

Universidade de Brasília  
Faculdade de Direito  
Curso de Graduação em Direito

## **Aplicação da Substituição Tributária de ICMS às Micro e Pequenas Empresas**

**Aluno:** Rafael Salomão Carvalho

**Matrícula:** 09/14797

Brasília, fevereiro de 2013.

**RAFAEL SALOMÃO CARVALHO**

**Aplicação da Substituição Tributária de ICMS às Micro e Pequenas  
Empresas**

Monografia Final de conclusão do curso de graduação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito, desenvolvida sob a orientação do Professor Valcir Gassen.

Brasília, fevereiro de 2013.

FICHA DE APROVAÇÃO

**Aplicação da Substituição Tributária de ICMS às Micro e Pequenas  
Empresas**

**Aluno:** Rafael Salomão Carvalho

**Matricula:** 09/14797

Banca examinadora:

---

Valcir Gassen  
Orientador

---

Antônio Moura Borges  
Membro 01

---

Othon de Azevedo Lopes  
Membro 02

Brasília, fevereiro de 2013

À minha querida esposa, por todo o apoio durante os anos do bacharelado e à minha mãe que sempre me orientou a seguir, com dedicação, a busca pelo conhecimento.

## Resumo

SALOMÃO, Rafael da Costa Melo. **Aplicação da Substituição Tributária de ICMS às Micro e Pequenas Empresas**. Orientador Valcir Gassen. Brasília: UnB, 2013.

A presente monografia tem como tema a substituição tributária progressiva de ICMS e a sua inadequação ao sistema de arrecadação simplificado instituído às micro e pequenas empresas, o Simples Nacional, com base no preceito constitucional que determina um tratamento diferenciado e favorecido aos pequenos negócios. Analisam-se os benefícios gerados pelos micro empreendimentos, as inconstitucionalidades geradas pela aplicação da substituição tributária e suas consequências para o estado, sociedade e economia. Ao final são expostos os principais projetos que visam corrigir as inadequações e solucionar a inconstitucionalidade, bem como hipóteses de solução com os principais pontos do ordenamento jurídico que devem ser alterados para resguardar o tratamento diferenciado e favorecido à micro e pequena empresa dando efetividade ao texto Constitucional.

**Palavras-chave:** Tributário. Simples Nacional. Microempresas. Empresas de Pequeno Porte. ICMS. Substituição Tributária Progressiva. Inconstitucionalidade. Ônus. Não favorecimento. Desoneração. Tratamento Diferenciado e Favorecido.

## LISTA DE ABREVIATURAS

ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ICMS/ST	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias Recolhido por Substituição Tributária
ICMS/STP	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias Recolhido por Substituição Tributária Progressiva
LC	Lei Complementar
MVA	Margem de Valor Agregado
MPE	Micro e Pequena Empresa
ST	Substituição Tributária

# SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
CAPÍTULO 1 – O TRATAMENTO DIFERENCIADO FAVORECIDO.....	12
1.1    Pressupostos Econômicos: Importância das MPEs para o Brasil.....	12
1.2    Pressupostos Políticos e Sociais: A importância das MPEs para a geração de emprego e arrecadação tributária.....	15
1.3    Dispositivos Constitucionais em Benefício das MPEs.....	20
1.4    Desoneração e Desburocratização Consolidadas na Lei Complementar 123 de 2006 e no Simples Nacional.....	22
1.4.1 A Lei Complementar 123/2006.....	22
1.4.2 O Simples Nacional.....	23
CAPÍTULO 2 – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS – CONCEITO E APLICAÇÃO.....	25
2.1    Bases Conceituais.....	25
2.1.1 ICMS.....	25
2.1.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	26
2.2    A Constitucionalidade do Regime de Substituição Tributária.....	27

2.3	A Substituição Tributária Progressiva de ICMS.....	29
2.4	Simplex Nacional x Substituição Tributária Progressiva de ICMS.....	33
CAPÍTULO 3 – A AUSÊNCIA DE UM TRATAMENTO DIFERENCIADO NA APLICAÇÃO DA ST AOS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL – INCONSTITUCIONALIDADE E DISTORÇÕES.....		
3.1	Efeitos da Substituição Tributária nos optantes do Simplex Nacional –Inconstitucionalidade.....	35
3.2	Outras Distorções Decorrentes da Aplicação da Substituição Tributária.....	39
3.2.1	Ampliação das Pautas Fiscais pelos Estados.....	40
3.2.2	Majoração de Preços e Inflação.....	42
3.2.3	Prazo de Recolhimento do Tributo x Prazo de Recebimento das Vendas.....	43
3.3	- Busca de Soluções para Resolver ou Atenuar os Impactos da Substituição Tributária.....	46
3.3.1	– Soluções Congressuais: Propostas e Dificuldades.....	46
3.3.2	– Possíveis Soluções e Atenuações para os Problemas da Substituição Tributária.....	48
	Conclusão.....	51
	Referências Bibliografia.....	53

APÊNDICE I – ANEXOS DA LEI

COMPLEMENTAR Nº123 DE 2006.....55

APÊNDICE II – Exemplo de Pauta Fiscal.....66

## Introdução

No atual sistema Tributário, o ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – representa, mesmo sendo um imposto de competência estadual, a maior fonte de arrecadação do Brasil. Além disso, o ICMS é um dos tributos que mais impactam o valor final das mercadorias, sendo assim, sua correta administração e desoneração são de grande importância para melhorar o ambiente de negócios brasileiro, sendo este o conjunto de fatores que auxiliam ou impedem a criação e manutenção dos empreendimentos.

Um ambiente de negócios favorável é importante para o desenvolvimento das pequenas empresas, estas, por sua vez, são essenciais para a dinamização da economia e geração de empregos. Assim fica evidente a necessidade de um tratamento tributário diferenciado e favorecido para os pequenos negócios, por esse motivo a Constituição Federal estabelece esse tratamento que posteriormente foi consolidado por meio da Lei Complementar 123/06, conhecida como A Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas.

Importante destacar que, apesar do texto constitucional apresentar o tema como tratamento diferenciado, bastaria que estabelecesse um tratamento justo, primando pela igualdade material. Assim os desiguais seriam tratados de maneira desigual, ou diferenciada, na medida em que se desiguam, alcançando a justiça material.

A Lei Geral das MPEs estabeleceu o Simples Nacional, sistema de arrecadação simplificado que favorece os pequenos empreendimentos comparativamente ao Regime Geral, que é a sistemática de arrecadação aplicável às demais pessoas jurídicas. O Simples Nacional, em cumprimento aos dispositivos constitucionais, estabelece alíquotas de ICMS para as Micro e Pequenas Empresas bem inferiores as do Regime Geral, apesar disso nosso ordenamento jurídico prevê a possibilidade dos empreendimentos optantes do Simples estarem sujeitos à legislação aplicável às demais empresas em casos específicos, dentre eles está o recolhimento de ICMS por substituição tributária.

Como resultado dessa incoerência, as MPEs, ainda que optantes pelo Simples Nacional, são colocadas na condição de substituídas tributárias e o ICMS devido por essas empresas é calculado e recolhido por um terceiro que, para isso,

aplica as condições e alíquotas impostas pelo Regime Geral, ou seja, a aplicação da substituição tributária nesses casos onera as Micro e Pequenas Empresas, desvirtua o Simples Nacional e viola frontalmente a Carta Magna que determina um tratamento diferenciado e favorecido para o seguimento dos pequenos negócios. Esse problema se agrava quando observamos as políticas dos governos estaduais que a cada gestão procuram aumentar a pauta de produtos sujeitos à substituição tributária levando a distorção a um nível alarmante.

Ficará evidente que a aplicação da substituição tributária às Micro e Pequenas empresas, nos moldes da legislação atual, é uma flagrante inconstitucionalidade que deve ser combatida, principalmente quando se leva em conta a importância do ICMS para a formação do preço final das mercadorias, uma vez que o modelo atual de substituição tributária coloca os pequenos empreendimentos no mesmo patamar das grandes empresas.

# Capítulo 1 – O Tratamento Diferenciado e Favorecido

## 1.1 Pressupostos Econômicos: Importância das MPEs para o Brasil

As Micro Empresas e Empresas de Pequeno Porte contribuem em mais de 20% do PIB nacional e representam 99% das empresas de todo o país, números expressivos que demonstram a importância do setor para a economia brasileira, apesar disso, a participação no PIB poderia ser ainda maior quando se leva em conta que nos Estados Unidos a participação dos pequenos empreendimentos é de 80%.<sup>1</sup>

Levando em conta o aspecto econômico, o seguimento das micro e pequenas empresas apresentam, segundo SOLOMON, três papéis importantes: “... 1) *facilita a mudança*; 2) *propicia o lastro de estabilidade da economia*; 3) *é, na realidade, o principal respaldo comercial dos valores do ambiente sócio-econômico do livre mercado.*”<sup>2</sup>

Ainda que essas funções sejam exercidas involuntariamente, uma vez que o empresário tem em mente o progresso material próprio ao estabelecer uma empresa, as atividades dos pequenos empreendimentos “favorecem a estabilização da conjuntura econômica, suavizando as oscilações do Mercado e garantem o abastecimento de setores com maior risco e menor retorno. Sua atividade, portanto é essencial para a estabilidade das grandes empresas e Economia em geral.”<sup>3</sup>

Outro fator positivo decorrente da atividade dos pequenos negócios está no estímulo às inovações tecnológicas e organizacionais. Como exemplo, nos Estados Unidos metade dos investimentos em inovação provém das pequenas empresas.

4

---

<sup>1</sup> SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas). **Relatório MPEDATA**. Disponível em: <http://www.mpedata.com.br/Paginas/mpeinternet.aspx>  
Acesso em 09/01/2013.

<sup>2</sup> SOLOMON, Steven. A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo. Rio de Janeiro: Nórdica, c1986, ISBN 8570071418, 408p., p.10.

<sup>3</sup> KARKACHE, Sergio. **Princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor**. 2009. 296p. Dissertação (mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná: Curitiba, 2009. Página 28. Disponível em: <http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/18232/DISSERTACAO.pdf?sequence=1>  
Acesso em 10/01/2013

<sup>4</sup> PUGA, Fernando Pimentel. **Experiência de Apoio as Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p.12.

Ainda de ponto de vista econômico, mesmo diante de todos os benefícios já apresentados, é importante destacar que existem vários problemas inerentes ao setor. Em vários países e especialmente do Brasil os índices de natalidade e mortalidade das pequenas empresas são muito altos, principalmente em função da grande exposição à riscos e margens de lucros menores.

Outro ponto importante a ser destacado, e que justifica a existência e defesa de um tratamento diferenciado, é a proporcionalidade inversa existente entre a taxa de mortalidade e o tempo de atividade empresarial. Ou seja, a maior parte das empresas encerram suas atividades nos primeiros anos de funcionamento. Esses dados têm apresentado uma expressiva melhora no cenário brasileiro, muito em função da construção de um ambiente de negócios favorável ao empreendedorismo. Em 2005<sup>5</sup>, segundo o Sebrae, 49,9% encerraram suas atividades nos dois primeiros anos, em 2006<sup>6</sup> esse percentual caiu para 27%, muito em função das melhoras introduzidas pelo Simples Nacional.

No Brasil a carga tributária é um dos principais fatores apontados como causa dos altos índices de mortalidade das empresas. A respeito disso, HUGO DE BRITO MACHADO destaca:

*(...) o cumprimento do dever tributário em nosso País vem-se tornando impossível, a não ser para as grandes empresas que dominam o mercado e dilatam seus preços. A carga tributária e a burocracia cresceram tanto que a instalação de pequenas empresas em nosso País se tornou praticamente inviável, daí resultando o elevado e crescente índice de desemprego.<sup>7</sup>*

---

<sup>5</sup> Brasil. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Boletim Estatístico das Micro e Pequenas Empresas**: Observatório SEBRAE, 1º Semestre de 2005. Disponível em:

[http://www.dce.sebrae.com.br/bte/bte.nsf/03DE0485DB219CDE0325701B004CBD01/\\$File/NT000A8E66.pdf](http://www.dce.sebrae.com.br/bte/bte.nsf/03DE0485DB219CDE0325701B004CBD01/$File/NT000A8E66.pdf).

Acesso em 10/01/2013.

<sup>6</sup> Brasil. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Taxa de Sobrevivência das Empresas no Brasil. 2011**. Disponível em:

[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf/45465B1C66A6772D832579300051816C/\\$File/NT00046582.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf/45465B1C66A6772D832579300051816C/$File/NT00046582.pdf). Acesso em 10/01/2013

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574205613, p27.

A insistência em políticas e métodos estatais que não conferem o tratamento diferenciado e simplificado principalmente na questão tributária, como é o caso da substituição tributária no recolhimento do ICMS, contribui para o aumento das taxas de mortalidade e empurra os empreendimentos para informalidade frustrando o cumprimento das legislações trabalhistas, previdenciária e tributária. Neste sentido explicam BASTOS e MARTINS:

*A insistência do Estado em cobrar-lhes [dos pequenos negócios] uma quantidade de procedimentos burocráticos que não estão em condições de satisfazer acelera, por certo, a acentuada tendência já identificada na nossa economia para à clandestinidade ou, se se preferir, à economia invisível ou informal...<sup>8</sup>*

Outro ponto que justifica o tratamento diferenciado do ponto de vista econômico é o chamado “custo burocrático”, expressão corrente em publicações de origem econômica. Karkache explica:

*Entende-se por ‘custo burocrático’ o conjunto de despesas para que a empresa possa satisfazer as obrigações legais necessárias a sua regular atividade, como, por exemplo, as despesas com serviços de contabilidade, com equipamentos de medição, com selos, notas, livros, registros ou softwares fiscais e assemelhados.*

*Há custos burocráticos mínimos e que independem do porte da empresa. Se estes custos mínimos são altos, serão mais onerosos na pequena empresa, pois, ao deter poucos recursos financeiros e humanos, vê-se ainda obrigada a imobilizá-los em processos burocráticos.<sup>9</sup>*

---

<sup>8</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. 3ª Edição Revista e Atualizada. São Paulo: Saraiva 2004. p. 187.

<sup>9</sup> KARKACHE, Sergio. **Princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor**. 2009. 296p. Dissertação (mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná: Curitiba, 2009. Página 33. Disponível em: <http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/18232/DISSERTACAO.pdf?sequence=1>

Veremos mais adiante que um dos principais objetivos do simples nacional foi a redução da burocracia, o que facilitou a abertura de novas empresas e reduziu custos.

## **1.2 Pressupostos Políticos e Sociais: A importância das MPEs para a geração de emprego e arrecadação tributária.**

Os benefícios gerados pelos pequenos negócios vão além da área econômica:

*Propiciam atenuante ao desemprego (e problemas dele decorrentes); democratizam capital e o domínio da tecnologia; auxiliam na descentralização da economia propiciando novas oportunidades de desenvolvimento às regiões menos favorecidas; constituem instrumento de afirmação de soberania econômica, com influências nas relações internacionais e frente ao processo de globalização da economia; e favorecem o crescimento da arrecadação tributária, conferindo maior estabilidade financeira ao Estado.*

<sup>10</sup>

Esse segmento é a coluna vertebral das economias regionais, pois geram o fortalecimento das cadeias produtivas e a inclusão social por meio da formalização. Sem o apoio, fica difícil ampliar o desenvolvimento desse setor.

Além disso, o estímulo ao empreendedorismo traz como resultado o aumento da base de contribuintes pessoas jurídicas, levando ao crescimento na arrecadação de impostos diretos e indiretos. O resultado disso é o crescimento, ano a ano, na arrecadação do Simples Nacional conforme demonstrado na tabela abaixo:

---

<sup>10</sup> Idem. Página 34.

## QUADRO 1. ARRECADAÇÃO DAS EMPRESAS NO SIMPLES<sup>11</sup>

	União	Estados	Municípios	TOTAL	
2007	R\$ 6,04 bilhões	R\$ 1,78 bilhões	R\$ 541 milhões	R\$ 8,38 bilhões	Salto de 403% entre 2007 e 2011
2011	R\$ 31,9 bilhões	R\$ 7,1 bilhões	R\$ 3,2 bilhões	R\$ 42,2 bilhões	
2012 (jan - mar)	R\$ 8,17 bilhões	R\$ 1,7 bilhões	R\$ 849 milhões	R\$ 10,7 bilhões	
Acumulado desde 2007	R\$ 110,4 bilhões	R\$ 26,8 bilhões	R\$ 10,7 milhões	R\$ 148 bilhões	

Sobre a arrecadação tributária dos pequenos negócios afirma KARKACHE:

*(...) a desoneração tributária, que é um dos objetivos recorrentes dos programas de tratamento favorecido em diversos países, não representa ônus ao erário público. Ao contrário, costuma traduzir-se em aumento de arrecadação de tributos e em benefícios à atividade financeira do Estado.*

*A razão para isso é que o estímulo à formação, ao crescimento e à estabilidade das pequenas empresas, resultante da desoneração tributária, aumenta o número de contribuintes, ao mesmo tempo em que cresce junto com o faturamento dos negócios.*<sup>12</sup>

Na maior parte das cidades brasileiras, os pequenos empreendimentos urbanos e rurais representam números próximos da totalidade das atividades

<sup>11</sup> Portal do Simples Nacional. Disponível em <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx>  
Acesso em 09/01/2013

<sup>12</sup> KARKACHE, Sergio. **Princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor.** 2009. 296p. Dissertação (mestrado em Direito) –

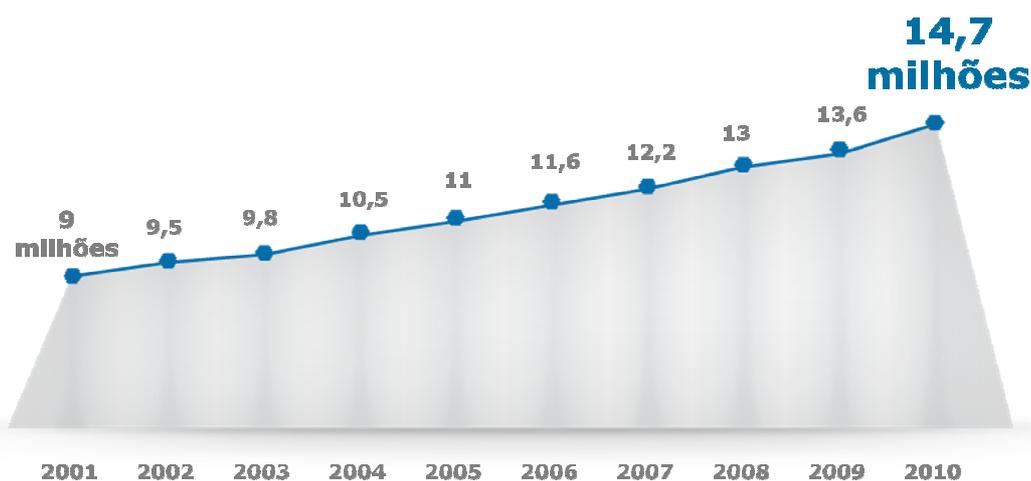
empresariais, além de se transformar na maior força empregadora. Esta realidade é ainda mais presente nas cidades com menos de 20 mil habitantes (72% dos municípios). Fica patente, então, que criar condições para o fortalecimento dos pequenos negócios é o melhor caminho para iniciar um ciclo de desenvolvimento nos municípios e em todo o País.

Dados que demonstram a importância do setor para o desenvolvimento do país estão nas estatísticas do emprego. As Micro e Pequenas Empresas são responsáveis por 52% dos empregos formais e por 40% da massa salarial no Brasil.

13

Os postos de trabalho gerados pelos pequenos negócios crescem em ritmo acelerado já alcançando, em 2010, mais de 14,7 milhões de trabalhadores com carteira assinada:

**GRÁFICO 1. EMPREGO NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS<sup>14</sup>**



Os pequenos negócios, geralmente, criam esses empregos para atender trabalhadores que normalmente são desvalorizados pelo mercado de trabalho como mulheres, deficientes físicos, menores sem experiência e cidadãos com déficit

---

Universidade Federal do Paraná: Curitiba, 2009. Página 39. Disponível em: <http://dSPACE.c3sl.ufpr.br/dSPACE/bitstream/handle/1884/18232/DISSERTACAO.pdf?sequence=1>

<sup>13</sup> SEBRAE/DIEESE. **Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa**. Sebrae e Dieese. Disponível em

[http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS\\_CHRONUS/bds/bds.nsf/25BA39988A7410D78325795D003E8172/\\$File/NT00047276.pdf](http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/25BA39988A7410D78325795D003E8172/$File/NT00047276.pdf)

Acesso em 09/01/2013.

<sup>14</sup> Idem Ibid.

educacional<sup>15</sup>, gerando inclusão social e atenuando desigualdades.

Com relação aos períodos de recessão econômica, segundo KARKACHE, as pequenas empresas são importantes por abrirem a possibilidade do “auto-emprego”:

*“(...)Define-se auto-emprego como a hipótese de trabalhadores desempregados que, como alternativa de sobrevivência, passam a se dedicar a atividade por conta própria e acabam por se assemelhar a uma pequena empresa (quando não constituem uma). Esta característica representa grande alívio às políticas públicas, sobretudo de Seguridade Social (ou seja, Saúde, Previdência e Assistência Social), pois o “auto-emprego” reduz a demanda por subsídios públicos destinados a manutenção do mínimo vital.”*

Concomitantemente ao aumento no número de postos de trabalho, nas Micro e Pequenas o aumento real de salários é três vezes superior ao das empresas de maior porte:

#### QUADRO 2. AUMENTO DA MÉDIA SALARIAL ENTRE 2000 E 2010<sup>16</sup>

Porte	Ano 2000	Ano 2010	Varição Acumulada
Micro e pequenas	R\$ 961	R\$ 1.099	<b>14,4%</b>
Médias e grandes	R\$ 1.711	R\$ 1.786	<b>4,4%</b>

Valores em 31 de dezembro de 2011, já descontada a inflação - INPC/IBGE

<sup>15</sup> Brasil, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **As Micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil: 2001**. Rio de Janeiro. ISBN 852403668.

<sup>16</sup> SEBRAE/DIEESE. **Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa**. Sebrae e Dieese. Disponível em [http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS\\_CHRONUS/bds/bds.nsf/25BA39988A7410D78325795D003E8172/\\$File/NT00047276.pdf](http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/25BA39988A7410D78325795D003E8172/$File/NT00047276.pdf)  
Acesso em 09/01/2013.

## GRÁFICO 2. EMPREGOS E SALÁRIOS CRECEM MAIS ENTRE OPTANTES DO SIMPLES.<sup>17</sup>



Além de auxiliar na geração de emprego, conforme explica KARKACHE, as MPEs favorecem a afirmação da soberania nacional:

*(...)ao ser composta predominantemente por brasileiros ou, ao menos, residentes permanentes no Brasil), estas empresas garantem a atividade e o abastecimento da economia interna e dos empregos, e permitem nossa afirmação no cenário externo.<sup>18</sup>*

A partir dessas informações fica demonstrada a importância dos pequenos negócios para a dinamização da economia, uma vez que assumem caráter estratégico no desenvolvimento social, geração de emprego, distribuição de renda, inclusão social produtiva, distribuição de riquezas e fortalecimento das economias regionais. Contudo esse crescimento só é possível com a adoção de um tratamento diferenciado e favorecido para esse seguimento, como estipulado por nossa

<sup>17</sup> SEBRAE/DIEESE. **Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa**. Sebrae e Dieese. Disponível em: [http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS\\_CHRONUS/bds/bds.nsf/25BA39988A7410D78325795D003E8172/\\$File/NT00047276.pdf](http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/25BA39988A7410D78325795D003E8172/$File/NT00047276.pdf)

<sup>18</sup> KARKACHE, Sergio. **Princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor**. 2009. 296p. Dissertação (mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná: Curitiba, 2009. Página 38. Disponível em: <http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/18232/DISSERTACAO.pdf?sequence=1>

Constituição Federal. Analisaremos a seguir os dispositivos legais criados para beneficiar os pequenos negócios.

### 1.3 Dispositivos Constitucionais em Benefício das MPEs

O artigo 179 da Constituição Federal, presente no texto original de 1988, determina aos entes federativos que adotem posturas com o objetivo de incentivar a criação e desenvolvimento das Micro e Pequenas Empresas, conforme demonstrado abaixo:

*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.*

Por meio desse dispositivo, de caráter programático, o legislador originário estabeleceu parâmetros para a construção de um sistema que promove a igualdade material aos empreendimentos por meio da desburocratização e redução das obrigações, não apenas tributárias, mas também de outras áreas com grande impacto no ambiente de negócios.

Para consolidar o mencionado dispositivo, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 6 de 1995, que trouxe para a Carta Magna a determinação de um tratamento diferenciado e favorecido para os pequenos negócios como um princípio da ordem econômica no Brasil, sendo esse tratamento, portanto, ponto basilar para pautar a atuação administrativa e legislativa dos entes federativos na construção do sistema econômico e tributário brasileiro.

Por conta dessa Emenda, o texto constitucional passou a vigorar com a seguinte redação:

*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.*

A determinação do tratamento favorecido foi reforçada por outra Emenda, a de número 42 de 2003. Essa Emenda Constitucional incluiu na Carta Magna a alínea *d* do inciso III do artigo 146, determinando a competência de Lei Complementar para criar método diferenciado de arrecadação tributária, incluindo ainda um parágrafo único que abriu a possibilidade de criação de um sistema unificado

Após a Emenda Constitucional nº 42 de 2003 a Lei Maior passou a vigorar com a seguinte redação:

*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.*

Diante da importância das pequenas empresas para o país e por meio das modificações constitucionais apresentadas, restou consolidado em nosso ordenamento jurídico a exigência de um tratamento diferenciado e favorecido para os pequenos negócios, principalmente no que diz respeito à burocracia e à tributação. Esse tratamento foi consolidado pela Lei Complementar 123/06, que deu eficácia plena aos dispositivos constitucionais, sobre a qual trataremos a seguir.

## 1.4 Desoneração e Desburocratização consolidadas na Lei Complementar 123 de 2006 e no Simples Nacional.

### 1.4.1 A Lei Complementar 123/2006

Atendendo ao referido dispositivo constitucional inserido pela EC 42 de 2003, foi sancionado a Lei Complementar nº123 de 2006 que ficou conhecida como Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte ou Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas. Essa lei foi uma construção coletiva na qual participaram pelo menos 80 mil lideranças empresariais e políticas que se mobilizaram em todo o território nacional.

A nova lei surgiu após a constatação de que as principais causas da alta mortalidade dos novos empreendimentos eram a complexidade das exigências burocráticas e o peso da carga tributária, características que, como veremos à frente, são ampliadas pela utilização da substituição tributária para o recolhimento de ICMS.

Apesar de não ter atendido todas as exigências dos empresário, a LC 123/06 trouxe ganhos significativos para os pequenos negócios e representou uma “mudança do paradigma até então vigente na administração pública. Do Estado repressor, cartorial, que outorga concessões, para um Estado parceiro que induz o desenvolvimento.”<sup>19</sup>

*Com os aperfeiçoamentos que recebeu em seguida, por meio de novas leis complementares, com a horizontalização de suas ações, a adesão gradual dos estados e dos municípios e as mudanças de mentalidade que vem ensejando, a Lei Geral consituirá marco indelével na trajetória do desenvolvimento brasileiro no século 21.”<sup>20</sup>*

O Estatuto da Micro e Pequena Empresa foi consolidado em dois pilares, a desburocratização e a desoneração. O Excesso de burocracia sempre foi um dos grandes entraves para a formalização e o desenvolvimento de negócios no Brasil, seja no momento da criação ou durante o exercício da atividade empresarial. Assim a Lei Complementar 123/2006 trouxe diversas medidas desburocratizantes e, como

---

<sup>19</sup> SEBRAE. **Lei Geral Das Micro e Pequenas Empresas**. 2007. Pág 5

<sup>20</sup> SEBRAE. **3 anos da Lei Geral da Micro e Pequena Empresa**. 2010. Pág 5.

grande destaque, o Simples Nacional que reduziu a carga tributária sobre as pequenas empresas.

### **1.4.2 O Simples Nacional**

A sistemática de arrecadação simplificada, denominada de Simples Nacional e conhecida por muitos como Supersimples (em alusão ao extinto Simples Federal) inclui tributos federais — o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) —, bem como o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de competência estadual e, por fim, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS), de competência municipal.

A Lei Complementar nº123 de 2006 apresenta em seu Art.3º os parâmetros para o enquadramento legal como microempresa e empresa de pequeno porte, ou seja, determina quais empresas podem optar pela arrecadação no formato do Simples Nacional:

*Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 de Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:*

*I - no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais);*

*II - no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada*

*anocalendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).*

Assim, em uma análise sistemática dos dispositivos constitucionais e da Lei Complementar nº 123/06, podemos concluir que as empresas enquadradas nos requisitos apresentados devem receber o tratamento diferenciado e favorecido constitucionalmente garantido.

Portanto nas situações em que a opção pelo Simples Nacional não implica em uma efetiva redução da carga tributária, principalmente dos tributos englobados pelo Simples Nacional, como o ICMS, haverá uma clara e flagrante inconstitucionalidade, uma vez que não ocorrerá o favorecimento previsto na Carta Magna.

Com essa explicação sobre a importância das micro e pequenas empresas para o país e a necessidade de um tratamento diferenciado e favorecido, passaremos a analisar, no próximo capítulo, os mecanismos de arrecadação do ICMS, a substituição tributária e o Simples Nacional, suas bases de cálculo e alíquota para compreender como a sobreposição de sistemas tem sido maléfica para os pequenos negócios, afrontando os dispositivos constitucionais e prejudicando a competitividade e livre concorrência.

## CAPÍTULO 2 – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS – CONCEITO E APLICAÇÃO

### 2.1 Bases Conceituais

#### 2.1.1 ICMS

O ICMS é um imposto de competência estadual em tem seu fato gerador em operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

A incidência desse tributo no Regime Geral de arrecadação está prevista no artigo 155, §2º, da Constituição Federal, conforme descrito a seguir:

*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;*

.....  
.....

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

*I - será **não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

*II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

*a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*

*b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;*

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

*(Grifo Nosso)*

Destaca-se das características do ICMS que se trata de um imposto plurifásico, ou seja, que incide sobre todas as etapas de circulação da mercadoria; é um imposto indireto, isto é, os custos sempre são repassados para o próximo integrante da cadeia produtiva ou para o consumidor final.

Importante ressaltar ainda que a Carta Magna descreve em seu art. 155, II, e § 2º, I a base de cálculo do imposto como sendo o valor das operações relativas à circulação de mercadorias, crivando-o da característica da não-cumulatividade, ao determinar a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

A Base de cálculo desse tributo pode ser o valor da operação, o preço do serviço ou o valor da mercadoria ou bem importado. Para o seu cálculo existem ainda vários tipos de alíquota que incidem dependendo da maneira como circula a mercadoria: existem as alíquotas interestaduais, fixadas por Resolução do Senado Federal, que variam entre 12% e 7%; as alíquotas de importação e ainda as alíquotas internas, que são de competência e estipuladas pelos Estados e Distrito Federal e tem uma variação que, geralmente, vai de 17% a 19%. Compreendidas as principais características do ICMS, trataremos sobre o instituto da Substituição Tributária.

### 2.1.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

AMORIM conceitua a Substituição Tributária conforme segue:

*O Regime da Substituição Tributária tem como principal característica atribuir ao contribuinte substituto a responsabilidade por cálculo, retenção e recolhimento aos cofres públicos do montante do imposto devido pelas operações de terceiros – contribuinte substituído (antecedentes, concomitantes ou subseqüentes), além do seu próprio imposto. O imposto devido é apurado em cada operação, de forma individualizada e compensatória entre débito e crédito. Como regra geral, tal sistemática encerra todo o ciclo de tributação de uma mercadoria sujeita ao ICMS/ST, não mais sofrendo incidência do imposto nas operações subseqüentes.<sup>21</sup>*

Nesse sistema, o responsável pelo recolhimento do tributo em nome do contribuinte é chamado de substituto tributário, o qual, além de arcar com o ICMS em relação às operações do restante da cadeia econômica, é contribuinte de ICMS de suas próprias operações, uma vez que promove a saída de mercadorias do seu estabelecimento.

---

<sup>21</sup> AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência)**/ João Luiz Amorim. – Niterói, RJ: Impetus, 2007. p. 109.

## 2.2 A Constitucionalidade do Regime de Substituição Tributária

O que se pretende nesse trabalho não é questionar a constitucionalidade da substituição tributária em si, uma vez que, o STJ e o STF, até mesmo antes da Emenda Constitucional nº 03/93 que inseriu no texto constitucional o dispositivo que embasa juridicamente a utilização da ST, já decidiram no sentido da legalidade e constitucionalidade desse regime de arrecadação conforme pode ser constatado nos acórdãos publicados em informativo de jurisprudência:

*Concluindo o julgamento de recurso extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo (v.informativo 108 e 121), o Tribunal, por maioria, decidiu que 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. O recurso tem por objeto operações realizadas anteriormente à Emenda Constitucional 3/93, que introduziu no art. 150, da CF, o §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”). Foram vencidos os Ministros Carlos Velloso, Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, que votaram no sentido da inconstitucionalidade do referido regime no período anterior à EC 3/93, por entenderem que não poderia o legislador ordinário autorizar a antecipação do ICMS sem que houvesse ocorrido o seu fato gerador. RE 213.396-SP, rel. Min. ILLMAR GALVÃO, 2.8.99.*

Essa decisão do STF serviu apenas para consolidar entendimento já firmado pelo STJ sobre a legalidade da substituição Tributária:

TRIBUTÁRIO – ICM – SUBSTITUIÇÃO  
TRIBUTÁRIA – VENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES E

*PEÇAS – LEGALIDADE – O regime de substituição tributária é previsto pela própria Constituição Federal vigente. O Colendo Supremo Tribunal Federal entendeu legítimo o pagamento antecipado do ICM, previsto na legislação estadual, em casos de mercadorias destinadas a outros estados. Com o pagamento antecipado não ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. Não se pode confundir momento da incidência do tributo com sua cobrança. Com base nos poderes amplos a eles conferidos pelo art. 34, parágrafo 3 e 8º do ADCT, os Estados têm competência legislativa plena e podem estabelecer o pagamento antecipado do ICM, inclusive na venda de veículos automotores e suas peças. Recurso provido (STJ – Recurso Especial – Primeira Turma – Acórdão nº 9600747423 – Decisão 18/06/98 – Publ. 21/09/98 – PG: 00054. Rel. Min. GARCIA VIEIRA).*

*TRIBUTÁRIO – ICM – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – VENDA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS E BEBIDAS – LEGALIDADE. O regime de substituição tributária é previsto pela própria Constituição federal vigente. O Colendo Supremo Tribunal Federal entendeu legítimo o pagamento antecipado do ICM, previsto na legislação estadual, em casos de mercadorias destinadas a outros estados. Com o pagamento antecipado, não ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. Não se pode confundir o momento da incidência do tributo com sua cobrança. Com base nos poderes amplos a eles conferidos pelo art. 34, parágrafos 3º e 8º do ADCT, os Estados têm competência legislativa plena e podem estabelecer o pagamento antecipado do ICM, inclusive na venda de alimentícios e bebidas. Recurso provido (STJ – Recurso Especial – Acórdão nº 9700121844 – Decisão 18/08/98 – Publ. 13/10/98 – PG: 00016 – Rel. Min. Garcia Vieira).*

Portanto, não há dúvida que a substituição tributária é um instituto legal e constitucional. O Problema está em aplicar esse mecanismo às micro e pequenas empresas sem que exista um tratamento diferenciado, equiparando-as aos grandes

negócios e ignorando o dispositivo constitucional que determina um tratamento tributário favorecido. Assim, a inconstitucionalidade que será demonstrada ao longo desse trabalho não é a da substituição tributária do ICMS, mas a da sua aplicação desenfreada aos pequenos negócios. No próximo tópico será discorrido sobre a substituição tributária progressiva do ICMS, delimitando o objeto do presente estudo.

### **2.3 A Substituição Tributária Progressiva de ICMS**

A substituição tributária progressiva, modelo mais comumente conhecido e aplicado às Micro e Pequenas Empresas, consiste em atribuir à terceiro a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido por todos os contribuintes de ICMS que estão à frente na cadeia produtiva (por isso mesmo esse tipo de substituição é chamada de substituição “para frente”). Nessa sistemática há a antecipação da ocorrência do fato gerador, tendo como pressuposto legal a autorização expressa no art. 150, §7º, da Constituição Federal:

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

A substituição tributária não altera a competência para o seu recolhimento e foi criada principalmente para facilitar o processo arrecadatório e evitar a sonegação, uma vez que o fiscal da fazenda precisa analisar apenas um estabelecimento para verificar a correta arrecadação de toda a cadeia:

*A substituição tributária progressiva não modifica a competência constitucional delegada ao ente federativo, constituindo apenas ferramenta de incremento da eficiência arrecadatória, devido à diminuição do universo de contribuintes passíveis de controle pelas administrações tributárias, à concentração do recolhimento em uma única etapa de circulação da mercadoria e à antecipação do recebimento das*

*receitas das unidades federativas em relação à ocorrência do fato gerador, auxiliando no combate à sonegação fiscal.*<sup>22</sup>

Dentro dos parâmetros constitucionais, fica resguardado ao contribuinte a restituição do montante pago a título de ICMS-ST, caso o fato gerador não venha a ocorrer de fato. Essa característica deixa evidente o fato da substituição tributária ser unicamente um mecanismo para facilitar o recolhimento do tributo.

Para destacar a função da substituição, especialmente no que diz respeito à substituição tributária progressiva utilizada para arrecadação do ICMS, afirma PANDOLFO:

*a) a substituição tributária é um instrumento de arrecadação que deve atingir, mas não pode alterar seu fim (que é seu limite), representado pela competência tributária;*

*b) a finalidade dos regimes destinados à otimização da capacidade tributária ativa é a exploração, ao máximo, da área de competência tributária positivada, e não sua mutilação;*

*(...)*

*g) o direito à restituição é decorrência lógica do art. 150, §7º, da Constituição Federal. Esse dispositivo funciona como elemento calibrador, a partir do qual eventual distorção gerada pelo instrumento arrecadatário (substituição tributária) será imediatamente readequada aos limites da competência tributária da respectiva pessoa jurídica de direito público (...).*<sup>23</sup>

Fica evidente, que a aplicação da substituição tributária não pode desvirtuar as características do tributo ou servir de mecanismo para aumentar a arrecadação por meio de majoração (apenas por meio de um recolhimento mais eficiente). Também corroboram esse entendimento a lei que trata do ICMS.

Os dispositivos gerais de regulamentação da substituição tributária, quando se trata de recolhimento do ICMS, estão presentes na Lei Complementar nº

---

<sup>22</sup> BRAVO, Kalinka Conchita Ferreira da Silva. **O Não Favorecimento dos Micro e Pequenos Comerciantes em Operações Sujeitas à Substituição Tributária Progressiva do ICMS: Problema, Pesquisa e Adequação**. Porto Alegre. 2012. p.9

<sup>23</sup> FERREIRA NETO, Arthur M; NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso Avançado de Substituição Tributária: Modalidades e Direitos do Contribuinte**. Texto: *Substituição Tributária, Limites Constitucionais e Phármakon*. Autor: PANDOLFO. Rafael. São Paulo: IOB, 2010. p. 125-139

87 de 1996, chamada por muitos de Lei Kandir. Nesse texto legal, no art. 8º, pode ser encontrado os parâmetros que determinam a base de cálculo para recolhimento do ICMS no regime da substituição tributária, o entendimento dessa sistemática é importante para compreender porque o ICMS-ST é prejudicial aos pequenos negócios:

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

*(...)*

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

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

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

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

*(...)*

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

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

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

*(...)*

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

Assim, a base de cálculo do ICMS-ST pode ser calculada por meio da seguinte fórmula: Base de Cálculo = valor da mercadoria + frete + IPI + outras despesas + [MVA x (valor mercadoria + frete + IPI + outras despesas)].

Vale destacar que, na fórmula apresentada, a Margem de Valor Agregado (MVA) representa percentual estabelecido em cada caso de acordo com as peculiaridades do produto, determinada com base em preços usualmente praticados no mercado, conforme leciona BRAVO:

*Por vincular-se a evento futuro incerto (a realização da operação subsequente), o cálculo do ICMS/STP depende do estabelecimento, pela legislação, de uma base de cálculo presumida, cujos critérios foram definidos a partir do art. 8º da Lei Kandir: (i) o preço da operação própria adicionado dos encargos atribuíveis e da margem de valor agregado, inclusive o lucro; (ii) o preço fixado por órgão público competente; (iii) o preço sugerido pelo fabricante; e (iv) a média ponderada dos preços ao consumidor final, usualmente praticados em relação ao bem ou serviço, ou seus similares, em condições de livre concorrência.<sup>24</sup>*

Sendo assim, o imposto não é calculado levando em conta o valor real, mas sim um valor estimado. A MVA, por si só, já gera diversas distorções e, quando associada a outros fatores, oneram ainda mais as micro e pequenas empresas como veremos adiante.

---

<sup>24</sup> BRAVO, Kalinka Conchita Ferreira da Silva. **O Não Favorecimento dos Micro e Pequenos Comerciantes em Operações Sujeitas à Substituição Tributária Progressiva do ICMS: Problema, Pesquisa e Adequação**. Porto Alegre. 2012. p.10-11

## 2.4 Simples Nacional x Substituição Tributária Progressiva de ICMS

A consolidação do Simples Nacional criou um regime simplificado para a arrecadação de ICMS, determinado pelos artigos 13 e 18 da LC 123/06:

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

.....  
.....

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

*(...)*

*Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.*

*§ 1o Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.*

Esses artigos demonstram o objetivo de simplificação trazido pela Lei Complementar 123/06, onde o ICMS é calculado não por cada produto, como ocorre no Regime Geral, mas sim pela aplicação de uma alíquota incidente sobre a receita bruta, da mesma maneira que ocorre com os demais tributos recolhidos pelo Simples Nacional.

Assim, do ponto de vista tributário, o Simples Nacional permite que o ICMS não incida em cada saída de mercadoria, mas apenas uma única vez por mês, como se ocorresse apenas um fato gerador, incidindo a alíquota, determinada pelos anexos da LC 123/06, sobre a receita bruta referente às saídas de mercadoria do período. As alíquotas dos anexos da LC 123/06 são progressivas, respeitando o princípio da capacidade contributiva, uma vez que cada setor é dividido em uma diferente tabela e cada tabela tem diferentes faixas de alíquotas de acordo com a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração.

Por outro lado, a própria Lei Geral das MPEs em seu art. 13º, §1º, XIII, apresenta, como uma exceção ao recolhimento simplificado, a aplicação da

substituição tributária, sendo assim, nessa situação é aplicado aos pequenos negócios a legislação do ICMS do Regime Geral, que não faz diferenciação quanto ao porte da empresa contribuinte.

Resta comprovado a diferença de objetivos dos dois institutos, enquanto o Simples Nacional foi criado para trazer desoneração, desburocratização e incentivo aos pequenos negócios, a substituição tributária foi criada com o objetivo de melhorar a eficiência da arrecadação. A sobreposição desses dois sistemas tributários esvazia os efeitos benéficos do Simples Nacional, onera desnecessariamente as micro e pequenas empresas e afrontam o texto constitucional ao não existir diferenciação de acordo com o porte das empresas.

Entendendo essas premissas sobre a substituição tributária e sobre o Simples Nacional e conhecendo a maneira como o ICMS é recolhido nos dois regimes podemos passar a analisar como ocorrem as distorções que prejudicam as micro e pequenas empresas. No próximo capítulo veremos como se consolida a inconstitucionalidade na aplicação da substituição tributária de ICMS às micro e pequenas empresas, os prejuízos para os pequenos negócios e para livre concorrência e uma alternativa para solucionar o problema.

# CAPÍTULO 3 – A AUSÊNCIA DE UM TRATAMENTO DIFERENCIADO NA APLICAÇÃO DA ST AOS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL – INCONSTITUCIONALIDADE E DISTORÇÕES.

## 3.1 Efeitos da Substituição Tributária nos optantes do Simples Nacional - Inconstitucionalidade

Para exemplificar como as empresas do Simples Nacional são oneradas pela substituição tributária, traremos como exemplo uma cadeia bifásica, com indústria não optante pelo Simples Nacional e varejista optante, enquadrado na menor faixa de tributação na qual a alíquota de ICMS cobrada é de 1,25% sobre a receita bruta<sup>25</sup>, na venda de um produto com margem de valor agregado de 50%. O Exemplo apresentará duas situações, em uma delas não há a aplicação da substituição tributária e na outra a empresa varejista optante pelo simples é substituída tributariamente pela indústria que recolhe o ICMS com base na alíquota de 18% referente ao Regime Geral de tributação:



$$\text{ICMS do Varejista optante do Simples} = \text{R\$ } 150 \times 1,25\% = \text{R\$ } 1,88$$



$$\text{ICMS/ST} = \text{R\$ } 100 \times (1 + 50\%) \times 18\% - (\text{R\$ } 100 \times 18\%) = \text{R\$ } 9,00$$

Percebe-se que, quando é aplicada a Substituição Tributária, o montante recolhido antecipadamente a título de ICMS devido pela empresa varejista é mais de 400% maior que o imposto cobrado pelo Simples Nacional, quando a substituição tributária não foi aplicada.

<sup>25</sup> Vide tabelas do Simples Nacional no apêndice I. Apenas para fins didáticos o recolhimento do ICMS no Simples Nacional foi apresentado por produto, na realidade a alíquota é cobrada por Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS) incidindo a alíquota apenas uma vez sobre a receita bruta do período apurado.

Isso demonstra o total desrespeito ao texto constitucional e a ausência de um tratamento tributário favorecido aos pequenos negócios. A aplicação da substituição tributária enfraquece os benefícios do Simples Nacional e prejudica as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, pois estas são muito mais vulneráveis ao peso da carga tributária do que as grandes empresas.

*A incompatibilidade jurídica existente entre o princípio constitucional do favorecimento às MEs e EPPs e a utilização da técnica da substituição tributária progressiva do ICMS materializa-se, segundo as regras da legislação infraconstitucional vigente, no momento em que o ICMS antecipado por responsável tributário, relativo a operações subsequentes a serem efetuadas por comerciante optante do Simples Nacional, for: (i) igual ao montante que seria retido relativamente aos seus concorrentes de médio e de grande porte sujeitos ao Regime Geral, em idêntica transação; ou (ii) maior que o imposto que seria recolhido dentro da sistemática do Simples Nacional, caso a operação não estivesse sujeita à substituição tributária.*

*(...) o não favorecimento dos comerciantes optantes do Simples Nacional, relativamente ao ônus tributário do ICMS, é interpretado sob essas diferentes óticas, acima asseveradas: (i) a do não favorecimento do comerciante optante do Simples Nacional, na condição de substituído tributário do ICMS, relativamente a seus concorrentes sujeitos ao Regime Geral; e (ii) a do não favorecimento do comerciante optante do Simples Nacional, na condição de substituído tributário do ICMS, comparativamente ao montante do imposto que seria devido de acordo com a sistemática simplificada de apuração.<sup>26</sup>*

---

<sup>26</sup> BRAVO, Kalinka Conchita Ferreira da Silva. **O Não Favorecimento dos Micro e Pequenos Comerciantes em Operações Sujeitas à Substituição Tributária Progressiva do ICMS: Problema, Pesquisa e Adequação**. Porto Alegre. 2012. p.12-13

Assim, fica evidente que o que causa a inconstitucionalidade apresentada nesse estudo é a maneira segundo a qual o ICMS/ST é recolhido e seu encargo repassado para as empresas optantes do Simples Nacional. Respeitando o princípio constitucional do tratamento favorecido, não é razoável o cálculo dos tributos de acordo com as alíquotas do Regime Geral, inclusive levanto em conta que, como apresentado anteriormente, a Constituição determina a todos os entes federativos a adoção do tratamento favorecido, mas não é isso que se verifica nas legislações dos Estados e do Distrito Federal.

*Logo a instituição da substituição tributária de tributo, como o ICMS, quando o substituído enquadra-se no Simples Nacional, inviabiliza a opção por este regime de apuração simplificado de tributos, verificando-se a inconstitucionalidade da lei instituidora da substituição tributária, quando a ME ou EPP figura como substituída.<sup>27</sup>*

Portanto, a solução dessa inconstitucionalidade passa, necessariamente, por uma reforma no sistema de recolhimento da substituição tributária na qual o ICMS/ST não seja superior ao que seria devido no Simples Nacional e na qual haja diferenciação entre pequenas e grandes empresas, levando em consideração, inclusive, as diferentes faixas de tributação de cada setor incluso no Simples Nacional.<sup>28</sup>

A resistência em alterar a metodologia de cobrança e a persistência em manter essa inconstitucionalidade desestimula os pequenos negócios incentivando a informalidade

*Em que pese tenha deixado o ICMS/ST de fora da sistemática simplificada de apuração do ICMS, o §1º do art. 13 da LC 123/06, não tem o condão de determinar o tratamento isonômico dos optantes do Simples Nacional em relação às demais pessoas jurídicas, visto que não é permitido ao legislador complementar, tampouco ao*

---

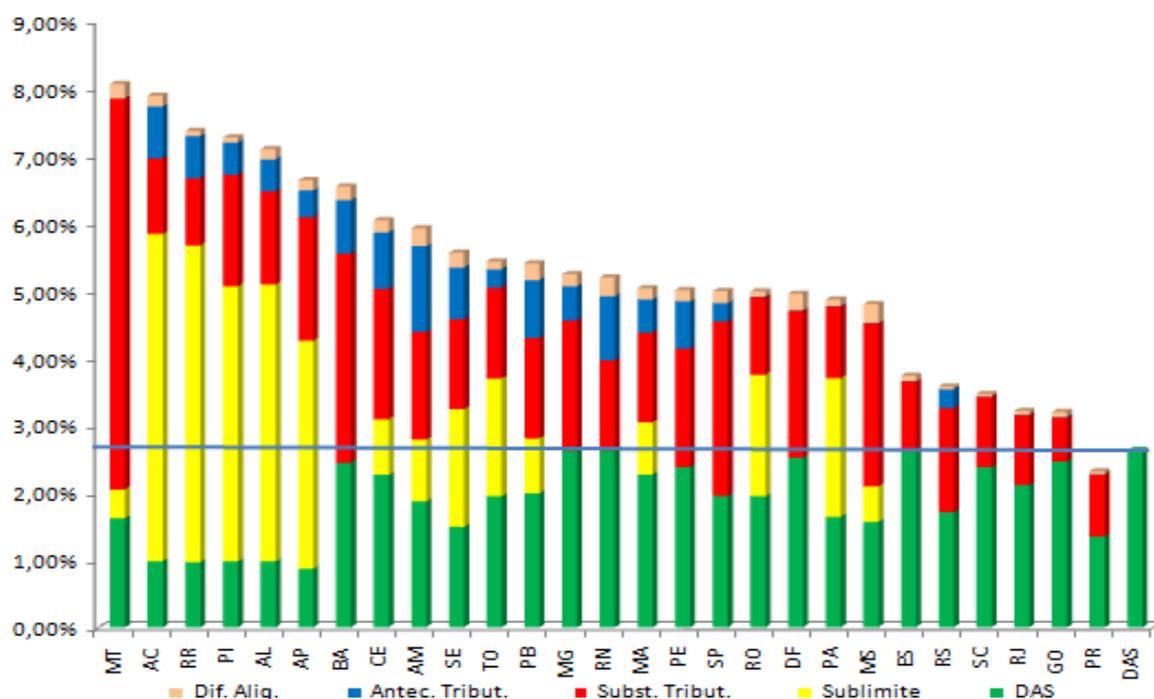
<sup>27</sup> PUGLIESI, Fábio. **A Incompatibilidade da Substituição Tributária do ICMS com a Opção pelo Simples Nacional**. UFSC, Florianópolis, SC, Brasil, ISSN 2177-7055

<sup>28</sup> Vide Apêndice I.

ordinário, ignorar o favorecimento constitucionalmente garantido às MEs e EPPs, mesmo na situação em que o imposto seja recolhido antecipadamente por responsável tributário.<sup>29</sup>

Ainda com relação aos impactos da Substituição Tributária, destaca-se gráfico disponível no Observatório da Lei Geral criado pela CNI em conjunto com o Sebrae para observar a aplicação do tratamento diferenciado e favorecido e o respeito à Lei Complementar nº123 de 2006:

**GRÁFICO 3. REPRESENTATIVIDADE DOS INSTITUTOS DO ICMS SOBRE A RECEITA BRUTA DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS**



O gráfico acima<sup>30</sup>, feito a partir de informações levantadas pelo IOB, apresenta o quanto o diferencial de alíquota<sup>31</sup>, a antecipação tributária<sup>32</sup>, a

<sup>29</sup> BRAVO, Kalinka Conchita Ferreira da Silva. **O Não Favorecimento dos Micro e Pequenos Comerciantes em Operações Sujeitas à Substituição Tributária Progressiva do ICMS: Problema, Pesquisa e Adequação**. Porto Alegre. 2012. p.16

<sup>30</sup> Disponível em: <http://www.leigeral.com.br/portal/main.jsp?lumChannelId=FF8081812658D379012665B494551BC1>  
Acesso em: 22/01/2013

<sup>31</sup> Quando o contribuinte do ICMS compra mercadoria de outro estado para seu uso ou consumo, revenda ou industrialização, é cobrada diferença entre a alíquota interna e interestadual. O objetivo é garantir a isonomia com os produtos internos. O assunto não será aprofundado, pois não é o objeto de estudo do presente trabalho.

substituição tributária, os sublimites<sup>33</sup> e o Documento de Arrecadação do Simples - DAS representam em relação à receita bruta das empresas. Por meio dele é possível compreender o impacto da substituição tributária que, dependendo do Estado, representa para a empresa um custo maior até mesmo que o Documento de Arrecadação utilizado para recolhimento de todos os tributos abrangidos pelo Simples Nacional.

## **3.2 Outras Distorções Decorrentes da Aplicação da Substituição Tributária.**

### **3.2.1 Ampliação das Pautas Fiscais pelos Estados**

Como visto anteriormente, a base de cálculo do ICMS leva em conta o valor da operação que envolveu a circulação de mercadoria e serviços. Porém, com a utilização da substituição tributária progressiva, no momento do recolhimento do imposto ainda não existe a circulação em si, mas apenas uma expectativa de que a transferência de produtos ou serviços ocorra. Assim, os estados adotam as pautas fiscais que são a fixação de forma artificial, autorizada por lei, da base de cálculo das operações de circulação presumidas. Em vista disso, ÁVILA conceitua a pauta fiscal como “prévia unidade de valor”, por substituir uma pluralidade de valores decorrentes da cadeia de circulação de bens por um valor presumido.<sup>34</sup>

Os estados, com o objetivo de aumentar a arrecadação, têm ampliado progressivamente o número de produtos nas pautas fiscais e conseqüentemente o número de produtos sujeitos à substituição tributária, potencializando os efeitos, apontados anteriormente, do regime de substituição sobre os optantes do simples Nacional.<sup>35</sup>

---

<sup>32</sup> O adquirente de mercadoria originária de outros Estados ou do Distrito Federal, no momento de sua entrada, deve recolher o ICMS sobre a operação de saída Futura. Também chamada de Antecipação de Fronteira. O assunto não será aprofundado, pois não é o objeto de estudo do presente trabalho.

<sup>33</sup> Permite que os estados com participação menor que 5% no PIB optem pela aplicação de um número menor de faixas de receita bruta anual para efeito de recolhimento de ICMS, o que acaba afetando o recolhimento de ISS, pois a adoção do sublimite pelo estado importa na adoção do mesmo sublimite para o recolhimento de ISS dos municípios localizados em seu território. O assunto não será aprofundado, pois não é o objeto de estudo do presente trabalho.

<sup>34</sup> Ávila, Humberto. **Substituição tributária e base de cálculo: os limites da padronização fiscal**. Revista da AJURIS, v. 32 n. 100, Porto Alegre: AJURIS, dez. 2005, p. 171.

<sup>35</sup> Vide Apêndice II – Exemplo de Pauta Fiscal.

*(...) o recente processo de ampliação da utilização da técnica da substituição tributária progressiva na arrecadação do ICMS, mediante o aumento crescente, nos últimos anos, da relação de mercadorias tributadas em antecipação à ocorrência do fato gerador (...) tem contribuído para a neutralização do favorecimento ao substituído tributário de pequeno porte, oportunizado quando da sua opção pelo regime simplificado previsto da LC 123/06.<sup>36</sup>*

Para exemplificar o problema, no Gráfico 3.1 é possível perceber a discrepância do estado do Mato Grosso em relação às demais unidades da federação no que diz respeito ao percentual que a substituição tributária representa sobre a receita bruta das empresas. Os efeitos da substituição tributária são muito piores nesse estado devido à política de aumento do número de produtos nas pautas fiscais, já que a legislação desse estado permite que praticamente todos os produtos estejam sujeitos ao regime de substituição.

A imposição de uma base de cálculo presumida e absoluta prejudica os pequenos empreendimento uma vez que os preços de mercado serão previamente fixados pelo Estado e a Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte não poderá vender o produto por preço abaixo da tabela, a menos que suporte o prejuízo gerado pelo pagamento a maior do ICMS.

Exatamente com o objetivo de prejudicar os pequenos negócios e eliminar a concorrência no mercado, grandes empresas fazem pressão política junto à Fazenda para que seus produtos sejam incluídos no regime de substituição tributária e tenham margem de valor agregado favorável para os seus produtos. Isso ocorre porque é sabido que as grandes empresas, em razão da escala, conseguem trabalhar com margens líquidas superiores quando comparadas com a das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. A consequência dessa situação é a impossibilidade das Micro e Pequenas

---

<sup>36</sup> BRAVO, Kalinka Conchita Ferreira da Silva. **O Não Favorecimento dos Micro e Pequenos Comerciantes em Operações Sujeitas à Substituição Tributária Progressiva do ICMS: Problema, Pesquisa e Adequação**. Porto Alegre. 2012. p.14

Empresas concorrerem com as empresas de grande porte e a cartelização de setores.<sup>37</sup>

ÁVILA, evidencia as inconstitucionalidades após analisar casos de Estados que adotavam pauta de valores manifestamente diversas da realidade para fins de cobrança do ICMS/ST:

*1) a substituição tributária para frente com base em pauta de valores ou preço máximo ao consumidor é inconstitucional quando a diferença entre o preço efetivo de mercado e o valor de pauta ou o preço máximo ao consumidor for considerável, regular e atingir um número muito grande de casos, por violação ao disposto no artigo 150, §7º e no artigo 150, II da CF/88;*

*2) a substituição tributária para frente com base em pauta de valores ou preço máximo ao consumidor é ilegal quando a diferença entre o preço efetivo e o valor de pauta ou o preço máximo ao consumidor for incompatível com os preços usualmente praticados no mercado, por violação ao disposto no artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96;*

*3) a substituição tributária para frente com base no preço máximo ao consumidor é ilegal quando a diferença entre o preço efetivo e o valor usado pela autoridade fiscal for incompatível com os preços usualmente praticados no mercado (...);*

*4) sendo ilegal e inconstitucional o valor de pauta ou o preço máximo sugerido pelo fabricante, deve ser utilizado o preço usualmente praticado no mercado, conforme o disposto no artigo 8º, II da Lei Complementar nº 87/96.<sup>38</sup>*

---

<sup>37</sup> Essa prática foi destacada nas palestras realizadas no Seminário Estadual do Simples Nacional realizado nos dias 13 e 14 de setembro de 2012, no auditório do Sebrae em Pernambuco no Recife.

<sup>38</sup> ÁVILA, Humberto. **Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta ou o Preço**

### 3.2.2 Majoração de Preços e Inflação

Segundo estudo realizado pela CNI em conjunto com a PricewaterhouseCooper<sup>39</sup>, ficou demonstrado que, em função da incidência do ICMS-ST, o optante pelo Simples acaba tendo que aumentar valor da sua mercadoria numa média de aproximadamente 5% para ter o mesmo lucro que ele teria sem a incidência da substituição tributária.

Para demonstrar como ocorre esse aumento no valor da mercadoria tomemos por base o mesmo exemplo apresentado anteriormente de uma cadeia bifásica, com indústria não optante pelo Simples Nacional e varejista optante, enquadrado na menor faixa de tributação na qual a alíquota de ICMS cobrada é de 1,25% sobre a receita bruta, na venda de um produto com margem de valor agregado de 50%. Será demonstrado o lucro bruto auferido pela empresa varejista com o regime de substituição tributária e sem a sua aplicação:



#### 1) Sem substituição tributária:

**Lucro Bruto Varejista optante Simples e Indústria no regime geral:**

Preço de Venda (-) preço aquisição (-) ICMS Simples =  $150 - 100 - 1,88 = 48,12$

**Lucro Bruto = R\$ 48,12**

#### 2) Com substituição tributária:

**Lucro Bruto Varejista optante Simples e Indústria no regime geral:**

---

**Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade.** Revista Dialética de Direito Tributário, nº 123, dez. 2005, p. 134.

<sup>39</sup> CNI – A substituição Tributária do ICMS no Brasil Disponível em: <http://www.cni.org.br/portal/data/pages/FF808081314EB36201314F2229716E7F.htm>  
Acessado em: 17/01/2013

$$\begin{aligned}\text{Preço de Venda (-) preço aquisição} &= 150 - (100 + \text{ICMS-ST}) \\ &= 150 - [100 + (150 \times 18\% - 100 \times 18\%)] \\ &= 150 - 109 = 41\end{aligned}$$

**Lucro Bruto = R\$ 41**

Para o varejista ter o mesmo lucro ele teria que vender sua mercadoria por R\$157,12. O que representa um aumento de quase 5% no preço repassado ao consumidor. Assim, como decorrência da incidência do ICMS-ST, não só o optante pelo Simples se vê obrigado a aumentar consideravelmente o valor da sua mercadoria para alcançar uma margem de lucro satisfatória, o que reduz sua competitividade no mercado, como também a referida elevação de preço produz uma receita bruta maior, sobre a qual incidirão os outros tributos incluídos no Simples – IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e CPP.

### **3.2.3 Prazo de recolhimento do tributo x prazo de recebimento das vendas**

A adoção do regime de substituição tributária resulta em uma grande redução do capital de giro das empresas, isso porque, como foi visto anteriormente, esse regime tem como premissa o recolhimento do ICMS sobre o fato gerador presumido, relativo à operação futura, mediante a aplicação de Margem de Valor Agregado arbitrada pelos Estados.

Assim o contribuinte na posição de substituto tem a obrigação de recolher, não apenas o imposto referente a sua operação como também o ICMS relativo às operações posteriores. Nessa situação o estabelecimento industrial responsável pela distribuição dos produtos tem a necessidade de calcular os valores referentes ao ICMS/ST e destacá-lo do documento fiscal entregue ao próximo integrante da cadeia, repassando para este o custo do tributo. O ICMS/ST, portanto, passa a constar como parte integrante do valor da venda, integrando o custo da mercadoria que será repassada ao consumidor. A Micro e Pequena Empresa, quando substituta, perde capital de giro ao fazer o pagamento antecipado, o que para as grandes não representa um grande problema, e quando substituída só irá recuperar o valor pago antecipadamente a título de ICMS no momento em que a mercadoria for repassada para o consumidor, ficando descapitalizada nesse interstício o que, como aponta o estudo da CNI, gera um custo financeiro:

*Com o intuito de demonstrar esse potencial impacto, o estudo simulou o dispêndio financeiro decorrente da antecipação do desembolso do tributo.*

*O custo financeiro estimado foi de até 48,7%, dadas as premissas adotadas. A perda financeira (custo de oportunidade), sob a ótica inversa, seria de até 16,6% sobre o capital não investido no mercado, destinado à antecipação do tributo.<sup>40</sup>*

As simulações da CNI consideram a situação hipotética da empresa ter que tomar um empréstimo para pagamento do tributos (na qual o custo seria de até 48,7% do valor do ICMS antecipado) ou, numa segunda hipótese, caso a pequena empresa pudesse investir o capital utilizado poderia ganhar até 16,6% do valor antecipado. Ainda sobre o prejuízo causado pelo custo financeiro decorrente da substituição tributária o estudo aponta:

*Em sondagem especial realizada pela CNI, em novembro de 2006, verificou-se que o prazo médio de recebimento das vendas realizadas pelas empresas é de 45 (quarenta e cinco) dias.*

*Ainda, que 43% das empresas consultadas afirmam que o prazo médio de recebimento das vendas é superior a 45 dias e 36% das empresas recebem suas vendas, em média, entre 31 e 45 dias.*

*Outro ponto demonstrado na sondagem é que o prazo de recebimento nas médias e pequenas empresas é maior que o prazo médio verificado nas empresas de grande porte que geralmente assumem a condição de contribuintes substitutos.*

*Em pesquisa realizada nos Regulamentos do ICMS e nas legislações complementares dos Estados, verificamos que o ICMS devido por substituição tributária é recolhido, em*

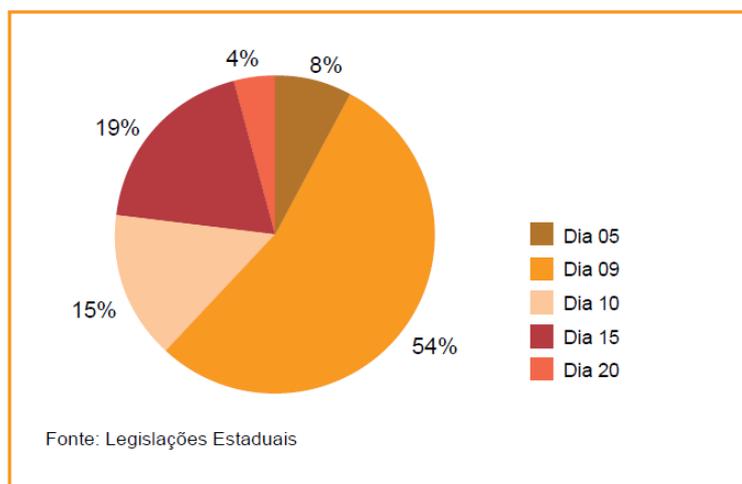
---

<sup>40</sup> CNI – A substituição Tributária do ICMS no Brasil.2011. Pág 21. Disponível em: <http://www.cni.org.br/portal/data/pages/FF808081314EB36201314F2229716E7F.htm>  
Acessado em: 17/01/2013

regra, já no mês subsequente ao fato gerador do tributo, ou seja, a venda efetuada pelo contribuinte substituto.

Assim, 77% dos Estados determinam que o recolhimento deve ser realizado até o dia 10 (dez) enquanto 23% preveem que o recolhimento deve ser realizado entre os dias 10 (dez) e 20 (vinte) do mês subsequente ao que foi efetuada a operação de saída da mercadoria, conforme demonstrado no gráfico 1 a seguir.<sup>41</sup>

### Data de recolhimento



Essas distorções relacionadas à capitalização dos empreendimentos, apesar de afetar as empresas como um todo, recaem de maneira mais cruel sobre os pequenos negócios, pois esses disponibilizam de um capital de giro menor e condições mais precárias de acesso ao crédito quando comparado às grandes empresas.

Após compreendermos a inconstitucionalidade na aplicação da substituição tributária de ICMS às Micro e Pequenas empresas e todos os demais problemas que o regime de cobrança antecipada traz consigo para o setor dos pequenos empreendimentos, veremos a seguir os principais projetos atualmente em tramitação no Congresso Nacional, que tratam do tema e tentam trazer uma solução, bem como os pontos que novos projetos devem tratar pra resolver ou ao menos atenuar os impactos da substituição tributária de ICMS.

<sup>41</sup> Idem. Pág. 5

### **3.3 - Busca de Soluções para Resolver ou Atenuar os Impactos da Substituição Tributária.**

Apesar da Flagrante Inconstitucionalidade, as soluções para o problema são de difícil implementação. A principal alternativa seria a interposição de Ação Direta de Inconstitucionalidade, contra a permissão presente na LC 123/06 que autoriza a aplicação da substituição tributária, dispositivo que vai contra toda a essência do Simples Nacional e viola os preceitos constitucionais.

Como os legitimados ainda não se manifestaram sobre o tema, o principal campo de diálogo e de busca de alternativas tem sido o Congresso Nacional, e não o Judiciário.

#### **3.3.1 – Soluções Congressuais: Propostas e Dificuldades.**

Diante de todas as estatísticas e informações apresentadas, é possível perceber que há um espaço para alterações legislativas substanciais que poderiam trazer grandes benefícios para as pequenas empresas por meio do melhoramento do ambiente de negócios.

Essas mudanças, no entanto, não são simples de serem realizadas, pois na maioria dos casos gera perda de receita para os estados e, ainda que essas perdas sejam inexpressivas diante dos benefícios que poderiam alcançar por meio do desenvolvimento dos pequenos empreendimentos, esse fato é inadmissível para os parlamentares e governadores.

Vale ressaltar que, nas soluções apresentadas ao Congresso Nacional, muito da perda de receita que os estados hesitam em aceitar é referente ao valor cobrado a maior de ICMS das Micro e Pequenas Empresas, e, ainda assim a arrecadação das Micro e Pequenas empresas por substituição tributária representam muito pouco da receita estatal como pode ser visto em levantamento realizado pela FGV:<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Tabela em apresentação realizada pela FGV para o Sebrae Nacional demonstrando os resultados de estudo sobre os impactos da substituição tributária. Disponível em: <http://www.leigeral.com.br/portal/main.jsp?lumPagelId=FF808181273E546301273E9A2A8420E3&lumItemId=FF8080813867E9BC01388FCE04E06701> Acesso em: 28/01/2013

**QUADRO 3. REPRESENTATIVIDADE DA ARRECADAÇÃO POR ST NO SIMPLES NACIONAL FACE AO TOTAL DA ARRECADAÇÃO EM 2011(R\$ MIL)**

UF	Arrecadação SIMPLES ST (A)	Arrecadação ICMS Total (B)	(A) / (B)
AM	21.007	5.919.879	0,35%
AC	2.495	585.837	0,43%
SE	18.058	1.993.722	0,91%
DF	53.283	5.195.242	1,03%
GO	125.678	9.875.178	1,27%
RS	646.890	19.502.930	3,32%
SC	419.398	12.514.406	3,35%
MG	1.066.712	29.219.113	3,65%
CE	268.297	6.794.824	3,95%
MT	260.621	5.814.671	4,48%
Brasil	6.612.868	301.292.320	2,19%

**Comércio, alimentação e alojamento**

É possível perceber que retirar as micro e pequenas empresas do regime de substituição tributária geraria um impacto pequeno para as receitas dos estados, porém o melhoramento do ambiente de negócios decorrente dessa mudança compensaria essa receita perdida (que seria de pouco mais de 2% na média nacional, mas iria variar de acordo com o estado), uma vez que novos negócios seriam abertos e outros deixariam de fechar, aumentando a arrecadação de impostos.

Importante destacar que, quando o Simples Nacional estava em processo de criação, a Receita Federal apresentou diversos dados alegando que o novo sistema simplificado acarretaria uma grande perda de receita, porém, como já apresentado no primeiro capítulo desse trabalho, essa previsão não se concretizou. Na verdade houve um aumento expressivo na arrecadação desde a criação do Simples Nacional e os números continuam subindo ano a ano.

Além disso, muitas das soluções são difíceis de serem aplicadas, pois hoje já existe toda uma sistemática de arrecadação envolvendo o regime da Substituição Tributária e alterá-lo por conta das Micro e Pequenas Empresas, ainda que seja o constitucionalmente correto a se fazer, geraria a necessidade de uma mudança radical de procedimentos, o que é muito difícil de ser conseguido em nosso país.

Já há algumas propostas no Congresso Nacional que pretendem resolver essa distorção causada pela substituição tributária para as micro e pequenas empresas. Por exemplo, pode-se citar o PLP 225/2012, de autoria do Deputado Carlos Bezerra (PMDB/MT), para quem os optantes pelo Simples

Nacional não devem se sujeitar ao regime de substituição tributária ou antecipação do recolhimento do ICMS, bem como ao recolhimento do diferencial entre alíquota interna e interestadual.

Vale também ressaltar, nessa mesma linha, o PLP 212/2012, de autoria do Deputado Anthony Garotinho (PR/RJ), o qual prevê que microempresas e empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional não podem ser incluídas no regime de substituição tributária em seus respectivos estados.

Outro projeto que busca apresentar soluções para o problema da substituição tributária é o PLP 190/2012, do Deputado Otavio Leite (PSDB/RJ), que pretende assegurar previsibilidade e transparência no exercício da imposição e cobrança do ICMS. A proposta visa a alterar o artigo 8º, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, prevendo que as margens de valor agregado - MVA sejam fixadas em lei estadual. Além disso, um novo parágrafo no mesmo artigo intenta assegurar ao Poder Executivo estadual a competência para promover alterações nas margens de valor agregado - MVA, quando resultarem em redução da carga tributária.

Vale a pena mencionar o PLP 586/2010, de autoria do Deputado Cláudio Putty (PT/PA), cujo objetivo é alterar as regras da substituição tributária do Estatuto da Micro e Pequena Empresa, LC nº 123/06, definindo que a diferença entre a alíquota interna e a interestadual serão calculadas tomando-se por base as alíquotas do ICMS correspondentes das tabelas aplicáveis à faixa em que se encontram as pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, no mês anterior ao da aquisição.

Em outras palavras, o texto determina que a cobrança do tributo de forma antecipada nas barreiras fiscais quando da entrada do produto em outro estado da federação, por meio da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual para o produto, deve seguir as alíquotas do ICMS aplicáveis às pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional.

### **3.3.2 – Possíveis Soluções e Atenuações para os Problemas da Substituição Tributária.**

Uma opção para atenuar ou até mesmo neutralizar os efeitos da substituição tributária seria a utilização de uma espécie de crédito presumido a partir das informações prestadas pelo contribuinte. Nessa situação o contribuinte micro e pequena empresa poderia utilizar o valor pago a maior no ICMS para

abater outros tributos estaduais, ou, caso esse abatimento não fosse suficiente, seria necessário deixar aberta a possibilidade de negociação desses créditos de ICMS com grandes empresas, reduzindo o valor dos produtos adquiridos posteriormente.

Para exemplificar melhor essa possibilidade de solução, que teria que ser acompanhada pelas mudanças legislativas necessárias para permitir esse tipo de crédito, vamos adotar o mesmo caso utilizado ao longo deste trabalho, com uma indústria sujeita a substituição tributária e um varejista optante pelo Simples Nacional enquadrado na menor faixa de faturamento do comércio:



**ICMS do Varejista optante do Simples = R\$ 150 x 1,25% = R\$ 1,88**



**ICMS/ST = R\$ 100 x (1 + 50%) x 18% - (R\$ 100 x 18%) = R\$ 9,00**

Como já exposto, na aplicação da substituição tributária nesse caso, a pequena empresa pagaria um valor de R\$ 7,12 (sete reais e doze centavos) a maior no ICMS por produto. Adotando a solução do crédito presumido, e considerando que esse valor foi recolhido indevidamente pelo estado por meio de uma grave inconstitucionalidade presente em nosso ordenamento jurídico, o pequeno negócio poderia abater o somatório desse valor no pagamento do Documento de Arrecadação Única do Simples Nacional referente ao ICMS e, caso isso não fosse suficiente para acabar com os créditos concedidos, o pequeno negócio poderia utilizar esse valor na compra de outros produtos junto à indústria não optante pelo Simples, esta, por sua vez, repassaria os créditos ao fisco abatendo do valor que seria arrecadado por meio da Substituição Tributária.

Essa solução poderia corrigir a maior parte do problema, porém a sua implementação seria muito difícil, não só pelos novos sistemas e logística

necessários para sua implementação, mas também por conta dos embates jurídicos e políticos que geraria.

Outra solução para reverter essa inconstitucionalidade seria utilizar um redutor de alíquotas determinado pelas Secretarias Estaduais de Fazenda, a partir de uma seleção de produtos, que poderia ser feita para cada setor ou para todos os setores sujeitos à substituição tributária, ou até mesmo reduzir o MVA aplicado no processo de Substituição Tributária quando na cadeia estiver presente uma micro ou pequena empresa. Essa alternativa, no entanto, apresenta quase a mesma dificuldade de ser aplicada que a hipótese do crédito presumido.

É certo que para atenuar os efeitos da substituição tributária é necessário conter o seu processo de expansão que tem se acentuado ano a ano. Para isso é necessário voltar a utilizar a seletividade na aplicação do instituto, ou seja, é necessário retornar a essência, buscando a inclusão apenas de produtos com comercialização pulverizada, elevado grau de dificuldade de fiscalização, ou que tenha representatividade para a arrecadação local, interrompendo, dessa maneira o aumento desenfreado do número de produtos sujeitos à substituição tributária.

## Conclusão

Inicialmente analisou-se a importância das Micro e Pequenas Empresas no contexto econômico e social brasileiro, suas características e dificuldades em se manter diante da burocracia e alta tributação criadas pelo estado. Para estimular o desenvolvimento do setor dos pequenos negócios foram criados vários dispositivos legais desde a Constituição de 1988, a determinação de um tratamento diferenciado e favorecido aos pequenos negócios como um princípio da ordem econômica no Brasil e o Estatuto da Micro e Pequena Empresa, também conhecido como Lei Geral das MPEs no qual instituiu-se o Simples Nacional com o objetivo de reduzir a burocracia e a tributação antes existentes.

Esses dispositivos foram muito importantes para o crescimento do número de pequenos negócios no país, trazendo consequências benéficas para a sociedade e para o estado, como o aumento dos postos de trabalho, crescimento no montante arrecadado em todos os níveis federativos, inclusão social e dinamização da economia.

Apesar de tantos benefícios decorrentes dos pequenos empreendimentos, ficou claro que parte do nosso ordenamento jurídico desrespeita o tratamento favorecido estipulado pela Carta Magna por meio da Substituição Tributária, que é mecanismo criado com o objetivo de racionalizar e conferir efetividade à cobrança dos tributos plurifásicos, os quais incidem várias vezes no decorrer da cadeia econômica. Esse mecanismo foi criado para ser uma ferramenta de incremento da eficiência arrecadatória, pois amplia as garantias de recebimento do crédito tributário, na medida em que simplifica os procedimentos de fiscalização, diminuindo o universo de contribuintes passíveis de controle, e concentra o recolhimento em uma única etapa, além de antecipar o recebimento de receitas pelas unidades federativas em relação ao fato gerador, evitando a sonegação.

Destacou-se que a inconstitucionalidade não está na existência da Substituição Tributária, que inclusive já teve a sua legalidade e constitucionalidade, conforme anteriormente exposto, declaradas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, mas sim na maneira como esse instituto é aplicado nas cadeias produtivas em que estão presentes micro ou pequenas empresas. Restou comprovado que, quando o instituto da Substituição tributária é utilizado, não há diferenciação entre empresa optante e não optante pelo Simples Nacional, assim as alíquotas do ICMS antecipado são calculadas

com base no Regime Geral, o que pode aumentar a tributação dos pequenos negócios em mais de 400% em relação ao recolhido pelo Simples Nacional.

Vale destacar que a inconstitucionalidade não está apenas na majoração do imposto, mas sim na imposição às micro e pequenas empresas de uma sistemática de arrecadação menos vantajosa que a determinada pelo Simples Nacional, o que viola frontalmente os artigos art. 146, III e o art. 170, IX da Carta Magna.

Também foi demonstrado que, apesar do ICMS ser um tributo indireto cujos custos deveriam ser repassados ao consumidor, a micro e pequena empresa quando é incluída no regime de substituição, não consegue repassar os custos do aumento de tributação, pois, para isso, teria que reduzir sua margem de lucro, o que é fácil para um grande negócio, mas pode significar a falência de um pequeno, ou elevar os seus preços num patamar que impediria sua competitividade no mercado.

Esses fatores associado ao crescente número de produtos incluídos nas pautas fiscais dos estados e, portanto, sujeitos ao regime de substituição tributária, além da incidência da Margem de Valor Agregado, que é estipulada previamente de maneira presumida, inserida no cálculo do ICMS/ST, que impede a redução dos preços dos produtos, geram enormes distorções e oneram as micro e pequenas empresas impedindo o desenvolvimento destas.

Portanto é necessário combater, não a substituição tributária em si, mas sua utilização desenfreada, que gera uma perda da credibilidade do sistema e afeta severamente os integrantes do Simples Nacional por meio de uma grave inconstitucionalidade.

Foram apresentados os projetos que tentam solucionar ou ao menos atenuar esse problema, destacando a hipótese de um redutor de alíquota para as micro e pequenas empresas ou da adoção de um crédito presumido e negociável concedido aos pequenos negócios a partir dos valores de ICMS pagos a maior.

Com todas as informações apresentadas fica patente e flagrante a incompatibilidade entre a substituição tributária progressiva de ICMS aplicada às micro e pequenas empresas e o texto constitucional que além de esvaziar a eficácia do Simples Nacional prejudica o desenvolvimento decorrente do incentivo aos pequenos negócios.

## Referências Bibliografia

AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência)**/ João Luiz Amorim. – Niterói, RJ: Impetus, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta ou o Preço Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade.** Revista Dialética de Direito Tributário, nº 123, dez. 2005.

\_\_\_\_\_. **Substituição tributária e base de cálculo: os limites da padronização fiscal.** Revista da AJURIS, v. 32 n. 100, Porto Alegre: AJURIS, dez. 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil.** 3ª Edição Revista e Atualizada. São Paulo: Saraiva 2004.

BRAVO, Kalinka Conchita Ferreira da Silva. **O Não Favorecimento dos Micro e Pequenos Comerciantes em Operações Sujeitas à Substituição Tributária Progressiva do ICMS: Problema, Pesquisa e Adequação.** Porto Alegre. 2012.

FERREIRA NETO, Arthur M; NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso Avançado de Substituição Tributária: Modalidades e Direitos do Contribuinte.** Texto: *Substituição Tributária, Limites Constitucionais e Phármakon.* Autor: PANDOLFO. Rafael. São Paulo: IOB, 2010.

KARKACHE, Sergio. **Princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor.** 2009. 296p. Dissertação (mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná: Curitiba, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, ISBN 8574205613.

PUGA, Fernando Pimentel. **Experiência de Apoio as Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan.** Rio de Janeiro: BNDES, 2000.

PUGLIESI, Fábio. **A Incompatibilidade da Substituição Tributária do ICMS com a Opção pelo Simples Nacional.** UFSC, Florianópolis, SC, Brasil, ISSN 2177-7055

SEBRAE. **3 anos da Lei Geral da Micro e Pequena Empresa.** 2010.

SEBRAE. **Lei Geral Das Micro e Pequenas Empresas.** 2007.

SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Múnich.** Rio de Janeiro: Nórdica, c1986, ISBN 8570071418.

## Estudos Consultados

CNI – **A substituição Tributária do ICMS no Brasil**. Disponível em: <http://www.cni.org.br/portal/data/pages/FF808081314EB36201314F2229716E7F.htm>

SEBRAE/DIEESE. **Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa**. Sebrae e Dieese. Disponível em [http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS\\_CHRONUS/bds/bds.nsf/25BA39988A7410D78325795D003E8172/\\$File/NT00047276.pdf](http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/25BA39988A7410D78325795D003E8172/$File/NT00047276.pdf)

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Relatório MPEDATA**. Disponível em: <http://www.mpedata.com.br/Paginas/mpeinternet.aspx>

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Boletim Estatístico das Micro e Pequenas Empresas**: Observatório SEBRAE, 1º Semestre de 2005. Disponível em: [http://www.dce.sebrae.com.br/bte/bte.nsf/03DE0485DB219CDE0325701B004CBD01/\\$File/NT000A8E66.pdf](http://www.dce.sebrae.com.br/bte/bte.nsf/03DE0485DB219CDE0325701B004CBD01/$File/NT000A8E66.pdf). Acesso em 10/01/2013

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Taxa de Sobrevivência das Empresas no Brasil. 2011**. Disponível em: [http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf/45465B1C66A6772D832579300051816C/\\$File/NT00046582.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf/45465B1C66A6772D832579300051816C/$File/NT00046582.pdf). Acesso em 10/01/2013

## Sites Consultados

Observatório da Lei Geral:  
<http://www.leigeral.com.br/>

Portal do Simples Nacional:  
<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Default.aspx>

Lei Complementar 123 de 2006:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)

# APÊNDICE I – ANEXOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123 DE 2 006

## ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006

(vigência: 01/01/2012)

### Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%

2.160.000,00								
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	

**ANEXO II DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006**

(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Indústria

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	IPI
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%

De 720.000,01 a 900.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 3.060.000,01 a	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%

3.240.000,00								
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

**ANEXO III DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006**

(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de Locação de Bens Móveis e de Prestação de Serviços não relacionados nos §§ 5º-C e 5º-D do art. 18 desta Lei Complementar.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ISS
Até 180.000,00	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	8,21%	0,00%	0,00%	1,42%	0,00%	4,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%

De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

**ANEXO IV DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006**

(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	ISS
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%

De 540.000,01 a 720.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

**ANEXO V DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006.**

(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-D do art. 18 desta Lei Complementar.

1) Será apurada a relação (r) conforme abaixo:

(r) =  $\frac{\text{Folha de Salários incluídos encargos (em 12 meses)}}{\text{Receita Bruta (em 12 meses)}}$

Receita Bruta (em 12 meses)

2) Nas hipóteses em que (r) corresponda aos intervalos centesimais da Tabela V-A, onde "<" significa menor que, ">" significa maior que, "≤" significa igual ou menor que e "≥" significa maior ou igual que, as alíquotas do Simples Nacional relativas ao IRPJ, PIS/PASEP, CSLL, COFINS e CPP corresponderão ao seguinte:

TABELA V-A

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	(r)<0,10	0,10≤	0,15≤	0,20≤	0,25≤	0,30≤	0,35≤	(r) ≥ 0,40
		(r) < 0,15	(r) < 0,20	(r) < 0,25	(r) < 0,30	(r) < 0,35	(r) < 0,40	
Até 180.000,00	17,50%	15,70%	13,70%	11,82%	10,47%	9,97%	8,80%	8,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	17,52%	15,75%	13,90%	12,60%	12,33%	10,72%	9,10%	8,48%
De 360.000,01 a 540.000,00	17,55%	15,95%	14,20%	12,90%	12,64%	11,11%	9,58%	9,03%
De 540.000,01 a 720.000,00	17,95%	16,70%	15,00%	13,70%	13,45%	12,00%	10,56%	9,34%
De 720.000,01 a 900.000,00	18,15%	16,95%	15,30%	14,03%	13,53%	12,40%	11,04%	10,06%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	18,45%	17,20%	15,40%	14,10%	13,60%	12,60%	11,60%	10,60%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	18,55%	17,30%	15,50%	14,11%	13,68%	12,68%	11,68%	10,68%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	18,62%	17,32%	15,60%	14,12%	13,69%	12,69%	11,69%	10,69%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	18,72%	17,42%	15,70%	14,13%	14,08%	13,08%	12,08%	11,08%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	18,86%	17,56%	15,80%	14,14%	14,09%	13,09%	12,09%	11,09%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	18,96%	17,66%	15,90%	14,49%	14,45%	13,61%	12,78%	11,87%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	19,06%	17,76%	16,00%	14,67%	14,64%	13,89%	13,15%	12,28%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	19,26%	17,96%	16,20%	14,86%	14,82%	14,17%	13,51%	12,68%
De 2.340.000,01	19,56%	18,30%	16,50%	15,46%	15,18%	14,61%	14,04%	13,26%

a 2.520.000,00								
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	20,70%	19,30%	17,45%	16,24%	16,00%	15,52%	15,03%	14,29%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	21,20%	20,00%	18,20%	16,91%	16,72%	16,32%	15,93%	15,23%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	21,70%	20,50%	18,70%	17,40%	17,13%	16,82%	16,38%	16,17%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,20%	20,90%	19,10%	17,80%	17,55%	17,22%	16,82%	16,51%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,50%	21,30%	19,50%	18,20%	17,97%	17,44%	17,21%	16,94%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,90%	21,80%	20,00%	18,60%	18,40%	17,85%	17,60%	17,18%

3) Somar-se-á a alíquota do Simples Nacional relativa ao IRPJ, PIS/PASEP, CSLL, COFINS e CPP apurada na forma acima a parcela correspondente ao ISS prevista no Anexo IV.

4) A partilha das receitas relativas ao IRPJ, PIS/PASEP, CSLL, COFINS e CPP arrecadadas na forma deste Anexo será realizada com base nos parâmetros definidos na Tabela V-B, onde:

(I) = pontos percentuais da partilha destinada à CPP;

(J) = pontos percentuais da partilha destinada ao IRPJ, calculados após o resultado do fator (I);

(K) = pontos percentuais da partilha destinada à CSLL, calculados após o resultado dos fatores (I) e (J);

(L) = pontos percentuais da partilha destinada à COFINS, calculados após o resultado dos fatores (I), (J) e (K);

(M) = pontos percentuais da partilha destinada à contribuição para o PIS/PASEP, calculados após os resultados dos fatores (I), (J), (K) e (L);

$(I) + (J) + (K) + (L) + (M) = 100$

(N) = relação (r) dividida por 0,004, limitando-se o resultado a 100;

(P) = 0,1 dividido pela relação (r), limitando-se o resultado a 1.

TABELA V-B

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	CPP	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP
	I	J	K	L	M

Até 180.000,00	N x 0,9	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 180.000,01 a 360.000,00	N x 0,875	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 360.000,01 a 540.000,00	N x 0,85	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 540.000,01 a 720.000,00	N x 0,825	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 720.000,01 a 900.000,00	N x 0,8	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 900.000,01 a 1.080.000,00	N x 0,775	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	N x 0,75	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	N x 0,725	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	N x 0,7	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L

De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	N x 0,675	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	N x 0,65	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	N x 0,625	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	N x 0,6	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	N x 0,575	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	N x 0,55	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	N x 0,525	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	N x 0,5	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	N x 0,475	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L

De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	N x 0,45	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	N x 0,425	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L

## APÊNDICE II – Exemplo de Pauta Fiscal

### Anexo Único da Instrução Normativa SRE N° 017/2011

PRODUTO/EMBALAGEM	BASE DE CÁLCULO DO ICMS (R\$)
<b>ÁGUA MINERAL OU POTÁVEL NATURAL, POTÁVEL OU ADICIONADA DE SAIS</b>	
Copo de 200 a 300 ml	0,48
Garrafa de 300 a 350 ml de PVC, PP ou PET, sem gás	0,95
Garrafa de 300 a 350 ml de PVC, PP ou PET, com gás	1,04
Garrafa de vidro de 300 a 600 ml, retornável	0,47
Garrafa de 351 a 600 ml de PVC, PP ou PET, sem gás	0,91
Garrafa de 351 a 600 ml de PVC, PP ou PET, com gás	1,06
Garrafa de 200 a 600 ml de vidro, descartável	1,06
Garrafa de 1250 a 1500 ml de PVC, PP ou PET sem gás	1,51
Garrafa de 1250 a 1500 ml de PVC, PP ou PET com gás	1,53
Garrafa de 5 litros, descartável	5,26
Garrafão de 10 litros, descartável	8,16
Garrafão abaixo de 20 litros, retornável	2,00
Garrafão de 20 litros, retornável	2,30
<b>ÁGUA MINERAL IMPORTADA</b>	
Garrafa de 200 a 350 ml	3,36
Garrafa de 351 a 750 ml	4,40
Garrafa de 751 ml a 1 litro	5,30
Garrafa de 1,1 a 2 litros	6,85