

A substituição tributária prospectiva do ICMS e o tratamento diferenciado das microempresas e das empresas de pequeno porte

Autor: Sebastião Ogê Muniz

Juiz Federal

publicado em 31.10.2011

 [\[enviar este artigo\]](#)  [\[imprimir\]](#)

1. O advento do regime de substituição tributária prospectiva, no início da década de 80, acarretou a inovação dos conceitos até então vigorantes em nosso ordenamento.

2. Pelo menos quanto a um imposto multifásico e não cumulativo (como o ICM, então vigente, sucedido pelo atual ICMS), não se dispunha, à época, de um modelo tão sofisticado de antecipação do imposto devido na etapa subsequente (ou nas etapas subsequentes) àquela promovida pelo contribuinte substituto.

3. A antiga técnica de retenção do imposto de renda retido na fonte (*PAYE: pay as you earn*) pouco se aproximava da inovação em comento. E isso não apenas em face das diferenças estruturais entre o imposto de renda e o ICM, como também porque, no caso do imposto de renda retido na fonte, quem tem um crédito financeiro perante aquele que promove a retenção do tributo é exatamente quem a sofre, ao passo que, no caso do ICM, quem tem esse crédito é o próprio contribuinte substituto. Com efeito, no caso do imposto de renda, quem paga os rendimentos tributáveis deduz o valor retido na fonte desse pagamento e o recolhe ao Tesouro. No caso do ICM, quem cobrava o valor da mercadoria fornecida a ele acrescia o *quantum* atinente à substituição tributária. Isso continua a valer para o atual ICMS.

4. Numa abordagem eminentemente pragmática, despida de preocupações doutrinárias, pode-se dizer que o regime de substituição tributária prospectiva consiste, em suma, em dois deslocamentos: a) um, de natureza pessoal, diz respeito ao sujeito passivo da obrigação tributária; b) o outro, de natureza temporal, diz respeito ao momento da incidência tributária.

5. No plano subjetivo, a substituição tributária prospectiva tanto pode ser vista como um desdobramento da categoria "contribuinte" (na qual a lei atribui, ao substituto, o encargo que normalmente é atribuído a outros contribuintes, que passam a ser chamados de substituídos), quanto pode ser vista como uma nova modalidade de responsabilidade tributária. A última perspectiva é a mais aceita, inclusive pela jurisprudência. Todavia, nosso ordenamento tem sido perseverantemente ambíguo: utiliza-se dos termos "contribuinte substituto" e "contribuinte substituído", o que faz pressupor que ele se refere a uma nova categoria de contribuinte, mas adota, relativamente ao tema, conceitos atinentes à responsabilidade tributária.

6. Confira-se, a propósito, a terminologia empregada nos parágrafos 3º e 4º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 406/68, na redação dada pelo artigo 3º da Lei Complementar nº 44/83:

"Art. 3º – Ficam acrescentados ao art. 6º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, os seguintes parágrafos:

'Art.6º (...)

§ 3º – A lei estadual poderá atribuir a condição de **responsável**:

- a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;
- b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;
- c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;
- d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

§ 4º – Caso o **responsável** e o **contribuinte substituído** estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados.”

7. O advento do regime de substituição tributária prospectiva não alterou, em sua essência, as características do principal imposto ao qual ele se aplica, que era, ao tempo de sua criação, o ICM, precursor do atual ICMS. Esse imposto, da competência dos Estados e do Distrito Federal, tinha natureza não cumulativa e era multifásico. Em face disso, ao realizar operações a ele sujeitas, o contribuinte substituto assumia o dever de apurar e de recolher não apenas o imposto devido em seu próprio nome, em favor do Estado de origem, como também o imposto devido pelo contribuinte substituído, ou pela cadeia de contribuintes substituídos, em favor do Estado de destino (que poderia ser o próprio Estado de origem, ou outro Estado). Além disso, a apuração do imposto devido na condição de substituto tributário era feita isoladamente, em relação a cada mercadoria ou serviço, e não de forma conjugada, em relação ao conjunto de operações e serviços. Tudo isso continua a valer para o atual ICMS.

8. Enfoca-se, aqui, apenas a substituição tributária prospectiva, ou seja, aquela que diz respeito às operações futuras, a serem praticadas pelo contribuinte substituído, ou por uma cadeia de contribuintes substituídos. E isso porque esse tipo de regime é mais amplo e generalizado, principalmente em se levando em conta o interesse da administração tributária de acelerar o ingresso de receitas públicas.

9. Cumpre enfatizar que, em nosso país, o regime de substituição tributária foi criado, especificamente, para ser aplicado em relação ao antigo ICM.

10. E isso por várias razões.

11. À época de seu advento, na primeira metade da década de 80, vivíamos um clima de inflação galopante. Quanto mais se diferiam, no tempo, os ingressos, nos cofres públicos, das chamadas receitas derivadas, mais seu valor real se depreciava. Era o chamado "efeito *Tanzi*", contra o qual a União, os Estados e o Distrito Federal se debatiam.

12. Àquela época, era forte a centralização, no âmbito federal, das chamadas receitas derivadas. Além disso, o intervalo temporal compreendido entre os momentos da arrecadação e da transferência das parcelas da receita da União que eram partilhadas com os Estados, com o Distrito Federal e com os Municípios já causava a forte defasagem dessas parcelas. Assim, era mais interessante para a União aparelhar juridicamente os Estados e o Distrito Federal, para habilitá-los a instituir o regime de substituição tributária, do que adotar medidas que lhe acarretassem gravames financeiros, como ampliar as transferências compulsórias, reduzir o *gap* antes mencionado, ou indexar os pagamentos dos valores a serem partilhados.

13. Ademais, ganhava força o movimento em prol da concessão de incentivos fiscais às microempresas, cujo impacto na arrecadação era incerto, pois não se dispunham, então, dos meios tecnológicos que, nos

dias de hoje, possibilitam a realização de projeções e simulações razoavelmente seguras. Em face desse contexto, foi estabelecido, *ad cautelam*, que tais incentivos não aproveitariam às operações já sujeitas ao regime de substituição tributária, ou, pelo menos, às operações que, dentro de determinado prazo, viessem a ficar sujeitas a esse regime.

14. Confira-se, a propósito, o seguinte dispositivo da Lei Complementar nº 46/84:

“Art. 3º – As microempresas definidas na forma do art. 2º desta Lei ficam isentas:

I – do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias, quanto às saídas de mercadorias e ao fornecimento de alimentação que realizarem;

II – do imposto municipal sobre a prestação de serviços de qualquer natureza.

Parágrafo único – A isenção referida no inciso I deste artigo **não se estende às saídas de mercadorias, expressamente relacionadas em Lei estadual, que fiquem sujeitas ao regime de substituição tributária já instituído ou que venha, efetivamente, a se instituir no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da vigência desta Lei Complementar.**”

15. Adotou-se, ainda, a premissa no sentido de que, para a administração tributária, apesar da evidente concentração do risco, seria mais fácil e eficaz controlar e fiscalizar um grupo menor e perfeitamente delimitado de contribuintes substitutos, em vez de um amplo e difuso universo de contribuintes substituídos. Sem embargo, é forçoso reconhecer que a implantação do regime de substituição tributária prospectiva, no âmbito do ICM/ICMS, concentrou volumes imensos de capital nas mãos do restrito universo de contribuintes substitutos (fabricantes de automóveis, de cimento, de cigarros e de medicamentos, por exemplo), cuja situação financeira (ao menos em termos de capital de giro) foi razoavelmente reforçada, como contrapartida pelo encargo de cobrar e recolher o tributo devido pelos contribuintes substituídos. Assim, ao tempo em que a substituição tributária prospectiva se secunda, conforme o magistério de Leandro Paulsen, no dever de colaboração com o Fisco, o fato é que, em larga escala, ela também vai ao encontro do interesse dos próprios contribuintes substitutos.

16. Acresça-se que, à época, a União detinha poderes para, por meio de lei complementar, conceder isenções (heterônomas) de impostos estaduais e municipais.

17. Confira-se, a propósito, o seguinte dispositivo da Constituição Federal de 1967, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/69:

“Art. 19. (...)

§ 2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.”

18. Valendo-se de tais poderes, a União, conforme antes demonstrado, efetivamente concedeu a isenção de impostos, inclusive estaduais e municipais, às microempresas – o que rendeu dividendos políticos ao governo federal então estabelecido. Em contrapartida, conforme antes mencionado, ela salvaguardou, dessa isenção, as operações sujeitas ao chamado regime de substituição tributária, desde que este já estivesse implantado, ou viesse a sê-lo dentro de determinado prazo.

19. Pode-se dizer, em suma, que a substituição tributária e os incentivos à microempresa, em larga escala, atuaram como antídoto um do outro.

20. Sobrevieram mudanças econômicas, políticas e jurídicas.

21. Foram sucessivamente implantados diversos planos econômicos: o Plano Cruzado, o Plano Bresser, o Plano Verão e o Plano Real. O real, moeda implantada, em julho de 1994, em função deste último plano, permanece relativamente estável até os dias atuais. Nossos níveis de inflação, passados mais de dezesseis anos de vigência da referida moeda, continuam a situar-se dentro de faixas consideradas razoáveis, quando comparadas às taxas mensais médias das décadas de 70 e 80, e do início dos anos 90. Portanto, o "efeito *Tanzi*", se não foi afastado por completo, ao menos está fortemente mitigado.

22. Foi promulgada a Constituição Federal de 1988, a qual fortaleceu o chamado federalismo fiscal, promovendo a um só tempo um grau maior de participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios nas receitas provenientes de impostos federais (embora não das receitas provenientes de contribuições), e de participação dos Municípios nas receitas provenientes dos impostos estaduais, além de ampliar a base de incidência do ICMS e de afastar a possibilidade de concessão das chamadas isenções heterônomas.

23. Já em sua redação original, a nova Carta, no título que trata do sistema tributário nacional, incorporou duas diretrizes que bem espelham os debates vigorantes à época de sua promulgação: a) uma, prevendo a possibilidade de instituição do assim chamado regime de substituição tributária; b) outra, prevendo a aplicação de tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte.

24. Confirmam-se, a propósito, os seguintes dispositivos da redação original da Carta de 1988:

"Art. 155. (...)

2º. O imposto previsto no inciso *I, b*, atenderá ao seguinte:

(...)

XII – cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;"

"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."

25. No entanto, já não era mais possível a concessão de isenções heterônomas.

26. Confirma-se, a propósito, o disposto no artigo 151, inciso III, da Carta de 1988:

"Art. 151. É vedado à União:

(...)

III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios."

27. Diante desse contexto, várias alterações constitucionais e legislativas sobrevieram.

28. Impõe-se destacar duas dessas alterações. A primeira se refere à emenda constitucional que previu a criação, por meio de lei complementar, de tratamento unificado para as microempresas e para as

empresas de pequeno porte. A segunda se refere à efetiva instituição desse tratamento, à luz dessa emenda constitucional.

29. Quanto à diretriz constitucional do Simples, foi ela delineada pela Emenda Constitucional nº 42/2003, a qual conferiu, ao artigo 146, *caput*, alínea *d*, e ao respectivo parágrafo único, todos da Constituição Federal de 1988, 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.

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

I – será opcional para o contribuinte;

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

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

30. Quanto ao Simples em si (abstraido, aqui, o exame de sua disciplina legal anterior, contida na Lei nº 9.317, de 1996, e nas respectivas alterações, ressaltando-se, porém, que a referida Lei foi revogada quando pendia de julgamento a ADIN nº 2006/DF, que questionava sua constitucionalidade, e que foi considerada prejudicada, em face da *novatio legis*, a qual foi editada já sob a égide da emenda constitucional antes mencionada), foi ele implementado, em suas atuais feições, pela Lei Complementar nº 123/2006 (alterada pelas Leis Complementares nos 127/2007 e 128/2008), cuja ementa assim proclama:

“Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho–CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nos 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.”

31. Cabe referir que, já em 1993, fora alterada a Constituição Federal, para prever, em caráter geral, e de forma mais explícita, a possibilidade de implantação do chamado regime de substituição tributária prospectiva.

32. Confira-se, a propósito, o teor do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93:

“Art. 150. (...)

§ 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.”

33. Cabe também referir que, em 1996, foi editada a Lei Complementar nº 87, que dispõe sobre o ICMS. Merecem destaque, na atual redação da referida norma, os seguintes dispositivos:

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

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, sejam concomitantes ou **subsequentes**, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

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

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

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

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

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

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

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

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

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

I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II – da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

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

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

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

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do *caput* será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado

considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

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

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

34. A Lei Complementar nº 87/96, antes mencionada, que contém normas gerais de direito tributário, relativas ao ICMS, nada menciona acerca da exclusão ou da possibilidade de exclusão, do regime de substituição tributária prospectiva, das operações realizadas por contribuinte substituto, tendo por destinatário contribuinte substituído que revista a qualidade de microempresa ou de empresa de pequeno porte.

35. Por sua vez, a Lei Complementar nº 123/2006 (alterada pelas Leis Complementares nos 127/2007 e 128/2008), que dispõe sobre o tratamento unificado, diferenciado e simplificado das microempresas e das empresas de pequeno porte, assim trata da questão:

"Art. 1º. Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

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

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

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

(...)

Art. 12. Fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional.

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

I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ;

II – Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;

IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

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

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

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

VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

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

(...)

XIII – ICMS devido:

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

(...)”

36. Na visão dos Estados, tais normas, particularmente aquela (antes transcrita) contida no artigo 13, parágrafo 1º, inciso XIII, alínea *a*, da Lei Complementar nº 123/2006, são suficientes para excluir, do tratamento diferenciado e simplificado conferido às microempresas e às empresas de pequeno porte, as operações sujeitas ao regime de substituição tributária.

37. Confira-se, por exemplo, o seguinte texto de orientação, mantido na página da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina na Internet (www.sef.gov.br):

“SITUAÇÕES NÃO COMPREENDIDAS NO REGIME

Os contribuintes enquadrados no SIMPLES NACIONAL deverão apurar e recolher o ICMS na forma preconizada pelo RICMS-SC/01, relativamente às situações abaixo, excluídas do regime conforme Lei Complementar 123/06, art. 13, 1º, XIII:

a) operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária.

Trata-se aqui de imposto devido por empresa enquadrada no SIMPLES, na condição de contribuinte substituto. **Se a microempresas ou a empresa de pequeno porte enquadrada no regime for contribuinte substituído, o imposto respectivo será recolhido por terceiro, conforme as regras a ele aplicáveis (empresa normal ou enquadrada no regime).**”

38. O entendimento adotado pelo Estados e pelo Distrito Federal é razoável, mas a disciplina legal não é perfeita. A parte inicial do § 1º do artigo 13 da Lei Complementar nº 123/2006 (cujo inciso XX exclui do tratamento fiscal diferenciado as operações sujeitas ao regime de substituição tributária) reporta-se apenas às situações em que a microempresa e a empresa de pequeno porte são devedoras do ICMS, na qualidade de contribuinte ou responsável. Ora, na qualidade de contribuintes substituídos, elas não são tecnicamente devedoras do ICMS (nem em nome próprio, nem em nome de terceiros), a não ser perante o contribuinte substituto, pois a responsabilidade tributária deste último, perante a Fazenda Pública, exclui sua responsabilidade tributária, a qual não subsiste, nem mesmo solidária ou subsidiariamente. A própria inadimplência do contribuinte substituído, perante o substituto, não altera esse quadro.

39. No entanto, não haveria sentido em, no cálculo do imposto devido pela microempresa e pela empresa de pequeno porte, excluir as

operações anteriormente submetidas ao regime de substituição tributária (o que a lei faz, conforme antes demonstrado), se tais operações de fato não estivessem excluídas do tratamento diferenciado e simplificado em questão (Simples Nacional). É isso, todavia, o que está previsto nos dispositivos da Lei Complementar nº 123/2006 a seguir transcritos:

“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.

(...)

§ 4º. O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento:

I – as receitas decorrentes da revenda de mercadorias;

II – as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;

III – as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis;

IV – as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária e tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, antecipação tributária com encerramento de tributação;

V – as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar.

(...)

§ 12. Na apuração do montante devido no mês relativo a cada tributo, o contribuinte que apure receitas mencionadas nos incisos IV e V do § 4º deste artigo terá direito a redução do valor a ser recolhido na forma do Simples Nacional calculada nos termos dos §§ 13 e 14 deste artigo.

§ 13. Para efeito de determinação da redução de que trata o § 12 deste artigo, as receitas serão discriminadas em comerciais, industriais ou de prestação de serviços na forma dos Anexos I, II, III, IV e V desta Lei Complementar.

§ 14. A redução no montante a ser recolhido do Simples Nacional no mês relativo aos valores das receitas de que tratam os incisos IV e V do § 4º deste artigo corresponderá:

I - no caso de revenda de mercadorias:

a) ao percentual que incidiria sobre o montante total de receita, caso não houvesse nenhuma redução, previsto no Anexo I desta Lei Complementar, relativo à Cofins, aplicado sobre a respectiva parcela de receita referida nos incisos IV ou V do § 4º deste artigo, conforme o caso;

b) ao percentual que incidiria sobre o montante total de receita, caso não houvesse nenhuma redução, previsto no Anexo I desta Lei Complementar, relativo à Contribuição para o PIS/Pasep, aplicado sobre a respectiva parcela de receita referida nos incisos IV ou V do § 4º deste artigo, conforme o caso;

c) ao percentual que incidiria sobre o montante total de receita, caso não houvesse nenhuma redução, previsto no Anexo I desta Lei Complementar, relativo ao ICMS, aplicado sobre a respectiva parcela de receita referida nos incisos IV ou V do § 4º deste artigo, conforme o caso;

II – no caso de venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte:

a) ao percentual que incidiria sobre o montante total de receita, caso não houvesse nenhuma redução, previsto no Anexo II desta Lei Complementar, relativo à Cofins, aplicado sobre a respectiva parcela de receita referida nos incisos IV ou V do § 4º deste artigo, conforme o caso;

b) ao percentual que incidiria sobre o montante total de receita, caso não houvesse nenhuma redução, previsto no Anexo II desta Lei Complementar, relativo à Contribuição para o PIS/Pasep, aplicado sobre a respectiva parcela de receita referida nos incisos IV ou V do § 4º deste artigo, conforme o caso;

c) ao percentual que incidiria sobre o montante total de receita, caso não houvesse nenhuma redução, previsto no Anexo II desta Lei Complementar, relativo ao ICMS, aplicado sobre a respectiva parcela de receita referida nos incisos IV ou V do § 4º deste artigo, conforme o caso;

d) ao percentual que incidiria sobre o montante total de receita, caso não houvesse nenhuma redução, previsto no Anexo II desta Lei Complementar, relativo ao IPI, aplicado sobre a respectiva parcela de receita referida nos incisos IV ou V do § 4º deste artigo, conforme o caso."

40. Portanto, é certo que as microempresas e as empresas de pequeno porte não estão sujeitas a um **regime único** de arrecadação e fiscalização. Note-se que o regime de substituição tributária, que deveria ser uma exceção rara, tornou-se uma exceção frequente e possui um peso considerável na arrecadação do ICMS. Ora, a aplicação desse regime, mormente de forma generalizada, afeta a neutralidade que, em tese, um imposto sobre o valor adicionado, em suas feições ordinárias, deve exercer sobre os preços das mercadorias e serviços.

41. A própria União adotou medidas compensatórias, para contrabalançar o tratamento diferenciado concedido às microempresas e às empresas de pequeno porte. Exemplo disso é o ordenamento atinente à Cofins incidente sobre os derivados do petróleo, a qual, num primeiro momento, era cobrada pelas refinarias, em regime de substituição tributária. Posteriormente, na vigência da primeira Lei do Simples (Lei nº 9.317/96), o legislador optou por majorar o aludido encargo, nas operações promovidas pelas refinarias.

42. Confirmam-se, a propósito:

a) a redação original do artigo 4º da Lei nº 9.718/96:

"Art. 4º As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições a que se refere o art. 2º, devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço de venda da refinaria, multiplicado por quatro."

b) a atual redação do mesmo dispositivo, já consideradas as alterações nele introduzidas pela Lei nº 9.990/2000, pela Lei nº 10.865/2004 e pela Lei nº 11.051/2004:

"Art. 4º. As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep e para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte e três inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes;

III – 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo – (GLP) dos derivados de petróleo e gás natural;

IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.”

43. A situação dos Municípios não é diversa, pois, também quanto ao ISS, a Lei Complementar nº 123/2006 contém ressalva que exclui do tratamento fiscal do Simples as prestações de serviços submetidas ao regime de substituição tributária.

44. Confira-se o seguinte dispositivo da Lei Complementar nº 123/2006:

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

(...)

VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

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

(...)

XIV – ISS devido:

a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte;

b) na importação de serviços;”

45. Diante desse contexto normativo, é forçoso concluir que, na realidade, o tratamento fiscal estabelecido no ordenamento do Simples não é único. Dentre outras, esse tratamento não inclui as operações ou serviços sujeitos ao regime de substituição tributária, seja pela legislação do ICMS, seja pela legislação do ISS. Já a legislação federal vem-se utilizando de técnicas que, em última análise, neutralizam, em parte, os efeitos do tratamento diferenciado conferido às microempresas e às empresas de pequeno porte.

46. Em suma, União, Estados, Distrito Federal e Municípios adotaram medidas nitidamente compensatórias, visando reduzir o impacto fiscal decorrente do tratamento diferenciado das microempresas e das empresas de pequeno porte.

Referência bibliográfica (de acordo com a NBR 6023: 2002/ABNT):

MUNIZ, Sebastião Ogê. *A substituição tributária prospectiva do ICMS e o tratamento diferenciado das microempresas e das empresas de pequeno porte*. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 44, out. 2011. Disponível em:

< http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao044/sebastiao_muniz.html >

Acesso em: 09 nov. 2011.