

O DIREITO DO ESTADO E DO DISTRITO FEDERAL DE TRIBUTAR NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA E O AUMENTO DA CARGA TRIBUTARIA AS EMPRESAS

Autor: Felipe Marcondes Monteiro*

Orientadora: Maria Inês Assis Romanholo**

SUMARIO: Introdução. 1. Substituição Tributaria. 1.1. Elementos Subjetivos. 1.1.1. Contribuinte Substituto. 1.1.2. Contribuinte Substituído. 2. Elementos Objetivos. 2.1.1. Fato Gerador. 2.1.2. Impostos. 2.1.3. ICMS. 2.1.4. Margem de Valor Agregado. 3. Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e as Modalidades de Cobrança. 4. Da Substituição Tributaria no ICMS e sua Efetiva Aplicação. 5. Da Substituição Tributaria aplicada as Micro e Pequenas Empresas. 6. Do recolhimento da Substituição Tributaria e a não ocorrência do Fato Gerador. Conclusão. Referencias Bibliográficas.

RESUMO

Com o presente trabalho, discorre-se acerca do grande ônus tributário trazido pelo sistema de recolhimento de impostos praticado pelos estados no âmbito do recolhimento do ICMS com a utilização deste sistema autorizado com a inserção da Emenda Constitucional número 03 de 1993, a Substituição Tributaria. Serão feitas apresentações de teorias sobre o sistema de recolhimento do Sistema de Substituição Tributaria. A efetiva aplicação pelos Estados e a crescente adesão a este sistema. Os ônus trazidos nos impostos para o ente substituto no recolhimento do imposto. A comodidade do Estado em estabelecer este sistema arrecadador, mesmo sendo claro o prejuízo final e os ônus excessivos para os contribuintes. E principalmente o ônus suportado pelas empresas optantes pelo Sistema Tributário diferenciado para Micro Empresas e Empresas de Pequenos Portes devido à forma como a aplicação da Substituição Tributaria burla o sistema instituído para ser menos oneroso, garantido Constitucionalmente lesando o contribuinte. Por fim apresentação de casos práticos demonstrando a agressividade e o prejuízo que este sistema trás para se impor.

* Acadêmico do 10º período do Curso de Direito da UNIPAC-UBÁ; Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Presidente Antonio Carlos; E-mail monteirofelipe@bol.com.br; 2010.

**Professora graduada em Direito pela Universidade Federal de Viçosa e pós-graduada em Direito e Processo do Trabalho pela Universidade Cândido Mendes, que atualmente leciona no curso de graduação em Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos (UNIPAC) as disciplinas Direito do Trabalho e Processo do Trabalho.

PALAVRAS CHAVE: ICMS. Substituição Tributária. Aplicação Objetiva.

INTRODUÇÃO

Desde a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o tema da cobrança dos impostos por substituição tributária veio a tona, pois na Constituição anterior, essa possibilidade era prevista expressamente, o que não foi contemplado pela nova Constituição.

Diante da omissão constitucional varias posições surgiram, as que defendiam a aplicação deste sistema de recolhimento, defendiam a tese de que o legislador não prestigiou a possibilidade por simples descuido. Os que defendiam a re-implantação do sistema antecipatório de recolhimento, diziam que o legislador Constituinte quis devido à grande alteração no Sistema Tributário Nacional, agir com cautela e preferiu deixar por conta do Constituinte derivado instituir, avaliar e sendo o caso, instituir novamente este imposto. Os que até hoje são contra este regime de recolhimento, trazem duras críticas e levantam a tese de que o constituinte derivado utilizou de árdua manobra, para poder burlar as intenções da atual Constituição, inserindo o parágrafo §7º no art. 150 da CF/88, para beneficiar os Estados e a União.

Mesmo sendo as opiniões acima expostas embasadas por nobres pensadores, o fato é que o sistema é polêmico e trás danos pela forma que é aplicada e principalmente pela dificuldade para se obter a restituição caso o fato gerador seguinte não se realize.

Diante a condição de poder impor este sistema de recolhimento, devido autorização expressa na Constituição o fato de ser os entes que possuem o direito de cobrar impostos atuarem com soberania se colocando em uma posição de plena superioridade aos contribuintes longe de qualquer forma de igualdade de uma relação obrigacional normal, os impostos representam custos grandes às empresas, portanto qualquer forma de antecipação do fato gerador para o recolhimento traz discussão sobre o ônus de sua aplicação, principalmente num país onde se tem uma carga tributária elevada e o índice de inadimplência é grande.

É fácil de se verificar que da forma que a Substituição Tributária é cobrada, quando o substituto fica sem receber de seu cliente este não lhe paga a mercadoria comercializada e o

imposto recolhido, portanto o mesmo arca com o prejuízo do produto vendido e do imposto recolhido substituindo o cliente de um futuro fato gerador.

Outro ponto que trás muita discussão entre doutrinadores é a aplicação do sistema de recolhimento para as empresas enquadradas nos limites estabelecidos para as Microempresas e Empresas de Pequeno porte, hoje optantes pelo sistema unificado de tributação denominada Simples Nacional. Pois o que ocorre na verdade é a retirada dos benefícios trazidos pelo referido sistema, constitucionalmente previstos, para aplicação de uma tributação que iguala as empresas optantes por regimes tributários como lucro real, lucro presumido, débitos e créditos em geral, tanto quando estão na parte de contribuintes substituídos como os contribuintes substitutos.

Nesse sentido o objetivo deste trabalho é discorrer sobre o tema, esclarecendo os pontos controversos, apresentar principalmente os ônus do referido sistema de cobrança e a forma que este sistema burla previsão Constitucional de amparo às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA

Diante a complexidade do tema e a necessidade de uma abordagem de conhecimento inicial, mister se faz apresentarmos o que é o sistema de recolhimento de impostos por Substituição Tributária e quem são os contribuintes alcançados por este sistema de cobrança de impostos.

A Substituição Tributaria nada mais é que a condição imposta por lei a um contribuinte que recolha o imposto devido em uma relação de comércio no lugar de outro contribuinte que irá dar seguimento às relações comerciais ou no lugar dos que antecederam todas as relações realizadas até chegar ao contribuinte final, conforme assim autoriza o §7º do art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil, in verbis:

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

(...)

§7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributaria 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 é gênero que contém duas espécies, denominadas usualmente como Substituição Tributária para frente e Substituição Tributária para trás, parece redundante, mas há uma grande diferença prática na aplicação.

Diante da possibilidade Constitucional e determinação legal, os contribuintes são obrigados a recolher os impostos de forma antecipada ou posterior a uma ou várias relações comerciais que estariam obrigadas cada contribuinte originário desta relação comercial, devido ao fato gerador de um determinado tributo.

A Substituição Tributária para frente ocorre quando um contribuinte ao estabelecer uma relação comercial que determine o fato gerador de um tributo não se restringe a recolher o imposto apenas de sua obrigação, mas também o imposto devido pela realização de futura transação comercial que o seu cliente irá estabelecer, gerando novo fato gerador do mesmo tributo. Antecipando assim a sua arrecadação e cobrando o valor do imposto que o cliente teria que pagar apenas quando este realizasse o fato gerador, normalmente a venda deste produto novamente. Esta modalidade é a discutida pela doutrina e para que pudesse se impor, precisou haver a emenda constitucional acrescentando o parágrafo sétimo ao artigo 150.

A Substituição Tributária para trás, ocorre quando o contribuinte final de uma cadeia de relações comerciais, normalmente o varejista, recolhe todo o imposto devido por seus fornecedores, pelo preço que os mesmos forneceram seus produtos e recolhidos de uma forma única, somados com o imposto devido pelo contribuinte que efetua a última comercialização para um consumidor final. Modalidade esta que quase não se utiliza depois da Emenda Constitucional 03 de 17 de março de 1993.

1.1. Elementos Subjetivos

Entendido o que é substituição tributária torna-se necessário conhecer os sujeitos da obrigação tributária. Sendo sujeito ativo a pessoa que tem direito ao crédito originado pelo fato gerador da obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional conceitua o sujeito ativo em seu art. 119, nos seguintes termos: “Sujeito Ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa jurídica ou civil, originária ou participante do fato gerador da obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional estabelece no art. 121 uma definição rasa sobre este sujeito. Vamos a ele:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo Único – O Sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerado.

II – responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Observamos que o artigo acima também trata do conceito de contribuinte que foi recepcionado pelo atual Sistema Tributário Nacional, e que de forma mais sintética, contribuinte é toda pessoa que realiza uma determinada atividade, qualificada na legislação tributaria como fato gerador de um tributo. O contribuinte pode ser substituto ou substituído. Passemos a analisar cada um deles.

1.1.1. Contribuinte Substituto

Contribuinte substituto é todo aquele contribuinte que recolhe um determinado imposto em substituição a outro contribuinte que seria o devedor originário deste imposto e o realizador do fato gerador da obrigação tributária.

De forma mais específica temos a definição legal trazida pelo art. 6º, da Lei Complementar 87 de 1996.

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

1.1.2. Contribuinte Substituído

Contribuinte Substituído é todo aquele que teve seu imposto devido pela realização de uma atividade comercial, que tenha seu fato gerador determinado em lei, recolhido de forma antecipada por seu fornecedor ou outro contribuinte.

2.1. Elementos Objetivos

2.1.1. Fato Gerador

Fato gerador é a relação jurídica, comercial, financeira determinada por lei que atribui ao contribuinte que se beneficie desta relação, a obrigação de recolher o tributo aos cofres públicos, devido ao atendimento de vários princípios dentre eles o da capacidade contributiva.

O conceito acima descrito é de interpretação extensiva, baseando-se em várias colocações de outros doutrinadores, com Marcelo Alexandrino (2009), Vicente Paulo (2009), preservando seu conceito nato em nossa legislação no art.114 do Código Tributário Nacional, que expressamente relata: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

2.1.2. Imposto

Imposto é toda obrigação tributária estabelecida pela Constituição da República Federativa do Brasil, com particularidades estabelecidas por leis originárias dos órgãos com competência para estabelecer os mesmos, criando a obrigação ao Sujeito passivo de recolher um valor determinado proporcionalmente ou por espécie aos cofres públicos.

Também encontramos definição da referida espécie tributária no Código regulamentador, com força de Lei Complementar, do Sistema Tributário Nacional, conforme expressa determinação do art. 16: “Imposto é o Tributo cuja a obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

2.1.3. ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal, instituída esta competência por expressa determinação Constitucional, prevista no art. 155, II.

O ICMS tem como fato gerador a comercialização de mercadorias e alguns tipos de serviços, estipulado um percentual específico do valor da venda para cada tipo de produto ou mercadoria, baseado no princípio da essencialidade, variam de 0% a 25%, em alíquotas pré-definidas.

2.1.4. Margem de Valor Agregado

Margem de valor agregado é à margem de lucro bruto estipulada pelo governo para a realização de determinada relação comercial, para simular o verdadeiro valor que esta mercadoria irá alcançar no mercado, na futura relação comercial. É de forma sintética, em uma definição menos completa, a margem de lucro que o Estado atribui que a empresa adquirente irá estabelecer a esta mercadoria na relação comercial futura.

A 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, celebrado entre dois ou mais estados, ou Protocolo, que é uma ratificação do efeito do convênio dentro do Estado.

3. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E AS MODALIDADES DE COBRANÇA

Os impostos são meios de arrecadações efetuados pelo poder Público para cobrir suas despesas, financiar os benefícios oferecidos às pessoas e até mesmo tentar igualar as grandes diferenças sociais existentes no País.

De 600.000,00 a 720.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
---	--------------	--------------	--------------	--------------	--------------	--------------	--------------

Apenas a título de informação o Anexo II que cuida do setor industrial, compreendidos entre este e os comerciantes a maior parte da gleba brasileira das atividades econômicas, obedece a mesma tabela, com os mesmos valores acrescidos de 0,5% a título de recolhimento do Imposto sobre Produção Industrial (IPI).

Cabendo, portanto, ao Estado do ente contribuinte no exemplo acima, 2,82% (dois inteiros e oitenta e dois décimos por cento) da alíquota de 8,28% (oito inteiros e vinte e oito décimos por cento) aplicados a receita bruta mensal do contribuinte com a receita bruta dos últimos 12 (doze) meses, situadas no montante entre R\$600.000,00 e R\$720.000,00.

Nessa repartição cabe em percentuais ao Estado onde o contribuinte se localiza a parcela de 34,05% (trinta e quatro inteiros e cinco décimos por cento) de todo imposto recolhido. Essa receita é determinada assim independente da alíquota que o produto que é vendido tem a ele determinada no Estado, se ela for de 25% ou 18% (mais comum) ele pagará 2,82% da sua receita bruta.

Importante trazermos a baila que esta modalidade de cobrança unificada dos tributos e com a carga tributária reduzida é prevista pelo art. 146 III da Constituição da República Federativa do Brasil, nos seguintes termos:

Art. 146. Cabe a Lei Complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributaria, especialmente sobre:

(...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido 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 diferenciado por Estado

III) O recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertinente 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.

A Lei Complementar que instituiu esta forma unificada de recolhimento de imposto foi a de número 123 de 14 de dezembro de 2006, estabelecendo critérios específicos para poder fazer esta opção, entre eles restrições a algumas atividades comerciais e ainda às empresas que obtiveram receita bruta acumulada de faturamento, somadas dos últimos 12 meses superior a 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

Essa opção foi à maneira encontrada pelo legislador de poder atender a princípios constitucionais, principalmente o da isonomia, que visa tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual, para que assim os coloque em condições de concorrência com as empresas de maior poder econômico e ainda determinação expressa no art. 145 § 1º que trata da possibilidade de sempre tributar de acordo com a capacidade do contribuinte, trazendo em verbis o seguinte:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Sendo assim a presente modalidade de cobrança se encontra amparada pela Constituição, estipulando normas específicas e opcionais para as empresas de menor receita visando igualá-las e inserir as com poder de competitividade no mercado nacional.

4. DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS E SUA EFETIVA APLICAÇÃO

A substituição tributária como acima exposta consiste basicamente no recolhimento do imposto por parte de um contribuinte que por imposição da lei está obrigado a fazê-lo no lugar de outro, sendo de forma antecipada ou posteriormente a realização de uma atividade determinada como fato gerador.

Diante de presente trabalho focar no problema da aplicação de forma robusta e sem critérios pré estabelecidos como tem ocorrido na inclusão a cada dia de novas mercadorias sujeitas a este regime de recolhimento, apresentaremos as situações diversas que se originam desta aplicação, tanto na modalidade denominada substituição para frente como na modalidade substituição para trás.

A modalidade de substituição para trás, pouco usada nas matérias que envolvem tributos de forma geral, é defendida pela doutrina como a mais justa, tendo em vista a apuração correta do valor realmente devido e na verdade atribuindo a um determinado contribuinte localizado no final da cadeia de relações comerciais a obrigação do recolhimento.

Por mais que este meio de cobrança assuste um pouco por determinar o recolhimento de todo o tributo por apenas um contribuinte e isso quer dizer, por exemplo, pagar os impostos devidos pela indústria, pelo atacadista e pelo varejista, não se pode perder de vista que o mesmo terá adquirido a mercadoria até aquele momento sem a incidência deste imposto, portanto sem o custo deste, o que ocasionaria a redução do preço. Cabe destacarmos novamente que o ICMS é obrigatoriamente, imposto não cumulativo, sendo a tributação única por substituição tributária para trás apurado em cima do valor final disponibilizado ao consumidor final, sem se preocupar com cumulatividade devido a não ter havido qualquer recolhimento.

Apesar de ser a forma mais justa de cobrança segundo doutrinadores como Luis Carlos Silva de Faria (2008), gera para o fisco grande dificuldade de fiscalização e como no Brasil a verdade é que, a sonegação é uma praxe que apesar de ser ilegal, nos termos da Lei 4.729/65, faz parte do dia a dia de todos os brasileiros, que de forma muitas vezes inconsciente acabam colaborando com a mesma, pelo simples fato de não pagarem seus tributos, sobre toda movimentação financeira que realizam, seja a venda de um simples objeto pessoal, ou pela inércia de quando adquirem produtos para consumo próprio não requererem os respectivos documentos fiscais. Isso segundo os doutrinadores na prática acaba inviabilizando a adoção deste procedimento de cobrança de impostos por substituição tributária para trás.

Por outro lado, se esta particularidade de dificuldade de cobrança do imposto de substituição tributária para trás, se afirma diante do problema retro informado, o contrário de forma preponderante ocorre com a adoção da modalidade de cobrança de impostos com a adoção do recolhimento por substituição tributária para frente.

A modalidade de cobrança de substituição tributária para frente, consiste na antecipação do tributo por parte de um contribuinte no lugar do futuro obrigado, mediante a inclusão deste valor no preço do produto, e criando a obrigação a este contribuinte substituto de recolher aos cofres públicos este valor.

Desta forma, o Estado cria uma obrigação principal a um contribuinte de recolher não apenas o imposto devido por sua realização do fato gerador determinado em lei, mas também de seu cliente, antes mesmo da ocorrência do fato gerador deste, trazendo assim uma comodidade ao fisco, que teria que fiscalizar antes, todos os contribuintes que realizam o fato

gerador determinado, agora passará a ter que fiscalizar apenas o contribuinte primário da obrigação, sendo ele indústria ou atacado, dependendo de determinação legal.

A comodidade do fisco entra na contramão da eficácia da busca ao princípio da proporção contributiva, onde deve pagar mais imposto quem mais lucra, tendo em vista que este meio de arrecadação para que funcione, depende de uma prévia determinação do preço que o produto será comercializado em uma futura transação comercial, o que se dá normalmente através de uma atribuição de porcentagem que é determinada pelo Estado, diante de pesquisas, sobre uma média de preço, denominada Margem de Valor Agregado.

Desta forma, tem-se a cobrança do tributo de forma homogeneia, ou seja, como se todos os estabelecimentos almejassem o mesmo lucro, tivessem o mesmo custo e sofressem a mesma carga tributária e ainda suportassem uma quantidade igualitária de inadimplentes.

Com a medida acima adotada temos várias circunstâncias que causam prejuízos para ambos os sujeitos que participam da relação tributária. Para uns o tributo sai mais caro do que realmente se apura, por exemplo, o comerciante que estabelece uma margem de 20% (vinte por cento) de acréscimo ao seu custo de aquisição do produto, para ser este um carro chefe de uma promoção e o estado estabelece uma margem de valor agregado a este produto de 32% (trinta e dois por cento), estaria este comerciante que teve seu imposto recolhido antecipadamente devido ao regime de substituição tributária, pagando um imposto bem mais alto do que sua efetiva receita adquirida e por consequência base de cálculo do respectivo imposto cobrado de forma normal.

O problema acima também se apresenta para o sujeito passivo, tendo em vista que a atribuição de margem de valor agregado estipulada pelo estado não tem obrigação de ser obedecida nem para mais e nem para menos. Portanto o contribuinte que ao realizar uma operação comercial definida como fato gerador que teve sua previa fixação determinada pelo estado no teor de 28% (vinte e oito por cento), por exemplo, tem seu imposto recolhido por substituição tributária e depois vende seu produto com uma margem de 40% (quarenta por cento), não deve nada ao estado, visto que seu imposto já foi recolhido, perdendo com isso o sujeito passivo um crédito resultante da apuração do imposto na parte da diferença, no caso do exemplo deixando de aferir tributo em um lucro de 12% (doze por cento), da operação comercial definida como fato gerador.

A presente justificativa para imposição de uma forma de cobrança que onera muito o sujeito ativo às vezes de forma inconstitucional, segundo alguns doutrinadores, dentre eles Luis Carlos Silva de Faria (2008), devido principalmente a previsão expressa do art. 145, §1º que garante a busca da possibilidade da pessoalidade dos tributos. Na opinião destes

doutrinadores nada justifica a imposição de tal sistema de cobrança sofrer uma crescente, que não busca a aplicação desta garantia constitucional, e pode causar perda de receitas aos Estados, sendo contestado por alguns se não seria até mesmo crime de improbidade administrativa, devido a gerar essa perda de receita.

O sistema de cobrança tem como maior êxito a economia com a necessidade de grande número de fiscais no corpo ativo dos sujeitos passivos desta relação, além da facilitação de um controle tributário mais amplo.

5. DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA NO ICMS APLICADA AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS.

As empresas sediadas no Brasil com faturamento bruto anual de até R\$2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais), com exceções de algumas atividades previstas na Lei Complementar 123/2006, fazem jus ao benefício de serem optantes pelos Simples Nacional, como acima foi explicitado.

O Simples Nacional como modalidade de cobrança de impostos de forma unificada e com alíquotas reduzidas, contemplando entre estes impostos o ICMS, permite que quando o imposto já tenha sido recolhido, que se retire da alíquota máxima o percentual destinado ao recolhimento do ICMS.

Deve-se observar que na afirmação acima, tem-se o cuidado de destacar que se permite retirar da alíquota a ser aplicada no imposto, apenas a porcentagem que se destinaria ao ICMS, o que é lógico, pois de ICMS o contribuinte pagaria apenas o valor gerado por aquela porcentagem, pois se pudesse abater o valor do imposto estaria na verdade deixando de recolher outros tributos. Para melhor lucidez, vamos exemplificar utilizando a tabela anteriormente mencionada na página 09.

Suponhamos que uma empresa varejista adquiriu uma mercadoria que tenha sido recolhido o ICMS anteriormente pelo fornecedor, adquirindo assim, este varejista, a qualidade de substituído. No final do mês quando encerrar seu movimento mensal, suponhamos que apurou uma venda bruta de R\$ 32.510,00 (trinta e dois mil e quinhentos e dez reais), sendo desse valor o montante de 18.300,00 (dezoito mil e trezentos reais) tenha sido apurado de venda de mercadorias que tenham sido adquiridas com o ICMS recolhido por Substituição Tributaria. O cálculo será feito da seguinte forma:

R\$32.510,00 – Se divide em dois grupos, os de Substituição Tributaria e os sem Substituição Tributaria.
R\$14.210,00 – Sem substituição Tributaria.
R\$18.300,00 - Com Substituição Tributaria.
$R\$14.210,00 \times 8,28\% = R\$ 1.176,59$
$R\$18.300,00 \times 5,46\% = R\$ 999,18$ – Total do recolhimento a Simples Nacional R\$2.175,77.

Reparem que no exemplo acima, foi retirado da alíquota incidente sobre a receita bruta para o cálculo do Simples Nacional, apenas a diferença de 2,82% que caberia ao ICMS na repartição da receita. Não se preocupando o cálculo com o quanto de ICMS em espécie foi recolhido anteriormente.

O cálculo acima está correto e é pertinente o crédito atribuído pelo Estado, visto que sua competência tributária é restrita ao imposto que faz jus no momento do rateio final. Independente de ter auferido uma receita maior do que realmente obteria se este contribuinte varejista não houvesse sido substituído.

No final o que se verifica por parte do Estado é que este dá um crédito limitado a sua parte no Simples e obteve um recolhimento maior anteriormente do que aquele crédito e esse custo está incluso no preço na nota da mercadoria, portanto o Contribuinte Substituído tem seu custo aumentado mesmo após o desconto.

Necessário se faz um estudo a outro momento de incidência da Substituição Tributaria, quando o optante pelo Simples Nacional, não é o varejista, contribuinte substituído da relação tributária e sim o atacadista ou industrial, substituto da relação tributária.

Quando a situação acima se caracteriza é que se apresenta um problema maior da substituição tributaria no Simples Nacional, pois nesse contexto o contribuinte do Simples Nacional é praticamente desclassificado da condição teoricamente privilegiada pelo regime favorecido constitucionalmente previsto e obrigado a fazer o cálculo de uma forma como se fosse uma empresa débito e crédito e independente do regime tributário que seu cliente esteja inserido, ou seja, sendo ou não optante pelo simples nacional.

Diante o sistemático método de cobrança da Substituição Tributaria exigir que o contribuinte substituto recolha o imposto do fato gerador futuro de seu cliente, independente de quem seja, o legislador instituiu uma forma de cobrança única, sem se preocupar com o

real regime tributário que o contribuinte substituído está inserindo. Com isso, o legislador cria uma forma homogenia de cálculo e de recolhimento o que na verdade burla o sistema privilegiado ao qual os integrantes do Simples Nacional estão submetidos.

O recolhimento de impostos pelo regime de substituição tributaria para frente da forma que é feita hoje, não oferece uma condição justa de cobrança do ICMS devido a desclassificar uma condição de garantia trazida pela Constituição.

Para exemplificar, no caso de uma indústria optante pelo regime privilegiado do Simples Nacional que é produtora de desinfetantes, produto este no Estado de Minas Gerais, obrigado ao recolhimento de ICMS pela substituição tributária. Fazendo uso mais uma vez de nossa tabela exemplificada a folha 09, teremos a seguinte situação no caso de uma venda simulada no valor de R\$50.000,00 (cinquenta mil reais).

A substituição tributária será calculada levando-se em conta a Margem de Valor Agregado atribuída ao produto que hoje é de 45,31% (quarenta e cinco inteiros e trinta e um décimos por cento) e a apuração do crédito e débito para esta mercadoria definida pelo Estado é de 18% (dezoito por cento), alíquota mais aplicada, nas negociações dentro de Minas Gerais.

Portando na venda acima, deverá se apurar o valor do imposto de substituição tributária da seguinte forma:

Valor da Venda = R\$50.000,00
Credito ICMS = R\$50.000,00 x 18% = R\$9.000,00
Calculo da Venda + MVA = R\$50.000,00 + (45,31%) = R\$72.655,00
Calculo do ICMS após MVA = R\$72.655,00 x 18% = R\$13.077,90
Valor do ICMS – ST a ser recolhido = R\$13.077,90 – R\$9.000,00 = R\$4.077,90

O cálculo se apresenta de uma forma relativamente simples e devido à substituição ser a antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído à legislação determina que esse valor seja incluído no valor final da nota fiscal, demonstrando-se assim o valor realmente recolhido a cargo de imposto e devidamente restituído ao contribuinte substituto.

A grande crítica a essa cobrança, é a carga da empresa optante pelo Simples Nacional, tendo em vista que a empresa débito e crédito, realmente pagaria este valor, agora a empresa optante pelo Simples Nacional, fica muito penalizada.

Utilizando novamente a tabela localizada na pagina 09 como acima foi exposto, e cabe destacar que é uma tabela exemplificativa, tendo em vista que existem faixas de tributação menores e maiores, temos uma visão prática do que ocorre.

Essa empresa quando realizasse o fato gerador atribuído pelo Estado como gerador do ICMS, no valor sugerido pelo Estado, com a aplicação da exata MVA como acima exposta pagaria o ICMS de apenas:

$$\text{R}\$72.655,00 \times 2,82\% (\text{parte do montante do Simples destinado ao ICMS}) = \text{R}\$2.048,87$$

Apurando assim um ICMS neste regime de recolhimento, igualitário a todas as demais empresas, gerando um ônus a mais do que realmente deveria, para esta empresa do Simples Nacional no valor de R\$2.029,02 (dois mil e vinte e nove reais e dois centavos), quase o dobro do realmente devido na apuração pela tributação no Simples Nacional.

Diante a situação exemplificativa apresentada, temos uma pequena percepção do que este modo de cobrança de impostos tem acarretado às empresas optantes pelo Simples Nacional e a forma arbitrária e excessiva que esta tributação se impõem para os contribuintes. Ressaltamos que mesmo sendo a faixa de tributação da Tabela do Simples Nacional, com base no faturamento bruto dos últimos doze meses, mais alta, a situação do contribuinte ainda será penalizadora pois nunca se igualará o imposto que realmente pagaria, sendo sempre por este sistema de recolhimento mais oneroso. No caso de empresas situadas em faixas de faturamento dos últimos doze meses menor, a situação se agrava cada vez mais.

6. DO RECOLHIMENTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA E A NÃO REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR FUTURO.

Como prevê o parágrafo 7º do art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil, transcrito acima, caso o fato gerador do tributo cobrado de forma antecipada não se realize é assegurado ao contribuinte substituído o direito a restituição.

Na prática a restituição se torna complexa, pendente de normas burocráticas para comprovação, o que muitas vezes faz com que os seus credores apurem não ser vantajoso desempenhar tal processo.

Como as empresas adquirem os produtos de forma geral para comercializarem, por imposição legal são substituídas no recolhimento do imposto por seus fornecedores. Para que se tenha a restituição devido a não ocorrência dessa nova relação comercial, é necessário que a empresa substituída comprove esse fato.

Nessas condições o ônus da prova de que esta relação comercial suposta que originou a substituição tributária não ocorreu, cabe ao contribuinte substituído. Vejamos que não é difícil visualizar esses acontecimentos, tendo em vista que, as empresas mesmo quando comerciantes de alguns produtos utilizam os mesmo em seu dia a dia, por exemplo, um supermercado, que vende material de limpeza e utiliza os mesmo para limpar o estabelecimento, ou caso em que as empresas tem perda de mercadoria por perecimento ou expiração do prazo de validade, não realizam a comercialização destes.

Sendo simples entendermos que são claros e de acontecimento diário o fato de não haver a realização da relação comercial futura a qual já se antecipou o imposto, o Estado não possibilita essa simplicidade na hora de restituir os impostos, exigindo um processo para apuração real da não realização de comercialização e de muitas vezes exigir uma declaração expressa de um fiscal do Estado atestando o perecimento dos produtos.

Essas exigências demandam tempo para ser cumpridas, desprendimento dos serviços habituais de funcionários, e o que é pior muitas vezes ficando a condição de solicitar a presença do fiscal para verificar a real situação e o mesmo não vir, tendo que ficar toda a mercadoria, às vezes em decomposição, em depósito para que possa se apurar o crédito.

Com todas essas dificuldades reais na hora de se apurar o crédito são muitas as vezes que as empresas preferem suportar o prejuízo de ter arcado com uma carga tributária a qual não lhes era devida a se submeter a um processo demorado e burocrático.

CONCLUSÃO

Diante o exposto, verifica-se que o sistema de cobrança de impostos pela substituição tributária é uma comodidade para o ente arrecadador e que impõem uma tributação mais brusca às empresas, principalmente as optantes pelo Simples Nacional.

Mesmo entendendo uma intenção pura e de combate a sonegação a medida deve ser tomada em casos extremos e devidamente justificável, em que seja prudente a cobrança, não

uma inclusão desmedida que aumenta a cada dia a lista de mercadorias submetidas a este sistema de pagamento de impostos.

Cabe também destacarmos que é inviável o atual modo de ressarcimento, criando empecilhos a pequenas restituições, o que tributa de forma irregular as empresas que figuram como substituídas.

Sendo assim, há de se destacar que o atual sistema de arrecadação é muito rígido, penoso e desleal com a real situação dos contribuintes estaduais, burla um sistema beneficiador, destinado a igualar a condições das empresas de menor potencial e ainda lesa os contribuintes que se encontram em necessidade de restituição devido a não realização do fato gerador.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Método, 2009.

BRASIL. Constituição da Republica Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso 28 set. 2010.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm Acesso 28 set. 2010.

CARDOSO, Laís Vieira. **Substituição Tributaria no ICMS**. Belo Horizonte: Quartier Latin, 2004.

FARIA, Luis Carlos Silva. **Da Substituição Tributaria do ICMS – Injusta Imposição Confiscatória**. 2. ed. Rio de Janeiro: Juruá, 2008.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fabio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas**. 33. ed. São Paulo: IR Publicações, 2008.

SABBAG, Eduardo; **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.