



OS REFLEXOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS MICROEMPRESAS e EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

ALMEIDA, Luiz Augusto Pereira de Almeida¹
Faculdade de Ciências Sociais e Agrárias de Itapeva - FAIT

SILVA, Danilo de Oliveira²
Faculdade de Ciências Sociais e Agrárias de Itapeva – FAIT

RESUMO

Pelas alterações introduzidas na legislação pertinentes no regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias (ICMS), do Estado de São Paulo, e em consequência deste fato nas demais unidades da federação, e intensificada nos últimos 03 (três) anos, houve mudanças significativas na maioria das atividades industriais e comerciais, e com isto alterando profundamente a economia de nosso país.

PALAVRAS CHAVES - Imposto, economia

ABSTRACT

The changes to legislation relevant to the regulation of Circulation Tax (ICMS), the State of São Paulo, and as a result of this fact in the other units of the federation, and intensified the last 3 (three) years, significant changes in most activities industrial and commercial, and thus profoundly changing the economy of our contry.

KEYWORDS - Taxes, economy

1. INTRODUÇÃO

A Partir de 01/02/2008, vários produtos entre eles, bebidas alcoólicas, produtos de higiene pessoal e perfumaria, medicamentos, produtos de limpeza, produtos fonográficos, autopeças, ração animal, lâmpadas, pilhas de baterias elétricas, papel, e materiais de construção), estão incluídos no regime de substituição tributária do ICMS. E uma questão sempre incomoda desde que a legislação pertinente entrou em vigor: *O regime de substituição tributária do ICMS leva os produtos a terem um aumento de preços?*

¹ Aluno do 10º Termo de Direito da FAIT;

² Orientador;



Como a substituição tributária o ICMS é recolhido por antecipação pelo fabricante ou mesmo o importador, ou seja, mesmo antes do produto ser comercializado pelos que atuam no comércio varejista, o imposto já foi recolhido por antecipação.

Com este sistema de tributação a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo assim como as secretarias de outras Unidades da Federação que após ser implantado em nosso estado o acompanharam, atribuem margem de lucro para cálculo do Imposto, denominados Índice de Valor Agregado (IVA), segundo o que foi apurado por consultores e tributaristas renomados, mas margens de lucros estão muito maiores, que os lucros praticados pelo mercado atacadista distribuidor e varejista.

Sendo assim a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, assim como as secretarias de outras Unidades da Federação, tem fixado percentuais de IVA's acima do praticado de fato pelo mercado, citando por exemplo os casos de medicamentos onde os índices estipulados são de 49,26% indo até 68,54% sendo, portanto comum repassar este aumento de carga tributária para os preços finais.

2. O PODER DE TRIBUTAR

Tendo o estado o poder de tributar, que lhe é um atributo inerente e essencial à sua soberania (Sampaio Doria, Antônio Roberto – Direito Constitucional e Tributário *Due process Of Law*, p1 – Souza Edino Cesar Franzio de Souza O Poder de Tributar Editora MP, 2000, pg. 45) e com este poder advindo da constituição, é que o Estado mantém a sua estrutura organizacional e sua independência interna, pois organização alguma sobrevive sem recursos. Muito embora ao longo da história o tributo foi utilizado pelos governantes como uma forma de opressão, selvageria e má versão das verbas públicas (Souza, Edino Cesar Franzio de, O Poder de Tributar, Editora MP Ed. 2000, Fls. 45).

Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu artigo 150 nos traz algumas limitações do poder de estado de tributar, mas mesmo assim não é clara.



3. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.

O Estado de Direito assim como não admite direitos que possam ser exercidos ilimitadamente, também não respalda poderes sem qualquer restrição (Poderes Absolutos).

Em matéria tributária a força tributante do Estado que se qualifica com a imposição de pagamento de tributos em face do contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, não pode se perpetuar sem que sejam observados alguns preceitos e dispositivos trazidos pela própria Constituição Federal e demais legislações infraconstitucionais, principalmente ao se levar em consideração a natureza da relação jurídica tributária, a qual é *ex lege*.

Os artigos 150, 151 e 152 da Carta Magna são compostos por diversas normas e Princípios Tributários, que para muitos estudiosos podem ser vistos como verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte em detrimento a uma possível voracidade do Estado em adentrar no patrimônio particular (exercício da competência tributária), devido a constante necessidade de arrecadar recursos para se sustentar e cumprir suas finalidades essenciais.

4. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.

Além dos Princípios Gerais existentes em nossa Constituição, mais precisamente no seu art. 5º, no que tange o direito tributário, existem máximas constitucionais específicas para limitar o exercício do Poder de Tributar (competência tributária), as quais devem ser acatadas pela legislação infraconstitucional, sendo que merecem sucintas considerações:

O Princípio da Estrita Legalidade, previsto no art. 150, I, da CF/88: *“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”*.



A descrição da regra geral de incidência tributária, bem como o aumento, majorando a base de cálculo ou alíquota vinculam-se a expedição de lei. É importante ressaltar que o Princípio da Legalidade estabelece também a necessidade de que a lei traga em seu bojo os elementos que compõe a obrigação tributária (hipótese de incidência; sujeito ativo; sujeito passivo; base de cálculo e alíquota), sendo que a este *plus* damos o nome de tipicidade tributária, o que para alguns doutrinadores corresponde a um outro princípio (Princípio da Tipicidade), mas que pode também ser decorrência do próprio Princípio da Estrita Legalidade.

O Princípio da Anterioridade previsto no art. 150, III, “b”, da CF/88: *“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III – cobrar tributos...: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os institua ou aumentou”*.

De acordo com tal preceito é exigido que a lei que crie ou aumente tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado, visando à proteção do contribuinte contra a *surpresa* de alterações tributárias ao longo do exercício, o que afetaria o planejamento de suas atividades.

A própria Constituição ressalva alguns tributos que escapam à aplicação da anterioridade por serem considerados extrafiscais (política monetária e política de comércio exterior), são eles o: imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e operações com títulos e valores imobiliários (inclusive, excepcionalmente ao princípio da reserva legal suas alíquotas podem ser alteradas por ato do Poder Executivo, dentro dos limites e condições definidas na lei), o empréstimo compulsório por motivo de guerra ou calamidade pública (Art. 150, § 1º, CF/88) e impostos extraordinários (art. 154, II).

Ademais, ressalta-se que as Contribuições (art. 149, CF/88) em regra devem se submeter ao Princípio da Anterioridade, com exceção as de Seguridade Social, as quais estão sob a égide de uma regra especial prevista no art. 195, § 6º, da Carta Magna (noventa dias).



A Emenda Constitucional nº. 42 de 19 de dezembro de 2003 acrescentou a alínea “c” no art. 150, III, da CF/88, a qual veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a cobrança de tributos antes de noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. A doutrina denomina tal preceito de anterioridade mitigada ou “noventena”, cuja exceção para a sua aplicabilidade está prevista no art. 150, §1º, parte final, do mesmo diploma (empréstimo compulsório por motivo de guerra e calamidade pública, I.I; I.E; IPI; IOF e Impostos extraordinários - art. 154, II, bem como na fixação da base de cálculo do IPVA e IPTU).

Já o Princípio da Irretroatividade encontra-se previsto no art. 150, III, “a”, da CF/88, sendo que a irretroatividade da lei é Princípio Geral do Direito, com exceção somente à lei interpretativa e lei penal mais benigna ao acusado, tudo para resguardar a Segurança Jurídica ao passo que a lei não pode prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (art. 5º, XXXVI, CF/88).

Com efeito, a lei que institui ou majora um tributo não pode alcançar fato gerador (hipótese de incidência) pretérito, sob pena de absoluta inconstitucionalidade.

Existe ainda o Princípio da proibição de tributo com efeito confiscatório, previsto no art. 150, IV, da CF/88, estando diretamente relacionado com o Princípio da Capacidade Contributiva, e que até hoje encontra uma grande barreira qual seja a de se definir o seu conceito como limite do qual incide a sua vedação, favorecendo um maior subjetivismo em relação a sua interpretação e aplicabilidade.

Por fim, o Princípio da Capacidade Contributiva: está explicitado no art. 145, § 1º, da CF/88, o qual obriga o legislador a graduar, a instituição do tributo, levando-se em consideração a capacidade contributiva do contribuinte, sendo que tal graduação tem limites no respeito aos direitos e garantias individuais ou quando essa graduação se torna com efeito confiscatório, o que eminentemente proibido.

Este salutar princípio, além de ser o ingrediente fundamental na implementação do princípio da isonomia ou da igualdade, aparece como



instrumento de realização da justiça fiscal, que acabará por desembocar na realização da justiça social.

5. MICROEMPRESAS (ME), E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (EPP).

A lei geral das Microempresas e Empresas de Pequeno porte, foi instituída pela Lei Complementar 123/2006, para regulamentar o disposto na Constituição Federal, que prevê o tratamento diferenciado e favorecido à microempresa e empresa de Pequeno Porte.

A microempresa será a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário, devidamente registrados nos órgãos competentes, que aufera em cada ano calendário, a receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00.

Se a receita bruta anual for superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00, a sociedade será enquadrada como empresa de pequeno porte.

O recolhimento é efetuado por meio do DAS (Documento de Arrecadação Simples), sendo a base de cálculo seu faturamento bruto em alíquotas variando de 4% a 11,61% (Tabela Anexo I da Lei Complementar 123/2006), para as operações do comércio de mercadorias.

6. INDICE DE VALOR AGREGADO (IVA).

O Índice de Valor Agregado é o percentual de margem de lucro determinado pelo fisco, e esta margem de valor agregado será determinada com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados. A mercadoria submetida ao regime de substituição tributária em operação interestadual terá a margem de valor agregado estabelecida em Convênio ou Protocolo.

Alguns Itens do IVA:



Medicamento lista positiva	38,24%	48,36%
Medicamento lista positiva	33,00%	42,74%

7. IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (ICMS).

O Imposto de Circulação de Mercadorias, e serviços de transportes, interestaduais, intermunicipais e serviços de comunicação (ICMS), é um tributo estadual previsto no artigo 155, II, §§ 2º a 5º da CF/88, não cumulativo, e sua normatização geral é estabelecida na LC 87/1996, e sendo o ICMS dotado de alta complexidade e com mais de uma base econômica e para tanto será analisado o que é mais importante para o caso em pauta, em especial o seguinte:

Operações de Circulação de Mercadorias, conceito que deve ser adotado para mercadoria que é um produto com destinação comercial, mercantil, é considerado um produto, mas nem todo o produto é uma mercadoria.

A sua incidência recai sobre a “circulação”, sendo que deve-se compreender como mudança de titularidade e não como mera ficção jurídica, deve ocorrer a efetiva transmissão de direitos, não bastando a mera circulação de mercadorias.

Deve-se levar em conta o local onde ocorre a operação ou a prestação de serviços (Aspecto Espacial), conforme determina o artigo 11, inciso I da LC 87/1996: *Inciso I “Tratando de mercadoria ou bem: a) o do estabelecimento em que se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador.*

8. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A substituição tributária inclui-se no que se costuma denominar sujeição passiva indireta. De fato, ao lado do contribuinte, ou seja, daquele que tem relação pessoal direta com o fato gerador, existe o responsável, isto é, outra pessoa que não o contribuinte a que a lei impõe o cumprimento da prestação tributária (CTN, art. 121, parágrafo único, I e II).



8.1. Modalidades de Substituição Tributária.

As modalidades de substituição tributária são as seguintes:

- 1) Contribuinte Substituto: é aquele eleito para efetuar a retenção e/ou recolhimento do ICMS;
- 2) Contribuinte Substituído: é aquele que, nas operações ou prestações antecedentes ou concomitantes é beneficiado pelo deferimento do imposto e nas operações ou prestações subsequentes sofre a retenção.

8.2. Das Espécies de Substituição Tributária.

A substituição Tributária divide-se em 2 modalidades:

- a) Substituição Tributária Progressiva ou Para Frente - Prevista no artigo 150 § 7º da CF/88, nesta forma de substituição, terceiros assume os encargos do contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, é a antecipação do recolhimento devido, ou seja, vai antecipar a arrecadação.

Exemplo: Na Venda de uma Mercadoria:

- A = Fabricante
- B = Distribuidora
- C = Comerciante
- D = Consumidor

O fabricante vai vender a mercadoria para uma distribuidora, a norma diz que o Fabricante vai efetuar o recolhimento sobre toda a cadeia, ou seja o Fabricante na operação efetuada junto a Distribuidora ele é um contribuinte de direito, e o distribuidor um contribuinte de fato, mas é um contribuinte de direito na venda efetuada ao comerciante e o comerciante contribuinte de fato, na venda do comerciante ao consumidor, o comerciante é um contribuinte de direito e o consumidor o contribuinte de fato, ou seja é aquele que vai suportar a carga tributária total do tributo, pois o fabricante como o acima mencionado já recolheu o tributo de toda a cadeia.

- b) Substituição Tributária Regressiva ou Para Atrás - Na substituição para atrás com previsão no artigo 128 do CTN, o deferimento, ocorre é justamente o contrário. Apenas a última pessoa que participa da cadeia



de circulação da mercadoria é que paga o tributo, de maneira integral, inclusive relativamente às operações anteriormente praticadas e/ou seus resultados. (Gaspar 1.998 pg.148).

8.3. Dos Cálculos da Venda de mercadoria antes da Substituição Tributária.

Anteriormente, a legislação pertinente à substituição tributária, se o fabricante só recolhia o tributo referente a sua operação, o distribuidor recebia do fabricante, apropriava-se do crédito e debitava o valor correspondente ao imposto valor da venda e a diferença ocorria, ou seja, pagaria somente sobre o lucro da mercadoria, assim também era do distribuidor ao comerciante.

8.4. Dos Cálculos da Venda de mercadorias após a substituição tributária.

Após o advento da substituição tributária, o fabricante que vendia um produto por R\$ 100,00 (Cem reais), a alíquota interna é de 18%, então o ICMS devido é de R\$ 18,00, sobre os R\$ 100,00 ela aplica por exemplo o IVA de medicamentos da lista positiva que é de 48,36% cujo resultado é de R\$ 48,36 (quarenta e oito reais e trinta e seis centavos), sobre este valor ela aplica a alíquota de 18% ou seja R\$ 8,70 (oito reais e setenta centavos), sendo o custo do produto para o distribuidor sai por R\$ 157,06 (Cento e cinquenta e sete reais e seis centavos), sendo R\$ 100,00 da mercadoria R\$ 48,36 do lucro estimado até o consumidor final e R\$ 8,70, sendo que antiga forma o produto saía do fabricante a R\$ 100,00, o distribuidor colocava o lucro dele e recolhia sobre este valor, da mesma forma procedia o comerciante, portanto nesta formula da substituição tributária o lucro (IVA), já é atribuído na primeira operação.

8.5. Do Ressarcimento do Recolhimento Efetuado a Maior.

Se o comerciante por exemplo revender o produto com uma margem de lucro menor ao estipulado pelo IVA ela poderá solicitar este crédito ao estado,



por meio de mecanismos legais, que no Estado de São Paulo se por meio da CAT-17, assim também procederá o comerciante que não for optante do regime do SIMPLES NACIONAL.

8.6. Do impedimento do Contribuinte Optante do Simples Nacional de Solicitar a Restituição do Crédito.

Sendo expressamente vedada as microempresas e as empresas de pequeno porte optante do SIMPLES NACIONAL, as mesmas não farão jus a valores resultantes da venda de produtos com índice inferior ao estipulado pelo IVA, conforme preceitua o artigo 23 da Lei Complementar 123/2006.

9. CONCLUSÃO

Muito embora seja inerente o poder de tributar do Estado (CRFB/88), para que com isto manter a sua estrutura e fortalecer a sua soberania, por vezes exagera na dose, estamos convictos que pelo regime de substituição tributária o estado fechou várias portas aos sonegadores, mas por outro lado exagerou na dose ao estipular índices de lucro das empresas (IVA), muito acima aos praticados pelo mercado. O que se questiona aqui não é a aplicação da substituição tributária, pois conforme foi exposto ela é totalmente constitucional, mas sim a aplicação do Índice de Valor Agregado que é a imposição do lucro na venda de uma mercadoria.

Com isto prejudica-se o pequeno e médio contribuinte do ICMS, ferindo assim o princípio da isonomia do caput do Artigo 5º e no inciso II do Artigo 150 da CF, e principalmente o Artigo 174 § 4º da Carta Magna, que dispôs “ que a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação de mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.

Mediante o que foi mencionado neste artigo também o grande prejudicado é o consumidor final.



10. REFERÊNCIAS

Constituição da República Federativa do Brasil/1988 – Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm, acesso em 15/01/2012.

MEIRA JUNIOR – José Julberto – **ICMS Substituição Tributária Uma Visão Crítica** – Curitiba 2009 – Editora Juruá - 6ª Reimpressão 2009.

FARIA – Luis Carlos Silva de - **Substituição Tributária Injusta Imposição Confiscatória** - Curitiba-2008–Editora Juruá-2ª Edição.

SOUZA – Edino Cesar Franzio de Souza – **O Poder de Tributar** – Editora MP – Edição 2000.

OLIVEIRA JÚNIOR – Dario da Silva: **Análise Jurídica dos Princípios Tributários da Legalidade, Anterioridade e Capacidade Contributiva** - Editora Lumen Juris – Edição 2000.

MARIANO PAULO ANTONIO, WERNECK RAPHAEL e BEZERRA: **Substituição Tributária ICMS Aspectos Jurídicos e Práticos** - IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas – 5ª Edição 2012.

JARDIM – Eduardo Marcial Ferreira Jardim – **Manual de Direito Financeiro e Tributário** – 12ª Edição – 2.011 - Editora Saraiva – São Paulo/SP.

MACHADO – Hugo de Brito – **CURSO DO DIREITO TRIBUTÁRIO** – 34ª Edição – 2013 – Malheiros Editores – São Paulo-SP.

SABBAG – Eduardo – **MANUAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO** – 6º Edição – 2014 – Editora Saraiva – São Paulo/SP.

CASTRO – Alexandre Barro e Luis Henrique Neris de Souza – **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL COMENTADO** – 2010 – Editora Saraiva – São Paulo/SP.

Mini Vade Mecum Tributário 2015/2016 – 4ª Edição – Revista dos Tribunais – São Paulo-SP

IOB Regulatório – disponível em:
<http://www.iobonlineregulatorio.com.br/pages/core/login.jsf>
Acesso em 15/03/2013

BARTINE, Caio – **DIREITO TRIBUTÁRIO** – 3ª Edição - 2015 – Revista dos Tribunais – São Paulo-SP.