como funções: regular a receita, a despesa, o planejamento do orçamento, o crédito e a fiscalização dos recursos estatais. Este ramo do direito está disciplinado, precipuamente, nos art. 165 ao art.169 da CF, na Lei nº.4320 de 1964 e na Lei Complementar 101 de 2000.

O Direito Tributário, pela sua enorme relevância, desvinculou-se do Direito Financeiro, cuidando especificamente das receitas oriundas do patrimônio do particular arrecadadas para o tesouro público, mediante obrigação tributária prevista em lei. Ele é a disciplina jurídica dos tributos.

Sacha Calmon Navarro Coêlho ensina (2006, p.39): “Nos Estados politicamente organizados em repúblicas federativas, a Constituição não apenas institui o poder de tributar como também deve reparti-lo entre as pessoas políticas que convivem na federação”.

No Brasil, a competência tributária é dividida entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, possuindo cada pessoa política o poder de instituir e cobrar tributos.

A Constituição de 1988 é extensa e minuciosa em matéria tributária. Ela dispõe os fundamentos do Direito Tributário brasileiro, reparte as competências tributárias dos entes políticos, e apresenta os princípios tributários e as limitações ao poder de tributar.

O Sistema Tributário Nacional apresenta duas características estruturais: a rigidez e a exaustividade. A primeira fundamenta-se no art. 146 do texto constitucional, o qual remeta à Lei Complementar a função de dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

A exaustividade do sistema, é oriunda da sua própria rigidez, pois a CF discorre de maneira abrangente sobre os princípios e regras tributários, cabendo ao legislador ordinário instituir tributos, obedecendo às estruturas traçadas no texto constitucional.

## 1.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS GERAIS

A relação jurídica existente entre o Fisco e o contribuinte é disciplinada por princípios gerais, os quais estão explícitos no Título VI, Capítulo I, Seção I, da Carta Magna; e implícitos no ordenamento jurídico. Tanto o legislador ordinário, quando da elaboração de novas normas, quanto todos os cidadãos devem observá-los, visto que são verdadeiros basilares do sistema jurídico.

Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma (2006, p.189):

Para começar, ditos princípios traduzem no imo e em suas expansões projeções de direitos fundamentais, ou melhor, no miolo, são garantias de direitos fundamentais, notadamente capacidade, liberdade, dignidade humana, propriedade e igualdade, além de valores republicanos, federalistas e solidaristas.

Os princípios tributários são verdadeiras limitações ao poder de tributar.

O primeiro princípio a ser analisado é o da legalidade tributária. A legalidade genérica está expressa no art. 5º, inciso II, da CF, ao passo que a legalidade tributária (*nullum tributum sine lege*) encontra-se no art. 150, inciso I, da CF. Este veda a possibilidade de exigir ou aumentar o tributo sem a existência de uma lei anterior que o estabeleça.

Luciano Amaro (2006, p.111) afirma que esse princípio surgiu na Inglaterra, na Carta Magna do Rei João Sem Terra de 1215, a quem foi imposta a necessidade de prévia aprovação dos súditos para a cobrança do tributo e permanece vigente. O valor resguardado é a segurança jurídica, garantindo a não-surpresa.

A legalidade pode ser dividida em legalidade formal (aumento da alíquota ou da base de cálculo, por exemplo) por meio de lei oriunda do Poder Legislativo e legalidade material (regra tributária que descreve o fato jurídico e os elementos que prescrevem a relação obrigacional).

A Constituição lista quatro tributos que dependem de aprovação, por meio de Lei Complementar, para serem instituídos ou majorados, são eles: empréstimo compulsório (art.148 da CF), imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, da CF), impostos residuais (art. 154, I ,da CF) e contribuição de seguridade social residual (art.195, § 4º, da CF). São situações limítrofes, que exigem a aprovação por maioria absoluta nas casas do Congresso Nacional.

Todos os demais tributos serão instituídos ou majorados mediante lei ordinária.

O Código Tributário Nacional (CTN), no artigo 97, descreve os elementos do tributo que devem estar estipulados na lei, sob pena de violação do princípio da estrita legalidade. São eles: alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, multa e fato gerador. Tal composição exaustiva tem sido rotulada pelos teóricos, na forma de variadas denominações: *Estrita Legalidade, Tipicidade Fechada e Reserva Legal*.

Assim, o prazo de pagamento do tributo, por exemplo, pode ser estipulado por ato infralegal, visto que não obedece à reserva legal.

Eduardo Sabbag (2009, p.29) assevera:

Pretende-se, sim, que a lei tributária proponha-se a definir *in abstracto* todos os aspectos relevantes da fisiologia do tributo, para que se possa, *in concreto*, identificar o quanto se pagará, por que se pagará, a quem se pagará, entre outras respostas às naturais indagações que se formam diante do fenômeno de incidência.

O princípio da legalidade, todavia, comporta mitigação. Existem quatro impostos federais que podem ter suas alíquotas alteradas (majoradas ou diminuídas) pelo Poder Executivo, por meio de Decreto. O fundamento deste fato é que esses impostos são extra-fiscais, ou seja, regulam o mercado e a economia do país. É o caso do imposto de importação, do imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários. A Emenda Constitucional nº.33 de 2001 acrescentou duas exceções ao mesmo princípio: CIDE – Combustível, de competência federal e ICMS – Combustível de competência estadual, cujas alíquotas podem ser reduzidas ou restabelecidas, respeitando o teto, por ato do chefe do Poder Executivo.

Outro aspecto de fundamental relevância é a análise da Emenda Constitucional nº.32 de 2001, que alterou o disposto no art.62, § 2º, da CF. A redação dada a este artigo é a seguinte, *in verbis*:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

[...]

§2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

Essa Emenda Constitucional possibilitou a criação e o aumento de imposto, no Brasil, por meio de Medida Provisória (MP). Esse fato viola diretamente o princípio da separação dos poderes e põe em xeque a segurança jurídica.

Atualmente, sabe-se que a medida provisória é meio idôneo para instituição e majoração de impostos. O comando é claro: pode a MP criar e majorar um imposto. Para o STF a adoção de medidas provisórias é uma faculdade e legitimidade dos Estados-membros, conforme reiteradas do Supremo Tribunal Federal:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 51 E PARÁGRAFOS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DE SANTA CATARINA. ADOÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA POR ESTADO-MEMBRO. POSSIBILIDADE. ARTIGOS 62 E 84, XXVI DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. (...) INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO EXPRESSA QUANTO ÀS MEDIDAS PROVISÓRIAS. NECESSIDADE DE PREVISÃO NO TEXTO DA CARTA ESTADUAL E DA ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS E LIMITAÇÕES IMPOSTAS PELO MODELO FEDERAL. 1. (...). 2. No julgamento da ADI 425, rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 19.12.03, o Plenário desta Corte já havia reconhecido, por ampla maioria, a constitucionalidade da instituição de medida provisória estadual, desde que, primeiro, esse instrumento esteja expressamente previsto na Constituição do Estado e, segundo, sejam observados os princípios e as limitações impostas pelo modelo adotado pela Constituição Federal, tendo em vista a necessidade da observância simétrica do processo legislativo federal. Outros precedentes: ADI 691, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 19.06.92 e ADI 812-MC, rel. Min. Moreira Alves, DJ 14.05.93. 3. Entendimento reforçado pela significativa indicação na Constituição Federal, quanto a essa possibilidade, no capítulo referente à organização e à regência dos Estados, da competência desses entes da Federação para "explorar diretamente, ou mediante concessão, os serviços locais de gás canalizado, na forma da lei, vedada a edição de medida provisória para a sua regulamentação" (art. 25, § 2º). 4. Ação direta cujo pedido formulado se julga improcedente. (ADI 2391/SC - Relator(a): Min. ELLEN GRACIE. Julgamento: 16/08/2006)

A mesma Corte aplica uma interpretação extensiva ao dispositivo em apreço, possibilitando a criação e a majoração de tributo, diverso de imposto, fato que ocorreu na MP 164/04 que instituiu o PIS - Importação e o COFINS – Importação. Observe a passagem do voto do Ministro Carlos Velloso, relator no RE nº138.284/CE:

“Há os que sustentam que o tributo não pode ser instituído por medida provisória. A questão, no particular, merece algumas considerações. Convém registrar, primeiro que tudo, que a Constituição, ao estabelecer a medida provisória como espécie de ato normativo primário, não impôs qualquer restrição no tocante à matéria. E se a medida provisória vem a se transformar em lei, a objeção perde o objeto. É o que ocorreu, no caso. A MP n.22, de 06-12-1988, foi convertida na Lei nº7.689, de 25-12-1988. Não seria, portanto, pelo fato de que a contribuição fora criada, originalmente, mediante medida provisória, que ela seria inconstitucional”.

Cabe ressaltar que os impostos de competência de lei complementar não podem ser instituídos ou majorados por Medida Provisória, conforme o art.62, § 1º, III, CF.

O segundo princípio a ser analisado é o da anterioridade tributária. Esse princípio encontra-se no art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, CF. A função dele é informar ao contribuinte o momento em que a lei que instituir o tributo será eficaz.

Acerca desse princípio, Sacha Calmon Navarro Coêlho dispõe (2006, p.254):

O princípio da não-surpresa é de fundo axiológico. É valor nascido da aspiração dos povos de conhecerem com razoável antecedência o teor e o quantum dos tributos a que estariam sujeitos no futuro imediato, de modo a poderem planejar suas atividades levando em conta os referenciais da lei.

Buscou-se proibir a tributação *de inopino*, provocando um adiamento da eficácia. O valor protegido é a segurança jurídica.

A alínea “b” do artigo supra-citado impõe: vedada a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

A alínea “c”, por sua vez, a qual foi acrescentada pela Emenda Constitucional nº.42/2003, consagra a anterioridade nonagesimal, também conhecida como qualificada ou privilegiada. Ela veda a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o dispositivo na alínea “b”.

Caso o tributo seja criado ou majorado entre primeiro de janeiro e dois de outubro de um determinado ano, a incidência da lei ocorrerá no dia primeiro de janeiro do ano seguinte. Se o mesmo fato ocorrer entre três de outubro e trinta e um de dezembro, a incidência da lei será posterior ao dia primeiro de janeiro do ano seguinte, contados noventa dias.

Cabe salientar que o princípio da anterioridade não é aplicado para redução ou extinção de tributos, caso em que a incidência será imediata. A mesma situação também ocorre (incidência imediata), conforme o art.150, § 1º,CF para os seguintes tributos: imposto de importação; imposto de exportação; imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; imposto extraordinário de guerra; e empréstimo compulsório, em situação de calamidade pública ou guerra externa.

Os demais impostos extra-fiscais, imposto sobre produtos industrializados, CIDE-COMBUTÍVEL e ICMS-COMBUSTÍVEL não respeitam a anterioridade anual, todavia obedecem à anterioridade nonagesimal, com incidência após noventa dias.

O imposto de renda e as alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA respeitam apenas a anterioridade anual, ou seja, a incidência sempre ocorrerá no dia primeiro de janeiro do ano seguinte.

Por fim, ressalva-se que os impostos que não são exceções ao princípio, obedecerão a ambos os incisos, como é o caso do ICMS, foco do estudo.

O princípio da isonomia genérico está previsto no art.3º, IV; e art.5º, caput e no inciso I, da Constituição Federal. Estes tratam, respectivamente, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e dos direitos e garantias fundamentais do cidadão, respectivamente.

A isonomia tributária, por sua vez, está expressa no art.150, II, CF , *in verbis*:

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

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

O espírito desse princípio é proibir os privilégios odiosos, vedado qualquer tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. A axiologia almejada é a justiça fiscal, distributiva. Luciano Amaro (2006, p.135), ensina que: “diante da lei “x”, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal”.

Assim, em Direito Tributário, os iguais são aqueles que realizaram o fato gerador, independente de aspectos externos a ele.

O art. 118, do CTN, expressa: “A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”.

De acordo com o artigo, a autuação fiscal independe de ser a atividade lícita ou ilícita, sendo devido o tributo por todos que realizaram o fato gerador, até mesmo o bicheiro, a casa de prostituição, o traficante, por exemplo. Por isso, afirma-se que o tributo “*non olet*” (não cheira), é exigido de qualquer pessoa que tenha realizado o fato

gerador. Do mesmo modo, o tributo é devido quando os efeitos do fato não ocorrerem efetivamente, exemplificando: o comerciante vende a prazo e não recebe o valor do adquirente, todavia o ICMS deve ser pago.

A exata compreensão da isonomia depende da análise de outro princípio, que se entrelaça com o postulado da isonomia tributária. Trata-se do princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se no art.145, § 1º, CF. Ele dispõe que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica de cada contribuinte.

Capacidade contributiva é a capacidade financeira de o contribuinte arcar com o ônus do tributo a ele gravado. Seria um absurdo, no sentido da justiça fiscal, requerer que todos paguem o mesmo tributo.

Luciano Amaro (2006, p.111) exemplifica o princípio:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza a sua capacidade econômica.

O STF aplica uma interpretação extensiva ao princípio, entendendo que o mesmo se aplica as taxas, conforme a ADIn n.948/GO, relator Ministro Francisco Rezek. O texto constitucional, no art.5º, incisos LXXIV e LXXVI, isenta de custos os reconhecidamente pobres, na forma da lei.

Junto ao princípio da capacidade contributiva, encontra-se a seletividade. Ela é uma técnica de incidência de alíquotas que variam na razão inversa da essencialidade. Vale dizer que a técnica, igualmente, ocorre na razão direta da superfluidez.

A tributação seletiva impõe alíquotas mais elevadas aos produtos e serviços de luxo ou supérfluos (cosméticos, cigarro, bebida alcoólica etc.) e, alíquotas menores, nos produtos e serviços de grande consumo popular (frutas, feijão, pão etc.).

Existem dois impostos seletivos explícitos na Constituição:

O IPI, art.153, CF, *in verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
IV - produtos industrializados;



§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

O ICMS, art.155, CF, *in verbis*:

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

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

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

III - **poderá ser seletivo**, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Leandro Paulsen (2002, p.260) apresenta sua posição:

Ser seletivo implica ter alíquotas diferenciadas dependendo do produto (individualmente considerado) ou do tipo de produto (se alimentício, de higiene, têxtil, etc), sendo que o critério para tal seletividade é dado pela própria constituição: o grau de essencialidade do produto. [...] Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda população e os supérfluos são consumidos por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto.

Ressalva-se, que no caso do IPI a seletividade é obrigatória e está ligada ao processo produtivo, já no caso do ICMS ela é facultativa e está intimamente ligada ao consumidor final.

Finalmente, resta analisar o princípio da não-cumulatividade. Com relação ao ICMS, este princípio está disposto no art. 155, § 2º, inciso I, da CF, *in verbis*:

Art. 155. [...]

§ 2.º 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 outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Roque Antônio Carrazza (2002, p.255) enfatizou:

Realmente, a dicção constitucional “compensando-se o que for devido (...)” confere de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS o direito de abatimento, oponível, “*ipso facto*”, ao Poder Público no caso de este agir de modo inconstitucional, seja na instituição (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo.

A não-cumulatividade do ICMS pode ser definida como um sistema de somas e deduções, em que se subtrai do imposto a pagar, aquele já solvido quando da aquisição da mercadoria.

Desse modo, o ICMS é não-cumulativo, concedido ao contribuinte o direito de compensar o imposto que for devido em cada operação, com o montante pago nas operações anteriores. Desta feita, resulta o ICMS a recolher.

### 1.3 OBRIGAÇÃO E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O nascimento da obrigação tributária resulta de lei, mas somente se efetiva com a ocorrência de um evento definido na mesma lei. Para compreender melhor qual a natureza da “hipótese de incidência tributária”, mister a análise de sua distinção da expressão “fato gerador” ou “fato imponible”, erroneamente utilizado como sinônimo da expressão ora referida. Geraldo Ataliba (2004, p.58) denomina “hipótese de incidência” a previsão legal de um acontecimento e “fato imponible” a realização, no mundo concreto, da hipótese definida em lei:

A h.i. é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, previa e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho). [...] Fato imponible é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição previa, hipoteticamente formulada pela h.i. legal – dá nascimento à obrigação tributária.

Paulo de Barros Carvalho (2004, p.244-245), além de utilizar denominação para descrição legal do fato – empregando o termo “hipótese tributária” – critica o uso do termo “fato imponible”, por entender impossível a junção semântica destas duas palavras, diante do motivo que se pretende expressar; motivo pelo qual denomina, tal expressão de “fato jurídico tributário”.

A despeito da divergência existente entre os doutrinadores pátrios, adotar-se-á, para consecução deste trabalho, a terminologia “hipótese de incidência” à previsão legal abstrata do fato individualizado, e “fato gerador” à concretização da descrição normativa.

A obrigação tributária surge da ocorrência de um fato previsto em lei, englobando o dever de alguém (sujeito passivo) dar, fazer ou não fazer algo em favor do Estado (sujeito ativo).

Hugo de Brito Machado (2006, p.140) conceitua a obrigação tributária:

A relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma capaz de produzir esse feito. Em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser uma lei em sentido restrito (...). A lei descreve o fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se fato-gerador, ou fato impositivo, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado.

O art.113 do CTN, divide a obrigação tributária em duas espécies, acessória e principal, *in verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Portanto, o fato gerador da obrigação principal visa o pagamento do tributo e o fato gerador da obrigação acessória tem por objeto um fazer ou não fazer, na forma da legislação aplicável, desde que não configure obrigação principal.

O aspecto pessoal, também denominado “subjetivo”, é aquele que determina a quem será dirigido o comando erigido pela norma tributária. Os sujeitos ativos (CTN, art.119), titulares da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, e sujeitos passivos (CTN, arts 121 e 122), que são as pessoas obrigadas ao cumprimento das respectivas obrigações acessórias e principais. Destarte, denomina-se a relação tributária bilateral.

O contribuinte caracteriza-se por sua relação direta e pessoal com o fato jurídico tributário, no momento que recai sobre ele, o aspecto pessoal da hipótese de incidência e a sujeição passiva indicada no comando normativo.

O legislador possui a faculdade de indicar no comando da norma tributária que prevê a incidência, a pessoa diversa daquela que praticou o pressuposto fático do tributo. Surge o responsável, que mesmo não realizando o fato gerador do tributo, é posto pela lei como sujeito passivo da obrigação tributária. Uma vez definido o responsável tributário, independente da modalidade que possa vir a assumir, em que

pese a sua ausência na relação pessoal e direta com o fato gerador, deve possuir algum vínculo com o contribuinte ou com a hipótese de incidência tributária. Faz-se necessário que possua algum elo jurídico com a pessoa ligada à prática da incidência tributária. Tal fato é indispensável, pois, de modo contrário, possibilitaria ao Estado instituir, arbitrariamente, a responsabilidade tributária.

Há, portanto, duas possibilidades de enquadramento do sujeito passivo quando da prática do fato gerador.

A discricionariedade do legislador, todavia, não é ilimitada. Nesse ponto, Paulo Roberto Coimbra leciona (2001, p.22 e 23):

O legislador, assim, não é livre na estatuição dos casos de responsabilidade tributária. Nessa área não se permite alvedrio, que poderia resultar em arbítrio e opressão. É imprescindível a vinculação do responsável ao fato jurígeno tributário, exigência que “promova do princípio da capacidade contributiva”, para lhe garantir o ressarcimento financeiro do ônus tributário. Ao responsável, basta-lhe o dever jurídico, pois o gravame econômico deve ser suportado pela pessoa que pratica ou participa diretamente do fato gerador.

O Código Tributário Nacional dispõe:

Art. 128. 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.

Assim, a responsabilidade tributária consiste em atribuir a um terceiro, então denominado responsável, a incumbência do recolhimento e pagamento do tributo devido por outro contribuinte.

#### 1.4 ICMS NO ORDENAMENTO JURÍDICO NACIONAL

Aliomar Balleiro (2003) apresenta o histórico do ICMS que, sob a ótica econômica, é o antigo Imposto Sobre Vendas e Consignações (IVC) cobrado pelos Estados-membros até 1965. Este concorria com  $\frac{3}{4}$  da receita tributária dos Estados-membros. Pela Constituição de 1946, o contrato de compra e venda era o fato gerador do IVC, figurando como sujeitos passivos somente os vendedores, os comerciantes e os industriais. A tributação excessiva do IVC, causada pela incidência cumulativa do imposto, fez com que se procurassem novas técnicas de tributação, a fim de evitar a incidência em “cascata”. Ou seja, para cada operação ocorrida haveria a incidência do imposto, sem qualquer abatimento referente ao gravame das etapas anteriores.

A Emenda nº 18/1965 inseriu o ICM no ordenamento jurídico, responsável por grande modificação no ordenamento tributário nacional. Ela aplicou um princípio já adotado pela França anos atrás: a não cumulatividade dos impostos incidentes sobre o consumo. Tal princípio buscava preservar e assimilar os efeitos econômicos, incidindo em todas as etapas de produção e circulação; e tributando somente o valor adicionado ao produto. Era denominado ICM, em função de não haver tributação pelo serviço, designada pelo “S”.

O Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, foi publicado em 25 de outubro de 1966 e tratou, em seus artigos 52 a 58, da matéria relativa ao ICM.

A Emenda Constitucional nº 1/69 determinou que as isenções seriam concedidas mediante convênio firmado entre os Estados, de modo que somente seriam possíveis através de decisão conjunta de todos os entes federados. Os Convênios concederam aos Estados o poder de deliberação dos benefícios fiscais, que somente poderiam ser concedidos se firmados por unanimidade pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

No texto constitucional de 1988, observam-se relevantes alterações na matriz do imposto. As modificações demonstram o interesse voraz dos Estados em arrecadar a maior parcela possível das operações realizadas pelos cidadãos. Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006) afirma que se operou a formação do maior conglomerado tributário na história do país, no qual prevaleceu a vontade dos Estados.

No Ato das Disposições Transitórias (ADCT), artigo 34, § 6º, permitiu-se a cobrança do ICMS até 31 de dezembro de 1989, mesmo na ausência de leis estaduais disciplinando o assunto. O constituinte prevendo a morosidade por parte do Congresso Nacional para a edição de Lei Complementar, impôs um prazo de sessenta dias, os quais, passados, autorizava os Estados e o Distrito Federal a elaborarem Convênios à regulamentação da cobrança do ICMS. O primeiro deles foi o de nº 66, de 1988, que regulamentou o imposto por quase oito anos. Neste período muitos princípios tributários foram esquecidos, causando aos Estados elevada arrecadação financeira.

Em que pese o alvoroço dos Estados, que temiam pela perda de receita, em 1996 foi publicada a Lei Complementar 87, Lei Kandir, que revogou o Convênio ICM nº 66. A referida Lei passou a reger a instituição do ICMS, cabendo não mais aos Decretos, mas sim às Leis Ordinárias Estaduais, a observância às diretrizes impostas pela lei superior.

A competência para tratar do imposto em tela é das leis complementares e das Resoluções do Senado Federal. Estas impõem a uniformização de alíquotas, a fim de manter o equilíbrio econômico-financeiro dos Estados. O fundamento de atribuir a competência de fixar as alíquotas para o Senado é resguardar os Estados-membros menos ricos e populosos, que apresentam um número menor de congressistas na Câmara Federal, todavia todos possuem o mesmo número de senadores. Desse modo, preserva-se o princípio federativo.

O ICMS, imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, incide sobre operações, de natureza mercantil, relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 155, II, CF).

É bastante claro que a competência do ICMS é estadual e distrital. A União, todavia, pode instituir o imposto nos Territórios, caso eles sejam criados, uma vez que atualmente eles inexistem.

Roque Antônio Carrazza (2002, p.35) afirma que a sigla ICMS engloba cinco diferentes impostos: “ a) o imposto sobre operações mercantis (relativas à circulação de mercadorias); b) o imposto sobre o serviço de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre o serviço de telecomunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia; e) o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais”.

Carrazza critica o meio adotado pela CF de aglutinar diferentes impostos no mesmo rótulo (ICMS), fato que causa confusões. A regra-matriz do imposto, no entanto, permanece a mesma em todos os casos: o regime da não-cumulatividade. É relevante salientar que só a circulação jurídica (transferência de propriedade) é que faz nascer à obrigação tributária, e não a meramente física.

Quem poderia ser sujeito passivo do ICMS, qualquer pessoa que promova a circulação de mercadorias ou somente o empresário? Entende-se que só o produtor, o comerciante ou o industrial. O particular que realiza uma operação relativa à circulação de mercadoria, apenas vende um bem móvel, por exemplo, não é sujeito passivo. A característica que diferencia quem poderá ser contribuinte do ICMS é quem realmente pratica operações mercantis com habitualidade.

Cabe salientar que o empresário irregular também é sujeito passivo do ICMS, conforme o art.118, CTN.

A base de cálculo (BC) do ICMS compõe o aspecto quantitativo do fato gerador e encontra-se definida na Lei Complementar 87/96, devendo a alíquota ser fixada pelo Senado Federal através de Resoluções. José Eduardo Soares de Melo (2003, p.174) ensina que “no caso específico do ICMS, a base de cálculo deve representar a quantificação compreendida na operação mercantil e na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação, ou seja, o valor das mercadorias ou o preço dos serviços, respectivamente”.

Eduardo Sabbag (2009, p.945) exemplifica a base de cálculo do ICMS:

A base de cálculo pode ser:

- a) O valor da operação, em se tratando de operação de circulação de mercadoria;
- b) O preço do serviço, em se tratando de transporte (interurbano e interestadual) e comunicação;
- c) O valor da mercadoria ou bem importado, constante em documento de importação, convertido em moeda nacional, pela mesma taxa de câmbio utilizada para cálculo do imposto de importação, e acrescido do IPI, do IOF e do próprio Imposto de Importação e das despesas aduaneiras.

Em poucas palavras podemos defini-la como o valor da operação ou da prestação do serviço para fins de cálculo do imposto. Não se confunde com o valor da mercadoria, embora o seja em alguns casos.

Na composição da base de cálculo, entram, além do valor da mercadoria, o valor do frete, do seguro, dos descontos condicionais etc. Isto quer dizer tudo que for cobrado ao destinatário. Entra também o Imposto sobre Produtos Industriais (IPI), quando a destinação da mercadoria for o uso a consumo ou o ativo fixo.

O fato gerador ou pressuposto do ICMS não é a simples circulação física da mercadoria de um estabelecimento, mas sim a transferência da titularidade das mercadorias, entendimento pacífico pela doutrina. Assim, a súmula nº.166 do STJ: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Há, porém, uma exceção a esta regra: no caso da mercadoria ser transferida para estabelecimento do próprio remetente localizado no território de outra pessoa política.

Cabe ICMS quando a transferência de mercadorias dá-se entre estabelecimentos de uma mesma empresa, localizados em jurisdição de pessoas políticas distintas. Roque Antônio Carrazza (2002) ensina que a pessoa política de origem nada pode arrecadar, a título de ICMS; só a localizada no estabelecimento de destino. Esse fato observa o princípio federativo e o princípio da autonomia estadual e distrital, a fim de preservar as fontes de receitas financeiras e tributárias dos Estados.

O art.116 do CTN dispõe sobre o momento da ocorrência do fato gerador, *in verbis*:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Roque Antônio Carrazza (2002, p.44) aborda o assunto:

A lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal é que vai eleger o momento em que a transmissão jurídica será tida por realizada. Pode ser no momento da entrada física da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o momento da saída da mercadoria de qualquer um desses locais, o momento da extração da nota fiscal e assim por diante.

Teoricamente, não haveria a possibilidade de considerar o fato gerador antes de sua efetiva ocorrência. A simples celebração de um contrato de compra e venda não faz nascer o dever de pagar o ICMS.

Neste ponto, é oportuno analisar a Emenda Constitucional nº 3/93, que introduziu o § 7º, no art.150, CF, com a seguinte redação: “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, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Segundo tal dispositivo, o ordenamento jurídico pátrio admite a tributação antecipada, aplicável, sobretudo, ao ICMS. Alguns doutrinadores entendem que a Emenda Constitucional viola a cláusula pétrea do art. 60, § 4º, da CF, que impõe: “não será objeto de deliberação a proposta de emenda que tente a abolir os direitos e



garantias individuais”. Tal assunto será abordado de forma mais consistente no próximo capítulo.

## CAPÍTULO 2 – O ICMS ESTADUAL CATARINENSE E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Inicialmente, tratar-se-á, neste capítulo, do histórico do instituto da substituição tributária no ordenamento jurídico nacional, sua evolução legislativa, conceitos e espécies, fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo e o cálculo do imposto devido.

Posteriormente, abordar-se-á, exclusivamente, o instituto da substituição tributária progressiva ou “para frente”, com a opinião da doutrina e as decisões da jurisprudência, bem como a restituição do valor recolhido a maior.

Por fim, examinar-se-á a substituição tributária do ICMS no Estado de Santa Catarina, precipuamente, por meio da interpretação da Lei 10.297, de 26.12.96 (Lei Básica do ICMS-SC).

### 2.1 HISTÓRICO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

Como medida de política fiscal, o instituto da substituição tributária foi inserido no direito positivo brasileiro para diminuir o custo com a arrecadação e fiscalização do tributo, procurando, principalmente, evitar a evasão fiscal e, conseqüente, aumento da arrecadação do ICMS.

A substituição tributária foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro, por meio da Lei 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional – que regulamentou em seu artigo 58, § 2º, as possibilidades de instituição, pelas leis ordinárias de cada Estado, a figura do responsável tributário; com o seguinte texto original:

Art. 58.

[...]

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável:

I - ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada;

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar;

III - à cooperativa de produtores, quanto ao imposto relativo às mercadorias a ela entregues por seus associados.

O referido artigo disciplinava as hipóteses de substituição tributária, tanto à substituição tributária regressiva (incisos I e III), assim como à substituição tributária progressiva (inciso II).

Decorrido menos de um ano da vigência deste artigo, o Ato Complementar nº 34, de 1967, alterou o seu inciso II, dando a seguinte redação:

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo: a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente;  
b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o imposto a que se refere o art. 46, nos demais casos.

É visível, por meio de uma simples leitura do dispositivo, a ausência de adequação da lei com a realidade econômica, visto que a alínea “b” impunha ao substituto tributário um acréscimo de 30%, independente da operação realizada. Os contribuintes das mais variadas atividades econômicas estariam sujeitos à idêntica imposição tributária, ou seja, uma afronta flagrante ao princípio da igualdade tributária, tratado anteriormente.

Em consequência do desrespeito ao princípio da igualdade, o Decreto Lei 406/1968, veio a revogar tais regras. Somente com o advento da Lei Complementar 44, de 1983 foi revogado o dispositivo anterior e introduzido o § 3º, ao artigo 6º, do Decreto-Lei 406/68:

§ 3º - A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:  
a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;  
b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;  
c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;  
d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

Tal dispositivo vigorou até a promulgação da CF/88, quando o instituto da substituição tributária teve seu tratamento previsto no artigo 155, inciso XII, alínea “b”, atribuindo a competência à Lei Complementar para positivá-lo.

A Emenda Constitucional nº 3/93 acrescentou o § 7º ao artigo 150, da CF, introduzindo a substituição tributária progressiva no texto constitucional, *in verbis*:

Art.150.  
[...]

§ 7.º 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, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Após quase nove anos da promulgação da CF, em substituição ao convênio ICM 66/88, editou-se a Lei Complementar 87/96, que do seu artigo 5º ao 10 trata especificamente do instituto da substituição tributária.

A Lei Complementar 87/96, no seu artigo 6º, §1º, classifica a substituição tributária no ICMS em três espécies: a) antecedente; b) concomitante; c) subsequente.

Na substituição tributária antecedente, também denominada “diferimento”, a lei, a fim de facilitar a atividade arrecadatória do Estado, estabelece que o tributo será recolhido pelo substituto, na próxima operação jurídica. Logo, o tributo não será suportado pelo realizador da operação jurídica, mas sim por aquele que realizar a operação seguinte.

Essa modalidade de substituição é aplicada aos contribuintes que não possuem uma estrutura apta e organizada para a contabilidade do imposto devido, caso do setor primário da economia, os agricultores, por exemplo. O Estado, por meio da figura do substituto, impõe a incumbência tributária a outro contribuinte, como bem coloca José Eduardo Soares de Melo (2006, p.172) :

Na substituição tributária regressiva a lei atribui a responsabilidade ao adquirente de uma determinada mercadoria, por razões de comodidade, praticidade ou pela circunstância do real contribuinte não manter organização adequada a seu negócio. [...] Caracteriza-se o fenômeno do diferimento, ou seja, a postergação da exigência tributária para momento ulterior do ciclo mercantil.

A substituição tributária concomitante se caracteriza pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte, e não aquele que esteja realizando a operação/prestação, concomitantemente a ocorrência do fato gerador. Essa modalidade de substituição tributária ocorre na prestação de serviços de transporte.

Já na substituição tributária progressiva, ocorre a cobrança antecipada do tributo, mesmo que o fato jurídico tributário não venha a acontecer. Esse assunto será tratado no próximo tópico.

## 2.2 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS

Em função das várias ações que visavam declarar a inconstitucionalidade da cobrança antecipada do ICMS, sob a forma de substituição tributária, o Congresso Nacional aprovou a EC nº 3/93, a qual introduziu o §7º no artigo 150 da Constituição Federal. Este dispositivo possibilita atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do tributo, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente.

Roque Antônio Carrazza (2002) considera a EC nº 3/93 inconstitucional, uma vez que atropela o princípio da segurança jurídica, permitindo que a lei crie presunções de acontecimentos futuros. Este princípio é uma cláusula pétrea, já que preserva os direitos individuais e suas garantias (artigo 60, §4º, IV, da CF/88), não podendo ser relativizado por emenda constitucional.

Luis Carlos Silva Faria (2000, p.35) corrobora o entendimento:

Assim, em face do que estabelece o artigo 60, §4º, inciso IV, da vigente Constituição, a proposta da qual resultou a Emenda nº 3/93 nem poderia ter sido objeto de deliberação. Sua inconstitucionalidade é flagrante, porque afronta um dos mais elementares direitos individuais, qual seja, o de não submeter o contribuinte a qualquer efeito de norma jurídica antecipadamente. Admitir-se a cobrança de um imposto em face de um fato futuro é submeter o contribuinte ao efeito da incidência de uma norma de tributação sobre um fato que ainda não aconteceu.

Em relação ao ICMS, a Lei Complementar 87/96 delimita, em seu artigo 4º, os requisitos necessários para que se defina o contribuinte do imposto:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Destarte, a qualidade de pessoa física ou jurídica pouco importa, considerando o contribuinte aquele que realizou o fato gerador.

O sujeito passivo (artigo 121, parágrafo único do CTN), pode ser “contribuinte” quando participa do evento enquadrável ao pressuposto normativo ou

“responsável” quando não participa pessoal e diretamente do fato gerador da obrigação, a lei impondo-lhe o ônus de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo.

O Código Tributário Nacional estatui que o responsável tributário assume esta condição por dois motivos: o primeiro substituindo por motivos dispostos em lei; e o segundo recebendo por transferência ou cumulação, o dever de recolher o tributo, antes atribuído ao contribuinte, o qual por motivos previstos em lei não pode satisfazer a prestação.

Eduardo Soares de Melo (2006, p.170) ilustra a transferência:

Transferência: ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto em virtude de fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto). [...] para o âmbito do ICMS, pode-se entender o seguinte:

- a) Solidariedade: o transportador é solidário em relação à mercadoria negociada durante o transporte, à mercadoria aceita para despacho ou transporte sem documento, e aquela entregue a destinatário diverso do indicado no documento.
- b) Sucessão: na incorporação, a incorporadora assume o imposto devido pela pessoa jurídica incorporada.
- c) Responsabilidade: o depositário sujeita-se ao tributo referente à mercadoria depositada sem nota fiscal.

A responsabilidade por substituição impõe ao substituto, embora não tenha realizado o fato gerador de incidência tributária, a posição de verdadeiro sujeito passivo do tributo.

A Lei Complementar 87/96, ao estabelecer normas gerais sobre a substituição tributária, preconiza que:

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

A substituição tributária progressiva, geralmente, torna o distribuidor ou o atacadista o responsável pelo recolhimento do imposto incidente na etapa subsequente. Essa modalidade de apuração de impostos foi adotada pelo Fisco, como uma forma de facilitar a arrecadação e fiscalização dos impostos incidentes sobre determinadas mercadorias. Produtos como pilhas, baterias, aparelhos de barbear, bebidas e entre outros, são vendidos em quaisquer estabelecimentos, dentre os quais supermercados, padarias, lanchonetes etc. Devido à vasta abrangência de tais mercadorias, à possibilidade de serem comercializadas por diversos contribuintes e, juntamente, à inexistência de aparato estatal capaz de evitar a sonegação, a Fazenda implantou esta técnica.

O professor Eduardo Sabbag (2009, p.940) conceitua e exemplifica a substituição tributária progressiva:

[...], há possibilidade de figurar no pólo passivo da relação jurídica o responsável tributário, quando escolhido por lei para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador (art.121, parágrafo único, II, do CTN). A própria Constituição Federal, em seu art.150, §7º, admite o fenômeno atinente ao ICMS, no contexto da *substituição tributária progressiva* ou “*para frente*”- escolha de uma terceira pessoa para recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador, em uma nítida antecipação de recolhimento perante um fato gerador presumido.

Exemplo: a saída do veículo produzido na indústria automobilística em direção à concessionária. O fato gerador ocorrerá em momento ulterior, com a venda do veículo na concessionária, porém, o ICMS é recolhido antes da ocorrência do fato impositivo. É a substituição tributária “para frente”, pois o fato gerador ocorrerá na “frente”.

Deste modo, ao invés de proceder à fiscalização de cada comerciante revendedor das mercadorias sujeitas à substituição, a Fazenda antecipa a ocorrência do fato gerador, de maneira que os atacadistas e produtores fiquem responsáveis pela retenção do ICMS devido pelos contribuintes revendedores dos produtos.

Tal regime possui certas características marcantes, dentre as quais: o fato gerador da operação de venda ao consumidor final ainda não ocorreu, logo, não se sabe o valor final da operação; e o imposto pago pelo substituto é calculado sobre uma base de cálculo presumida.

Assim dispõe a Lei Complementar nº87/96, acerca da base de cálculo:

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

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

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

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

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

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

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

I - da entrada ou recebimento da mercadoria ou do serviço;

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

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

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

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

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

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

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

Percebe-se, que em diversos pontos do artigo, delegou-se à lei ordinária estadual, a competência para disciplinar o assunto. Roque Antônio Carrazza (2002, p.236) enfatizou:

Ora, tal competência é privativa da lei complementar, “ex vi” do já citado art.155, §2º, XII, b, da Constituição Federal. Não poderia, destarte, ser objeto de delegação, se por mais não fosse em razão do princípio geral de Direito Público contido no aforisma “delegatur delegare non potest”.

De fato, é a própria Constituição que outorga a competência da matéria por meio de Lei Complementar. Esse artigo, pois, é inconstitucional, quando delega à lei ordinária estadual a competência para versar sobre a base de cálculo da substituição tributária.

Este entendimento, todavia, não é o adotado, visto que o artigo 8º está vigente. Conforme o artigo, pode-se identificar duas modalidades de bases de cálculo para a substituição tributária: uma atinente ao valor da operação ou prestação já realizada (diferimento), outra, referente ao valor da prestação ou operação que irá se realizar (substituição tributária progressiva).

A base de cálculo da substituição tributária regressiva encontra-se disposta no inciso I do artigo supracitado. Essa não gera maiores dúvidas e discussões, pois a base de cálculo do diferimento será o preço fixado pelo substituído no momento da venda da mercadoria. É sobre esse montante que o substituto deverá fazer incidir a alíquota aplicável, obtendo-se o “*quantum debeat*”.

O parágrafo primeiro do mesmo artigo disciplina o aspecto temporal, o momento que o tributo será pago pelo responsável. O inciso I estabelece que o imposto



devido pelo substituto será pago, quando da entrada ou recebimento da mercadoria em seu estabelecimento. O inciso II apresenta um momento diverso que fixa a saída subsequente da mercadoria como ensejador do pagamento do tributo. Por fim, a situação prevista no inciso III, no qual a ocorrência será aplicada de forma excepcional, já que se refere ao acontecimento de algo que tenha impossibilitado a ocorrência dos fatos previstos nos incisos I e II. Esse fato pode ser a destruição das mercadorias e sua total inutilização, permanecendo o crédito da Fazenda, referente à operação do substituído.

A substituição tributária progressiva, como dito anteriormente, importa em uma retenção, pelo contribuinte substituto, do imposto devido pelo contribuinte substituído. Essa retenção determina uma cobrança antecipada do imposto, cuja incidência será baseada no preço final da venda da mercadoria ao consumidor.

A base de cálculo da substituição tributária progressiva está estabelecida no inciso II, do artigo 8º. Esse dispositivo determina que a base de cálculo será o valor correspondente ao preço de venda ao consumidor acrescido do valor do frete, IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação (sobre esse total) do percentual de valor agregado (margem de lucro), conforme o §4º. A margem de lucro pode ser obtida de diversas formas:

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

Múltiplas, destarte, são as maneiras de a Fazenda calcular o lucro aplicado a um produto, utilizando-se de uma média de preços do mercado, como também por meio de uma amostragem de produtos, assim como auferir a média ponderada das médias fornecidas por entidades representantes dos setores. Todas essas alternativas visam a menor discrepância em relação aos preços de mercado. Por melhor e mais apurada que seja a estimativa, contudo, essa dificilmente será o real preço de mercado.

Por exemplo: Uma indústria produtora de bebidas, caso não estivesse sujeita ao regime de substituição tributária progressiva do ICMS, com base numa garrafa de R\$ 100,00, teria que recolher R\$ 17,00, referentes ao ICMS.

Preço de Venda	Alíquota Interna	ICMS a Recolher
R\$ 100,00	17%	R\$ 17,00

Já no caso da mesma operação estar sujeita ao regime de substituição tributária progressiva, a produtora estaria sujeita ao recolhimento de R\$ 17,00, referente ao ICMS próprio, acrescido de R\$ 8,50, em função da margem de valor agregado de 50%. A totalidade do débito tributário seria de R\$ 25,50, conforme especificado no quadro abaixo:

Preço de Venda	MVA	Base de cálculo da ST/ICMS	Alíquota Interna	Total ST/ICMS	ICMS Próprio	ICMS/ST
R\$ 100,00	50%	R\$ 150,00	17%	R\$ 25,50	R\$ 17,00	R\$ 8,50

Nesse ponto, Roque Antônio Carrazza (2002) critica o dispositivo em apreço por considerar que contraria o princípio da segurança jurídica, na medida em que permite que o Governo, dentre outras atribuições, estime a margem de lucro do contribuinte substituído, em operações ou prestações subseqüentes.

Sobre o assunto Sacha Calmon Navarro Coelho (2006) aduz:

[...] o valor do ICMS da última operação a consumidor final nunca poderá ser superior ao valor real da operação mercantil que lhe der causa. Noutras palavras, a base de cálculo estimada pelo Fisco não poderá ser superior ao preço efetivamente praticado, sob pena de quebra do princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Há que se ressaltar a complexidade do procedimento tributário administrativo, para levantamento de eventuais diferenças, decorrentes de preços estimados maiores que os efetivados. Ousa-se afirmar, que se assim fosse para cada situação de ressarcimento, o instituto da substituição tributária estaria fadado ao fracasso, sendo mais útil a opção pelo regime normal de tributação.

Não obstante a possível exatidão com que sejam feitos os levantamentos de preços, estes sempre poderão ser objeto de impugnação por parte dos contribuintes.

### 2.3 RESTITUIÇÃO DO VALOR RECOLHIDO A MAIOR

Como já assentado, na substituição tributária o substituto é obrigado, no momento da venda de seu produto, a pagar o imposto próprio e ainda a reter o imposto referente às operações seguintes, recolhendo-o em separado daquele referente às suas próprias operações. Essa responsabilidade é atribuída, regra geral, ao fabricante ou importador no que se refere às mercadorias e ao tomador no que se refere aos serviços.

Para reter os valores que supostamente serão devidos nas operações posteriores é necessário que se atribua um valor presumido ou que o Fisco arbitre um valor a ser utilizado para o cálculo dessas operações que ainda estão para acontecer.

Estando fundada a substituição tributária na existência de um fato presumido, há a possibilidade de esse fato vir a acontecer ou não. Há hipóteses em que a operação não é realizada, como também se realize, todavia por um valor inferior ao presumido pelo Fisco. Com base nesses acontecimentos, a Constituição Federal dispôs, no artigo 150, §7º:

Art. 150 [...]

[...]

§ 7.º 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, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

A Carta Magna garante que ocorrerá a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso o fato gerador presumido não se realize. A parte final do § 7º não instituiu o direito à restituição em caso de não ocorrência do fato gerador presumido, como querem fazer crer alguns, pois já se encontra assegurado no Código Tributário Nacional o direito à restituição do imposto pago indevidamente por qualquer que seja o motivo, o que incluiria, em relação à substituição tributária, a não ocorrência do fato gerador presumido, bem como sua ocorrência em valor inferior ao presumido. O dispositivo citado assegura, em caso de não ocorrência do fato gerador presumido o direito à imediata e preferencial restituição da quantia paga.

Desse modo, visto que o substituído teve seu patrimônio afetado pelo recolhimento antecipado do ICMS, não se realizando a venda da mercadoria, terá ele direito à restituição do imposto. Assim, inexistindo a obrigação, não há fato ensejador de tributação. Caso não ocorra o fato presumido em sua totalidade, existirá o direito a íntegra restituição do imposto.

A situação é diversa, no caso de existir a venda da mercadoria, todavia por um valor inferior ao presumido pelo Fisco. Como exemplificado anteriormente, a margem de valor adicionado de 50%, sobre o valor da garrafa de um vinho, cuja alíquota é de 17%, de forma que o valor recolhido antecipadamente pelo substituto tributário incidirá em uma base de cálculo de R\$ 150,00. Tem-se que o valor pago a título de ICMS foi de R\$ 25,50.

Em virtude de uma grande safra de vinho e pequena demanda do mercado, o substituído vende-a por R\$ 120,00. Constituindo os R\$ 120,00 a base de cálculo real da venda, infere-se que o ICMS devido seria de R\$ 20,40. Esse entendimento, contudo, não é o aceito pelas Fazendas Estaduais.

Esse posicionamento é contrário ao Código Tributário Nacional que assegura, em seu art. 165, abaixo transcrito, que o sujeito passivo tem direito à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, inclusive em caso de erro no cálculo do montante devido.

Art. 165 O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4 do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

O legislador diferenciou a restituição em caso de não ocorrência do fato gerador presumido da restituição em caso de ocorrência de fato gerador a menor. Esta, na forma do art. 165 do Código Tributário Nacional, aquela imediata e preferencial, na forma do art. 10 da LC 87/96, abaixo transcrito.

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

A distinção entre a restituição em caso de não ocorrência do fato gerador presumido da restituição em caso de ocorrência deste a menor é fundada em que a primeira é de mais fácil comprovação que a segunda.

No caso de não ocorrência do fato gerador presumido, a sua comprovação será facilmente feita. Por exemplo, um acidente envolvendo um veículo carregado de bebidas, no qual se perde toda mercadoria. Ao contribuinte basta que ateste tal fato para que tenha o direito à restituição, à Administração cabe verificar a real ocorrência do fato alegado pelo sujeito passivo e se a documentação apresentada pelo sujeito passivo demonstra-se capaz de comprová-lo cabalmente.

A jurisprudência aponta nesse sentido:

MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – VEÍCULO VENDIDO PELO DISTRIBUIDOR AO CONSUMIDOR POR PREÇO MENOR QUE O DA BASE DE CÁLCULO – FATO GERADOR PRESUMIDO REALIZADO – RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO INDEVIDAS – SEGURANÇA CONHECIDA E DENEGADA – No regime da substituição tributária, a base de cálculo de ICMS é o valor que o fabricante do veículo sugere ao distribuidor cobrar do consumidor, não comportando verificar qualquer modificação posterior, para mais ou para menos na venda ao consumidor, objetivando cobrança, restituição ou compensação do imposto. Interpretação definitivamente assentada, especialmente com a vigência do Convênio ICMS 13, de 21.3.97, celebrado entre o Ministro de Estado da Fazenda e os correspondentes secretários das unidades federadas. (TJMS – MS – Classe B – I – N. 52.589-9 – Capital – TP – Rel. Des. Gilberto da Silva Castro – J. 16.10.1997)

MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – OPERAÇÕES DE VENDAS DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO DECORRENTE DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – VENDA INFERIOR AO PREÇO DE TABELA – EXISTÊNCIA DE FATO GERADOR – AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO À RESTITUIÇÃO – SEGURANÇA DENEGADA – O contribuinte substituto só tem direito líquido e certo à restituição do valor do imposto pago por força de substituição tributária, se não houver o fato gerador presumido. Em havendo este, pouco importa se a venda foi concretizada por preço inferior ao de tabela, hipótese em que nada há para ser restituído. (TJMS – MS – Classe B – I – N. 52.585-1 – Capital – TP – Rel. Des. Joenildo de Souza Chaves – J. 11.09.1997)

Ao examinar a matéria, o Supremo Tribunal Federal, na ADI 1.851, Relator Ministro Ilmar Galvão, em maio de 2000, entendeu que, no regime de substituição tributária, o fato gerador presumido é definitivo, e somente as hipóteses de não ocorrência do fato gerador, como a perda total da mercadoria, enseja a restituição do ICMS-ST, não sendo obrigatória a restituição nos casos em que o fato gerador

presumido tenha ocorrido por preço menor que o valor adotado para efeito de cálculo do ICMS-ST. No mesmo sentido as seguintes decisões:

EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. ICMS. Substituição tributária. Venda de automóvel por preço inferior ao estipulado pela fábrica. Restituição. Art. 150, § 7º, da Constituição Federal. 3. Restituição que se restringe apenas à hipótese de não ocorrer o fato gerador presumido, não havendo que se falar em tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído. Precedentes 4. Agravo regimental a que se nega provimento

Decisão

Negou-se provimento, decisão unânime.

(RE 397677 AgR / RJ - RIO DE JANEIRO AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. GILMAR MENDES Julgamento: 29/11/2005 Órgão Julgador: Segunda Turma)

EMENTA: - PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS DE DECISÃO DO RELATOR: CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. I.C.M.S. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESTITUIÇÃO. I. - Embargos de declaração opostos de decisão singular do Relator. Conversão dos embargos em agravo regimental. II. - O Plenário da Corte deu pela legitimidade do regime de substituição tributária. III. - A restituição assegurada pelo § 7º do art. 150 da C.F./88, restringe-se apenas à hipótese de não ocorrer o fato gerador presumido, não havendo que se falar em tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído. IV. - Precedente: ADIn 1.851/AL. Voto vencido do Ministro Carlos Velloso. V. - Agravo não provido. (RE 309405 ED / MT - MATO GROSSO EMB.DECL.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO Julgamento: 10/12/2002 Órgão Julgador: Segunda Turma)

É contraditório esse entendimento, já que se admite a restituição quando da não ocorrência integral do fato gerador; todavia não se admite a restituição, ao substituído, de um valor, ainda que previamente pago à ocorrência da venda da mercadoria, foi tributado em valor superior ao devido.

Leandro Paulsen (2002) acredita que esse entendimento, cujo montante presumido prevalece sobre o montante real, caracteriza o confisco. De fato, se o Fisco arrecada valores que não são os realmente devidos, há violação ao direito do contribuinte.

Os Estados, no entanto, por entenderem que a restituição imediata e preferencial prevista no parágrafo acima transcrito somente se daria quando o fato gerador presumido não ocorresse, não alcançando situações nas quais o mesmo ocorresse com valor distinto do previsto, firmaram o Convênio ICMS 13/97.

A ementa do referido Convênio é *“harmonizar o procedimento referente à aplicação do §7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96”*, o qual dispõe:

Cláusula segunda. Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade de 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.

Caso o fato gerador seja presumido sob determinado valor, mas a efetiva operação concretize-se em valor superior ao anteriormente presumido, em abstrato poderão os Estados cobrar o imposto incidente sobre a diferença. Contudo, caso se abstenham de fazê-lo, estarão efetuando dispensa de tributo em modalidade de renúncia-benefício fiscal.

Qualquer benefício fiscal envolvendo o ICMS, em conformidade com o disposto no artigo 155, §2º, XII, g, da Constituição Federal, abaixo transcrito, somente pode ser concedido mediante Convênio celebrado pelos Estados, na forma prevista em Lei Complementar.

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

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

XII - cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A Lei Complementar 24/75 disciplina os convênios para a concessão de isenções do ICMS, tendo sido celebrado o convênio mencionado em conformidade com o estabelecido nesta Lei Complementar.

Assim, quando os Estados acordaram em não efetuar cobrança complementar quando a operação presumida ocorrer com valor superior ao presumido, concederam, dentro de sua competência, uma renúncia-benefício fiscal.

Essa renúncia fiscal não se apresenta representativa para os Estados visto que os valores para fins de substituição tributária são fixados pelos próprios entes tributantes, sendo portanto perfeitamente possível fixar a pauta de tais valores em patamares similares aos efetivamente praticados no mercado.

Todavia, o fato de os Estados dispensarem a cobrança de eventuais diferenças a maior, provenientes de divergências entre valor presumido e efetivamente ocorrido na

substituição tributária, não lhes permite apropriarem-se da eventual diferença a menor, quando o fato efetivamente ocorrido se dá em valor inferior ao presumido.

## 2.4 APLICAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO ESTADO DE SANTA CATARINA

No Estado de Santa Catarina, a Lei 10.297, de 26 de dezembro de 1996, dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. No seu artigo 37, encontra-se a previsão da incidência de substituição tributária:

Art. 37. Fica responsável pelo recolhimento do imposto devido, na condição de substituto tributário:

[...]

II - o estabelecimento que as houver produzido, o importador, o atacadista ou o distribuidor, conforme dispuser o regulamento, pelo imposto devido pelas saídas subseqüentes das mercadorias relacionadas na Seção V do Anexo Único desta Lei, caso em que a substituição tributária será implementada, relativamente a cada mercadoria, por decreto do Chefe do Poder Executivo;

Da leitura do artigo, depreende-se que o legislador impôs ser de responsabilidade do estabelecimento produtor, atacadista, importador ou distribuidor o ônus pelo pagamento do ICMS devido na substituição.

O Decreto 2.870/01 apresenta, em seu Anexo 3, artigo 11, as modalidades de contribuintes definidos como substitutos tributários:

Art. 11. Será atribuída ao fabricante, ao atacadista, ao distribuidor, ao importador, ao arrematante de mercadoria importada e apreendida ou ao depositário a qualquer título, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo às operações subseqüentes até a praticada pelo comerciante varejista com as seguintes mercadorias, na forma e nos casos previstos no Capítulo IV:

I - cerveja, inclusive chope, refrigerante, inclusive bebida hidroeletrólítica e energética, água mineral ou potável e gelo ;

II - sorvete;

III - cimento;

IV - derivados de petróleo e demais combustíveis e lubrificantes;

V - veículos automotores;

VI - motocicletas e ciclomotores;

VII - pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha;

VIII - cigarros e outros produtos derivados do fumo;

IX - tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química;

XI - telhas, cumeeiras e caixas d'água de cimento, amianto e fibrocimento;



- XII - quaisquer mercadorias destinadas a revendedores não inscritos para venda porta-a-porta;
- XIII - energia elétrica.
- XIV – produtos farmacêuticos relacionados no Anexo 1, Seção XVI (Convênio ICMS 76/94, 146/06 e 41/08);
- XV – biodiesel - B100 (Convênio ICMS 08/07).
- XVI - peças, componentes e acessórios para autopropulsados e para outros fins;
- XVII - rações tipo “pet” para animais domésticos;
- XVIII - suportes elásticos para cama, colchões, inclusive “box”, travesseiros e “pillow”;
- XIX - cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador.
- XX - filme fotográfico e cinematográfico e “slide”;
- XXI - das operações com aparelho de barbear, lâmina de barbear descartável e isqueiro;
- XXII - das operações com lâmpadas, reator e “starter”;
- XXIII - das operações com pilhas e baterias elétricas;
- XXIV - das operações com disco fonográfico, fita virgem ou gravada e outros suportes para reprodução ou gravação de som ou imagem, relacionados no Anexo 1, Seção XXXVII.

Observa-se que o rol dos produtos sujeitos ao regime de substituição tributária engloba uma multiplicidade de itens, que são acrescentados constantemente. Desse modo, o fabricante, o atacadista, o distribuidor ou o importador das mercadorias arroladas será qualificado como substituto tributário do ICMS, ficando responsável pelo pagamento de seu próprio imposto, além da retenção do imposto devido pelo substituído, repassando o montante ao Fisco Estadual.

O substituto tributário, que possua inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS de Santa Catarina, poderá praticar livremente as operações, efetuando o pagamento. Não possuindo sua inscrição no cadastro de Contribuintes, terá o substituto duas alternativas:

- a) Requer sua inscrição estadual, nos moldes do artigo 27, anexo 3, do RICMS, de modo a ficar habilitado a efetuar o recolhimento do ICMS – Substituição tributária, com prazo até o dia dez do mês subsequente, o qual será feito por apuração:

Art. 27. O contribuinte substituto estabelecido em outra unidade da Federação deverá inscrever-se no CCICMS deste Estado, mediante pedido de inscrição efetuado através da Ficha de Atualização Cadastral - FAC eletrônica prevista no Anexo 5;

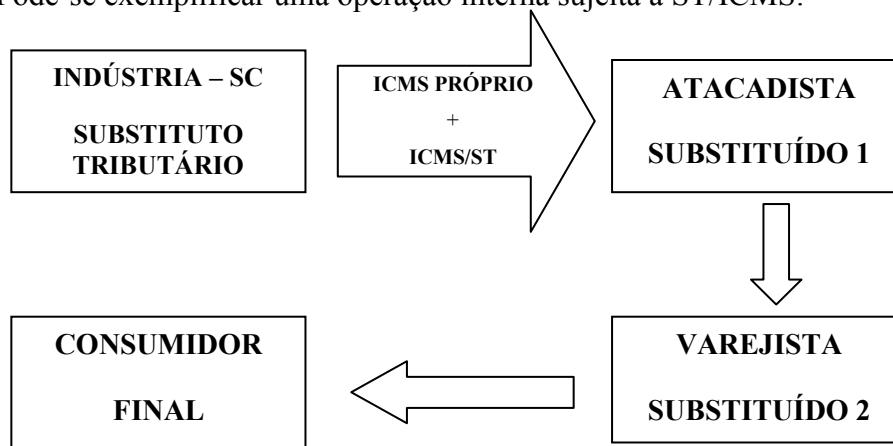
- b) Outra opção dada ao substituto será, ainda que sem a inscrição no CCICMS de Santa Catarina, efetuar o recolhimento por operação, ou seja, a cada venda realizada ao substituído catarinense deverá recolher o ICMS por substituição tributária antes da entrada da

mercadoria no Estado, por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE):

Art. 18. O contribuinte substituto, estabelecido em outro Estado, que não providenciar sua inscrição nos termos do art. 27, deverá recolher o imposto devido por substituição tributária a este Estado por ocasião da saída da mercadoria de seu estabelecimento, caso em que o transporte deverá ser acompanhado por uma das vias da GNRE (Convênio ICMS 81/93).

A aquisição da inscrição estadual pelo substituto sediado em outro Estado lhe concede benefícios. Há um aumento para o recolhimento do tributo (será efetuado até o dia 10 do mês seguinte), sem a necessidade de pagamento a cada operação realizada.

Pode-se exemplificar uma operação interna sujeita a ST/ICMS:



Nessa operação, o contribuinte substituto será responsável pelo imposto próprio, assim como responsável pela retenção do ICMS devido pelos substituídos. O ICMS deverá ser pago única e exclusivamente pelo substituto, conforme o prazo acima. Aos substituídos nada mais será exigido, já que o pagamento do imposto ocorreu antecipadamente, antes da venda do produto ao consumidor final.

Com relação às operações interestaduais, o artigo 38 da Lei 10.297/96, na mesma direção da Lei Complementar 87/96, estabelece que a adoção do regime de Substituição Tributária dependerá de acordo específico celebrado entre os Estados interessados e o Distrito Federal.

O parágrafo 4º, do artigo 37, da Lei catarinense 10.297/96, impõe a responsabilidade solidária ao contribuinte substituído pelo pagamento do imposto devido nas operações seguintes:

§ 4º No recebimento de mercadorias ou na utilização de serviços sujeitos à substituição tributária, o estabelecimento recebedor fica solidariamente responsável pelo imposto devido nas operações e prestações seguintes.

Ordenou tal dispositivo que, no caso de uma mercadoria, cujo ICMS já foi retido pelo substituto, ficaria o substituído na qualidade de responsável solidário. Esse fato pode ocorrer já que o substituto possui um prazo dilatado para efetuar o pagamento do ICMS/ST.

Desse modo, conclui-se que a substituição tributária do ICMS é uma modalidade de tributação amplamente utilizada pelos Estados e Distrito Federal, com uma lista abrangente de bens, que são acrescentados constantemente.

A jurisprudência admite a restituição quando da não ocorrência integral do fato gerador; todavia não se admite a restituição, ao substituído, de um valor, ainda que previamente pago à ocorrência da venda da mercadoria, foi tributado em valor superior ao devido.

No próximo capítulo, abordar-se-á as implicações às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, em face do instituto da substituição tributária do ICMS.

### CAPÍTULO 3 – ANÁLISE DAS IMPLICAÇÕES CAUSADAS ÀS EMPRESAS ADEPTAS AO SIMPLES NACIONAL, EM FACE DO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

Neste capítulo, analisar-se-á as implicações às empresas optantes pelo regime tributário instituído pela Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006 - Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, em face da incidência da substituição tributária progressiva do ICMS.

O art. 13 da referida Lei Complementar estabelece que o Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: IRPJ, IPI, CSLL, Cofins, PIS, INSS patronal, ISS e do ICMS.

Contudo, o § 1º ressalva que o recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência de outros tributos não contemplados expressamente acima, nem de situações peculiares de tributos previstos em operações específicas, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Entre as operações específicas de tributos que não são recolhidos de forma unificada pelo Simples Nacional, insere-se o ICMS devido nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária.

#### 3.1 O SIMPLES NACIONAL

Antes de analisar a Lei Complementar 123/2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte – Simples Nacional, faz-se necessário um sucinto resumo das legislações referentes aos pequenos empreendimentos.

A normatização precursora acerca do assunto foi a Lei 7.256/1984 que criou o Estatuto da Microempresa, estabelecendo o conceito de Microempresa (ME): pessoa jurídica que auferir renda bruta anual não superior a 96.000 UFIR's (unidade fiscal de Referência). Ela concedia isenção às microempresas dos seguintes tributos: Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza, Imposto sobre Operações de Crédito,

Câmbio e Seguro e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários, Imposto sobre Serviços de Transporte e Comunicações, Imposto sobre a Extração, a Circulação, a Distribuição ou Consumo de Minerais do País, Contribuições ao Programa de Integração Social - PIS, taxas federais vinculadas exclusivamente ao exercício do poder de polícia, com exceção das taxas rodoviária única e de controles metrológicos e das contribuições devidas aos órgãos de fiscalização profissional, taxas e emolumentos.

O artigo primeiro da lei assegurava tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, crédito e de desenvolvimento empresarial.

A Constituição Federal positivou a matéria nos artigos 170 e 179:

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 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.

Com a promulgação da Lei 8.864/1994, elevou-se a faixa de receita bruta anual auferida para o enquadramento de 96.000 UFIR's para 250.000 UFIR's, além de ser pela primeira vez conceituada a Empresa de Pequeno Porte, como que auferisse receita bruta anual superior a 250.000 UFIR's e igual ou inferior a 700.000 UFIR's.

A Lei 9.317/1996, Lei do Simples Federal (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte), revogou as leis anteriores, conferindo um tratamento diferenciado, conforme o texto constitucional.

O artigo segundo da referida lei dispunha:

Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se:

I - microempresa, a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais);

II - empresa de pequeno porte, a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta superior a R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais) e igual ou inferior a R\$720.000,00 (setecentos e vinte mil reais).

O Simples Federal implicava no pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ; Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS; Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; e Contribuições para a Seguridade Social.

Outros tributos, que não estes, ficavam de fora da abrangência do Simples, tais como o Imposto sobre Serviços- ISS, de competência municipal e o ICMS, de competência estadual. Havia, contudo, a possibilidade de se estabelecer convênios, de modo que tais impostos ficariam integrados ao sistema.

No ano de 1999, criou-se a Lei 9.841, que instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, e recepcionou integralmente a Lei 9.317/1996 (Simples).

A EC 42/2003 alterou o artigo 94 e acrescentou a alínea “d”, inciso IV, artigo 146 do texto constitucional dispondo que cabe a Lei Complementar disciplinar a matéria relativa ao tratamento diferenciado concedido às microempresas e às empresas de pequeno porte.

No ano de 2006, foi promulgada a Lei 11.307 que dobrou o valor de cada faixa de faturamento, criando a ilusão de que os valores do então chamado Simples Federal, teriam sido corrigidos em cem por cento. Constatou-se, porém, que o governo apenas criou novas faixas de enquadramento e não atualizou nenhuma das faixas anteriores.

Por fim, em dezembro de 2006, foi promulgada a Lei Complementar 123 instituindo o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte – Simples Nacional – o qual estabeleceu normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Cabe salientar que o Simples Nacional é diferente do Simples Federal, pois ele abrange todas as esferas de jurisdição: Federal, Estadual e Municipal. Por sua vez, a sistemática simplificada de recolhimento do Simples Federal somente era válida para os impostos e contribuições federais. O Simples Nacional implica no recolhimento de tributos no âmbito das três esferas de governo. Tal regime substituiu, a partir de primeiro de setembro de 2007, o Simples Federal, que foi revogado a partir dessa data.

Essa lei tem por base a proposta elaborada pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresa (SEBRAE) a partir das sugestões dadas pelos empresários.

A partir da sua vigência, em 1º de julho de 2007, ocorre a presunção automática pela opção do Simples Nacional. Isso significa que, assim que a empresa for constituída, ela estará no sistema unificado de tributação. Se, por outro lado, o empresário não desejar aderir ao programa, deve manifestar-se por ofício ao Cadastro Nacional.

Através do Simples Nacional, popularmente conhecido como “Supersimples”, a microempresa e a empresa de pequeno porte podem pagar mensalmente, por meio de documento único de arrecadação, o IRPJ; o IPI; a CSLL; o PIS/Pasep; a Cofins; a Contribuição para Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica; o ICMS e o ISS.

A microempresa deve possuir uma receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 por ano, enquanto a empresa de pequeno porte deve obter uma receita bruta acima de R\$ 240.000,00 e até o valor de R\$ 2.400.000,00 por ano.

O parágrafo 4º, do artigo 3º exclui certas pessoas jurídicas do regime diferenciado:

§ 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

O artigo 17 complementa a vedação das empresas proibidas de aderir ao Simples Nacional:

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;

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 serviços 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.

No caso da empresa ultrapassar os limites de enquadramento conforme o critério de receita bruta, passará no ano seguinte, quando ME, à condição de EPP, e quando esta ultrapassar, será excluída do regime diferenciado e favorecido da Lei do ano-calendário seguinte.

Convém mencionar que as alíquotas do Simples Nacional variam conforme o ramo da atividade do contribuinte. A receita bruta a ser observada é a acumulada nos doze meses antecedentes ao período da apuração. Com o Simples Nacional, há três



tabelas de tributação: uma para o setor da indústria, outra para o setor do comércio e outra para o setor de serviços.

As alíquotas variam de acordo com as vinte faixas de enquadramento da receita bruta anual e de acordo com o tipo de empreendimento, aplicando-se sobre a receita bruta mensal.

### 3.2 O SIMPLES NACIONAL E A QUEBRA DO PACTO FEDERATIVO

A Lei Complementar 123/2006, que criou o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte – Simples Nacional, apesar de ter entrado em vigor há pouco tempo, já é alvo de inúmeras críticas. A primeira questão a ser levantada pelos juristas é a possibilidade de quebra do pacto federativo, uma vez que a lei unifica oito tributos, dentre os quais o ICMS, de competência estadual e o ISS, de competência municipal.

Constitucionalmente, a União não tem competência para regular tributos dos Estados e Municípios, exceto estabelecer nos gerais, o que exclui o estabelecimento de alíquotas. Os anexos da referida Lei estabelecem as alíquotas de cada tributo, fato que demonstra uma total invasão de competência legislativa tributária perpetrada pela União que fere o pacto federativo brasileiro.

O pacto federativo é uma cláusula pétrea constitucional, estabelecida no seu artigo 60, § 4º: “*Não será objeto de deliberação \proposta de emenda que tente abolir: [...] I – a forma federativa de Estado.* Esse princípio não pode ser abolido por emenda constitucional e, obviamente, por qualquer outra espécie normativa.

A Emenda Constitucional nº42, incluiu na redação do artigo 146, CF, a alínea “d”, do inciso III e o parágrafo único:

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, 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.

Ocorre que a EC nº42 agride o princípio da autonomia dos entes federativos, porque permite a criação de um regime único de arrecadação de tributos devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, no qual a União tem capacidade para recolher esses tributos, em detrimento dos Estados e Municípios, que dependerão do repasse dos valores dos tributos de sua competência.

A repartição da competência tributária, organizada no Sistema Tributário Nacional, é fundamental a forma federativa de Estado. O Federalismo Fiscal pressupõe a atribuição aos entes federados de competência tributária suficiente para propiciar arrecadação tributária adequada ao cumprimento de suas atribuições.

A incidência de uma alíquota sobre a receita bruta das empresas optantes pelo Supersimples estabelece o *quantum* devido a título de ICMS e ISS, decorrente dos anexos da LC 123, a qual é definida pela República. Esse fato demonstra a explícita invasão de competência.

Nota-se que o legislador complementar, ao criar um tributo único com fatos geradores e bases de cálculo próprias de outros impostos, dentre os quais o ICMS, ultrapassou a competência legislativa residual reservada à União. Essa é delimitada pelo artigo 154, da CF:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

A Lei do Supersimples utiliza-se do fato gerador e base de cálculo do ICMS, imposto já previsto pela Constituição como de competência estadual. Além disso, há previsão constitucional de que o novo imposto criado deve ser não-cumulativo, o que não ocorre no caso das empresas optantes pelo Supersimples, que comercializam mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Outro ponto alvo de divergência é a formação do Comitê Gestor do Simples Nacional, o qual possui a competência exclusiva para definição do repasse dos valores arrecadados para os Estados e Municípios, conforme o artigo 22, da LC 123:

Art. 22. O Comitê Gestor definirá o sistema de repasses do total arrecadado, inclusive encargos legais, para o:

I – Município ou Distrito Federal, do valor correspondente ao ISS;

II – Estado ou Distrito Federal, do valor correspondente ao ICMS;

A maioria dos membros do comitê é vinculada à União, formação prevista no artigo 2º da Lei. Essa imposição fere o ideal do federalismo, que através de uma lei complementar deveria apenas estabelecer as normas gerais, e não definir a relação jurídica tributária.

A instituição de um regime único de tributação pela União que abranja tributos de competência legislativa dos Estados e Municípios, caracteriza uma agressão ao pacto federativo, uma vez que este é estruturado na repartição de competências, afim de garantir o funcionamento integrado e autônomo de cada ente federado.

### 3.3 CRÉDITOS FISCAIS NAS OPERAÇÕES REALIZADAS POR EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL

A Emenda Constitucional 42/2003 acrescentou a alínea “d” ao inciso III do artigo 146 da CF, trazendo a definição do tratamento diferenciado às ME e EPP para o âmbito das normas gerais do direito.

A definição do tratamento diferenciado passou a ser de competência privativa do legislador complementar nacional. Os Estados e Municípios não podem mais definir outro tratamento.

O parágrafo único do mesmo artigo faculta à lei complementar instituir regime único de arrecadação de impostos e contribuições, da União, Estados e Municípios.

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, 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.

Com a edição da LC 123/2006, o legislador buscou concretizar a norma constitucional do artigo 179, que determinam um tratamento beneficentemente diferenciado às pequenas empresas.

A competência dos Estados para dispor sobre o ICMS devido pelas ME e EPP foi suprimida. As características específicas de cada imposto ou contribuição, todavia, permaneceram inalteradas.

As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, todavia, enfrentam dificuldades com o instituto da substituição tributária progressiva, no qual a retenção do ICMS ocorre na fonte, nos casos em que a obrigação tributária é atribuída a terceiros por força de lei.

O crédito do ICMS é garantido ao contribuinte pela Constituição, como instrumentalização da não-cumulatividade prevista no seu artigo 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”.

Roque Antônio Carrazza (2002, p.209) enfatizou:

A Constituição, ao aludir à “compensação”, consagrou a idéia que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte a título do ICMS é o resultado da subtração em que o *minuendo* é o montante de imposto devido e o *subtendo* é o montante do imposto anteriormente cobrado.  
[...]

O realizador da operação ou prestação tem o direito constitucional subjetivo de abater do montante de ICMS a recolher, os valores cobrados (na acepção acima fixada), a esse título nas operações ou prestações anteriores. O contribuinte, se for o caso, apenas recolhe, em dinheiro, aos cofres públicos a diferença resultante da operação matemática.

A norma do artigo 155,§2º, I, tem a mesma hierarquia da norma do artigo 146, parágrafo único, de modo que a aplicação de uma não exclui a aplicação da outra.

As empresas optantes pelo Simples Nacional não fazem jus à apropriação de créditos do ICMS, conforme a redação dada pelo artigo 23, da LC 123: “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”.

Mas, quando a ME e EPP vende uma mercadoria para um contribuinte não optante deve ser respeitado o direito ao crédito garantido pela CF. Essa garantia foi reconhecida pela LC 128/08, que deu nova redação ao §1º do artigo 23 da LC 123:

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.

Conforme o § 2º do mesmo artigo, o crédito será calculado pela aplicação da alíquota prevista nos Anexos I e II da LC 123. Contudo, há uma limitação temporal, já que o direito ao crédito somente é reconhecido a partir de 1º de janeiro de 2009, conforme dispõe o artigo 11 da Resolução nº4 do Conselho Gestor do Simples Nacional, de 30 de maio de 2007.

Deve-se ressaltar que no Estado de Santa Catarina era reconhecido o direito ao crédito do contribuinte que adquirisse mercadoria de ME ou EPP, como uma garantia constitucional. Assim, dispunha a Lei 11.398, de 8 de maio de 2000:

Art. 7º Os contribuintes enquadrados no regime de que trata esta Lei, nas saídas com destino a contribuintes não enquadrados, deverão destacar o imposto nos respectivos documentos fiscais, observado o disposto na legislação própria, que será aproveitado como crédito pelos adquirentes.

Parágrafo único - O disposto no *caput* não se aplica em relação às mercadorias que gozem de qualquer tipo de benefício fiscal.

Mesmo após a LC 123, procurou-se preservar o direito dos contribuintes. A Lei 14.264, de 21 de dezembro de 2007, introduziu o art.101-A na Lei 10.297, de 26 de dezembro de 1996.

Art. 101-A. Nas operações realizadas por estabelecimentos localizados no Estado de Santa Catarina e enquadrados no regime de que trata a Lei Complementar federal nº 123, de 2006, o Poder Executivo fica autorizado a conceder crédito presumido aos destinatários das mercadorias, em percentual a ser definido em regulamento, que levará em consideração o setor econômico envolvido e a respectiva repercussão na arrecadação estadual.

A LC 123 prevê dois tipos de crédito: o primeiro foi comentado acima e decorre de uma norma constitucional. O segundo, previsto no artigo 23, §5º, é facultativo para os Estados e corresponde ao crédito dos insumos utilizados pelas ME e EPP industriais:

§ 5º Mediante deliberação exclusiva e unilateral dos Estados e do Distrito Federal, poderá ser concedido às pessoas jurídicas e àquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional crédito correspondente ao ICMS incidente sobre os insumos utilizados nas mercadorias adquiridas de indústria optante pelo Simples Nacional, sendo vedado o estabelecimento de diferenciação no valor do crédito em razão da procedência dessas mercadorias.

No Estado de Santa Catarina o crédito adotado está previsto no RCMS-SC, Anexo 2, artigo 15, XXVI:

Art. 15

[...]

XXVI – ao adquirente de mercadorias, em operações internas, de empresa industrial enquadrada no Simples Nacional, equivalente a 7% (sete por cento), calculado sobre o valor da aquisição.

O parágrafo 25 do mesmo artigo dispõe que o crédito é facultativo para o contribuinte e ele exclui o crédito normal pela aquisição de ME e EPP.

Pode-se exemplificar uma operação sujeita a crédito de ICMS, conforme estabelece a LC nº123, artigo 23, § 5º:

<b>Contribuinte</b>	<b>Operação</b>	<b>Imposto debitado</b>	<b>Alíquota</b>	<b>Imposto a Recolher</b>
Fornecedor	R\$1.000,00	R\$ 170,00	17,00%	R\$ 170,00
ME/EPP Industrial	R\$ 1.300,00			
Adquirente	R\$ 1.800,00	R\$ 306,00	17,00%	
Crédito .....		R\$ 91,00	7,00%	R\$ 215,00
<b>Total recebido pelo Estado .....</b>				R\$ 385,00

Fonte: Velocino Pacheco Filho, Secretaria da Fazenda de Santa Catarina

Nessa operação, o adquirente faz jus ao crédito de sete por cento, ou seja, noventa e um reais. O montante total arrecadado pelo Estado de ICMS foi de trezentos e oitenta e cinco reais. Esse valor é superior ao montante que seria pago, caso a pequena empresa industrial não fosse optante pelo Simples Nacional, que resultaria num imposto de trezentos e seis reais.

Nesse ponto, conclui-se que a adesão da pequena empresa ao Simples Nacional provoca uma um débito tributário superior ao de outra empresa não optante pelo Supersimples, uma vez que o adquirente faz jus apenas a sete por cento calculado sobre o valor da operação, em total descompasso com os preceitos constitucionais.

### 3.4 IMPLICAÇÕES DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS FRENTE AO SIMPLES NACIONAL

Observa-se que o Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: IRPJ, IPI, CSLL, Cofins, PIS, INSS patronal, ICMS e do ISS.

O regime do Simples Nacional pretende unificar a tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, contudo não a realiza completamente. O parágrafo primeiro, do artigo 13, da Lei do Simples Nacional, ressalva que o recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência de outros tributos não contemplados expressamente acima, nem de situações peculiares de tributos previstos em operações específicas, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Assim, a LC 123 ressalvou a utilização do mecanismo previsto no art. 150, § 7º, da Constituição Federal. Eis o que diz o dispositivo citado:

§ 7.º 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, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

O instituto da substituição tributária consiste em modalidade de responsabilidade tributária em que a responsabilidade pelo recolhimento é atribuída desde o início (responsabilidade originária) a terceira pessoa, distinta de quem tem relação direta e pessoal com o fato gerador.

Claudio Carneiro (2008, p.429) conceitua a responsabilidade por substituição: “Na modalidade de responsabilidade por substituição, a lei determina que terceiro ocupe a posição de contribuinte desde a ocorrência do fato gerador e, por isso, ele é chamado de substituto tributário”.

O fundamento da substituição tributária se encontra no artigo 128 do CTN:

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

Na temática do ICMS, a LC 87/1996, prevê três modalidades de substituição tributária: ela pode ser em relação a fatos geradores antecedentes, concomitantes e subseqüentes. Neste ultimo caso o tributo é exigido antecipadamente (antes da ocorrência do fato gerador), sobre base de cálculo arbitrada.

Na substituição progressiva se exige do fabricante ou importador o tributo que seria devido pelo varejista (fato gerador presumido).

<b>Contribuinte</b>	<b>Operação</b>	<b>Imposto debitado</b>	<b>Alíquota</b>	<b>Imposto a Recolher</b>
Substituto	R\$1.000,00	Próprio: R\$ 170,00 Retido: R\$ 136,00	17,00%	R\$ 306,00
Substituído 1	R\$1.300,00			
Substituído 2	R\$1.800,00			
<b>Total recebido pelo Estado</b>				R\$ 306,00

Fonte: Velocino Pacheco Filho, Secretaria da Fazenda de Santa Catarina

No caso de operação interestadual, a substituição tributária progressiva depende de celebração de convênio ou protocolo entre os Estados envolvidos, para dar à legislação estadual a necessária vigência extraterritorial. O Convênio ICMS 81/93 dispõe sobre as normas gerais relativas à substituição tributária em operações interestaduais.

Na situação de ME e EPP optante pelo Simples Nacional, há duas situações possíveis: o optante é substituto tributário ou o optante é substituído tributário.

No primeiro caso, a ME ou EPP deve recolher, por responsabilidade o ICMS relativo à operação realizada pelo substituído; no segundo caso, não há tributo a recolher, uma vez que já foi recolhido pelo substituto.

A LC 123, artigo 13, §1º, XIII, “a”, exclui do Simples Nacional o ICMS devido nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária:

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;

Para essa finalidade, a Resolução 51 do Conselho Gestor do Simples Nacional, de 22 de dezembro de 2008, artigo 3º, II e V, manda que sejam consideradas destacadamente, mensalmente e por estabelecimento, para fins de pagamento:

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, exceto as receitas decorrentes do inciso III;

V - as receitas decorrentes da venda de mercadorias por elas industrializadas 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, exceto as receitas decorrentes do inciso VI;

O parágrafo quarto do mesmo artigo dispõe que se a ME/EPP optante pelo Simples Nacional estiver na condição de substituído tributário, a receita decorrente da revenda de mercadorias ou da venda de mercadorias por ela industrializadas, sujeitas à substituição tributária deve ser segregada na forma dos incisos II e V, conforme o caso:

§ 4º As receitas relativas a operações sujeitas a substituição tributária, a tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e a antecipação tributária com encerramento de tributação deverão ser segregadas em função dos tributos objetos da substituição.

No caso da ME/EPP optante pelo Simples Nacional estar na condição de substituto tributário, a receita relativa à operação própria decorrente da revenda de mercadorias ou da venda de mercadorias por ela industrializadas, sujeitas à substituição tributária, deve ser segregada na forma dos incisos I e IV, conforme o caso. Assim estabelece o §7º do mesmo artigo:

§ 7º Na hipótese de a ME ou a EPP optante pelo Simples Nacional se encontrar na condição de substituta tributária, as receitas relativas à operação própria decorrentes:

I - da revenda de mercadorias sujeitas à substituição tributária deverão ser incluídas nas receitas segregadas na forma do inciso I do caput;

II - da venda de mercadorias por ela industrializadas sujeitas à substituição tributária deverão ser incluídas nas receitas segregadas na forma do inciso IV do caput.

#### ICMS- Substituição tributária “para a frente”

##### Contribuinte Substituto ME/EPP Optante pelo Simples Nacional

Contribuinte	Operação	Imposto debitado	Alíquota	Imposto a Recolher
Substituto	R\$1.000,00	Imposto Próprio: R\$70 Imposto Retido:R\$136	7% 17%	R\$ 206,00
Substituído 1	R\$1.300,00			
Substituído 2	R\$1.800,00			
<b>Total recebido pelo Estado</b>				R\$ 206,00

Fonte: Velocino Pacheco Filho, Secretaria da Fazenda de Santa Catarina

Por fim, conclui-se que no caso de ME/EPP optante pelo Simples Nacional com mercadoria sujeita à substituição tributária, na situação de contribuinte substituído, a receita é excluída do tratamento diferenciado do Simples Nacional.

No caso de contribuinte substituído sujeito à substituição tributária progressiva, ele deve recolher 7% sobre o valor da operação própria do substituto tributário e recolher a diferença entre a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo da substituição tributária e o imposto correspondente à operação própria do contribuinte substituído.

A Emenda Constitucional 42/2003 positivou a definição do tratamento diferenciado às ME e EPP para o âmbito das normas gerais, concedendo a competência privativa do legislador complementar nacional. Os Estados e Municípios não podem mais definir outro tratamento.

Deve-se ressaltar, contudo, que essa norma possui a mesma hierarquia que as demais normas constitucionais. Assim, a melhor hermenêutica deve possibilitar uma vigência mútua de todas as normas constitucionais, como os princípios da não-cumulatividade do ICMS e da impossibilidade de bi-tributação.

É visível que o Simples Nacional está em constante transformação, fato comprovado pela Resolução 51 do Conselho Gestor do Simples Nacional e pela Lei Complementar 128/2008, que buscam adequar o Simples Nacional ao Sistema Tributário Brasileiro.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Direito Tributário é afetado por uma grande evolução conceitual e estrutural ao longo da história, uma vez que o tributo é a principal fonte de recursos pecuniários de um Estado. O poder de tributar causa conseqüências diretas na sociedade, porquanto é ela o sujeito passivo da operação tributária; assim como na economia, por meio dos impostos extra fiscais, que são regulamentadores do mercado.

No sistema tributário nacional, o ordenamento jurídico é do tipo rígido, uma vez que é exaustivamente comentado na Constituição Federal que dispõe os princípios e normas tributárias. Esses princípios formam o ápice da pirâmide jurídica, a qual deve ser seguida pelas normas infraconstitucionais, a fim de serem consideradas válidas.

O ICMS é a principal fonte de recursos dos Estados e do Distrito Federal e recebeu um significativo tratamento constitucional. Ele é não-cumulativo, real e proporcional, tendo, predominantemente, caráter fiscal. O tratamento constitucional dado a exação em tela é robustecido pela LC 87/1996.

O instituto da Substituição Tributária do ICMS foi criado com o intuito de facilitar a arrecadação dos Estados e Distrito Federal, diminuindo a sonegação fiscal, conseqüentemente. Na ST regressiva ocorre a postergação do pagamento do tributo para uma etapa seguinte a ocorrência do fato gerador. O vínculo obrigacional já se estabeleceu, todavia o crédito tributário extinguir-se-á na etapa subsequente, via deferimento. Esta modalidade não apresenta maiores discussões e questionamentos.

Na ST progressiva, todavia, ocorre a antecipação do pagamento do crédito tributário que só seria devido nas operações subsequentes. O fato gerador ainda não ocorreu, entretanto o crédito tributário será pago na operação anterior. É admitida a restituição quando da não ocorrência integral do fato gerador; todavia não se admite a restituição, ao substituído, de um valor, ainda que previamente pago à ocorrência da venda da mercadoria, foi tributado em valor superior ao devido.

O Simples Federal, LC 123/2006 estabeleceu normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de

pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Ele implica no recolhimento de tributos no âmbito das três esferas de governo, afim de simplificar a tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Por meio de documento único de arrecadação as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte efetuam o pagamento dos seguintes tributos: o IRPJ; o IPI; a CSLL; o PIS/Pasep; a Cofins; a Contribuição para Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica; o ICMS e o ISS.

A instituição de um regime único de tributação pela União que abranja tributos de competência legislativa dos Estados e Municípios, caracteriza uma agressão ao pacto federativo, uma vez que este é estruturado na repartição de competências, afim de garantir o funcionamento integrado e autônomo de cada ente federado.

O regime do Simples Nacional pretende unificar a tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, contudo não a realiza completamente. O parágrafo primeiro ressalva que o recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência de outros tributos não contemplados expressamente acima, nem de situações peculiares de tributos previstos em operações específicas, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, todavia, enfrentam dificuldades com o instituto da substituição tributária progressiva, no qual a retenção do ICMS ocorre na fonte, nos casos em que a obrigação tributária é atribuída a terceiros por força de lei.

As empresas optantes pelo Simples Nacional não fazem jus à apropriação de créditos do ICMS. Mas, quando a ME e EPP vende uma mercadoria para um contribuinte não optante deve ser respeitado o direito ao crédito garantido pela CF.

Na situação de ME e EPP optante pelo Simples Nacional, há duas situações possíveis na operação de substituição tributária: o optante é substituto tributário ou o optante é substituído tributário.

No primeiro caso, a ME ou EPP deve recolher, por responsabilidade o ICMS relativo à operação realizada pelo substituído; no segundo caso, não há tributo a recolher, uma vez que já foi recolhido pelo substituto.

No caso da ME/EPP optante pelo Simples Nacional estiver na condição de substituído tributário, a receita decorrente da revenda de mercadorias ou da venda de mercadorias por ela industrializadas, sujeitas à substituição tributária deve ser segregada.

No caso de contribuinte substituto sujeito à substituição tributária progressiva, ele deve recolher 7% sobre o valor da operação própria do substituto tributário e recolher a diferença entre a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo da substituição tributária e o imposto correspondente à operação própria do contribuinte substituto.

A Emenda Constitucional 42/2003 positivou a definição do tratamento diferenciado às ME e EPP para o âmbito das normas gerais, concedendo a competência privativa do legislador complementar federal. Os Estados e Municípios não podem mais definir outro tratamento.

Deve-se ressaltar, contudo, que essa norma possui a mesma hierarquia que as demais normas constitucionais. Assim, a melhor hermenêutica deve possibilitar uma vigência mútua de todas as normas constitucionais, como os princípios da não-cumulatividade do ICMS e da impossibilidade de bi-tributação.

É visível que o Simples Nacional está em constante transformação, fato comprovado pela Resolução 51 do Conselho Gestor do Simples Nacional e pela Lei Complementar 128/2008, que buscam adequar o Simples Nacional ao Sistema Tributário Brasileiro.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12<sup>o</sup>.ed. ver. ampl. São Paulo: Saraiva, 2006.512p.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed., 5 tir. São Paulo: Malheiros, 2004. 209 p.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro : Forense, 2003. 1063 p.
- BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988.
- BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Lei nº.5.172, de 25 de outubro de 1966.
- BRASIL, **Lei Complementar Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996.
- BRASIL, **Lei Complementar Lei Complementar nº 123**, de 14 de dezembro de 2006.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22<sup>o</sup>.ed. ver. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros,2006.1041p.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9<sup>o</sup>. ed. rev. amp. São Paulo: Malheiros. 2002. 495p.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16<sup>o</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2004. 551 p.
- CARVALHO, Rubens Miranda. **ICMS: Comentários à LC 87/96**. São Paulo: Oliveira Mendes. 1998. 318p.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9<sup>o</sup>. Ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense. 2006. 917 p.
- FARIA, Luis Carlos Silva. **Da Substituição Tributária do ICMS**. Curitiba: Juruá. 2000. 269p.
- GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário Técnico Jurídico**. 9<sup>a</sup> Ed. ver. atual. São Paulo: Rideel. 2007. 554 p.

KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS**. Florianópolis: OAC/SC. 2006. 336p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27º ed. ver. atual. ampl. Fortaleza: Malheiros. 2006. 549 p.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 7º. Ed. atual. São Paulo: Dialética. 2004. 367 p.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário : constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 5ª ed. Porto Alegre : Livraria do advogado, 2003. 1176 p.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 1º.Ed. São Paulo: Saraiva. 2009. 1121 p.

SANTA CATARINA, **Regulamento do ICMS**, Aprovado pelo Decreto nº.2.870, de 27 de agosto de 2001.

SILVA, José Afonso, **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15.ed. São Paulo: Malheiros. 1998, 863 p.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **A Substituição Tributária Progressiva nos Impostos Plurifásicos e Não-cumulativos**. Belo Horizonte: Del Rey. 2001. p.131.