

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS
PÚBLICAS

TIAGO MATHEUS LOPES

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS
E A OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL

BRASÍLIA-DF,

2016

TIAGO MATHEUS LOPES

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS
E A OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL**

Monografia apresentada como parte das exigências para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no curso de Pós-graduação *Latu Senso* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público.

**BRASÍLIA-DF,
OUTUBRO 2016**

TIAGO MATHEUS LOPES

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS
E A OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL**

Monografia apresentada como parte das exigências para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no curso de Pós-graduação *Latu Senso* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público.

Brasília-DF, 22 de outubro de 2016.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em ____/____/_____, com menção: ____ (_____).

Banca Examinadora

Examinador

Examinador

Examinador

RESUMO

O presente estudo visa demonstrar as possíveis desproporções na forma como vem sendo aplicada a substituição tributária para frente do ICMS no Simples Nacional. A relevância do estudo está nos constantes debates jurisprudenciais sobre o assunto e na discordância da maioria da doutrina sobre o funcionamento da substituição tributária progressiva como mecanismo de arrecadação do Estado. Parte de uma visão geral do funcionamento do Sistema Tributário Nacional e aprofunda no questionamento do princípio da não cumulatividade e da busca pela Justiça fiscal na relação Estado e Contribuinte. Explica sobre o tratamento constitucional diferenciado e favorecido realizado a micro e pequenas empresas concedido pela Lei Complementar nº. 123/2006 que criou o Simples Nacional. Proporciona noções sobre a regra matriz de incidência do ICMS. Apresenta alguns aspectos jurídicos envolvidos entre a Substituição tributária progressiva do ICMS nas operações que tenham como substituída uma empresa optante pelo regime do Simples Nacional.

Palavras-chave: ICMS. Substituição Tributária Progressiva. Simples Nacional.

ABSTRACT

The present study aims to demonstrate the possible disproportions in the way the tax substitution for the ICMS tax has been applied in Simples Nacional. The relevance of the study lies in the constant jurisprudential debates on the subject and in the disagreement of most of the doctrine on the functioning of the progressive tax substitution as mechanism of collection of the State. Part of an overview of the functioning of the National Tax System and deepens the questioning of the principle of non-cumulative and the search for tax justice in the State and Taxpayer relationship. Explains the differentiated and favored constitutional treatment granted to micro and small enterprises granted by Complementary Law nº. 123/2006 that created the National Simples. It provides notions about the ICMS incidence matrix rule. It presents some legal aspects involved between the progressive tax substitution of ICMS in the operations that have replaced a company opting for the regime of Simples Nacional.

Keywords: ICMS. Replacement of Progressive Tax. Simple national.

ABREVIATURAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

CC – Código Civil

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CNT – Conselho Tributário Nacional

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

EC – Emenda Constitucional

EPP's – Empresas de Pequeno Porte

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

IPI – Imposto sobre o Produto Industrializado

LC – Lei Complementar

ME's – Microempresas

PIS/PASEP - Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	10
2 DO SIMPLES NACIONAL	13
3 O ICMS E SUA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA	20
3.1 CRITÉRIO MATERIAL.....	25
3.2 CRITÉRIO ESPACIAL	26
3.3 CRITÉRIO TEMPORAL.....	27
3.4 CRITÉRIO PESSOAL.....	27
3.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO	28
4 DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS	31
5 O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE NO ICMS	40
6 RELAÇÃO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA X SIMPLES NACIONAL	45
7 DA NECESSIDADE DE AMPLIAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL	56
CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS	61

INTRODUÇÃO

O tema substituição tributária progressiva do ICMS e a opção pelo Simples Nacional é marcado pela dificuldade de compreensão da correta relação jurídicas entre os institutos: “substituição tributária” e o “mecanismo do Simples Nacional”.

O objetivo deste trabalho é exatamente este, qual seja, compreender como ocorre esta interação entre a substituição tributária chamada “para frente” ou “progressiva” e o regime de tratamento favorecido aos pequenos negócios denominado Simples Nacional, uma vez que prescindem de uma interseção de princípios e regras para serem devidamente compreendidos.

O Sistema Tributário Nacional previsto na Constituição de 1988 institui regras e princípios que equilibram a relação entre o Estado na sua função arrecadatória e os contribuintes que nela incidem. Ao argumento da necessidade de facilitar a fiscalização e a arrecadação, o Constituinte derivado, em 1993, modificou a Constituição e passou a prever a figura jurídica da “Substituição Tributária”, que pode ocorrer regressiva ou progressivamente, a fim de controlar toda a cadeia de produção e distribuição de bens e serviços no mercado brasileiro.

A hipótese apresentada é de que o contribuinte micro e pequeno empreendedor recolhe todos os seus tributos federais, estaduais e municipais documento de arrecadação única e simplificada, com faixas de alíquotas que veriam de acordo com o total de faturamento anual do exercício anterior, e ainda tem que pagar o ICMS do próximo contribuinte da cadeia de movimento com o valor a maior devido por substituição tributária, assumindo um ônus muito maior do que o garantido constitucionalmente por imposição do Estado na sua política arrecadatória que não prevê as contrapartidas legais para equilibrar esta relação.

O marco teórico surge com a reforma da Constituição Federal em 2003, quando se estabeleceu um tratamento diferenciado a micro e pequenas empresas que “optarem” por um regime único de pagamento de tributos, chamado Simples Nacional. O regime do Simples Nacional foi regulamentado pela Lei Complementar nº. 123, em 14 de dezembro de 2006, instituindo os critérios para o recolhimento unificado e

centralizado de tributos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, incluindo entre eles, o ICMS, de competência tributária dos Estados e Distrito Federal.

A partir daí começaram a surgir debates acadêmicos sobre as possíveis desproporções entre a Substituição tributária progressiva do ICMS para as empresas optantes pelo regime do Simples Nacional, tema recorrentemente analisado pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal. Foram encontrados alguns estudos apresentando possíveis distorções com o princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS.

A principal técnica a ser utilizada para abordar o problema (metodologia) é a pesquisa bibliográfica e documental, dado o caráter teórico-argumentativo do projeto. O desenvolvimento da análise possui como pilares a conceituação substantiva na área jurídica dos seguintes termos: Substituição tributária progressiva, simples nacional e ICMS. A forma de abordagem adequada é a pesquisa de legislação, jurisprudências e doutrinas jurídicas.

Esta monografia pretende fazer uma revisão e atualização sobre o tema, apresentando argumentos que justificam a substituição tributária progressiva no ICMS e o regime do Simples nacional, assunto que, certamente ainda será muito debatido pelos aplicadores do direito dada as divergências de entendimento sobre a constitucionalidade da Substituição tributária.

1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A utilização da palavra “Sistema” como antecessor às palavras “tributário” e “nacional” tem uma razão de ser. A doutrina costuma diferenciar as palavras *sistema* e *ordenamento*, quando empregados no discurso científico jurídico.

Segundo Paulo de Barros Carvalho¹, a compreensão da palavra *sistema* é contextualizado em um direito posto, que aparece no mundo integrado numa camada de linguagem prescritiva, ou seja, seriam as normas jurídicas positivadas em um domínio finito, mas indeterminável; enquanto a expressão *ordenamento* seria o conjunto ou a totalidade das mensagens legisladas que integrariam um domínio heterogêneo, uma vez que produzidas em tempos diversos e em diferentes condições de aparecimento.

Como demonstrou Hans Kelsen² em sua obra Teoria Pura do Direito, o ordenamento jurídico não é conjunto de normas ordenadas no mesmo plano, umas ao lado das outras, é uma construção escalonada de diferentes camadas e níveis normativos. Nele existe relação hierárquica de fundamentação e derivação entre as normas jurídicas, de modo que uma norma obtém validade da norma que lhe é superior.

Explica Heleno Taveira Torres³ que Adolf Wagner (1877) foi o primeiro a empregar esta terminologia, e a adotava não bem para referir-se à legislação dos tributos, no seu conjunto, mas, precipuamente, para dizer sobre os princípios fundamentais que definiram a “justiça tributária”.

A origem de um pensamento sistemático do direito tributário somente foi possível graças ao surgimento do Estado de Direito e às pesquisas jurídico-administrativas havidas ao longo de todo o século XIX, ao que adicionamos a

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

² KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

³ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: RT, 2011.

contribuição da Doutrina das Ciências das Finanças, naquilo que pode ser assimilado pelo Sistema Tributário.⁴

A Constituição Federal de 1988 contém as bases do nosso sistema jurídico, é nela que se encontra o próprio fundamento de validade do tributo. Com efeito, é a Constituição que, a par da outorga de competência tributária para os entes do pacto federativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), define os lineamentos básicos do sistema tributário nacional (os princípios constitucionais tributários, as imunidades, a partilha da competência tributária etc.).

É também na Constituição que se regulam os modos de expressão do direito tributário, vale dizer, os tipos de normas veiculadoras de preceitos tributários e o respectivo campo de atuação (v. g., para que serve a lei complementar tributária; quais as matérias reservadas à lei ordinária, às resoluções do Senado Federal, aos convênios etc.). Heleno Taveira Torres⁵ afirma que o conjunto de normas sobre tributos, contido na Constituição, compõe o que se poderia chamar de “direito tributário constitucional”.

A relação entre o princípio da segurança e o “Estado de Direito” nortearam a criação do Sistema Tributário Nacional com o “...permanente esforço de concretização do conteúdo essencial do princípio da segurança jurídica”⁶.

O Sistema Tributário Nacional foi estruturado pela Constituição Federal de 1988 em 6 (seis) seções diferentes, correspondendo aos artigos 145 a 162, que dispuseram sobre competências, autorizações e limitações ao poder de tributar, vejamos:

- Seção I – Dos princípios Gerais;
- Seção II – Das limitações do Poder de tributar;
- Seção III – Dos Impostos da União;
- Seção IV – Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal;
- Seção V – Dos Impostos dos Municípios; e
- Seção VI – Da Repartição das Receitas Tributárias.⁷

⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: RT, 2011.

⁵ Ibid.

⁶ Ibid.

⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 23.10.2016.

O ICMS encontra-se taxativamente previsto na Seção IV, no art. 155 da CF/88. A ele também são aplicáveis as normas específicas previstas nas Seções I, II e VI, bem como as demais normas gerais que lhes sejam inerentes previstas na Carta Magna. A explanação do conceito do Sistema tributário e sua composição constitucional revela a importância da interação entre os Entes Federados na definição de seus espaços de atuação com os contribuintes.

Nossa Constituição define que constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e a garantia do desenvolvimento nacional, dentre outros, previstos no art. 3º. E pensando nisso é que foi desenhado os critérios de repartição de competências tributárias com proporções territoriais.

Quanto aos impostos, como no caso do ICMS, explica Luciano Amaro que os tributos que não dependam de determinada atuação do Estado, o critério de partilha se apoia na tipificação de **situações materiais** (“fatos geradores”) que servirão de suporte para a incidência. Explica ainda que:

É certo, porém, que a discriminação de situações materiais sobre as quais podem incidir impostos não é aleatória. Os impostos de função regulatória (utilizados para induzir comportamentos no domínio socioeconômico) foram atribuídos, como veremos a seguir, à União. Impostos com finalidade predominantemente fiscal foram partilhados entre União, Estados e Municípios, cabendo a estes (Estados e Municípios) impostos com características mais locais, sobre a propriedade ou transmissão de bens patrimoniais e circulação de mercadorias e serviços, reservada, porém, para a União competência para tributar grandes patrimônios (com o imposto sobre grandes fortunas).⁸

O importante agora é entender que a competência tributária, no sistema rígido do Brasil, discriminou as receitas dos três níveis de governos do Estado Federal, e **retirou qualquer possibilidade de acumulação ou concorrência** de um com o outro. Segundo Aliomar Baleeiro⁹, a Constituição confere **dignidade** ao tema da repartição das competências tributárias, pois a União, Estados, Distrito Federal e Municípios retiram diretamente da Lei Maior o fundamento de validade de suas respectivas competências para tributar.

⁸ Amaro, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

2 DO SIMPLES NACIONAL

O princípio da isonomia tributária impõe a desigualdade de tratamento entre os sujeitos passivos que estejam em situação desigual, na medida de suas desigualdades.

No que dizer respeito às empresas, a diferença de capacidade contributiva entre, de um lado, as microempresas e empresas de pequeno porte e, de outro, as médias e grandes empresas já justificaria o tratamento diferenciado. Nesse sentido, critica o autor Ricardo Alexandre¹⁰ que, quando se analisa o fato de o primeiro grupo ser responsável pela geração de 99% dos empregos no País e necessitar da proteção do Estado para que consiga concorrer numa economia de mercado, reforça-se a conclusão de que foi acertada a decisão do legislador constituinte.

No título relativo à ordem econômica e financeira encontram-se princípios que possuem aplicação no campo tributário. A EC nº. 6/95 trouxe a primeira previsão constitucional sobre o tratamento privilegiado aplicáveis a ordem econômica, alterando o art. 170, IX, da CF/88, e determina a concessão de tratamento favorecido para as Micro e pequenas empresas, constituídas sob a legislação do País e que tenham sua sede e administração no Brasil. Vejamos:

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

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (grifo nosso)

(...)

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.**¹¹(grifo nosso)

¹⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2016.

¹¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 23.10.2016.

Explica Luciano Amaro¹² que o art. 179 da CF/88 prevê tratamento diferenciado das microempresas e das empresas de pequeno porte, o que é igualmente implementável, na esfera dos tributos, com a eliminação ou redução de obrigações fiscais.

As balizas do tratamento favorecido foram introduzidas com a promulgação da EC nº. 42/2003¹³, que incluiu uma alínea “d” ao inciso III, e um parágrafo único, ambos ao art. 146, da CF/88 prevendo o seguinte:

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.

Nessa esteira, o parágrafo único do art. 146, da CF/88 passou a **lei complementar a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte**, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS e de algumas contribuições, facultando, ainda, regime unificado de arrecadação de impostos e contribuições federais, estaduais e municipais.

¹² Amaro, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

¹³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 23.10.2016.

Com as alterações promovidas na Constituição, o Congresso nacional regulamentou a matéria com a edição da Lei Complementar nº 123/06 que estabeleceu o regime de tributação denominado Simples Nacional, através do qual as microempresas (ME's) e as empresas de pequeno porte (EPP's) podem substituir a apuração e o recolhimento de cada tributo por elas devido pela apuração e o recolhimento de valores em documento único com base na receita bruta anual auferida no exercício anterior.

Antes do surgimento da supracitada LC, o STF entendia que o mandamento constitucional vinha sendo cumprido em virtude da recepção da Lei nº. 7.256/1984 que estabelecia “normas integrantes do Estatuto da Microempresa relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial”¹⁴.

Explicar Ricardo Alexandre¹⁵ que, posteriormente a Lei nº. 7.256/84, foi editada a já revogada Lei nº. 8.864/1994, que, apesar de regulamentar o mandamento constitucional do tratamento favorecido, não trouxe qualquer avanço no tocante aos benefícios fiscais estabelecidos, em relação à legislação anterior. Todavia, com o advento da também revogada Lei nº. 9.841/1999, chamado de primeiro “Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte”, este revogou expressamente as Leis nº (s) 7.256/1984 e 8.864/1994.

Ainda no contexto histórico, assenta Alexandre que:

Na esfera federal, o tratamento diferenciado previsto no texto constitucional tornou-se mais efetivo com o advento da Lei 9.317/1996, sede normativa do Simples – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. No âmbito dos Estados e Municípios, vários sistemas simplificados foram instituídos, de forma a trazer uma indesejável falta de uniformidade de tratamento entre empresas de idêntica capacidade contributiva situadas em pontos distintos do território nacional.¹⁶

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Injunção nº. 73-5 Distrito Federal. Plenário. Relator: Ministro Moreira Alves. Julgamento: 07/10/1994. Publicado no DJ 19.12.1994. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=81738>. Acessado em 23.10.2016.

¹⁵ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2016.

¹⁶ Ibid.

Com o objetivo de uniformizar nacionalmente o cumprimento do art. 179 da Constituição Federal, a EC 42/2003 incluiu um art. 94 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, prevendo a cessação dos diversos regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte, a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição.

Feitas estas considerações iniciais, passa-se à análise da nova sistemática, o Simples Nacional. O sistema diferenciado implicou no recolhimento, mediante documento único, não apenas de impostos e contribuições federais – IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/Pasep, contribuição previdenciária da empresa -, mas também do ICMS, o que facilitaria muito para as ditas “favorecidas”, conforme art. 13 da LC nº. 123/2006.

Explica Ricardo Alexandre¹⁷ que em vez de recolher diversos impostos e contribuições, as empresas optantes pela sistemática farão mensalmente um único pagamento, calculado mediante a aplicação de um percentual progressivo sobre a receita bruta.

O art. 1º da LC prevê as seguintes disposições preliminares aplicáveis ao tratamento dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, *in verbis*:

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece 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, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.¹⁸

¹⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2016.

¹⁸ BRASIL, **Lei Complementar nº. 123/2006**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm. Acesso em: 30/10/2016.

IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, in fine, da Constituição Federal.

Nos termos constitucionais, o Simples Nacional deveria obedecer às **seguintes características** previstas na CF/88, Art. 146, parágrafo único:

- a) Adesão opcional para o contribuinte;
- b) Possibilidade de estabelecimento de condições de enquadramento diferenciadas por Estado;
- c) Recolhimento unificado e centralizado, com imediata distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados, sendo vedada qualquer retenção ou condicionamento;
- d) Possibilidade de compartilhamento entre os entes federados do sistema de arrecadação, fiscalização e cobrança, com adoção de cadastro nacional único de contribuintes.

Como o tratamento é favorecido, o que se espera é que o valor recolhido de maneira centralizada seja menor que a soma dos valores que seriam pagos no caso de não adoção da sistemática. É necessário ressaltar, contudo, que os sujeitos passivos que possuam uma folha de pagamento baixa, quando comparada com a respectiva receita bruta, poderão sofrer prejuízos caso optem pelo Simples Nacional. Portanto, o ideal para as microempresas e empresas de pequeno porte é fazer os cálculos de maneira detalhada para não formularem opções que gerem uma tributação mais onerosa que a convencional.

De qualquer forma, ressalvadas situações bastante específicas, é possível entender o Simples Nacional como um regime jurídico simplificado e favorecido, tendente a reduzir a burocracia e a carga tributária a que estão submetidas as microempresas e empresas de pequeno porte do País.

Conforme previsto no art. 3.º da LC 123/2006, com as alterações advindas da LC 139/2011, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 do Código Civil, devidamente

registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

- I – no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00; e
- II – no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00¹⁹

Para fins do disposto no caput do referido art. 3º, o seu §1º da LC considera o conceito de receita bruta “o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

”20

Quando a empresa inicia suas atividades no próprio ano-calendário, os limites serão proporcionais ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

O §4 do art. 3º apresenta uma lista de empresas que não poderão se beneficiar do regime simplificado, vejamos:

- 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

¹⁹ BRASIL, **Lei Complementar nº. 123/2006**. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm). Acesso em: 30/10/2016.

²⁰ BRASIL, op. cit.

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.

XI - cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade.

O art. 17 da comentada lei também traz algumas situações de vedações ao ingresso no Simples Nacional. O enquadramento do empresário ou da sociedade simples ou empresária como microempresa ou empresa de pequeno porte bem como o seu desenquadramento não implicarão alteração, denúncia ou qualquer restrição em relação a contratos por elas anteriormente firmados.

A arrecadação é feita de forma unificada, através da incidência de uma única alíquota (resultado da soma dos percentuais de alíquotas individuais de cada tributo) sobre a receita bruta total mensal. Os percentuais das alíquotas para cada atividade estão definidos nos Anexos I, II, III, IV, V e VI da LC nº123/06. Tais percentuais são atribuídos de forma gradativa, de acordo com limite das faixas de receita bruta estipuladas nos anexos. A grande novidade da lista é a inclusão obrigatória do ICMS estadual e do ISS municipal que, anteriormente, somente seriam incluídos na sistemática do “Simples Federal” mediante adesão do respectivo Estado ou Município, formalizada mediante convênio.

As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam dispensadas do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, inclusive as contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, de que trata o art. 240 da Constituição Federal, e demais entidades de serviço social autônomo. Muitas outras coisas estão previstas na LC nº. 123/2006, mas o objetivo deste trabalho não é exaurir o assunto Simples Nacional, apenas apresentar seus principais traços e apresentar algumas as inovações legislativas da LC's nº.(s) 147/2014 e 155/2016.

3 O ICMS E SUA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

O ICMS tem seu fundamento constitucional no art. 155, inciso II, cita-se:

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)²¹

(...)

Observe que a CF/88 atribuiu **competência aos Estados e ao Distrito Federal (DF)** para que estes entes públicos tenham legitimidade para constituir o ICMS. Para tanto, a norma geral deve dispor de forma abstrata a respeito da hipótese em que o tributo poderá ser exigido pelo sujeito ativo da obrigação tributária.

A Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, apelada de “**Lei Kandir**”²² foi que regulamentou a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir o ICMS.

Sobre o histórico de criação do ICMS, ilustra o Professor Ricardo Lobo Torres o seguinte:

O imposto sobre circulação de mercadorias, instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional nº 18/65, veio substituir o imposto de vendas e consignações, de incidência plurifásica “em cascata”. É tributo também plurifásico, mas incide apenas sobre o valor acrescido. Antes, em 1958, já se iniciara no Brasil, com o IPI, a experiência com os impostos não-cumuláveis. Esse tipo de tributo é hoje adotado em toda a União Europeia e facilitou a harmonização tributária dos países que a integram; adotam-no também diversas outras nações, inclusive na América do Sul.

Inúmeros foram os argumentos de ordem econômica a justificar o tributo, aqui e alhures: a sua neutralidade na formação dos preços, o desestímulo à integração vertical das empresas, a aptidão para incentivar as exportações mediante a técnica da restituição do tributo pago internamente e a capacidade para harmonizar as econômicas

²¹ BRASIL, Constituição Federal de 05 de outubro de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 25 de outubro de 2016.

²² Pelo fato de ser elaborada pelo então ministro do Planejamento Antonio Kandir. Disponível em: <http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/lei-kandir>. Acesso em: 30/10/2016.

dos Estados-membros, através da política de diversificação de alíquotas e bases de cálculo.²³

Caso verificada a ocorrência de um fato, é preciso que haja a subsunção deste fato à norma, de modo individual e concreto, o que chamamos de fato gerador. O que está previsto na norma é aquilo que chamamos de hipótese de incidência. A diferença entre a hipótese de incidência e o fato gerador. A clássica definição de hipótese de incidência vem de Geraldo Ataliba, vejamos:

A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata do fato, operada por via legal. O fato impositivo é o fato concreto que, ocorrido no tempo e no espaço, dá nascimento à obrigação tributária.²⁴

Já Hugo de Brito Machado apresenta as diferenças:

A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, abstrata, enquanto o fato é concretização da hipótese.²⁵

A Lei Kandir prevê as hipóteses de incidência, cita-se:

Art. 2º O imposto **incide sobre**:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª Ed. Revisada e Atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

²⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

Apresenta também às hipóteses de não incidência, veja:

§ 1º O imposto **incide também**:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

E ainda dispõe sobre as situações equiparadas, cita-se:

Art. 3º O imposto **não incide sobre**:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. **Equipara-se** às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.²⁶

As principais características do ICMS são: a) **sistema plurifásico**: incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não-cumulatividade; b) **real**: as condições da pessoa são irrelevantes; c) **proporcional**: não é progressivo; d) **caráter fiscal**: tem como função principal a arrecadação.²⁷

Eduardo Sabbag afirma que, resumidamente, o ICMS pode ter os seguintes fatos geradores:

- circulação de mercadorias;
- prestação de serviços de transporte intermunicipal;
- prestação de serviços de transporte interestadual;
- prestação de serviços de comunicação.²⁸

De um modo geral, a base de cálculo será o valor sobre o qual se aplica a alíquota para que se calcule o quanto de imposto será devido. Segundo a CF/88, a base de cálculo do ICMS deverá ser fixada em lei complementar de caráter nacional "de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço" (art. 155, § 2º, XII, "i", da CF/88).

Segundo o art. 13 da Lei Kandir a base de cálculo do ICMS irá variar de acordo com o fato gerador.

Sobre o regime de apuração, isso significa a forma por meio da qual o valor do tributo será calculado. Segundo Marcio André Lopes Cavalcante, no caso do ICMS, existem vários regimes de apuração do imposto, podendo-se destacar os seguintes:

- regime normal;
- regime sumário;
- regime de apuração em função da receita bruta;

²⁶ BRASIL. Lei Complementar nº. 86 de 13 de setembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 05 de novembro de 2016.

²⁷ CAVALCANTE, Márcio André Lopes. **Principais julgados do STF e STJ comentados 2015**. Manaus: Dizer o direito, 2016.

²⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

- regime simplificado de apuração;
- regime de apuração por estimativa (por arbitramento).²⁹

É a legislação estadual quem vai definir o regime de apuração do ICMS, respeitando-se sempre as regras da CF/88 e da LC 87/96.

Nesse trabalho, utilizou-se, além das lições gerais aplicadas ao ICMS, a sistematização cunhada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho para ilustrar a chamada regra matriz da hipótese de incidência, aplicada ao ICMS.

O brilhante Paulo de Barros Carvalho explica que existe um verdadeiro “*arquétipo de normas jurídicas tributárias*” que definem a incidência dos tributos no Brasil, equivale a dizer, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação.

Para facilitar o entendimento dos estudiosos do direito tributário, criou uma “estrutura lógica” única, ou um “modelo genérico”, que abarcaria qualquer tipo de tributo. Nas palavras do Professor:

(...)

Ora, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o dever-ser modalizado.

(...)

A esquematização formal da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, sobre ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo, quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-se e analisando-a de maneira minuciosa.

(...)

Creemos que o esboço simbólico apresentado encontra plena justificação nos mais sérios e atilados ensinamentos dos modernos filósofos e teóricos gerais do Direito. Decorre daí todo o teor de sua segurança expressividade.³⁰

(...)

²⁹ CAVALCANTE, Márcio André Lopes. **Principais julgados do STF e STJ comentados 2015**. Manaus: Dizer o direito, 2016.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 61.

Paulo de Barros Carvalho³¹ analisa a norma jurídica tributária por meio da aplicação da regra matriz de incidência, e conclui que, simbolicamente, ela se apresenta da seguinte forma: “**Norma Jurídica Tributária**” é igual a, (1) “**Hipótese Tributária**” ou chamada de “**Descritor**”, e (2) “**Consequência Tributária**” ou chamada de “**Prescritor**”.

Pelo “Descritor” temos os seguintes critérios: (1.1) **material**, (1.2) **especial** e (1.3) **temporal** (que apresentam um fato de possível ocorrência), descrevendo, respectivamente, comportamento, tempo e lugar do fato hipoteticamente tributável. São qualidades para determinar os sujeitos da obrigação tributária, conteúdo substancial, local e momento de nascimento.

Já pelo “Prescritor” temos os critérios: (2.4) **pessoal** e (2.5) **quantitativo**, cabendo ao primeiro determinar as pessoas que formarão a relação, sendo sujeito ativo (pessoa jurídica de direito público) e sujeito passivo (contribuinte ou responsável), e, ao segundo, o montante do objeto da relação, ou seja, o tributo devido (discriminação da alíquota e da base de cálculo).

A regra-matriz de incidência de CARVALHO³² traz em sua estrutura lógica uma hipótese e uma consequência, a hipótese trará a previsão de um fato, enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto. A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente. Passamos a análise de cada um dos critérios que delimitam a Norma Jurídica Tributária aplicada ao ICMS.

3.1 CRITÉRIO MATERIAL

A obra de Fernando de Bonfá de Jesus, Advogado Tributarista, Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP, e Professor, que trata do ICMS e seus Aspectos Pontuais muito nos ensina sobre os critérios do Professo Carvalho aplicados ao IMCS, e serão citados nesta obra para facilitar a compreensão do leitor.

³¹ Ibid.

³² Ibid.

Explica o Professor Fernando Bonfá³³ que o critério material é o mais complexo, tendo em vista que contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, pois fornece o critério básico para se quantificar o montante devido, permitindo-nos identificar o núcleo da hipótese de incidência tributária. Cita-se:

Desta feita, é possível identificar o critério material isolando-se o verbo e seu complemento indicativos da atividade, sendo que a conjugação de ambos descreverá o fato que, uma vez ocorrido terá como consequência o tributo a recolher.³⁴

Nesse sentido, completa o autor Geraldo Ataliba:

Critério material é a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços, ou uma atuação pública (como o estado realizar obra, produzir um serviço, conceder uma licença, uma autorização, uma dispensa, etc.)³⁵

Nos termos do Inciso II, do art. 155, da CF/88 e da LC nº. 87/96 (denominada Lei Kandir), que regula o imposto em âmbito nacional, as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e interestadual e comunicação são entendidas como a efetiva transferência de titularidade da mercadoria ou efetiva prestação de serviços de transporte e comunicação. Pelo exposto, estes são os termos que caracterizam o critério material do ICMS: 1) circulação de mercadorias, 2) serviço de transporte (intermunicipal e interestadual), e 3) serviços de comunicação.

3.2 CRITÉRIO ESPACIAL

Para o Professor Fernando Bonfá³⁶, “o critério espacial compreende as circunstâncias de lugar, ou seja, o âmbito territorial de validade da lei”. Ele indica que o referido critério determina onde o fato deverá ocorrer para que sejam geradas as consequências previstas, isto é, a área especial/territorial em que se estende a competência do legislador.

³³ JESUS, Fernando Bonfá. **ICMS: aspectos pontuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

³⁴ JESUS, Fernando Bonfá. **ICMS: aspectos pontuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

³⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

³⁶ JESUS, Fernando Bonfá. **ICMS: aspectos pontuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

Assim, o critério espacial do antecedente da regra matriz de incidência pode guardar uma das três formas abaixo relacionadas, segundo Paulo de Barros Carvalho:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.³⁷

Devemos concluir, portanto, que o critério espacial da hipótese de incidência do ICMS é o território de cada unidade da Federação, ou seja, cada Estado e DF.

3.3 CRITÉRIO TEMPORAL

Segundo Fernando Bonfá de Jesus³⁸, o critério temporal define o momento em que se deve reputar consumado o fato que estabelece a cobrança do tributo, de modo que sejam fixados os direitos e as obrigações pertinentes aos sujeitos da relação. Ou seja, quando um fato, devidamente tipificado, materializa-se em determinado instante e local, surge a respectiva obrigação tributária, momento este em que os sujeitos da relação tomarão conhecimento dos seus direitos e obrigações.

Para o ICMS, a legislação determina como critério temporal a saída física da mercadoria do estabelecimento industrial ou comercial. No caso dos serviços de transporte e comunicação, na data em que ocorrer a efetiva prestação do serviço.

3.4 CRITÉRIO PESSOAL

Para Fernando Bonfá de Jesus³⁹, por meio do critério pessoal é possível identificar a pessoa que se posiciona na condição de credora do vínculo jurídico-tributário estabelecido, em decorrência da realização no mundo fenomênico do fato ou estado de fato hipoteticamente previsto na lei, e, por outro lado, quais os critérios para designação da pessoa que se situa na condição de devedora. A pessoa credora

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

³⁸ JESUS, Fernando Bonfá. **ICMS: aspectos pontuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

³⁹ op. cit.

do vínculo jurídico-tributário é o sujeito ativo. Por outro ângulo, o devedor é o sujeito passivo.

O art. 119 do CTN dispõe que “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”⁴⁰, o que dá a falsa ideia de que somente as pessoas políticas de direito constitucional interno podem fazer parte, como sujeito ativo, da relação jurídica tributária. Todavia, não há na Constituição Federal tal vedação, podendo as pessoas competentes para instituir o tributo delegar a capacidade ativa. Assim, podem fazer parte da relação jurídica tributária, na qualidade de sujeito ativo da União, Estados e Distrito Federal, Municípios e paraestatais, isto é, pessoas jurídicas de direito público.

De acordo com o artigo 121 do CTN⁴¹, o sujeito passivo a relação jurídica tributária pode ser a pessoa jurídica de direito privado ou pessoa física. No tocante ao ICMS, o sujeito ativo é toda pessoa que tem a competência atribuída pelo CTN para instituir e cobrar o imposto estadual, no caso, os Estados e Distrito Federal – que tem competência cumulativa. O sujeito passivo é toda pessoa que circular mercadoria, prestar serviço de transporte ou serviço de comunicação (critério material do tributo), ou, ainda, a pessoa física que importar mercadoria ou que vier a prestar com habitualidade tais atividades, conforme dispõe o art. 126 do CTN, assim redigido:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.⁴²

3.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO

Este critério consiste na dimensão quantitativa do tributo incidente sobre uma operação. É a quantificação do tributo devido, ou seja, o valor a ser recolhido pelo

⁴⁰ BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional (CTN). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 16/10/2016.

⁴¹ Op. cit.

⁴² Op. cit.

sujeito passivo ao sujeito ativo da obrigação tributária. Referido critério varia de acordo com o tributo a ser pago ao sujeito ativo da obrigação. Para tanto, devem-se analisar os elementos indicadores para a sua qualificação, quais sejam, base de cálculo e alíquota, pois cabe a eles dimensionar pecuniariamente o fato apreciado, definindo a parcela que deverá ser recolhida como tributo.

Portanto, nas palavras de Fernando Bonfá de Jesus, a base de cálculo tem três funções distintas, quais sejam, mensuradora, objetiva e comparativa:

- a) medir as proporções reais do fato: a base de cálculo assume o papel de medir a grandeza do fato jurídico tributário. O legislador deve ater-se à eleição de atributos valorativos do fato jurídico tributário, para determinar a sua grandeza. A base de cálculo é expressa em unidade monetária, enquanto a alíquota deverá vir expressa em percentual;
- b) compor a específica determinação da dívida: a base de cálculo assume papel de igual importância à alíquota, compondo com esta a operação aritmética de multiplicação cujo resultado é o valor da dívida tributária;
- c) confirmar o verdadeiro critério material da hipótese de incidência tributária: a base de cálculo assume o papel de vital importância de identificação da espécie tributária, como entendeu Alfredo Becker. A base de cálculo confirmará o critério material da hipótese de incidência tributária, quando guardar sintonia com “o núcleo do fato dimensionado”.⁴³

Considerando os conceitos supra, tem-se que a base de cálculo do ICMS é o valor da circulação das mercadorias, o valor dos serviços de transporte e o valor da prestação dos serviços de comunicação, sobre os quais incidirão as respectivas alíquotas estaduais.

Com relação à alíquota, este instituto representa o fator aplicável à base de cálculo para se conseguir o montante que o sujeito passivo deve ao sujeito ativo em face da concretização da hipótese de incidência. A alíquota pode ser expressa em valor monetário ou em fração. Por compor com a base de cálculo a operação aritmética de multiplicação cujo resultado é o valor da obrigação tributária, exerce importante papel para a realização dos princípios da igualdade e do não-confisco, seja por alíquota cujo percentual é zero ou por isenção regulada por Convênio do CONFAZ.

⁴³ JESUS, Fernando Bonfá. **ICMS: aspectos pontuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

Explica Roque Antonio Carrazza⁴⁴ que a sigla “ICMS” compreender pelo menos 5 (cinco) grandes núcleos distintos de incidência, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Coloca ainda Carrazza⁴⁵ que a regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se nas seguintes partes do art. 155, II, da CF: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...) operações relativas à circulação de mercadorias (...) ainda que as operações se iniciem no exterior. Esse tributo incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.

O conceito de circulação é jurídico, e não meramente físico, ou seja, pressupõe a transferência de uma pessoa para outra da posse ou da propriedade da mercadoria, devendo ocorrer a mudança da titularidade da mercadoria. A importância de compreendermos a regra matriz tributária do ICMS neste estudo é para que possamos, posteriormente, relacionarmos a sua incidência a forma prevista no Simples Nacional, principalmente no mecanismo da Substituição Tributária para frente que será a seguir explanado.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

4 DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS

A figura da substituição tributária foi inserida na atual Constituição Federal pela **Emenda Constitucional nº. 3**, de 17 de março de 1993, publicada no Diário Oficial da União em 18 de março de 1993. A sua previsão constitucional esta topograficamente na Seção II que trata das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, no seguinte sentido:

Seção II

DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

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

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)⁴⁶

Estabelece ainda a Constituição Federal que cabe à lei complementar dispor sobre a substituição tributária no ICMS (art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea a).

A figura do substituto tributário, segundo Leandro Paulsen⁴⁷, **“é o terceiro que a lei obriga a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo ‘em lugar’ do contribuinte”**. Embora o substituto seja obrigado “em lugar” do contribuinte, não há o afastamento automático da responsabilidade do próprio contribuinte, o que depende de ter suportado a retenção ou de a lei expressamente afastar a sua responsabilidade.

⁴⁶ BRASIL, Constituição Federal de 05 de outubro de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 25 de outubro de 2016.

⁴⁷Paulsen, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4.ed. Revista, atualizada e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

Sobre a validade jurídica desse instituto, enriquecedoras são as palavras de Alfredo Augusto Becker⁴⁸:

(...) a criação do substituto legal tributário tanto é um fenômeno perfeitamente normal quanto é um precioso técnico de criação do direito utilizado com muito mais frequência do que se imagina em todos os demais ramos do Direito. O sujeito passivo da relação jurídica tributária, normalmente, deveria ser aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é um fato-signo presumido. Entretanto, frequentemente, afir esta pessoa no pólo negativo da relação jurídica tributária é impraticável ou simplesmente criará maiores ou menores dificuldade para nascimento, vida e extinção destas relações. Por isso, nestas oportunidades, o legislador como solução emprega uma outra pessoa em lugar daquela e, toda a vez que utiliza esta outra pessoa, cria o substituto legal tributário.

A lei determina que terceiro substitua o contribuinte antes da ocorrência do fato gerador. A propósito do ICMS, no contexto da substituição tributária, insta mencionar uma subdivisão presente na doutrina: **a substituição “para trás” ou regressiva e a substituição “para frente” ou progressiva.**

Eduardo de Moraes Sabbag nos ajuda com a diferenciação conceitual da substituição “**para trás**”, citemos:

O fato gerador ocorre “para trás”. Em termos mais técnicos, configura-se pelo adiamento do recolhimento do tributo para um momento após a ocorrência do fato gerador. Por conveniência, a Administração adia o pagamento do ICMS, recaindo o ônus tributário sobre o substituto legal tributário. Aqui identificamos a figura do diferimento, uma vez que há contemporaneidade entre o fato imponible e o pagamento da exação. Exemplo: o ICMS devido pelo produtor rural, relativamente ao leite cru que vende ao laticínio, é recolhido por este no lugar daquele, em virtude do adiamento do fato gerador; o ICMS devido pelo produtor rural, relativamente à cana em caule que vende à usina, é recolhido por esta no lugar daquele, em virtude do adiamento do fato gerador. ⁴⁹

Já sobre a substituição tributária “**para frente**” Sabbag expõe o seguinte:

O fato gerador ocorre “para frente”. Com maior rigor, diz-se que o reconhecimento é antecipado, sem que haja a definição do fato gerador. Tal mecanismo encontra contestações na doutrina, por dar ensejo a um fato imponible fictício (ou presumido, como preferem alguns). No entanto, a Constituição Federal dá respaldo à sistemática em seu art. 150, §7º, in fine. Exemplo: quando os veículos novos

⁴⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 1963, p.553. *Apud* MATTOS, Aroldo Gomes. **ICMS (Comentários à Legislação Nacional)**. São Paulo: Dialética, 2006.

⁴⁹ SABBAG, Eduardo Moraes. **Direito Tributário Essencial**. 3ª Ed. São Paulo: Método. 2014.

deixam a indústria automobilística em direção às concessionárias ou lojas, já saem com o ICMS antecipadamente recolhido, levando-se em conta que o fato gerador relativamente à venda do bem está por realizar. O mesmo fenômeno se dá com os cigarros, os refrigerantes e vários outros bens.⁵⁰

O trabalho monográfico de Ágatta da Costa Manso⁵¹ relaciona ainda a existência de uma terceira modalidade de substituição, a chamada concomitante.

O legislador pode estabelecer a substituição tributária nas hipóteses em que o terceiro, em razão das suas particulares relações com o contribuinte, tenha a possibilidade de exigir ou reter do contribuinte o montante do tributo.

A doutrina critica a utilização indiscriminada ou não cautelosa da Substituição Tributária progressiva no nosso país, pois o legislador não definiu precisamente os mecanismos de controle e delimitação de seu uso.

Para Aroldo Gomes de Mattos, mesmo após o advento da Emenda Constitucional 3/93, continua entendendo a **maioria da doutrina**, e cita os autores: Geraldo Ataliba, Alcides Jorge Costa, Ives Gandra da Silva Martins, Hamilton Dias de Souza, Roberto de Siqueira Campos, José Eduardo Soares de Melo, entre outros; que tal regime é inconstitucional, ao contrário da substituição tributária “para trás” (regressiva) que sempre teve reconhecida sua constitucionalidade.⁵²

Um dos grandes defensores da inconstitucionalidade do da Substituição Tributária para frente no ICMS é Roque Antonio Carrazza⁵³. Para o referido autor, a Emenda Constitucional nº. 03/1993 criou a absurda figura da “*responsabilidade tributária pelo fato futuro*”, explica que a emenda autorizou a criação de presunções de acontecimentos futuros, e isso gera insegurança jurídica em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio.

⁵⁰ SABBAG, Eduardo Moraes. **Direito Tributário Essencial**. 3ª Ed. São Paulo: Método. 2014.

⁵¹ MANSO, Ágatta da Costa. **Os meios de apuração da substituição tributária progressiva no ICMS**. Fundação Armando Álvares Penteado. São Paulo, 2015.

⁵² MATTOS, Aroldo Gomes. **ICMS (Comentários à Legislação Nacional)**. São Paulo: Dialética, 2006.

⁵³ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

A inconstitucionalidade perdura mesmo quando o texto da emenda assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido, coloca Carrazza ⁵⁴.

O pensamento do parecerista Ives Gandra Martins também é pela inconstitucionalidade da “*substituição tributária pro futuro*”, sustenta uma violação do princípio da legalidade e a não ocorrência do fato gerador, vejamos:

Ora, se a ocorrência do fato gerador é elemento fundamental para que a obrigação tributária nasça --é até acaciano dizer que fato gerador é o que gera a obrigação-- não há como, à luz da Constituição, admitir que um "não-fato gerador" seja produtor de uma obrigação tributária, visto que um "não-fato gerador" é um "fato gerador não ocorrido", não podendo, após 5 de outubro de 1988, qualquer emenda constitucional, pretender alargar seu conceito para alcançar hipóteses inexistentes. O princípio da legalidade não permite a extensão pretendida pelo Governo da imposição tributária de fatos ocorridos para "fatos não ocorridos", ou seja, de fatos geradores para "não-fatos geradores". Se assim agisse, agisse estaria, o constituinte, ferindo a cláusula imodificável de que o sistema tributário brasileiro, pelo princípio da legalidade, só admite --sem possibilidade de modificação-- os fatos geradores "ocorridos" como capazes de suscitar a incidência de qualquer imposição tributária.

(...)

Ora, não só o Convênio 66/88, como a emenda constitucional nº 3/93 criaram a figura do substituto tributário responsável por obrigação **sem fato gerador ocorrido** e sem certeza de que **poderá ocorrer, ou seja, sem matéria tributável presente**. Criaram uma obrigação sobre o nada, sobre uma ficção futura, "science fiction" tributária, já que a "Science fiction" é o "ramo da fantasia" que cuida de imaginar o futuro. De forma vernacular, criaram-se obrigações sobre relações não ocorridas, para cobrar hoje o tributo que apenas deveria ser devido no futuro, se fato gerador futuro viesse a ocorrer.

(...)

Nada me parece mais contra a lógica, contra a garantia tributária e contra o desenvolvimento do país do que **transformar uma garantia do contribuinte em privilégio do Fisco e admitir que se possam cobrar tributos sobre fatos geradores inexistentes, relações jurídicas não ocorridas, realidades não conformadas.** (grifo nosso)

(..)

Considero inconstitucional, pois, a legislação que tornou a consulente substituta tributária dos que dela adquirem produtos, com pagamento de tributo antes mesmo da ocorrência dos fatos geradores futuros, o que só acontecerá nos estabelecimentos de seus clientes, se estes venderem as mercadorias recebidas. (grifo nosso)

(..)

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

Mattos explica ainda que, de outro lado, apresenta a **corrente minoritária** (*Hugo de Brito Machado, Heron Arzua, Sacha Calmon Navarro Coêlho, entre outros*), que sustenta a constitucionalidade da Emenda Constitucional por assegurar a “imediate e preferencial restituição” do tributo pago, caso não seja realizado o fato gerador presumido, o que superaria as inconstitucionalidades então arguidas.⁵⁵

No sentido da constitucionalidade, Aroldo Gomes de Mattos também apresenta seu entendimento:

(...) trata-se de um instituto internacionalmente utilizado na arrecadação de tributos com sucesso, já que dotado de grande praticidade. Todavia, deveria ser ele instituído com as cautelas necessárias de modo a não ferir os direitos subjetivos dos contribuintes, como vem ferindo atualmente.⁵⁶

A substituição tributária denominada “para frente” foi objeto de questionamentos perante o nosso Guardião da Constituição, o Supremo Tribunal Federal (STF).

Vejamos os primeiros entendimentos do STF logo após a inclusão da Substituição Tributária para frente na CF/88, observa-se:

ICMS. Substituição tributária autorizada pelo § 7º acrescentado ao art. 150 da Constituição pela Emenda 3/1993, tendo como base de cálculo o valor do estoque de mercadorias, **sem infração, ao primeiro exame, dos princípios da legalidade e da irretroatividade.**⁵⁷

É constitucional o regime de substituição tributária ‘para frente’, em que se exige do industrial, do atacadista, ou de outra categoria de contribuinte, na qualidade de substituto, o recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre o valor final do produto cobrado ao consumidor, retirando-se do revendedor ou varejista, substituído, a responsabilidade tributária. Precedente: RE 213.396/SP, julgado em sessão plenária, a 2-8-1999. Não há, assim, ofensa ao direito de propriedade, ou mesmo a ocorrência de confisco, ut art. 150, IV, da CF.⁵⁸

⁵⁵ MATTOS, Aroldo Gomes. **ICMS: Comentários à Legislação Nacional**. São Paulo: Dialética, 2006.

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.044. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em 14-10-1999. Plenário. DJ de 8-6-2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347402>. Acesso em 30/10/2016.

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 207.377 AgR. Relator: Ministro Néri da Silveira. Julgamento em 2-5-2000. Segunda Turma. DJ de 9-6-2000. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=284991>. Acesso em: 30/10/2016.

Nestes julgados supracitados foram proferidos logo após a introdução da EC nº. 03/98, já ali o Supremo entendeu que seria constitucional o regime de substituição tributária “para frente”.

Os julgados mais recentes do STF também corroboram no mesmo sentido:

Esta Corte firmou precedentes no sentido da constitucionalidade do regime de substituição tributária. A circunstância de as operações envolverem produtos farmacêuticos não afasta a constatação.⁵⁹

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL PRESUMIDA. ARTIGO 323, § 1º, DO RISTF. ICMS. COMERCIALIZAÇÃO DE MEDICAMENTOS E PRODUTOS FARMACÊUTICOS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”. CONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A repercussão geral é presumida quando o recurso versar questão cuja repercussão já houver sido reconhecida pelo Tribunal ou quando impugnar decisão contrária a súmula ou a jurisprudência dominante desta Corte (artigo 323, § 1º, do RISTF).

2. O regime de substituição tributária é constitucional. “A circunstância de as operações envolverem produtos farmacêuticos não afasta a constatação”.⁶⁰

Interessante citarmos trechos do voto do Ministro Ilmar Galvão proferidos no julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade nº. (ADI) nº 1.851-4, *in verbis*:

A EC 03/1993, ao introduzir no art. 150 da CF/1988 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. **A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade.** A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 216.835-AgR. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento em 29-9-2009. Segunda Turma. DJE de 29-10-2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=605096>. Acesso em: 30/10/2016.

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 706.224-AgR. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em: 11-12-2012. Primeira Turma. DJE de 6-2-2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3383562>. Acesso em: 30/10/2016.

à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final. **Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.**⁶¹ (grifo nosso)

Ainda sobre o julgamento da ADI nº 1.851-4, ressalta-se o destaque feito por Fábio Pugliesi, quanto a advertência do Ministro Marco Aurélio de Mello, veja:

[...] dificilmente teremos uma hipótese em que o valor presumido ficará aquém daquele resultante do fato gerador. Assusta-me, sobremaneira, o enriquecimento sem causa, considerado esse embate contribuinte – Estado. Assusta-me, sobremaneira, o risco de olvidarem-se os parâmetros constitucionais de um tributo. Assusta-me até mesmo a jurisprudência que se vem formando no tocante à relação tributária, nesta Corte, dia após dia, desequilibrando-se o embate que a Carta da República visa equilibrar.⁶²

A lição da Ministra Ellen Gracie chamou a atenção para a necessária imposição de limites ao regime de substituição tributária a fim de evitar arbitrariedades do legislador, cita-se:

Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. **Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador.** A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes. Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.851. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgamento em 8-5-2002. Plenário. DJ de 22-11-2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>. Acesso em: 30/10/2016.

⁶² PUGLIESI, FÁBIO. **A Incompatibilidade da Substituição Tributária do ICMS com a Opção pelo Simples Nacional**. Sequência. V. 33 n. 64 (2012). UFSC, Florianópolis, SC, Brasil, ISSN 2177-7055. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2012v33n64p285>. Acesso em: 05/11/2016.

viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto. A retenção e recolhimento de 11% sobre o valor da nota fiscal é feita por conta do montante devido, não descaracterizando a contribuição sobre a folha de salários na medida em que a antecipação é em seguida compensada pelo contribuinte com os valores por ele apurados como efetivamente devidos sobre a base de cálculo real. Ademais, resta assegurada a restituição de eventuais recolhimentos feitos a maior.⁶³

De acordo com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a sistemática da substituição tributária está totalmente de acordo com o princípio da não-cumulatividade e ainda com os princípios limitadores.

Nota-se pelo seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA LEGÍTIMA.
 1. O recolhimento antecipado do ICMS, pelo substituto tributário, não caracteriza pagamento do imposto antes da ocorrência do fato gerador.
 2. "O momento de incidência da lei para fazer gerar a obrigação tributária não se confunde com o ato de recolhimento do tributo.
 (...)
 4. O regime de recolhimento do ICMS antecipado por substituto tributário não pratica ofensa ao princípio da legalidade, da capacidade contributiva e da não cumulatividade do tributo, não caracteriza, também, vinculação do substituto tributário com o fato gerador.
 5. A Emenda Constitucional nº. 3/93 veio reafirmar a sistemática antecipação do recolhimento do tributo instituída por convenio.⁶⁴

Perceba-se que o **entendimento do STF e STJ se mantiveram inalterados quanto à constitucionalidade do regime de substituição progressivo, em que pese as divergências na doutrina.**

Entretanto, entendemos que outros julgamentos ainda estão por vir, cujo temática já foram até reconhecidas repercussão, e certa forma, contribuirão para

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 603.191/MT. Relator: Ministra Ellen Gracie. Julgamento em 1º-8-2011. Plenário. DJE de 5-9-2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626982>>. Acesso em: 06.11.2016.

⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp: 82279 SP 1995/0065707-4. Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 08/02/1996, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 18/03/1996 p. 7550. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=199500657074. Acesso em: 02/11/2016.

limitar a interpretação que o Fisco vem dando para a substituição tributária progressiva no ICMS.

Com isso, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido pelo contribuinte A (**substituído**) é redirecionada para o contribuinte B (**substituto**); nessas condições, o contribuinte B passa a ser o devedor do tributo, excluindo-se a responsabilidade do contribuinte A.

As consequências práticas da criação da substituição tributária só foram benéficas ao Fisco, nas palavras de João Helder Pereira, leia:

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, doravante denominada ST foi uma ferramenta poderosa; ou seja, **o grande trunfo da Gestão Fazendária, com a qual Administração Pública encontrou formas engenhosas para suprir suas necessidades de caixa, falta de pessoal especializado para conferir as operações de todos seus contribuintes e fundamentalmente a redução drástica da sonegação dos setores escolhidos com maior dificuldade de controles.** Conseguiram com isso, a antecipação de recursos antes mesmo da ocorrência do fato gerador.⁶⁵ (grifo nosso)

Pelo exposto, a substituição tributária foi criada apenas para atender a princípios da racionalização e efetividade da tributação nas atividades estatais.

⁶⁵ PEREIRA, João Helder. **Ressarcimento de ICMS Substituição tributária: um direito temido pelo contribuinte.** Publicado em 2 de novembro de 2016. Disponível em: <https://joaohelder.jusbrasil.com.br/artigos/304017280/ressarcimento-de-icms-substituicao-tributaria-um-direito-temido-pelo-contribuinte>. Acesso em 02/11/2016.

5 O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE NO ICMS

Sobre o conceito de não cumulatividade, vejamos o que diz Ricardo Alexandre:

A não cumulatividade é a técnica que tem por objetivo limitar a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação mais extensas, fazendo com que, a cada etapa da cadeia, o imposto somente incida sobre o valor adicionado nessa etapa. Assim, ao final da cadeia, o tributo cobrado jamais será maior que o valor da maior alíquota, multiplicado pelo valor da mercadoria.

É justamente por isso que na maioria dos países do mundo o imposto é chamado de IVA, imposto sobre o valor agregado (ou adicionado). No Brasil, numa a técnica tentativa de dividir renda, o IVA foi dividido em três pedaços, criando-se o IPI federal, o ICMS estadual e o ISS municipal. Nos casos de incidência sobre circulação de bens (ICMS e IPI), a Constituição Federal determinou a não cumulatividade.⁶⁶

Nos ensina André Mendes Moreira que “*Será não-cumulativo o tributo que for ao mesmo tempo plurifásico (gravando, portanto, operações de circulação de bens e serviços) e que permitir ao contribuinte o abatimento da exação paga nas etapas anteriores.*”⁶⁷

Segundo o art. 155, § 2.º, I, da CF/1988, o ICMS será não cumulativo, em sentido estrito, 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.

Dentre os princípios do direito tributário, o da não cumulatividade é o que tem maior relevância e aplicação no ICMS.

Roque Carrazza diz que:

O ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao princípio da não-cumulatividade, que, tendo sido considerado pela Constituição, um dos traços característicos deste tributo, não pode ter seu alcance nem diminuído nem, muito menos, anulado por normas infraconstitucionais.⁶⁸

⁶⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2016.

⁶⁷ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses. 2010. p. 63.

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

A monografia de Ágatta da Costa Manso⁶⁹ explica que:

O princípio da não-cumulatividade garante a todo realizador de operação mercantil o direito de creditar-se do montante do tributo cobrado em operações anteriores, pelo mesmo ou outro Estado diferente ou pelo Distrito Federal.

Observa-se que quando o art. 155, §2º, inciso I, da CF preceitua que o ICMS deverá ser não-cumulativo, trata-se de uma norma de produção normativa, ao lado das outras regras prescritas na Constituição Federal que delimitam a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal.

O referido princípio não se inclui no rol de princípio limitadores, mas também garante ao contribuinte segurança jurídica e igualdade nas relações, principalmente no que se refere ao ICMS⁷⁰.

Quando o legislador exige que aqueles impostos sejam não-cumulativos está impondo que eles não se acumulem.

Nesse sentido explica Roque Antonio Carrazza⁷¹ que o legislador ou a Fazenda pública não poderão deixar de seguir tal obrigatoriedade pois trata-se de uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o *princípio da não-cumulatividade* do ICMS. *In verbis*:

A não-cumulatividade no ICMS visa evitar o indesejável efeito conhecido como “cascata” ou “piramidização”, fenômeno que prejudica as atividades econômicas, já que onera, repetida e sobrepostamente, todas as etapas da circulação de bens e da prestação de serviços.⁷²

Coloca Cristine Mendonça⁷³ que se trata de um dispositivo direcionado às pessoas políticas dos Estados e do Distrito Federal, para que, no exercício de suas competências, instituíam mecanismos que impeçam a cumulatividade desse tributo, e explica que este dispositivo constitucional não está direcionado diretamente à conduta do contribuinte, ou seja, o enunciado prescritivo é de aplicabilidade imediata com

⁶⁹ MANSO, Ágatta da Costa. **Os meios de apuração da substituição tributária progressiva no ICMS**. Fundação Armando Álvares Penteado. São Paulo, 2015.

⁷⁰ Ibid.

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

⁷² Ibid.

⁷³ PEREIRA Filho, Luiz Alberto (Coord.). **ICMS: questões polêmicas**. Curitiba: Juruá, 2004.

relação ao fato de legislar em matéria de ICMS e não com relação ao fato realizado pelo contribuinte.

A não-cumulatividade é um princípio de grande importância à econômica do país. Sua supressão no âmbito jurídico causaria um colapso econômico, gerando um custo indesejável aos produtos e serviços, o que implicaria no aumento do custo de vida da população e na redução dos investimentos empresariais.⁷⁴

A sistemática da não cumulatividade funciona mediante a utilização do mecanismo dos débitos e créditos. Esta terminologia na explanação é a jurídica e não a contábil, visto que os bens e direitos em contabilidade são registrados como “débitos” e as obrigações como “créditos”, sentido exatamente contrário ao que é aqui adotado.

A cada aquisição tributada de mercadoria, o adquirente registra como crédito o valor incidente na operação. Tal valor é um “direito” do contribuinte (“ICMS a recuperar”), que pode ser abatido do montante incidente nas operações subsequentes.

A cada alienação tributada de produto, o alienante registra como débito o valor incidente na operação. Tal valor é uma obrigação do contribuinte, consistente no dever de recolher o valor devido aos cofres públicos estaduais (ou distritais) ou compensá-lo com os créditos obtidos nas operações anteriores (trata-se do “ICMS a recolher”).

Periodicamente, faz-se uma comparação entre os débitos e créditos. Caso os débitos sejam superiores aos créditos, o contribuinte deve recolher a diferença aos cofres públicos. Caso os créditos sejam maiores, a diferença pode ser compensada posteriormente ou mesmo, cumpridos determinados requisitos, ser objeto de ressarcimento.

Cada operação, na cadeia de circulação da mercadoria, determina o surgimento de uma relação de crédito, e, com isso, a garantia ao abatimento. Assim,

⁷⁴ MANSO, Ágatta da Costa. **Os meios de apuração da substituição tributária progressiva no ICMS**. Fundação Armando Álvares Penteado. São Paulo, 2015.

o ICMS será não cumulativo, porque é assegurada a cada contribuinte uma dedução dos valores cobrados em operações anteriores.⁷⁵

O que estamos procurando ressaltar é que, se lhe for negado o direito de ver abatido, ao pagar o imposto, o montante de ICMS devido nas operações ou prestações anteriores, o contribuinte poderá, com base exclusivamente na Lei Maior, fazer valer seu direito constitucional à não-cumulatividade⁷⁶.

Ensina Aliomar Baleeiro⁷⁷ que no Brasil refletiu-se a experiência francesa que percebeu as desvantagens de um imposto cumulativo, incidente sobre todas as fases de produção industrial e de circulação.

As críticas realizadas por Hugo de Brito Machado em sua obra, um dos maiores estudiosos do direito Tributário no Brasil, ilustram a situação no Brasil pois relaciona uma série de desvantagens, menciona-se:

(...)

A não cumulatividade do ICMS constitui um dos graves defeitos de nosso sistema tributário. Técnica copiada dos franceses, que a instituíram nos anos 50 do século passado, como forma de incrementar a integração da Comunidade Econômica Europeia, foi adotada entre nós pela Emenda Constitucional nº 18/1968. Seus defensores afirmam ser ela um instrumento da modernidade, mas a experiência já demonstrou que a não cumulatividade é inteiramente inadequada ao Brasil.

O grande número de dispositivos introduzidos na Constituição Federal na tentativa de normatizar adequadamente a compensação do imposto em cada operação é expressivo da inadequação dessa técnica para um imposto estadual numa Federação com enormes desigualdades econômicas entre as suas diversas unidades e com a dimensão territorial de nosso País.

Entre as suas desvantagens podem ser apontadas as seguintes:

(1ª) Torna complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o Fisco como os contribuintes.

(2ª) Enseja o cometimento de fraudes praticamente incontrolláveis.

(3ª) Exige normatização minudente, que não consegue evitar situações nas quais se revela flagrantemente injusta.

(4ª) Atinge mais pesadamente a atividade agropecuária, e em seguida a atividade industrial, ou, em outras palavras, faz o imposto mais pesado exatamente para aquelas atividades que mais produzem riqueza.

⁷⁵ MANSO, Ágatta da Costa. **Os meios de apuração da substituição tributária progressiva no ICMS**. Fundação Armando Álvares Penteado. São Paulo, 2015.

⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

⁷⁷ BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

(5ª) Com alíquotas elevadas, de até 25%, estimula fortemente a evasão do imposto.

(6ª) Praticamente impede a outorga de isenções, que restaram, com a vedação do crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento de incidência.

(7ª) Tem gerado fortes atritos entre o Fisco e os contribuintes, sendo responsável pela quase totalidade das questões levadas a juízo nos últimos 20 anos.⁷⁸

A não cumulatividade obriga a que o tributo, plurifásico, incidente em sucessivas operações, seja apurado sobre o valor agregado em cada uma delas, ou (no sistema adotado em nossa legislação) seja compensado com o que tenha incidido nas operações anteriores.

Dessa forma, dizer que o ICMS deverá ser não-cumulativo é dizer que o legislador não poderá deixar acumular o valor pago a título de ICMS no preço da mercadoria/serviço.

É o princípio da não cumulatividade que permite o legislador de verificar a cadeia de circulação de bens e serviços e instituir a substituição tributária como ferramenta de controle das operações realizadas.

Daí a importância de se avaliar a relação da substituição tributária progressiva e regime do Simples nacional. Será que o contribuinte optante pelo Simples Nacional estará devidamente amparado quando for substituído? Será que o optante pelo Simples, agora na condição de substituto, também é responsável? Será que o optante pelo Simples faz jus a compensação de créditos quando for substituto? Estas e outras perguntas procuraremos responder no próximo capítulo.

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

6 RELAÇÃO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA X SIMPLES NACIONAL

A relação tributária dá-se entre o Fisco e o contribuinte, servindo, o substituto, como um facilitador do recolhimento do tributo.

O substituto só poderá ser chamado a recolher o tributo com recursos próprios quando tenha descumprido suas obrigações de colaboração com o Fisco (retenção e recolhimento), pois tal o deixa na posição de garante pela satisfação do crédito tributário.

Na Substituição tributária progressiva, objetivo da presente pesquisa, o imposto é recolhido antes mesmo da ocorrência do fato gerador pelo substituto, que repassa o produto na cadeia de consumo livre de imposto. O contribuinte anterior recolhe o tributo devido pelo contribuinte posterior. O fato gerador do produto é antecipado, estimando-se o valor a ser pago pelo produto.⁷⁹

Na substituição tributária, a obrigação surge diretamente para o substituto, a quem cabe substituir o contribuinte na apuração e no cumprimento da obrigação de pagar, total ou parcialmente, o tributo devido pelo contribuinte, mas com recursos alcançados pelo próprio contribuinte ou dele retidos.

De modo geral, no âmbito tributário, o contribuinte que pagar o tributo indevido ou mais terá direito à repetição de indébito, ou seja, poderá ajuizar ação cobrando a devolução daquilo que foi pago.

Já no âmbito da substituição tributária decorrente da lógica da não cumulatividade, este substituto terá direito a créditos pelo pagamento da mais de tributos, no caso, crédito pelo que pagou no lugar do substituído. Este crédito obviamente será compensado com outras operações que o contribuinte realizar.

No caso do optante pelo Simples Nacional, como já explicado, ele realiza a arrecadação única de todos os tributos, inclusive o ICMS, esta arrecadação em documento único, ocorre na verdade em algumas parcelas mensais.

⁷⁹ MANSO, Ágatta da Costa. **Os meios de apuração da substituição tributária progressiva no ICMS**. Fundação Armando Álvares Penteado. São Paulo, 2015.

Entendemos que o optante do Simples Nacional não precisaria se preocupar com a cadeia de circulação das mercadorias que ele vende, pois ele paga seus tributos através de um faturamento presumido, ou seja, o valor total do exercício anterior será a base de cálculo do valor dos tributos do exercício subsequente, desde que respeitados os limites de enquadramento da Lei do Simples, nos perfilharmos assim ao entendimento da doutrina majoritária quanto a possível inconstitucionalidade da Substituição Tributária no ICMS.

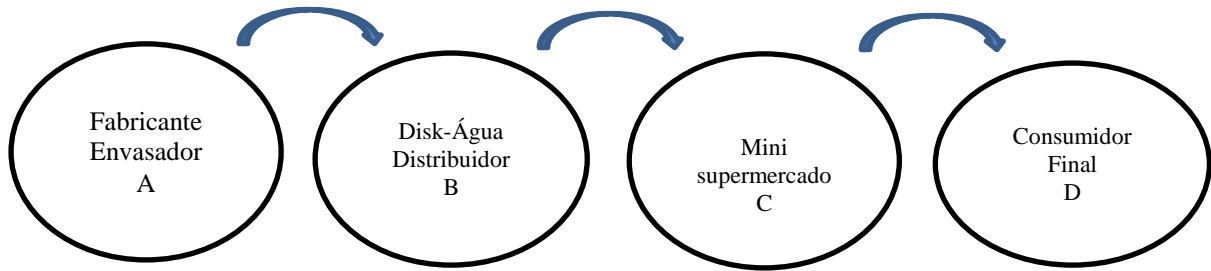
Todavia esta não foi a opção do Legislador e do Fisco, e não é assim que o STF e STJ tem se posicionado. Mas, a ideia aqui é entender exatamente quais os limites desta relação do optante do Simples Nacional e a sistemática da substituição a que ele estaria inserido ou não. E a melhor forma de entender a relação entre a substituição tributária e o Simples é utilizando-se de exemplos, e analisar as evoluções legislativas e jurisprudenciais sobre o assunto.

Registra-se que é a Resolução nº. 13, de 25/04/2012 do Senado Federal que fixa as alíquotas mínimas e máximas que variam de acordo com o tipo de mercadoria ou bem, a fim de evitar a chamada “guerra fiscal”.

Agora vamos imaginar a seguinte situação: Determinado contribuinte, optante do Simples Nacional, enquadrado como Microempreendedor, realiza a comercialização e distribuição de água mineral engarrafada, prestando um serviço de venda a consumidores finais e não finais de água que ele chama de “Disk-Água”.

Quando este “Disk-Água” vende a sua mercadoria é registrado na contabilidade de entrada e saída, ou seja, a quantidade e tipos de garrafas de água que ele comprou do envasador e fabricante – “Entrada”, e a quantidade de garrafas que ele vendeu – “Saída”.

Digamos que esse Disk-Água venda a sua mercadoria, neste exemplo, na condição de distribuidor, galões de água de 20 litros, a um minisupermercado, para que o este disponibilize aos seus clientes. Suponha que sobre esta circulação de mercadorias há um fato gerador do ICMS. Observemos agora toda a **cadeia de circulação**, desde o momento da saída até o consumidor final:



Nesta situação, torna-se mais fácil e eficiente para o Estado cobrar de “A” todo o tributo incidente na cadeia produtiva, mesmo no que concerne aos fatos geradores a serem praticados em momento futuro. Assim, “A” será sujeito passivo do tributo incidente sobre as seguintes operações:

- a) venda de água feita de “A” para “B”;
- b) venda de água de “B” para “C”;
- c) venda de água feita por “C” aos consumidores.

Com relação ao primeiro caso, “A” é *contribuinte*, pois é ele quem pratica o ato definido em lei como fato gerador do ICMS, tendo com ele relação pessoal e direta (promove a saída da mercadoria do estabelecimento comercial). Com relação aos dois últimos casos, “A” é *responsável*, pois sua obrigação decorre de expressa determinação legal, apesar de não possuir relação pessoal e direta com a saída da mercadoria do estabelecimento comercial

Todo o tributo da cadeia produtiva é pago antecipadamente por “A”, mesmo somente tendo se verificado o primeiro fato gerador. O cálculo do recolhimento total é realizado sobre o valor pelo qual se presume que a mercadoria será vendida ao consumidor. Tal montante é definido mediante a aplicação do regime de valor agregado estabelecido no art. 8.º da LC 87/1996, levando em consideração os dados concretos de cada caso.

Agora, como se dá a relação do optante Disk-Água com a substituição tributária no caso saída para o Minimercado? Vamos analisar a cadeia de circulação. O Fabricante/Envasador, após calcular os seus custos de produção e tributários, e projetar a sua margem de lucro, realize a venda da mercadoria pelo

preço de R\$ 15,00 (quinze reais) ao próximo da cadeia, o “Disk-Água”, o cálculo do ICMS é feito “por dentro”, nos seguintes detalhes:

Fabricante / Envasador	
Custo de produção	R\$ 6,00
Custo Tributário (incluso ICMS + Substituição Tributária)	R\$ 5,00
Margem de lucro	R\$ 4,00
Valor final do produto	R\$ 15,00

O Disk-Água comprou este produto por R\$ 15,00 (quinze reais) e resolve vender, na condição de distribuidor / atacadista, ao Minimercado, ao preço de R\$ 23,00 (vinte e três reais), observe:

Disk-Água	
Custo de produto	R\$ 15,00
Tributos (incluso ICMS + Substituição Tributária)	R\$ 4,00
Margem de lucro	R\$ 4,00
Valor final do produto	R\$ 23,00

Será que este Disk-Água tem a responsabilidade de efetuar o pagamento, na condição de substituto tributário e optante pelo Simples Nacional, do ICMS devido pelo Minisupermercado? A resposta encontrada na atual redação do §1º do art. 13º da LC nº 123/2006 é a seguinte, vejamos:

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

(...)

XIII - ICMS devido:

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

a) nas operações **sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação**, envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo; **bebidas**; óleos e azeites vegetais comestíveis; farinha de trigo e misturas de farinha de trigo; massas alimentícias; açúcares; produtos lácteos; carnes e suas preparações; preparações à base de cereais; chocolates; produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; cafés e mates, seus extratos, essências e concentrados; preparações para molhos e molhos preparados; preparações de produtos vegetais; rações para animais domésticos; veículos automotivos e automotores, suas peças, componentes e acessórios; pneumáticos; câmaras de ar e protetores de borracha; medicamentos e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; cosméticos; produtos de perfumaria e de higiene pessoal; papéis; plásticos; canetas e malas; cimentos; cal e argamassas; produtos cerâmicos; vidros; obras de metal e plástico para construção; telhas e caixas d'água; tintas e vernizes; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; fios; cabos e outros condutores; transformadores elétricos e reatores; disjuntores; interruptores e tomadas; isoladores; para-raios e lâmpadas; máquinas e aparelhos de ar-condicionado; centrifugadores de uso doméstico; aparelhos e instrumentos de pesagem de uso doméstico; extintores; aparelhos ou máquinas de barbear; máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiar; aparelhos de depilar, com motor elétrico incorporado; aquecedores elétricos de água para uso doméstico e termômetros; ferramentas; álcool etílico; sabões em pó e líquidos para roupas; detergentes; alvejantes; esponjas; palhas de aço e amaciantes de roupas; venda de mercadorias pelo sistema porta a porta; **nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores; e nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação**; (grifo nosso)

Observe que a alínea “a” afirma expressamente que o ICMS devido nas operações sujeitas a substituição tributária não deixa de ser devido pelo responsável. **Por isso, além da arrecadação única dos incisos do art. 13, dentre eles o ICMS, o Optante paga novamente o ICMS devido como Substituído do Minimercado que seria o próximo da cadeia de circulação do nosso exemplo.**

Sob este enfoque, o Superior Tribunal de Justiça decidiu **ser inviável cindir o Simples Nacional para afastar a antecipação ou substituição do ICMS**, prevista no art. 13, §1º, XIII, da LC 123/2006. *In verbis*:

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PÉLAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES NACIONAL. MICROEMPRESA - ME E EMPRESA DE PEQUENO PORTE - EPP. ICMS. DOCUMENTO ÚNICO DE ARRECADAÇÃO E RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

(...)

2. Os arts. 146, III, d e parágrafo único, e 170, IX, da Constituição Federal revelam que o **Simples Nacional não se define como novo tributo, mas como um sistema - considerado em seu todo - mais benéfico de cobrança de impostos já existentes, favoravelmente às microempresas e às empresas de pequeno porte**. Tem-se, assim, o sistema comum, nele inseridos os não optantes, e o sistema especial denominado Simples Nacional, integrado pelas empresas optantes. (grifo nosso)

3. Importa, no caso em debate, o sistema como um todo, não a forma pela qual cada tipo de imposto é cobrado isoladamente, **sendo inviável acolher a pretensão da recorrente de cindir o Simples Nacional para afastar a antecipação do ICMS prevista no § 1º, inciso XIII, alínea g, do art. 13 da Lei Complementar Federal nº 123/2006**. Em outras palavras, aplicam-se todas as normas do Simples Nacional ou nenhuma, não se admitindo a criação de um sistema híbrido, um tertium genus para efeito da cobrança de tributos das MEs e das EPPs, formado, apenas, pelas normas mais benéficas, extraídas do sistema comum e do sistema especial. (grifo nosso)

4. Ausência de contrariedade aos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, salientando-se que a optante pelo Simples Nacional é, sempre, beneficiada em relação às empresas médias ou de grande porte. (grifo nosso)

5. Nos termos do art. art. 13, VII e § 1º, g, da Lei nº 123/2006, em determinadas hipóteses, caberá ao contribuinte ou responsável, a título de ICMS, **pagar um determinado percentual no documento único de arrecadação e, ainda, antecipá-lo "nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento"**. Com efeito, não se cuida de um bis in idem, mas, sim, da obrigação de recolher um único imposto (ICMS) calculado parte de uma forma e parte de outra, somando-se as importâncias alcançadas, inexistindo dupla tributação.

6. **Princípio da não cumulatividade não violado, sendo absolutamente desnecessário abater da antecipação o valor do ICMS incluído no "documento único" previsto no caput do art. 13**. (grifo nosso)

(...)

8. **Não se estando diante da criação ou majoração de tributos, mas de um regime mais benéfico de tributação, não incide a norma do 150, III, b e c, da Constituição Federal, pertinente ao princípio da anterioridade**. Ademais, a Lei Complementar nº

123/2006 foi publicada em 15.12.2006, entrando em vigor, na parte relativa ao "regime de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte" somente em 1º de julho de 2007, conforme disposto no art. 88 da própria Lei Complementar (texto original). Assim, mesmo não se cuidando de instituição ou de majoração de tributos, o referido diploma satisfaz o mencionado art. 150.⁸⁰ (grifo nosso)

Por isso, na visão da jurisprudência, aplicam-se todas as normas do Simples Nacional ou nenhuma, não se admitindo a criação de um sistema híbrido, um *tertium genus* para efeito da cobrança de tributos das ME's e das EPP's, formado, apenas pelas normas mais benéficas, extraídas do sistema comum e do sistema especial.

Apenas inúmeras discussões na doutrina e na jurisprudência, o legislador resolveu **liminar as situações em que seriam cabíveis a substituição tributária aos optantes pelo Simples Nacional**, reforma realizada pela Lei Complementar nº. 146, de 7 de agosto de 2014. Antes a lei era vaga, vejamos:

Art. 13 (...)

§1º (...)

XIII - ICMS devido:

a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;⁸¹

O STJ, interpretando a redação de 2009 supracitada prevista na LC nº. 123/2006 (antes da LC nº. 147/2014), afirmou sobre a possibilidade de cobrança antecipada do ICMS, mesmo que se trate de empresa optante do Simples Nacional, no caso versava sobre a entrada de mercadoria em outro Estado, mas ilustrável aqui no nosso estudo. Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA OU ANTECIPAÇÃO DE ICMS. CONTROVÉRSIA FÁTICA. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA.

⁸⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS: 29568 AM 2009/0096410-0, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 20/08/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 30/08/2013. Disponível em: <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24134093/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-29568-am-2009-0096410-0-stj/inteiro-teor-24134094>. Acesso em: 19/11/2016.

⁸¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Legislação Informatizada - Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Publicação Original. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2006/leicomplementar-123-14-dezembro-2006-548099-publicacaooriginal-63080-pl.html>. Acesso em: 19/11/2016.

1. Hipótese em que o Mandado de Segurança foi impetrado contra ato da fiscalização estadual que, no momento da entrada da mercadoria no território do Rio de Janeiro, estaria carimbando as notas fiscais com anotações relativas a valores supostamente devidos a título de substituição tributária.
- 2. A opção da empresa pelo Simples Nacional não prejudica, por si, a discussão de fundo, já que a LC 123/2006 é clara ao excluir da sistemática simplificada as operações de substituição tributária e de antecipação de ICMS na entrada da mercadoria no território de destino (art. 13, § 1º, XIII, "g", na redação vigente à época dos fatos - anterior à LC 128/2008).** (grifo nosso)
3. Restaria verificar quais são os fatos alegados na inicial e, a partir deles, aferir se há substituição tributária, como defende a impetrante, ou simples antecipação do imposto devido nas operações internas, como decidiu o Tribunal de origem. Somente então seria possível analisar sua legalidade e constitucionalidade.
4. Ocorre que a inicial não foi instruída com nenhum documento que registre a aquisição interestadual das mercadorias ou o seu transporte. Não houve o cuidado de juntar cópia de uma única nota fiscal que teria sido carimbada pela autoridade estadual, com a exigência supostamente indevida.
5. Não há prova do ato coator aduzido na inicial, o que impede o conhecimento do writ, por conta da controvérsia a respeito da legitimidade ativa da impetrante e de seu interesse processual.
6. Recurso Ordinário não provido.⁸²

Agora imagine o seguinte, será que o “Disk Água” - Optante / Substituto tem direito a devolução do valor que eventualmente pagar a mais? Ou seja, por exemplo, direito ao abatimento do valor de ICMS pelo Simples Nacional em razão do valor que ele pagou a mais quando da resolve vender o seu produto com um preço menor? O Doutor Roque Antonio Carrazza defende a incongruência de tal situação, observe:

Está prática, que as autoridades fazendárias aplaudem, não resiste, porém, ao teste da constitucionalidade. Vejamos.

Procuramos demonstrar que o ICMS só pode ser exigido após a prática da operação mercantil. Para que se dê a regular cobrança deste tributo, cada fato imponível deve ser isoladamente considerado. Demais disso, sua base de cálculo há de ser, sempre, o valor, certo e determinado, da operação mercantil realizada. Qualquer alteração deste quadro desvirtuará o *arquétipo constitucional* do imposto (que deixará, assim, de ser sobre *operações mercantis*). (grifo nosso)

⁸² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 28.870/RJ. Relator Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma. Julgado em 25/08/2009. DJe 31/08/2009). Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=6051402&num_registro=200900294055&data=20090831&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 22/10/2016.

Nestes pontos são vedadas presunções, antecipações, estimativas etc., sob pena de burla flagrante aos princípios constitucionais que informam também a tributação por via do ICMS. (grifo nosso)

(...)

É o quanto basta para que possamos proclamar com convicção que de ICMS não mais se cogita, já que sua base de cálculo não é o valor real da operação mercantil realizada pelo substituído (que aliás, só pode ser apurado após a transferência da titularidade da mercadoria), mas um valor presumido e totalmente aleatório.

De fato, mesmo quando o preço de venda ao consumidor final é tabelado, nada impede que o varejista, atendendo às leis de mercado, venda a mercadoria por preço inferior. **Neste caso, o substituto terá pago quantia superior à devida, pelo substituído, a título de ICMS. (grifo nosso)**

Isso sem falarmos na possibilidade, não tão remota, da mercadoria perecer ou ser furtada, antes do substituído vendê-la ao varejista. Aí, o indébito tributário revela-se em toda a amplitude.

Sobre a possibilidade ou não de restituição do valor pago a mais pelo Substituto, o STF entendia que, nas hipóteses de recolhimento de tributo por intermédio de substituição tributária progressiva, somente haveria direito à restituição de tal tributo quando o fato gerador futuro (ou seja, o fato gerador presumido) não ocorresse. Este entendimento baseava-se na literalidade do art. 150, §7º, da Constituição Federal. Ou seja, se ocorreu o fato gerador a menor, o Substituto ficava no prejuízo, e o fisco enriquecia sem causa, uma verdadeira injustiça.

Nesse sentido explica Ricardo Alexandre:

(...)

A primeira situação é resolvida pela literalidade do próprio art. 150, § 7.º, da CF/1988, visto que este termina assegurando a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Assim, se a cerveja perde o prazo de validade e não é vendida no bar, o tributo antecipadamente pago pela distribuidora deve ser devolvido imediata e preferencialmente.

No caso de o fato gerador ocorrer, mas com um valor diverso do que foi presumido, a Constituição não prevê solução expressa e, por conseguinte, reina a controvérsia, conforme se passa a explicar.⁸³ (grifo nosso)

(...)

⁸³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2016.

O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ editou o Convênio ICMS nº. 13/1997⁸⁴ para amenizar esta situação, a decisão tomada pela maioria dos Estados da Federação e pelo Distrito Federal, no sentido de não restituir nem cobrar diferenças nos casos de ocorrência do fato gerador com base de cálculo diferente da presumida.

Todavia, para a felicidade dos contribuintes, a manifestação mais recente do STF até a conclusão desta monografia foi proferida no julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849⁸⁵, na sessão do dia 19 de outubro de 2016, quando passou a decidir que **é constitucional a devolução do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) pago antecipadamente no regime de substituição tributária**, quando a base de cálculo efetiva da operação for menor que a presumida.

No RE nº. 593.849 o Ministro Ricardo Lewandowski⁸⁶, último a votar, justificou seu entendimento com os ensinamentos de Karl Larenz, e explica que a interpretação literal dos textos legais constitui apenas a primeira etapa do processo hermenêutico. Esta nova tese do STF foi expressa no seguinte texto: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

Imagine então que uma indústria realize a saída a um produto sujeito à substituição tributária progressiva e que a lei estimasse que o preço de venda deste produto para o consumidor final corresponderia a 150% do valor praticado pela indústria. A indústria comercializa o produto por R\$ 100,00 e tem um ICMS devido pela sua operação de R\$ 18,00 (adotada alíquota de 18% para o ICMS). Além deste ICMS de R\$ 18,00, a indústria também terá que recolher o ICMS previsto sobre a venda futura do produto ao consumidor final (este é o ICMS Substituição Tributária - ICMS-ST). Como o preço estimado seria de R\$ 150,00, o valor do ICMS-ST

⁸⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Disponível em: http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1997/CV013_97.htm. Acesso em: 19/11/2016.

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 593.849. Plenário. Relator: Ministro Edson Fachin. Data de julgamento: 18/11/2016. Decisão pendente de publicação. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE593849LEWANDOWSKIICMS.pdf>. Acesso em: 22/11/2016.

⁸⁶ Idem.

corresponderia a R\$ 9,00 (18% de R\$ 50,00). Assim, a indústria teria que recolher R\$ 27,00 a título de ICMS.

Seguindo no exemplo, caso a venda do produto ao consumidor final não ocorresse (por exemplo, caso o produto fosse roubado do comerciante), o STF entendia que o comerciante poderia solicitar a restituição do ICMS-ST (R\$ 9,00), pois o fato gerador presumido não teria ocorrido. Contudo, caso o produto fosse vendido para o consumidor final, nunca haveria a possibilidade de restituição do ICMS-ST, mesmo que o valor de tal venda fosse inferior a R\$ 150,00 (por exemplo, R\$ 140,00), pois o fato gerador presumido teria ocorrido.

O STF passou a entender que “o contribuinte tem direito à diferença entre o valor do tributo recolhido previamente e aquele realmente devido no momento da venda, pois o tributo só se torna efetivamente devido com a ocorrência do fato gerador, e a inoccorrência total ou parcial exige a devolução, sob pena de ocorrência de confisco ou enriquecimento sem causa do Estado”.

Voltando ao último exemplo que demos anteriormente, adotado o novo entendimento do STF, se a venda do produto ao consumidor final fosse realizada por R\$ 140,00 (ou seja, em patamar inferior ao preço de venda estimado, que correspondeu a R\$ 150,00), o comerciante teria direito a solicitar a restituição do ICMS-ST sobre R\$ 10,00 (R\$ 150,00 – R\$ 140,00), ou seja, sobre a diferença entre o valor estimado de venda do produto ao consumidor e o valor efetivamente praticado. Neste caso, a restituição seria de R\$ 1,80 (alíquota do ICMS de 18% multiplicada por R\$ 10,00), o que passa a ser uma vitória para os contribuintes.

Com este novo entendimento do STF, o regime da substituição tributária progressiva perderá uma de suas grandes virtudes, que era a simplificação da tributação. De fato, com este novo entendimento, é possível cogitar-se de um grande volume de pedidos de restituição a serem formalizados por comerciantes, que alegarão que o preço de venda do produto para o consumidor final foi inferior ao valor considerado para o recolhimento do tributo mediante a substituição tributária progressiva. O Fisco, por sua vez, precisará gastar muitos recursos humanos e tecnológicos para apreciar estes pedidos de restituição.

7 DA NECESSIDADE DE AMPLIAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL

A velha máxima do “*pecunia non olet*”⁸⁷ originária do Imperador Vespasiano, que se traduz em “o tributo não tem cheiro”, ainda persiste nos dias de hoje. O Estado Brasileiro ainda não demonstrou ao povo a verdadeira justiça fiscal, talvez por isso que o *princípio da eficiência* tenha sido inserido por reforma constitucional, mas ainda não vem sendo cumprido.

A noção de justiça fiscal variou segundo as épocas e as formas de tributação. Como se percebe a justiça fiscal é substantiva, por ser materialmente qualificada segundo certos critérios.

Segundo Heleno Torres⁸⁸, essa segurança jurídica substantiva do Sistema Constitucional Tributário, como não poderia deixar de ser, abrange a concretização dos critérios e valores de justiça, como é o caso daqueles de determinação da capacidade contributiva, da generalidade, da não discriminação e da vedação de privilégios.

O princípio da capacidade contributiva é uma expressiva forma de realização de segurança jurídica, pois colabora com a certeza do direito, tanto pela seleção das hipóteses de incidência quanto pela exata determinação do montante do tributo devido, com prévio conhecimento das repercussões impositivas.

Com o Estado Constitucional, abandonada a noção de “sistema tributário” como conjunto aleatório de tributos, o “Sistema Tributário” passa a representar uma organização coerente de princípios e regras em torno do conceito de tributo, a surpreender o fenômeno tributário por uma metodologia puramente jurídica, sem interferências econômicas e a constituir uma legitimidade do tributo baseada em critérios de justiça e segundo fundamentos constitucionais. Este foi, sem dúvida, o mais significativo avanço em favor do princípio de segurança jurídica material no direito tributário.

⁸⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

⁸⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: RT, 2011.

O estímulo dos incentivos fiscais como o Simples Nacional, presta-se como medida para impulsionar ações ou corretivos de desigualdades na ordem econômica, visando a atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso, não fosse sua presença.

Torres explica que:

Todo incentivo fiscal é legítimo quando concedido sob amparo constitucional, enquanto se nutre do propósito de reduzir desigualdades e promover o bem comum, como o desenvolvimento nacional ou regional, sustentando em desígnio constitucional que se preste à promoção da quebra de desigualdades ou preservação dos direitos individuais ou sociais ou ainda o próprio sentido de unidade econômica do federalismo. Nestes termos, toda regra “fiscal” de incentivo deve vir acompanhada a motivos constitucionais vinculados a outras competências materiais, como desenvolvimento nacional ou regional, garantia de emprego, redução da pobreza, redução da desigualdade entre pessoas ou entre regiões etc., sob pena de invalidade material, decorrente do descumprimento do princípio da não discriminação, do equilíbrio do pacto federativo e outros.⁸⁹

O princípio da legalidade estrita, no direito tributário, não se restringe, apenas, à necessidade de previsão do tributo em lei, mas também ao dever de observância, pela autoridade administrativa, às regras de constituição do crédito tributário, que se faz através do ato de lançamento.

Em relação a Substituição tributária e o Simples Nacional, não nos parece justo a forma com o legislador atribuiu ao Optante que recolha o tributo *pro futuro*, todavia, a Constituição diz que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. A atuação do Estado no Direito Tributário sempre foi imperiosa, todavia, é necessário evitar práticas não razoáveis ou desproporcionais contra contribuintes enquadrados no Simples.

Não deve o Estado escolher um dos responsáveis da cadeia tributária e lhe autuar, gerando multas altíssimas e juros, sem buscar a verdade, sem apurar devidamente o que ocorreu nas etapas anteriores e posteriores da cadeia de circulação do bem, pois assim, vez ou outra, poderá se deparar com situações em que o Optante pelo Simples Nacional tenha pago a mais.

⁸⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: RT, 2011.

CONCLUSÃO

A substituição tributária é uma grande ferramenta de arrecadação para o fisco, pois cria uma cadeia de responsabilidades em que todos são ligados por um elo, e o fisco pode em qualquer fase desta cadeia intervir com seu poder de Autotutela e ao argumento do estrito cumprimento do dever legal, e efetuar autuações administrativas por vezes inverídicas ou descabidas.

A substituição tributária progressiva revela contornos de possível inconstitucionalidade do modo que foi prevista pela Emenda Constitucional nº. 03/1993. A nosso ver o legislador, muito afoito, não previu as consequências jurídicas da necessária e correta forma de apuração da substituição tributária devida ao Fisco, apesar de já ter reparado algumas situações.

Demonstrou-se que, apesar do Supremo Tribunal Federal ter declarado a constitucionalidade da substituição tributária progressiva, a maioria da doutrina ainda entende pela sua inconstitucionalidade.

É dever do Fisco, quando competente ao recolhimento de seus tributos, no caso, na função arrecadatória do ICMS, buscar a verdade real dos fatos em cada cadeia, antes de simplesmente presumir que uma irregularidade em alguma das fases de circulação do produto a qual incide ICMS já configuraria o fato gerador presumido.

Podemos concluir que, mesmo com as alterações promovidas na Lei Complementar nº. 123/2006, precipuamente quanto a substituição tributária aplicada ao ICMS, ainda não foram suficientes a preencher todas as lacunas necessárias a atender ao correto comando constitucional.

Além disso, é possível concluir que a substituição tributária progressiva aplicada ao contribuinte optante do Simples Nacional apresenta contornos de ilegalidade e desigualdade. Isso deve-se ao fato que, o substituto tributário circula a mercadoria ao próximo contribuinte da cadeia de movimento com o valor a maior devido por substituição tributária, e quando este próximo contribuinte recebe a mercadoria já com o seu ICMS – que deveria ser pago por ele mesmo, já

supostamente pago, deve ainda pagar a alíquota diferenciada de ICMS quanto optante do regime do Simples.

A injustiça fica ainda mais evidente quando o legislador não especificou na lei do Simples Nacional que o optante do regime poderia solicitar a restituição imediata do valor pago a maior a título de substituição tributária. Todavia, a jurisprudência já entende que o substituído Optante pelo pode solicitar a devolução dos valores pagos a maior quando houve redução na base de cálculo.

Entendemos que ainda não está sedimentado na jurisprudência a forma correta de relacionar os institutos da Substituição Tributária e do Simples Nacional, temas que continuarão a ser enfrentados pelo Supremo Tribunal e Superior Tribunal de Justiça.

A nosso ver, a tendência inclusive é o STF lapidar a atuação do Fisco, contribuindo para a realização de justiça fiscal. Durante muitos anos, a nosso ver, o STF teve uma atuação “*Pro fisco*”, prevalecendo, muitas vezes a tese do Estado ao argumento, às vezes, sobre os eventuais impactos ao erário.

A nosso sentir isso está mudando aos poucos o STF está percebendo que o Poder Executivo se preocupa em arrecadar mais e mais, e esquece de investir em políticas públicas de educação fiscal, direito à informação, e já o Poder Legislativo evita a criação de leis que oneram os mais ricos.

A substituição tributária para os micros e pequenos empresários é um verdadeiro contrassenso. A constituição lhes permitiu a arrecadação única de quase todas as obrigações tributárias aí incluída o ICMS, mais o legislador não soube ainda reformar a Lei Complementar nº. 123/2006 a ponto de corrigir todas as distorções ainda existentes.

Nossa conclusão é que os estudos precisam avançar nesse sentido, é necessário a apresentação de soluções para permitir que o Substituído tributário – quando optante pelo simples, pague o preço da substituição e possa compensar este crédito com a operação posterior. Esta ideia seria aplicável ao optante que está na condição de intermediário, distribuidor, atacadista a não consumidores finais, pois ele paga antecipa o crédito tributário do próximo e ainda paga a alíquota do Simples, sendo que elas ainda não se compensam entre si, o que deveria ser possível.

A forma que a substituição tributária está relacionada com o Simples Nacional, em algumas hipóteses, viola os princípios da legalidade, da capacidade contributiva e do não confisco.

A técnica utilizada em direito penal para tipificar condutas como crimes é muito semelhante àquela adotada em direito tributário para definir as hipóteses de incidência dos tributos. Em ambos os casos, se define algo abstrato que, verificado no mundo, terá as consequências abstratamente previstas em lei.

O art. 121 do Código Penal atribui para o ato de “matar alguém” a consequência da aplicação de uma pena de reclusão de seis a vinte anos. As leis tributárias de vários Estados, usando técnica semelhante, estabelecem para o ato de promover a saída da mercadoria de estabelecimento comercial a consequência de pagar ICMS no valor de 17% do valor da mercadoria.

A técnica é praticamente a mesma. Então, se não é possível aplicar uma pena de reclusão de seis a vinte anos com base na presunção de que alguém vai matar, também não seria possível cobrar ICMS fundado na presunção de que uma mercadoria vai ser vendida por determinado valor.

A maior parte da doutrina considera que a previsão na lei da antecipação do pagamento de tributo cujo fato gerador ainda não se verificou configura agressão a vários princípios tributários, entre eles o da tipicidade, o da capacidade contributiva e o do não confisco.

A agressão à tipicidade decorreria do fato de que a situação abstratamente prevista em lei como fato gerador do tributo (hipótese de incidência ou, em analogia com o direito penal, tipo tributário) não teria se verificado no mundo, daí decorrendo a impossibilidade da cobrança.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2016.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Legislação Informatizada - Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Publicação Original**. Disponível em: Original<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2006/leicomplementar-123-14-dezembro-2006-548099-publicacaooriginal-63080-pl.html>. Acesso em: 19/11/2016.

BRASIL. Constituição Federal de 05 de outubro de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 25 de outubro de 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 86 de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 05 de novembro de 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 123 de 14 de dezembro de 2006**. Dispõe sobre o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm> Acesso em: 21 de outubro 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Disponível em: http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1997/CV013_97.htm. Acesso em: 19/11/2016.

BRASIL. Receita Federal. Simples Nacional. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/>. Acesso em: 21 de outubro 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp: 82279 SP 1995/0065707-4. Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 08/02/1996, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 18/03/1996 p. 7550. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=199500657074. Acesso em: 02/11/2016.

_____. RMS 28.870/RJ. Relator Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma. Julgado em 25/08/2009. DJe 31/08/2009). Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=6051402&num_registro=200900294055&data=20090831&tipo=5&formato=P DF. Acesso em: 22/10/2016.

_____. RMS: 29568 AM 2009/0096410-0, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 20/08/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 30/08/2013. Disponível em: <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24134093/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-29568-am-2009-0096410-0-stj/inteiro-teor-24134094>. Acesso em: 19/11/2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.044. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em 14-10-1999. Plenário. DJ de 8-6-2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347402>. Acesso em 30/10/2016.

_____. AI 207.377 AgR. Relator: Ministro Néri da Silveira. Julgamento em 2-5-2000. Segunda Turma. DJ de 9-6-2000. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=284991>. Acesso em: 30/10/2016.

_____. ADI 1.851. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgamento em 8-5-2002. Plenário. DJ de 22-11-2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>. Acesso em: 30/10/2016.

_____. RE nº 603.191/MT. Relator: Ministra Ellen Gracie. Julgamento em 1º-8-2011. Plenário. DJE de 5-9-2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626982>>. Acesso em: 06/11/2016.

_____. RE 706.224-AgR. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em: 11-12-2012. Primeira Turma. DJE de 6-2-2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3383562>. Acesso em: 30/10/2016.

_____. RE nº. 593.849. Plenário. Relator: Ministro Edson Fachin. Data de julgamento: 18/11/2016. Decisão pendente de publicação. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE593849LEWANDOWSKII CMS.pdf>. Acesso em: 22/11/2016.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. **Principais julgados do STF e STJ comentados 2015**. Manaus: Dizer o direito, 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

JESUS, Fernando Bonfá. **ICMS: aspectos pontuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. 146 p.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. 427 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. 562 p. ISBN 9788539202263.

MANSO, Ágatta da Costa. **Os meios de apuração da substituição tributária progressiva no ICMS**. Fundação Armando Álvares Penteado. São Paulo, 2015.

MATTOS, Aroldo Gomes. **ICMS (Comentários à Legislação Nacional)**. São Paulo: Dialética, 2006.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses. 2010.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4.ed. Revista, atualizada e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PEREIRA Filho, Luiz Alberto (Coord.). **ICMS: questões polêmicas**. Curitiba: Juruá, 2004. 245 p.

PEREIRA, João Helder. **Ressarcimento de ICMS Substituição tributária: um direito temido pelo contribuinte**. Publicado em 2 de novembro de 2016. Disponível em: <https://joaohelder.jusbrasil.com.br/artigos/304017280/ressarcimento-de-icms-substituicao-tributaria-um-direito-temido-pelo-contribuinte>. Acesso em 02/11/2016.

SABBAG, Eduardo Moraes. **Direito Tributário Essencial**. 3ª Ed. São Paulo: Método. 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: RT, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª Ed. Revisada e Atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.