

Prêmio Simples Nacional e Empreendedorismo — 2ª Edição

Categoria 1: Profissionais

Subtema I: Desoneração Tributária

**O NÃO FAVORECIMENTO DOS MICRO E PEQUENOS COMERCIANTES EM
OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO
ICMS: PROBLEMA, PESQUISA E ADEQUAÇÃO**

Kalinka Conchita Ferreira da Silva Bravo

Porto Alegre, junho de 2012.

PRÊMIO SIMPLES NACIONAL E EMPREENDEDORISMO — 2ª EDIÇÃO

**O NÃO FAVORECIMENTO DOS MICRO E PEQUENOS COMERCIANTES EM
OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO
ICMS: PROBLEMA, PESQUISA E ADEQUAÇÃO**

Trabalho apresentado ao Prêmio
Simples Nacional e Empreendedorismo
— 2ª Edição, concorrente na Categoria
1: Profissionais, Subtema I:
Desoneração Tributária.

Kalinka Conchita Ferreira da Silva Bravo

Porto Alegre, junho de 2012.

RESUMO

Categoria 1: Profissionais; Subtema I: Desoneração tributária.

O tratamento tributário favorecido às microempresas (MEs) e empresas de pequeno porte (EPPs) é um princípio constitucional que impõe a simplificação, a redução e/ou a eliminação das obrigações fiscais como meio de conferir-lhes condições de competitividade relativamente a seus concorrentes de médio e grande porte. De fato, o Simples Nacional, criado pela Lei Complementar nº 123 de 2006, enseja significativa redução do ônus tributário do ICMS ao conjunto das MEs e EPPs, comparativamente ao chamado Regime Geral do imposto, aplicável às demais pessoas jurídicas. No entanto, a referida lei complementar exclui as operações sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária (ICMS/ST) da sistemática de apuração própria do Simples Nacional. Destarte, o problema investigado no presente estudo é o não favorecimento dos optantes do Simples Nacional em operações sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária progressiva (ICMS/STP), nas situações em que: (i) o montante do ICMS/STP relativo ao substituído tributário optante do Simples Nacional é igual ao de seus concorrentes de maior porte, sujeitos ao Regime Geral do imposto; e (ii) o montante do ICMS/STP é maior do que o imposto que seria apurado no Simples Nacional, caso a operação não estivesse submetida ao regime de antecipação do recolhimento. O estudo evidencia a problemática do não favorecimento dos comerciantes optantes do Simples Nacional, mediante (i) análise matemática comparativa do ônus do ICMS em cadeias bifásicas e trifásicas de circulação de mercadorias, em função dos diferentes regimes de apuração e de recolhimento do imposto; (ii) pesquisa acerca das Margens de Valor Agregado (MVAs) previstas para o cálculo do ICMS/STP; e (iii) pesquisa exploratória sobre o grau de utilização da técnica de arrecadação do ICMS/STP em legislações vigentes. Por fim, as soluções legislativas propostas objetivam a adequação da atual metodologia de cálculo do ICMS/STP ao princípio constitucional do tratamento tributário favorecido às MEs e EPPs, mediante a inclusão de novos dispositivos à Lei Complementar nº 123 de 2006.

Palavras-chave: Simples Nacional. Tributário. Microempresas. Empresas de pequeno porte. ICMS. Substituição tributária. Ônus. Não favorecimento. Desoneração. Adequação.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ARG	Alíquota do ICMS no Regime Geral
ASN	Alíquota do ICMS no Simples Nacional
CF/88	Constituição Federal de 1988
COFINS	Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COTEPE	Comissão Técnica Permanente do ICMS
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
EPP	Empresa de Pequeno Porte
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
IR	Imposto sobre a Renda
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
LC	Lei Complementar
MVA	Margem de Valor Agregado
ME	Microempresa
MEq	Margem de Equilíbrio
PA	Preço de Aquisição da mercadoria
PIS/PASEP	Contribuição Social para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público
RFB	Receita Federal do Brasil

TABELAS

Tabela 1 – Margem de Equilíbrio do ICMS no Simples Nacional e no Regime Geral

Tabela 2 – *Geral x Geral*

Tabela 3 – *Geral x Simples* (EPP)

Tabela 4 – *Geral x Simples* (ME)

Tabela 5 – *Simples x Simples* (EPP)

Tabela 6 – *Simples x Geral* (EPP)

Tabela 7 – *Geral x Simples x Simples* (EPP)

Tabela 8 – *Geral x Simples x Simples* (ME)

Tabela 9 – *Geral x Simples x Geral* (EPP)

Tabela 10 – *Geral x Geral x Simples* (EPP)

Tabela 11 – *Simples x Geral x Simples* (EPP)

Tabela 12 – *Simples x Geral x Simples* (ME)

Tabela 13 – *Simples x Geral x Geral* (EPP)

Tabela 14 – Efeitos da Implementação da Técnica da Substituição Tributária Progressiva em Cadeias de Circulação Bifásicas

Tabela 15 – Efeitos da Implementação da Técnica da Substituição Tributária Progressiva em Cadeias de Circulação Trifásicas

Tabela 16 – Substituição Tributária Progressiva em Cadeias de Circulação Bifásicas – Resultados da Pesquisa sobre as MVAs

Tabela 17 – Substituição Tributária Progressiva em Cadeias de Circulação Trifásicas – Resultados da Pesquisa sobre as MVAs

Tabela 18 – Aumento do Ônus Tributário do ICMS: Substituição Tributária Progressiva – Cadeias Bifásicas – Por Setor Econômico / Mercadoria

Tabela 19 – Aumento do Ônus Tributário do ICMS: Substituição Tributária Progressiva – Cadeias Bifásicas – Por Setor Econômico / Mercadoria

Tabela 20 – Resultados da Pesquisa sobre o Grau de Utilização da Técnica da Substituição Tributária Progressiva do ICMS nas Legislações das Unidades Federativas

SUMÁRIO	
INTRODUÇÃO	1
1 PROBLEMA DE PESQUISA, METODOLOGIA E OBJETIVO	3
2 PROBLEMATIZAÇÃO: ANÁLISE JURÍDICA E ECONÔMICA	4
2.1 Constituição Federal: O Tratamento Econômico e Tributário Favorecido das Empresas de Pequeno Porte	4
2.2 O ICMS no Regime Geral de Apuração	8
2.3 A Substituição Tributária Progressiva do ICMS	9
2.4 O ICMS no Regime Diferenciado e Favorecido de Apuração – o Simples Nacional	11
2.5 O Não Favorecimento dos Comerciantes Optantes do Simples Nacional Investidos da Condição de Substituídos Tributários do ICMS	12
2.6 O Não Favorecimento sob a Ótica Econômica	17
3 PESQUISA: ESTUDO DO IMPACTO DA TÉCNICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS EM CADEIAS DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS	18
3.1 O Modelo Matemático Proposto	18

3.2 Análise Comparativa do Ônus Tributário do ICMS no Simples Nacional e no Regime Geral Segundo o <i>Método Convencional de Recolhimento</i>	20
3.3 Análise da Variação do Ônus do ICMS em Virtude da Aplicação da Técnica da Substituição Tributária Progressiva nas Cadeias de Circulação de Mercadorias	23
3.3.1 Cadeias de Circulação Bifásicas: Produtor e Varejista	24
3.3.1.1 Cadeia Bifásica: <i>Geral x Geral</i>	25
3.3.1.2 Cadeias Bifásicas: <i>Geral x Simples</i> e <i>Simples x Simples</i>	26
3.3.1.3 Cadeia Bifásica: <i>Simples x Geral</i>	28
3.3.2 Cadeias de Circulação Trifásicas: Produtor, Distribuidor e Varejista	29
3.3.2.1 Cadeias Trifásicas: <i>Geral x Simples x Simples</i> e <i>Simples x Simples x Simples</i>	29
3.3.2.2 Cadeias Trifásicas: <i>Geral x Simples x Geral</i> e <i>Simples x Simples x Geral</i>	31
3.3.2.3 Cadeia Trifásica: <i>Geral x Geral x Simples</i>	32
3.3.2.4 Cadeia Trifásica: <i>Simples x Geral x Simples</i>	33
3.3.2.5 Cadeia Trifásica: <i>Simples x Geral x Geral</i>	34
3.4 Conclusões	35

4 PESQUISA SOBRE AS MARGENS DE VALOR AGREGADO: O ÔNUS TRIBUTÁRIO COMPARADO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS RELATIVAMENTE AO SIMPLES NACIONAL	38
4.1 Metodologia Utilizada	39
4.2 Resultados da Pesquisa	40
4.3 Conclusões da Pesquisa	46
5 PESQUISA SOBRE O GRAU DE UTILIZAÇÃO DA TÉCNICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NAS LEGISLAÇÕES DO ICMS	47
5.1 Resultados e Conclusões da Pesquisa	48
6 ADEQUAÇÃO DO PROBLEMA: SOLUÇÕES LEGISLATIVAS PROPOSTAS	49
6.1 Solução Legislativa Mínima	50
6.2 Solução Legislativa Ideal	52
6.3 Solução Legislativa Híbrida	55
6.4 Dificuldades na Implementação do Modelo de Adequação Proposto	55
7 CONCLUSÕES	56

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é o tributo de maior arrecadação no Brasil, tendo o seu recolhimento bruto agregado alcançado a cifra dos trezentos e dois bilhões de reais no ano de 2011¹.

Por ser o imposto de maior impacto no preço final das operações comerciais com mercadorias, qualquer avanço da legislação tributária na direção da efetiva desoneração do ICMS relativamente às microempresas (MEs) e empresas de pequeno porte (EPPs) optantes do Simples Nacional é fundamental para a inserção competitiva dessas pessoas jurídicas nos mercados varejista e atacadista.

Apesar de não permitir o crédito do ICMS devido em etapas anteriores das cadeias de circulação de mercadorias, o regime simplificado criado pela Lei Complementar n° 123 de 2006 favorece o conjunto das MEs e EPPs, comparativamente à sistemática de apuração do imposto aplicável às demais pessoas jurídicas – o chamado Regime Geral.

As reduzidas alíquotas do ICMS aplicáveis aos optantes do Simples Nacional (que variam entre 1,25% e 3,95%) determinam, em regra, um débito do imposto inferior ao que seria pago no Regime Geral, em que as alíquotas totalizam, normalmente, 17 ou 18% do valor da operação, tanto nas vendas internas quanto interestaduais.

Todavia, a própria Lei Complementar n° 123 de 2006, em seu art. 13, §1°, XIII, alínea a, prevê que as operações submetidas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, quando efetuadas por contribuinte optante do Simples Nacional, sujeitam-se à legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Assim, de acordo com as normas atuais, quando um optante do Simples Nacional efetua operações na condição de substituído tributário do ICMS, o imposto

¹ A arrecadação da Receita Federal do Brasil (RFB) atingiu a soma de R\$ 969,9 bilhões em 2011, sendo que o tributo de maior recolhimento foi a contribuição previdenciária, somando cerca de 277 bilhões aos cofres públicos - valor ultrapassado pelos recolhimentos relativos ao ICMS, segundo informações obtidas em: Coordenação Geral de Estudos Econômico-Tributários e de Previsão de Análise de Arrecadação da Subsecretaria de Tributação e Contencioso – M. da Fazenda. *Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Dezembro de 2011*. 4/6 p. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2011/AnalismensalDez11.pdf>>. Acesso em: 08 de junho de 2012. COTEPE, Comissão Técnica Permanente do ICMS. *Quadro I - Arrecadação Do ICMS - Valores Correntes – 2011*. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>>. Acesso em: 08 de junho de 2012.

por ele devido é calculado e recolhido por um terceiro, mediante a aplicação das alíquotas próprias do Regime Geral do imposto, previstas para a mercadoria.

Em outras palavras, a legislação infraconstitucional vigente impõe ao optante do Simples Nacional, investido legalmente da qualidade de substituído tributário, um ônus equivalente ao que teria no Regime Geral do ICMS.

O referido problema se agrava se for levado em consideração o recente e acentuado processo de ampliação do rol das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária do ICMS, particularmente mediante o uso da técnica da substituição tributária progressiva, em que o recolhimento do imposto se dá anteriormente à concretização do fato gerador.

A principal causa do problema-objeto deste estudo é a atual metodologia de cálculo do ICMS por substituição tributária progressiva – doravante ICMS/STP –, uma vez que essa técnica de arrecadação, na atual metodologia, abstrai o fato de o substituído tributário ser optante do Simples Nacional, submetendo esses contribuintes um ônus (*i*) igual ao de seus concorrentes de médio e grande porte, sujeitos ao Regime Geral do imposto; e (*ii*) maior, via de regra, comparativamente ao que seria apurado segundo a sistemática diferenciada e favorecida de que são optantes.

Como restará comprovado ao longo deste trabalho, a imposição aos optantes do Simples Nacional de um ônus do ICMS igual ao dos demais contribuintes do imposto, mediante a utilização da técnica da substituição tributária progressiva, não se coaduna com o princípio constitucional do tratamento econômico e tributário favorecido, a ser compulsoriamente dispensado às MEs e EPPs.

Pela representatividade do ônus do ICMS sobre os preços praticados nas atividades comerciais, a desoneração das operações sujeitas à substituição tributária do imposto, relativamente aos substituídos optantes do Simples Nacional, é condição precípua para que se garanta e se aperfeiçoe o tratamento econômico e tributário favorecido às MEs e EPPs, pilar sustentador da política pública nacional de fomento ao empreendedorismo.

Para fins deste estudo, o conceito de ME inclui todas as pessoas jurídicas optantes do Simples Nacional que tenham auferido receita bruta acumulada nos últimos doze meses de até R\$ 360.000,00. Por seu turno, a sigla EPP diz respeito ao optante do Simples Nacional cuja receita bruta acumulada nos últimos doze meses varia entre R\$ 360.000,01 e R\$ 3.600.000,00.

1 PROBLEMA DE PESQUISA, METODOLOGIA E OBJETIVO

O problema de pesquisa a ser investigado é a incompatibilidade jurídica existente na legislação em vigor entre o princípio constitucional do tratamento tributário favorecido às MEs e EPPs e a crescente utilização, pelas unidades federativas, da técnica da substituição tributária progressiva do ICMS, redundando no não favorecimento dos comerciantes optantes do Simples Nacional, quando investidos da condição de substituídos tributários do imposto.

Importante delimitar que o presente estudo analisa apenas as operações com mercadorias sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária progressiva (ICMS/STP), tendo em vista a sua relevância em termos de arrecadação, bem como a sua ampla predominância em relação às outras técnicas de substituição da responsabilidade pelo recolhimento do imposto.

Para iniciar o estudo acerca do problema de pesquisa, apresenta-se, na seção 2, a necessária a análise do arcabouço jurídico constitucional e legal atinente ao tema, bem como uma sucinta abordagem acerca das consequências econômicas relacionadas.

Na seção 3, propõe-se, inicialmente, um modelo matemático para a análise comparativa do ônus tributário do ICMS no Simples Nacional e no Regime Geral, quando o imposto é recolhido pelo próprio contribuinte.

A seguir, dentro da supramencionada seção, foram descritas e cotejadas todas as possíveis combinações em cadeias de circulação de mercadorias compostas de duas fases – produtor e varejista – e de três fases – produtor, distribuidor e varejista –, em que a instituição do ICMS/STP gera alterações do ônus do imposto relativamente aos contribuintes substituídos, sejam optantes do Simples Nacional ou não. Para tal, compara-se o montante do ICMS que seria apurado na hipótese do recolhimento do imposto pelo próprio contribuinte em contraposição àquele antecipado mediante a utilização da técnica da substituição tributária progressiva.

Nas seções 4 e 5, analisa-se a legislação dos seis Estados que apresentaram a maior arrecadação bruta do ICMS no ano de 2011, com a finalidade de se obter as seguintes informações relevantes: (i) a representatividade percentual das operações em que não há o favorecimento dos substituídos tributários optantes do Simples Nacional, relativamente ao ônus do ICMS no regime simplificado previsto da Lei Complementar nº 123 de 2006 (LC 123/06); e (ii) o grau de abrangência da

técnica da substituição tributária progressiva em legislações vigentes do imposto, tendo em vista o universo das mercadorias tributadas pelo ICMS, considerando a sua evolução a partir da edição da LC 123/06.

Por fim, diante da identificação dos problemas e da demonstração dos resultados das pesquisas, são apresentadas propostas de alteração da legislação em vigor, com vistas a compatibilizar juridicamente o instituto da substituição tributária progressiva aplicada ao ICMS ao princípio constitucional do tratamento tributário favorecido às MEs e EPPs optantes do Simples Nacional.

2 PROBLEMATIZAÇÃO: ANÁLISE JURÍDICA E ECONÔMICA

O não favorecimento dos comerciantes optantes do Simples Nacional investidos da condição de substituídos tributários do ICMS é estudado nesta seção sob o prisma do arcabouço jurídico vigente, consideradas ainda as consequências econômicas dele advindas.

2.1 Constituição Federal: O Tratamento Econômico e Tributário Favorecido das Empresas de Pequeno Porte

O art. 170 da Constituição Federal da República (CF/88) elenca o tratamento favorecido das empresas de pequeno porte dentre os princípios gerais que regem o ordenamento jurídico pátrio atinente ao exercício das atividades econômicas: a soberania nacional, a propriedade privada, a função social da propriedade, a livre concorrência, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais, a busca do pleno emprego e a livre iniciativa².

² “TÍTULO VII

Da Ordem Econômica e Financeira

CAPÍTULO I

DOS PRINCÍPIOS GERAIS DA ATIVIDADE ECONÔMICA

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:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

Dos mencionados princípios, três são indispensáveis ao desenvolvimento das economias de mercado: a propriedade privada, a livre iniciativa e a livre concorrência. Com o objetivo de promover o desenvolvimento econômico do País, harmonizando a eficiência preconizada pelas regras de mercado com os ditames da justiça social, a Lei Maior relativizou os três princípios referenciados, sopesando-os em detrimento de outros preceitos constitucionais.

Assim, o direito à propriedade privada foi limitado constitucionalmente para que se cumpra a função social a ele associada. Já no que diz respeito ao direito de exercer qualquer atividade econômica – a livre iniciativa –, a Constituição Federal dispõe que lei poderá restringi-lo no caso em que preveja a necessidade de autorização do poder público para o estabelecimento de negócios. Por seu turno, o direito de atuar no mercado sem a interferência do Estado ou a concessão de privilégios jurídicos ou econômicos a qualquer dos concorrentes – a livre concorrência – é mitigado pela própria Carta Magna em detrimento do tratamento favorecido a ser dispensado às empresas de pequeno porte.

Haja vista o princípio da livre concorrência, o poder público não interferirá no mercado, seja qual for o porte das empresas envolvidas, exceto em situações de disputa empresarial caracterizadas por imperfeições econômicas (monopólios ou oligopólios, por exemplo) ou práticas desleais lesivas ao consumidor, expressamente previstas nas normas do Direito Econômico pátrio. *Todavia, no que tange à relação jurídica entre os entes federativos e as empresas atuantes no mercado, haverá tratamento favorecido sempre que os empreendimentos sejam de pequeno porte, nos termos da lei.*

Por ser de natureza declaradamente econômica, o tratamento favorecido prescrito pelo texto constitucional no art. 170, inciso IX, relaciona-se com o estabelecimento de condições privilegiadas para que seja possível a sobrevivência das empresas de pequeno porte no processo de concorrência de mercado com as médias e grandes corporações. Essa “desigualdade” na relação jurídica dos entes federativos com as empresas de diminuto poder econômico deriva do próprio corolário da isonomia, que determina o tratamento *dos iguais como iguais, e dos desiguais como desiguais.*

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

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

O tratamento não isonômico das MEs e EPPs em detrimento das demais empresas justifica-se em razão de consequências econômico-sociais, que se constituem também em princípios constitucionais, como a redução das desigualdades sociais e a busca do pleno emprego.

Ao mesmo tempo, a tutela diferenciada e favorecida do Estado em relação às empresas de pequeno porte consagra o *empreendedorismo* como política pública nacional voltada à ascensão social e ao desenvolvimento econômico com distribuição de renda, fundada na valorização do trabalho como meio de garantir a existência digna dos cidadãos.

Ademais, a Constituição Federal não se limitou apenas a elevar o tratamento favorecido das pequenas empresas à categoria de princípio geral da ordem econômica — o art. 179³ prescreve, em linhas gerais, os meios pelos quais esse favorecimento deverá ser materializado pelos entes federativos: *“pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio da lei”*.

Sendo assim, a instituição pelos entes federativos, nos termos da lei, de tratamento jurídico diferenciado nas esferas administrativa, tributária, previdenciária e creditícia constitui o caminho escolhido pelo poder constituinte para favorecer economicamente as empresas de pequeno porte, habilitando-as para a concorrência de mercado.

Em nosso País, os custos, os riscos e os entraves burocráticos relativos à arrecadação dos impostos são, sem dúvida, uma significativa barreira ao estabelecimento de novos concorrentes no mercado, em especial os de menor poderio econômico ou financeiro. A simplificação, a redução ou a eliminação das obrigações tributárias, nos exatos termos da norma impositiva materializada no art. 179 da Carta Magna, constitui, inegavelmente, a mais representativa e eficaz forma de incentivo ao empreendedorismo. Nesse diapasão, a redução do ônus tributário constitui medida indispensável para os governos na consecução do objetivo de inclusão, no mundo dos negócios, das empresas de menor porte.

Preocupado com a crescente informalidade e a baixa competitividade das MEs e EPPs — setor historicamente empregador de significativa parcela dos trabalhadores brasileiros —, o poder constituinte reformador delegou à lei

³ “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.”

complementar a competência para a definição de tratamento tributário diferenciado e favorecido, positivada no artigo 146, III, *d*, e parágrafo único⁴, incluídos no texto da Lei Maior a partir da edição da Emenda Constitucional nº 42 de 2003.

O referido trecho constitucional dá claramente o direcionamento formal e material pretendido pelo poder constituinte — a criação, mediante lei complementar, de um regime nacional, diferenciado e favorecido, que abranja apurações especiais ou simplificadas para o ICMS, para o PIS/PASEP e para a COFINS, ou, opcionalmente, institua uma sistemática de arrecadação unificada, podendo ser incluído qualquer imposto ou contribuição de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

A delegação constitucional contida no art. 146, III, *d*, deve ser interpretada sistematicamente com os artigos 170, IX, e 179, como um *poder-dever*, no que diz respeito à questão formal da competência em matéria tributária, a ser disciplinada obrigatoriamente por lei complementar nacional; mas, sobretudo, quanto ao aspecto material de diferenciar o tratamento tributário dispensado às MEs e EPPs pelos entes federativos (art. 179), de forma a favorecer-lhes sob o ponto de vista econômico (art. 170, IX), não sendo por acaso a repetição, nos mencionados dispositivos, dos termos *diferenciado* e *favorecido*.

Dentro dessa exegese, o tratamento tributário às MEs e EPPs deve se qualificar como: *(i) diferenciado*, na acepção do art. 179 da CF/88, mediante a simplificação, a redução ou a eliminação de obrigações fiscais impostas pelos entes federativos; e *(ii) favorecido*, no sentido de proporcionar às MEs e EPPs efetiva vantagem econômica em detrimento das demais pessoas jurídicas, consoante prevê o art. 170, IX da Constituição Federal.

⁴ “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. (...).”

Em outras palavras, o art. 146, III, *d*, da Constituição Federal, impõe a diferenciação das obrigações tributárias como o instrumento legislativo a ser utilizado pelo Estado no alcance de uma finalidade de natureza precipuamente econômica: a inserção competitiva no mercado dos empreendimentos de menor porte.

Em respeito ao pacto federativo republicano, o poder constituinte reformador prescreveu a necessidade de lei complementar nacional para regular a norma programática do art. 179 de maneira uniforme em todo o País, definindo o tratamento tributário diferenciado em normas gerais, de forma a evitar a instituição de favorecimentos desiguais que venham a gerar desequilíbrios concorrenciais entre contribuintes estabelecidos em diferentes unidades da federação, bem como o recrudescimento de disputas fiscais históricas.

Pois bem, apresenta-se a partir daqui, sem o intuito de aprofundamento, mas de delimitação, as principais normas constitucionais e legais utilizadas como premissa ao desenvolvimento teórico e metodológico proposto por este trabalho, em breve e objetivo relato.

2.2 O ICMS no Regime Geral de Apuração

A regra de incidência do ICMS, dentro do chamado Regime Geral do imposto, está delineada no texto constitucional pelo art. 155, II, e § 2º, I⁵. A Carta Magna descreve a base de cálculo do imposto como sendo o *valor das operações relativas à circulação de mercadorias*, crivando-o, ainda, da característica e princípio

⁵ 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;

(...)

da não-cumulatividade, ao determinar a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Sob a ótica estritamente econômica, ao possibilitar o desconto do imposto incidente nas operações anteriores, a legislação faz com que o ICMS incida efetivamente sobre o valor agregado à mercadoria pelo comerciante, relativamente a seu custo de aquisição. Com efeito, o ônus tributário associado ao Regime Geral do imposto é regressivo no que toca à capacidade contributiva do vendedor, porquanto sua onerosidade é diretamente proporcional à margem bruta auferida em cada operação comercial, e não ao seu porte produtivo ou patrimonial.

2.3 A Substituição Tributária Progressiva do ICMS

A técnica da substituição tributária progressiva consiste na atribuição a terceiro da responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido pelo contribuinte, antecipadamente à ocorrência do fato gerador, com base em presunção legal — regime que encontra permissivo expresso no art. 150, §7º, da Carta Magna⁶.

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.

Justamente pelo fato de ser tão somente um meio eficaz de maximizar o exercício da capacidade tributária dos entes federativos, caso o fato gerador presumido não venha a ocorrer, é garantida constitucionalmente a imediata e preferencial restituição ao contribuinte.

Nesse sentido, cabe ressaltar algumas conclusões expostas no texto “*Substituição Tributária, Limites Constitucionais e Phármakon*”, do mestre Rafael

⁶ “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 (...)”

Pandolfo⁷, em brilhante lição acerca do instituto da substituição tributária progressiva aplicada ao ICMS, conforme abaixo colacionado:

*“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 arrecadatório (substituição tributária) será imediatamente readequada aos limites da competência tributária da respectiva pessoa jurídica de direito público (...).**”*

(Sem grifos no original).

A aplicação do instituto da substituição tributária no ICMS está regulada, em linhas gerais, pela Lei Complementar nº 87 de 1996 (LC 87/96, conhecida como Lei Kandir), em respeito à exigência de lei complementar, constante do art. 155, XII, b, da Constituição Federal.

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 Kandir⁸: (i) o preço da operação própria adicionado dos encargos atribuíveis e

⁷ FERREIRA NETO, Arthur M; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso Avançado de Substituição Tributária: Modalidades e Direitos do Contribuinte*. Texto: *Substituição Tributária, Limites Constitucionais e Fármakon*. Autor: PANDOLFO, Rafael. São Paulo: IOB, 2010. 125-139 p.

⁸ “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.

(...)

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.

É o parágrafo § 5º do art. 8º da LC 87/96 que prevê a metodologia para a determinação do imposto a ser antecipado pelo substituto tributário: a “*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*”.

2.4 O ICMS no Regime Diferenciado e Favorecido de Apuração – o Simples Nacional

A instituição do regime tributário previsto no art. 146, III, *d*, da Constituição Federal, mediante a edição da LC 123/06, representou, ao mesmo tempo, a criação de regimes especiais e simplificados para o ICMS, o PIS/PASEP e a COFINS (art. 146, III, *d* da CF/88) e de um sistema único de arrecadação para os mais significativos tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 146, parágrafo único, da CF/88).

Nesse diapasão, o artigo 13, *caput*, e o artigo 18 da LC 123/06 dão a conformação básica do regime tributário especial e simplificado para o ICMS, de forma que o imposto, dentro da sistemática própria do Simples Nacional, é calculado mediante a aplicação de uma alíquota incidente sobre a receita bruta mensal, a exemplo dos demais tributos abrangidos pelo sistema.

§ 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.*

(...)

Sob a ótica jurídica, não existe no Simples Nacional a incidência do ICMS em cada operação de venda de bens realizada, mas sim um fato gerador único verificado ao final de cada mês-calendário, quando da apuração da receita bruta total, relativa às saídas de mercadorias efetuadas no período.

As alíquotas aplicáveis na apuração do ICMS segundo a sistemática própria do Simples Nacional são determinadas e graduadas proporcionalmente ao montante da receita bruta acumulada pela ME ou EPP nos últimos doze meses anteriores ao período de apuração, estando, em relação ao comércio, previstas no Anexo I da Lei Complementar nº 123 de 2006 – as quais variam entre 1,25% a 3,95%.

Do ponto de vista meramente econômico, a sistemática simplificada de apuração do ICMS é progressiva porquanto o montante do imposto é proporcional ao porte ou poder econômico do vendedor – tendo o legislador eleito a receita bruta acumulada, auferida nos últimos 12 (doze) meses, como o critério de mensuração da capacidade contributiva.

Entretanto, como já consignado, o art. 13, § 1º, XIII, excetuou da sistemática especial e simplificada o ICMS incidente nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, de forma que, nessas situações, dentre outras elencadas pelo dispositivo⁹, as MEs e EPPs optantes pelo Simples Nacional sujeitam-se à legislação do ICMS aplicável às demais pessoas jurídicas.

2.5 O Não Favorecimento dos Comerciantes Optantes do Simples Nacional Investidos da Condição de Substituídos Tributários do ICMS

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

⁹ Além das operações sujeitas ao ICMS/ST, são também excluídas do recolhimento pelo Simples Nacional, em relação ao ICMS: (ii) devido por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, nos termos da legislação estadual ou distrital; (iii) devido na entrada do território do Estado ou do Distrito Federal, quando os bens não estiverem destinados à comercialização ou industrialização; (iv) devido no desembaraço aduaneiro; (v) devido em operação desacoberta de documentação fiscal; (vi) devido na antecipação (com ou sem encerramento de tributação) relativa à aquisição de outro Estado ou do Distrito Federal; e (vii) devido nas aquisições de outros Estados e do Distrito Federal, relativamente ao diferencial entre a alíquota interna e interestadual.

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*.

Destarte, neste estudo, o não favorecimento dos comerciantes optantes do Simples Nacional, relativamente ao ônus tributário do ICMS, é interpretado sob essas as 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.

A causa da inconstitucionalidade ora combatida é a atual metodologia de cálculo do ICMS/STP, visto que o imposto retido dos comerciantes optantes do Simples Nacional, na condição de substituídos tributários, é igual ao de seus concorrentes sujeitos ao Regime Geral, em operações idênticas.

Ao equiparar o tratamento dado a todos os contribuintes substituídos na arrecadação do imposto, independentemente do porte empresa ou do fato de ser optante do Simples Nacional, a atual fórmula de cálculo do ICMS/STP implica o não favorecimento das MEs e EPPs que estejam nessa condição, tanto sob a ótica jurídico-tributária, quanto econômica.

No momento em que optam pelo Simples Nacional, as empresas comerciais fazem uma escolha expressa pela sistemática diferenciada, favorecida e progressiva de apuração do ICMS, bem como dos demais tributos abrangidos, de forma a obter uma vantagem competitiva em relação aos seus concorrentes de mercado, sujeitos ao Regime Geral.

Sob o prisma dos princípios constitucionais, não é razoável que a antecipação do ICMS relativo a operações de contribuinte optante do Simples Nacional, recolhido por um responsável tributário, seja calculado segundo as regras próprias do Regime Geral do imposto, *redundando em tributação regressiva* e, via de regra, superior àquela prevista do regime instituído pela LC 123/06, pelo qual o comerciante investido da condição de substituído tributário optou.

Apesar de a Constituição Federal prescrever a todos os entes federativos o tratamento tributário diferenciado e favorecido às MEs e EPPs, as legislações dos Estados (exceto o de Santa Catarina) e do Distrito Federal não diferenciam a metodologia de cálculo do ICMS/ST em razão do substituído ser optante do Simples Nacional.

Ao ensejar idêntico ônus do imposto a qualquer contribuinte substituído, seja ele sujeito ao Regime Geral ou optante do Simples Nacional, a atual sistemática de cálculo do ICMS/STP afronta ao princípio constitucional do tratamento econômico e tributário favorecido, a ser dispensado obrigatoriamente pelos entes federativos às MEs e EPPs.

Além disso, 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, conforme restará demonstrado na seção 5 do presente estudo, tem contribuído para a neutralização do favorecimento ao substituído tributário de pequeno porte, oportunizado pelo regime simplificado previsto na LC 123/06.

A solução para o problema ora discutido deve passar pela adequação da atual metodologia de cálculo da substituição tributária progressiva, de forma a não usurpar o princípio constitucional do tratamento favorecido no que diz respeito aos substituídos tributários do ICMS, quando optantes do Simples Nacional.

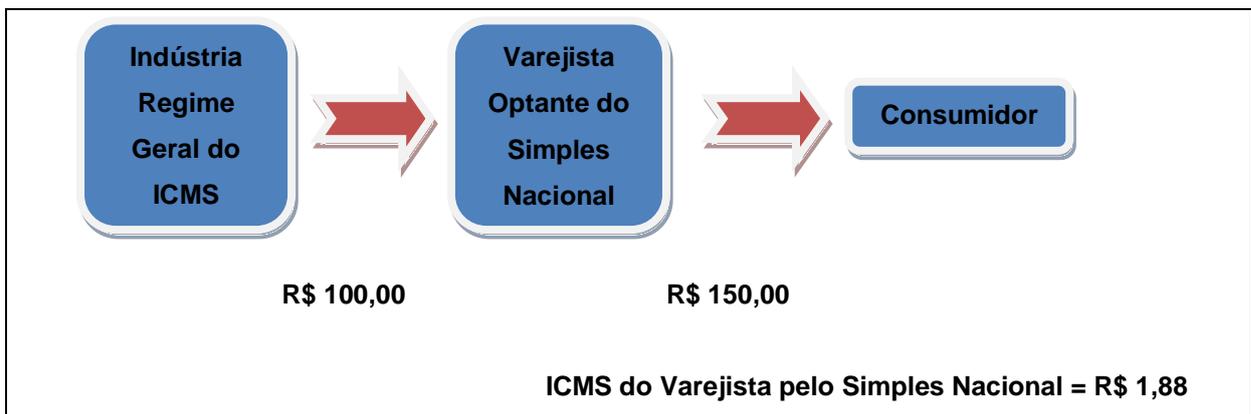
A manutenção da legislação em vigor desestimula o empreendedorismo no comércio, sobretudo devido ao intenso processo de consolidação de capitais pelo qual atravessa o setor, o que fragiliza cada vez mais as empresas de diminuto poderio econômico, sobretudo se considerado que o ICMS é o imposto de maior arrecadação no País, cujo ônus influencia determinantemente na competitividade do preço final das mercadorias.

Se utilizada dentro dos limites da competência tributária constitucionalmente delegada, com razoabilidade e proporcionalidade em relação às suas finalidades, a técnica da substituição tributária progressiva aplicada ao ICMS se constitui em um instrumento legal extremamente eficaz na consecução da tarefa de arrecadar e de combater a evasão fiscal, cumprindo ao desiderato constitucional da eficiência na administração pública, princípio materializado no art. 37 da CF/88.

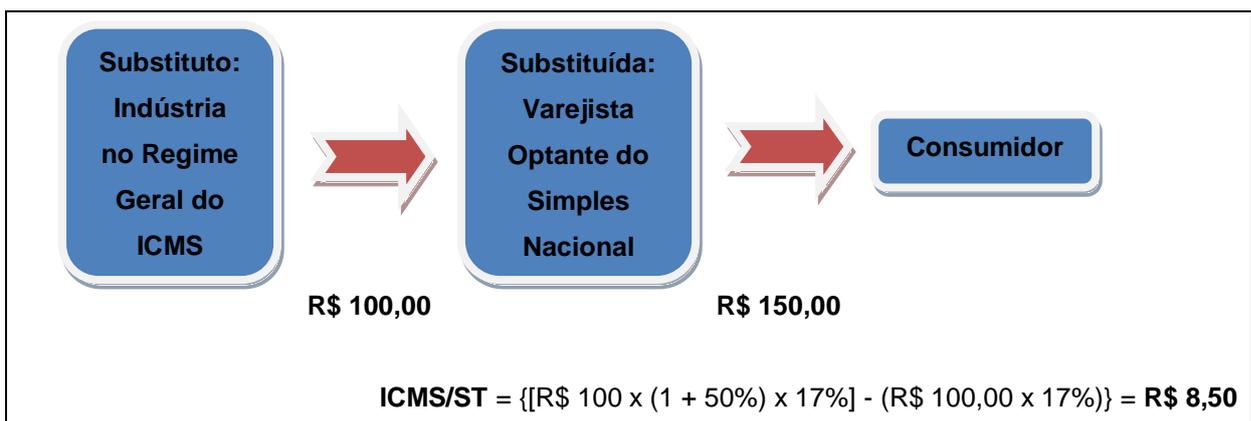
Para exemplificar o não favorecimento em números, suponha-se a venda, por R\$ 100,00, de um produto por uma indústria, sujeita ao Regime Geral do ICMS,

a um varejista optante do Simples Nacional, ambos estabelecidos em uma mesma unidade da federação. Considerando-se que (i) a mercadoria está sujeita à alíquota de 17% do ICMS; (ii) o preço de revenda da mercadoria ao consumidor final é de R\$ 150,00; e (iii) no mês da revenda, o varejista recolherá o ICMS, no âmbito do Simples Nacional, mediante a aplicação da alíquota determinada pela menor faixa de receita bruta acumulada do Anexo I (1,25%).

Não havendo previsão da lei para substituição tributária em relação à mercadoria, o ICMS a ser pago pelo varejista, relativamente à operação acima descrita, isoladamente considerada, segundo a sistemática do Simples Nacional, totalizaria R\$ 1,88 (*ICMS apurado pelo Simples Nacional = R\$ 150,00 x 1,25%*), conforme esquema abaixo:



Todavia, caso a legislação estadual atribua à indústria a obrigação pelo recolhimento do ICMS do varejista, por substituição tributária, estabelecendo uma Margem de Valor Agregado (MVA) de 50%¹⁰, o ICMS a ser recolhido em antecipação à venda a ser realizada pelo substituído, optante do Simples Nacional, aumenta para R\$ 8,50.



¹⁰ Essa MVA iguala o preço de varejo presumido ao preço efetivamente praticado.

Nesses termos, a legislação do ICMS atualmente em vigor, ao determinar que a indústria calcule e recolha o imposto em substituição ao varejista optante do Simples Nacional, utilizando a sistemática própria do Regime Geral, **impõe ao comerciante, no exemplo acima, um acréscimo de mais de 352% ao montante que seria pago caso a operação não estivesse sujeita à substituição tributária progressiva.** Tal situação coloca, em termos econômicos, a microempresa comerciante em pé de igualdade, no que se refere ao ICMS, a todos os seus concorrentes de maior porte, sujeitos ao Regime Geral do imposto.

Esse aumento de tributação descrito no exemplo analisado acima não contraria a qualquer dos dispositivos da legislação infraconstitucional atinente ao Simples Nacional ou ao ICMS/ST — todavia, há clara afronta ao princípio constitucional do tratamento econômico e tributário favorecido a ser dispensado às MEs e EPPs, positivado nos artigos 170, XI, art. 179 e art. 146, III, *d*, da Carta da República.

Por ser o único tributo de competência tipicamente estadual inserido na sistemática tributária prevista do art. 146, III, *d*, da Constituição Federal, o ônus do ICMS recolhido em substituição aos optantes do Simples Nacional não pode ser equivalente ao das demais pessoas jurídicas, sob pena de haver MEs ou EPPs não submetidas a qualquer favorecimento em relação ao tratamento tributário dispensado pelos referenciados entes públicos.

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

Na prática, a instituição pelos Estados e pelo Distrito Federal de regimes de substituição tributária progressiva, sobretudo após a edição da Lei Complementar nº 123 de 2006, tem mitigado o favorecimento dos optantes do Simples Nacional investidos da condição de substituídos tributários do ICMS, não só em relação aos seus concorrentes sujeitos ao Regime Geral, mas, principalmente, no que diz respeito ao imposto que seria apurado segundo a sistemática simplificada. Nesse contexto, ao acrescentar novas operações ao regime de substituição tributária do

ICMS, os mencionados entes federativos acabam por elevar, nas situações demonstradas ao longo deste estudo, e em outras, o ônus do imposto relativo aos optantes do Simples Nacional.

2.6 O Não Favorecimento sob a Ótica Econômica

Com o fim de se proceder à análise do exemplo apresentado na subseção anterior sob o prisma econômico, considere-se o lucro bruto da microempresa varejista naquela operação como sendo de **R\$ 48,12** – obtido pela seguinte fórmula: **[preço de venda (-) ICMS no Simples Nacional (-) preço de aquisição] = R\$ 150,00 (-) R\$ 1,88 (-) R\$ 100,00 = R\$ 48,12.**

Com a instituição da substituição tributária progressiva na operação, o preço de compra da mercadoria para o varejista passaria a ser **R\$ 108,50** – devido ao repasse do ICMS/STP para o preço de aquisição da mercadoria. Assim, para manter o mesmo lucro bruto original da operação, o preço de revenda da mercadoria ao consumidor teria de ser acrescido de **R\$ 6,62**, perfazendo, **R\$ 156,62**, visto que, **[R\$ 156,62 (-) 108,50 = R\$ 48,12].**

Contudo, ao repassar o custo do ICMS/STP para o preço final da mercadoria, o varejista perderia competitividade em relação aos seus concorrentes de médio e grande *(i) pela necessidade de aumento do preço ao consumidor final, para que se mantenha a mesma margem utilizada anteriormente à instituição do regime; (ii) porque o ICMS/STP retido do varejista é igual a de qualquer outra empresa na mesma situação, independentemente do porte ou do regime de tributação do imposto a que esteja submetida; e (iii) porque essa diferença a maior de R\$ 6,62 do ICMS/STP em comparação ao Simples Nacional, repassada total ou parcialmente ao preço final da mercadoria, acaba por elevar a receita bruta sobre a qual incidirão os outros tributos incluídos no Simples Nacional – IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e CPP.*

Caso mantenha o mesmo preço final ao consumidor (R\$ 150,00) o varejista optante do Simples Nacional perderia lucratividade, sendo prejudicado em razão da diminuição das possibilidades de sobrevivência, sustento e desenvolvimento do seu negócio – realidade que se contrapõe frontalmente à política nacional de incentivo ao empreendedorismo, positivada nos artigos 170, IX, 179 e 146, III, *d*, da Constituição Federal.

Outrossim, a atual metodologia de arrecadação do ICMS por substituição tributária progressiva torna a incidência do imposto regressiva sob a ótica econômica, para as MEs e EPPs substituídas, relativamente a seus concorrentes de maior porte, anulando a progressividade instituída a partir da criação do Simples Nacional.

3 PESQUISA: ESTUDO DO IMPACTO DA TÉCNICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS EM CADEIAS DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

A presente seção analisa os efeitos da substituição tributária progressiva do ICMS sobre o ônus do imposto associado a comerciantes optantes do Simples Nacional, comparativamente aos seus concorrentes sujeitos ao Regime Geral, bem como ao montante que recolheriam no Simples Nacional caso a operação não estivesse sujeita ao regime de antecipação do recolhimento.

O estudo adota um modelo matemático para a comparação entre as sistemáticas de apuração do ICMS no Regime Geral, no Simples Nacional ou mediante a aplicação da técnica da substituição tributária progressiva, conforme previstos na legislação, com vistas a viabilizar a aferição de **pontos de equilíbrio** entre as metodologias de incidência disponíveis, para, a partir daí, determinar qual é a sistemática mais onerosa ou a mais benéfica ao contribuinte.

3.1 O MODELO MATEMÁTICO PROPOSTO

Nas operações exemplificativas apresentadas a partir da presente seção, estabeleceu-se um **modelo matemático** para a comparação do ônus tributário do ICMS devido em cada operação de venda de mercadorias, segundo a sistemática de apuração do Regime Geral ou do Simples Nacional, quando recolhidos pelo próprio contribuinte ou mediante o uso da técnica da substituição tributária progressiva.

Doravante, será identificado pela expressão **Método Convencional de Recolhimento** o ICMS recolhido pelo próprio contribuinte que pratica o fato gerador, em operações não sujeitas à sistemática da substituição tributária, seja ele apurado pelo Regime Geral do imposto ou pelo Simples Nacional.

Iniciando-se a construção do modelo matemático comparativo, tem-se que o ICMS devido em cada operação, apurado segundo o Regime Geral e em

operações sujeitas ao *Método Convencional de Recolhimento*, será calculado aplicando-se a alíquota total¹¹ prevista para a mercadoria, na unidade federativa de destino, sobre a diferença entre o seu preço de venda e o valor de sua aquisição, conforme demonstrado abaixo:

$$\begin{array}{l} \text{ICMS} \\ \text{Regime Geral} \end{array} = \frac{[(\text{Preço de Venda} - \text{Valor de Aquisição})]}{\text{Alíquota Total do ICMS]} \times$$

Apesar de o ICMS no Simples Nacional incidir sobre a receita bruta apurada ao final de cada mês-calendário, para fins de comparação com o Regime Geral, o imposto relativo a cada operação será determinado aplicando-se sobre o seu preço de venda as alíquotas previstas do Anexo I da LC 123/06 (atividade de comércio), determinadas em função do faturamento acumulado nos doze meses anteriores ao mês de saída da mercadoria, da seguinte forma:

$$\begin{array}{l} \text{ICMS} \\ \text{Simples Nacional} \end{array} = \frac{(\text{Preço de Venda})}{\text{Alíquota do ICMS prevista no Anexo I da LC 123/06}} \times$$

Por sua vez, nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária progressiva do ICMS, a fórmula de cálculo do ICMS/STP, relativa às saídas internas de mercadorias, ou seja, dentro da mesma unidade federativa, será:

$$\begin{array}{l} \text{ICMS/ST} \\ \text{Operações Internas} \end{array} = \frac{[\text{preço de varejo presumido} \times \text{alíquota interna}]}{[\text{valor da operação própria} \times \text{alíquota interna}]} (-)$$

¹¹ A alíquota total do ICMS é a própria alíquota interna nas operações ocorridas dentro da mesma unidade federativa; nas operações interestaduais, o que se chama aqui de alíquota total é a soma da alíquota interestadual interna e do diferencial entre a alíquota interna e a interestadual da unidade de destino, conforme o art. 155, § 2º, VIII, da CF/88.

Normalmente, a legislação do ICMS determina o preço de varejo presumido mediante o estabelecimento de uma Margem de Valor Agregado (MVA) incidente sobre o preço da transação efetuada pelo substituto tributário, conforme segue:

$$\text{Preço de varejo presumido} = [(1 + MVA) \times \text{preço de venda do substituto tributário}]$$

Com base nessas premissas, torna-se possível a análise comparativa do ônus tributário do ICMS no Simples Nacional e no Regime Geral, conforme seja o imposto recolhido pelo próprio contribuinte que pratica o fato gerador ou pelo contribuinte que indiretamente se relaciona com aquele, assumindo a posição de substituto tributário, por determinação legal. É o que se passa a fazer adiante.

3.2 Análise Comparativa do Ônus Tributário do ICMS no Simples Nacional e no Regime Geral Segundo o *Método Convencional de Recolhimento*

É possível haver situações práticas em que o ICMS devido segundo a sistemática do Simples Nacional seja maior que o montante que seria apurado de acordo com o Regime Geral, desfavorecendo a empresa optante pelo regime diferenciado e favorecido preconizado pela Constituição Federal.

Tal fenômeno pode ocorrer em setores econômicos caracterizados por baixas margens de valor agregado ou em operações sujeitas a isenções ou reduções de base de cálculo, ou de alíquota, aplicáveis apenas aos contribuintes do Regime Geral, em detrimento dos enquadrados no Simples Nacional. Contudo, o presente estudo concentrará sua análise tão somente nas situações em que a legislação não favorece as MEs e EPPs, tendo em vista as condições econômicas envolvidas.

Como será a seguir demonstrado, em cada operação há, percentualmente, uma *margem bruta*¹² de venda, que iguala o montante do ICMS devido segundo a sistemática do Simples Nacional com o valor que seria apurado

¹² Quociente, em cada operação de venda, entre o preço de venda e o custo de aquisição da mercadoria, excluído apenas o valor do IPI, subtraído de 1 (um).

conforme o *Regime Geral*, e que será aqui denominada, simplesmente, por **margem de equilíbrio**.

Para obtenção dessa margem de equilíbrio, serão consideradas as variáveis “MEq” (margem de equilíbrio); “PA” (preço de aquisição da mercadoria); “ASN” (alíquota do ICMS no Simples Nacional); e “ARG” (alíquota do ICMS no Regime Geral), tendo-se a seguinte fórmula:

$$\text{ICMS no Regime Geral} = \{[PA \times (1 + MEq) \times ARG] - [PA \times ARG]\}$$

$$\text{ICMS no Simples Nacional} = [(PA \times (1 + MEq) \times ASN]$$

Igualando-se as equações acima apresentadas, é possível encontrar a margem bruta de venda que equilibra o montante do ICMS devido em cada tipo de regime de apuração, conforme abaixo demonstrado:

$$\begin{array}{lcl} \text{ICMS no Regime Geral} & = & \text{ICMS no Simples Nacional} \\ \{[PA \times (1 + MEq) \times ARG] - [PA \times ARG]\} & = & [(PA \times (1 + MEq) \times ASN] \end{array}$$

$$\text{Margem de Equilíbrio} = \frac{ASN}{ARG - ASN} \quad \text{ou} \quad \frac{ARG}{ARG - ASN} - 1$$

Aplicando-se, então, exemplificativamente, essa metodologia de cálculo, tem-se a seguinte margem de equilíbrio entre a maior alíquota do ICMS no âmbito do Simples Nacional (3,95%) e a alíquota mais frequentemente encontrada no Regime Geral de apuração do ICMS (17%):

$$\text{Margem de Equilíbrio} = \frac{ASN}{ARG - ASN} = \frac{3,95\%}{17\% - 3,95\%} = 30,27\%$$

Nesses termos, a partir do modelo matemático proposto, pode-se afirmar: *se a margem bruta de venda de uma mercadoria sujeita à alíquota de 17% no Regime Geral do imposto for superior à margem de equilíbrio acima calculada*

(30,27%) a tributação do ICMS no Simples Nacional será menos onerosa que no Regime Geral. Isso porque, o percentual de 3,95% constitui a maior alíquota do ICMS prevista do Anexo I do Simples Nacional.

A expansão da metodologia de cálculo ora proposta permite a demonstração de todas as *margens de equilíbrio* entre o montante do ICMS devido no Regime Geral (considerando as alíquotas totais de 17% e 18%, as mais frequentes) e o devido no Simples Nacional (cujas alíquotas variam entre 1,25% e 3,95%).

Evidente a conclusão que, nos termos do modelo matemático proposto, haverá favorecimento do montante do ICMS devido de acordo com a sistemática do Simples Nacional em relação ao Regime Geral sempre que a mercadoria for revendida com margem bruta superior às margens de equilíbrio demonstradas na tabela abaixo:

Tabela 1 – Margem de Equilíbrio do ICMS no Simples Nacional e no Regime Geral

Margem de Equilíbrio do ICMS no Simples Nacional e no Regime Geral			
ICMS no Simples Nacional		ICMS no Regime Geral	
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota no Simples Nacional	Alíq. 17%	Alíq. 18%
Até 180.000,00	1,25%	7,94%	7,46%
De 180.000,01 a 360.000,00	1,86%	12,29%	11,52%
De 360.000,01 a 540.000,00	2,33%	15,88%	14,87%
De 540.000,01 a 720.000,00	2,56%	17,73%	16,58%
De 720.000,01 a 900.000,00	2,58%	17,89%	16,73%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	2,82%	19,89%	18,58%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	2,84%	20,06%	18,73%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	2,87%	20,31%	18,97%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	3,07%	22,04%	20,56%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	3,10%	22,30%	20,81%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	3,38%	24,82%	23,12%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	3,41%	25,09%	23,37%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	3,45%	25,46%	23,71%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	3,48%	25,74%	23,97%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	3,51%	26,02%	24,22%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	3,82%	28,98%	26,94%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	3,85%	29,28%	27,21%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	3,88%	29,57%	27,48%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	3,91%	29,87%	27,75%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	3,95%	30,27%	28,11%

Verifica-se, por exemplo, que uma microempresa submetida à alíquota de 1,86% no Simples Nacional, revendedora de mercadorias sujeitas à alíquota de 18% no Regime Geral, terá menor montante a recolher do imposto caso adote o regime do Simples Nacional, sempre que a margem bruta média de suas operações for superior a 11,52%, conforme a Tabela 1.

Em termos macroeconômicos, uma estimativa do grau de favorecimento do ICMS apurado no Simples Nacional em relação ao Regime Geral do imposto, pode ser obtida comparando-se as margens brutas médias das mercadorias comercializadas no País com as margens de equilíbrio calculadas na Tabela 1 acima.

Segundo a última edição da Pesquisa Anual do Comércio¹³ realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), relativa ao ano de 2009, a margem bruta média em operações de venda realizadas por empresas comerciais brasileiras foi de 39,99% – percentual bem superior às maiores margens de equilíbrio calculadas na Tabela 1 acima, a saber, 30,27% e 28,11%, referentes às alíquotas totais mais frequentes no Regime Geral do imposto (17% e 18%, respectivamente). Dessa sorte, pode-se concluir que o Simples Nacional favorece o conjunto dos micro e pequenos comerciantes brasileiros no que tange ao ônus do ICMS tributado nesse regime, comparativamente ao Regime Geral do imposto.

3.3 Análise da Variação do Ônus do ICMS em Virtude da Aplicação da Técnica da Substituição Tributária Progressiva nas Cadeias de Circulação de Mercadorias

Na presente análise, as cadeias de circulação de mercadorias foram divididas em duas espécies mais comuns, denominadas aqui de *cadeia bifásica* e *cadeia trifásica*. As cadeias bifásicas caracterizam-se por uma única operação entre contribuintes do ICMS (do produtor¹⁴ para o varejista) e uma para o consumidor ou destinatário final; nas trifásicas há duas operações de circulação de bens entre contribuintes do imposto (do produtor para o distribuidor e deste para o varejista), para ao cabo ser a mercadoria revendida ao consumidor final.

¹³ IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística). *Pesquisa Anual de Comércio 2009*. Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/comercioeservico/pac/2009/pac2009.pdf>>. Acesso em 08 de junho de 2012.

¹⁴ A acepção pretendida para a palavra *produtor*, neste estudo, diz respeito à empresa responsável pela primeira circulação da mercadoria em território nacional, ou seja, o produtor rural, o extrator, o industrial ou o importador do bem.

Na análise efetuada na subseção 3.3.1 a seguir, referente às cadeias bifásicas, foi calculado, primeiramente, o ICMS devido pelo varejista segundo o *Método Convencional de Recolhimento* (assim designado para significar o recolhimento pelo próprio contribuinte, sem substituição tributária), tanto na apuração do imposto pelo Regime Geral ou pelo Simples Nacional. Posteriormente, o resultado obtido foi comparado com o ICMS que seria antecipado, caso a responsabilidade pelo recolhimento fosse atribuída ao produtor dos bens.

Já na análise efetuada na subseção 3.3.2, concernente às cadeias trifásicas, o ICMS devido pelo varejista e pelo distribuidor, de forma conjunta, segundo o *Método Convencional de Recolhimento*, foi comparado com aquele que seria retido pelo produtor investido da qualidade de substituto tributário.

Nos cálculos a seguir demonstrados, não há divergência entre o preço de varejo presumido e o efetivamente praticado em relação ao consumidor final. Assim, ambos os preços são sempre idênticos, para que a comparação entre o montante do ICMS pago segundo o *Método Convencional de Recolhimento*, pelos varejistas e distribuidores, na condição de contribuintes, ou por substituição tributária através do produtor, seja efetivada sem a influência de outros fatores que estão fora do objeto deste estudo.

Dessa sorte, para cada exemplo a seguir analisado, foram graduadas, em idêntica proporção, a margem bruta efetiva das operações e a MVA utilizada para o cálculo do ICMS/STP, com o fito de se aferir as variações do ônus tributário do ICMS ao longo das cadeias de circulação, relacionadas à implementação da técnica da substituição tributária progressiva.

Com a finalidade de padronizar a análise e obter comparabilidade entre os exemplos apresentados nas duas próximas subseções, convencionou-se: (i) a alíquota total do ICMS de 17% para qualquer mercadoria no Regime Geral; (ii) as alíquotas do Simples Nacional de 1,86% e 3,95% – as maiores previstas para as MEs e EPPs, respectivamente; e (iii) o valor da operação do produtor em R\$ 100,00.

3.3.1 Cadeias de Circulação Bifásicas: Produtor e Varejista

Há quatro tipos possíveis na classificação das cadeias bifásicas no que se refere aos regimes de apuração do ICMS do produtor e do varejista: (i) cadeia bifásica do tipo **Geral x Geral**: produtor sujeito ao Regime Geral vende para varejista sujeito ao Regime Geral; (ii) cadeia bifásica do tipo **Geral x Simples**: produtor

sujeito ao Regime Geral vende para varejista optante do Simples Nacional; (iii) cadeia bifásica do tipo **Simples x Geral**: produtor optante do Simples Nacional vende para varejista sujeito ao Regime Geral; e (iv) cadeia bifásica do tipo **Simples x Simples**: produtor optante do Simples Nacional vende para varejista optante do Simples Nacional.

Vejam os a análise detalhada de cada tipo de cadeia bifásica, nas subseções a seguir.

3.3.1.1 Cadeia Bifásica: **Geral x Geral**

Na cadeia do tipo **Geral x Geral**, o ICMS devido pelo varejista, calculado segundo o *Método Convencional de Recolhimento*, é **idêntico** àquele que seria recolhido antecipadamente caso houvesse substituição tributária progressiva, exceto nos casos em que o preço de varejo presumido é diferente do preço efetivamente praticado na venda ao consumidor final, sendo esta hipótese não considerada neste estudo.

Nesses termos, a fórmula de cálculo da substituição tributária progressiva não gera distorções quando utilizada entre contribuintes não optantes do Simples Nacional, visto que antecipa o ICMS que seria devido pelo varejista no Regime Geral, descontando, o imposto pago pelo produtor em sua própria operação. Abaixo as comparações:

Tabela 2 – *Geral x Geral*

MVA	Valor da Operação do PRODUTOR Sujeito ao Regime Geral	Valor da Operação do VAREJISTA Sujeito ao Regime Geral	ICMS devido pelo Varejista Segundo o MÉTODO CONVENCIONAL DE RECOLHIMENTO	ICMS devido por SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA
10%	R\$ 100,00	R\$ 110,00	R\$ 1,70	R\$ 1,70
20%	R\$ 100,00	R\$ 120,00	R\$ 3,40	R\$ 3,40
30%	R\$ 100,00	R\$ 130,00	R\$ 5,10	R\$ 5,10
40%	R\$ 100,00	R\$ 140,00	R\$ 6,80	R\$ 6,80
50%	R\$ 100,00	R\$ 150,00	R\$ 8,50	R\$ 8,50
100%	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 17,00	R\$ 17,00

Constata-se através dos cálculos exemplificativos, que não há aumento de tributação para o substituído em razão da instituição da substituição tributária progressiva, qualquer que seja a margem bruta do varejista na operação de

revenda, desde que o preço efetivamente praticado no varejo seja igual ao preço utilizado para calcular o ICMS/STP.

3.3.1.2 Cadeias Bifásicas: *Geral x Simples* e *Simples x Simples*

Nas cadeias dos tipos *Geral x Simples* e *Simples x Simples*, a instituição da substituição tributária progressiva **eleva** o montante do ICMS devido pelo varejista optante do Simples Nacional, investido da condição de substituído tributário, se a MVA prevista para a operação for superior ao que aqui denominados de **MVA de Equilíbrio Bifásica**, cuja fórmula é abaixo apresentada, em que *ASN* é a alíquota do ICMS no Simples Nacional e *ARG* é a alíquota do imposto no Regime Geral:

$$\text{MVA de Equilíbrio Bifásica} = \frac{\text{ASN}}{\text{ARG} - \text{ASN}}$$

Nota-se que a fórmula de cálculo da *MVA de Equilíbrio Bifásica*, acima demonstrada, é idêntica à *margem de equilíbrio* descrita na subseção 3.2 e na Tabela 1 desta monografia – “Margem de Equilíbrio do ICMS no Simples Nacional e no Regime Geral”.

Assim, no caso de uma cadeia bifásica do tipo *Geral x Simples* cujo varejista seja uma EPP sujeita à alíquota de 3,95% no Simples Nacional, o **aumento** do ICMS em razão da instituição da substituição tributária progressiva ocorrerá sempre que a MVA utilizada para o cálculo do ICMS/STP superar a **MVA de Equilíbrio Bifásica** de $[3,95\% / (17\% - 3,95\%)] = 30,27\%$, conforme a tabela abaixo:

Tabela 3 – *Geral x Simples* (EPP)

MVA	Valor da Operação do PRODUTOR Sujeito ao Regime Geral	Valor da Operação do VAREJISTA Optante do Simples Nacional	ICMS devido pelo Varejista Segundo o MÉTODO CONVENCIONAL DE RECOLHIMENTO	ICMS devido por SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA
10%	R\$ 100,00	R\$ 110,00	R\$ 4,35	R\$ 1,70
20%	R\$ 100,00	R\$ 120,00	R\$ 4,74	R\$ 3,40
30,27%	R\$ 100,00	R\$ 130,27	R\$ 5,15	R\$ 5,15
40%	R\$ 100,00	R\$ 140,00	R\$ 5,53	R\$ 6,80
50%	R\$ 100,00	R\$ 150,00	R\$ 5,93	R\$ 8,50
100%	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 7,90	R\$ 17,00

Caso o varejista estivesse sujeito à maior alíquota do ICMS no Simples Nacional para microempresas, a saber, 1,86%, a substituição tributária progressiva elevaria o ônus do imposto se a MVA superasse $[1,86\% / (17\% - 1,86\%)] = 12,29\%$:

Tabela 4 – *Geral x Simples (ME)*

MVA	Valor da Operação do PRODUTOR Sujeito ao Regime Geral	Valor da Operação do VAREJISTA Optante do Simples Nacional	ICMS devido pelo Varejista Segundo o MÉTODO CONVENCIONAL DE RECOLHIMENTO	ICMS por SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA
5%	R\$ 100,00	R\$ 105,00	R\$ 1,95	R\$ 0,85
10%	R\$ 100,00	R\$ 110,00	R\$ 2,05	R\$ 1,70
12,29%	R\$ 100,00	R\$ 112,29	R\$ 2,09	R\$ 2,09
20%	R\$ 100,00	R\$ 120,00	R\$ 2,23	R\$ 3,40
50%	R\$ 100,00	R\$ 150,00	R\$ 2,79	R\$ 8,50
100%	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 3,72	R\$ 17,00

Na cadeia do tipo *Simples x Simples*, o referenciado **aumento** do ônus do ICMS ocorre de maneira idêntica à operação *Geral x Simples*, porquanto o montante do ICMS recolhido por substituição tributária, em sua atual metodologia, é *calculado independentemente do regime de tributação do substituído relativamente ao imposto*:

Tabela 5 – *Simples x Simples (EPP)*

MVA	Valor da Operação do PRODUTOR Optante do Simples Nacional	Valor da Operação do VAREJISTA Optante do Simples Nacional	ICMS devido pelo Varejista Segundo o MÉTODO CONVENCIONAL DE RECOLHIMENTO	ICMS por SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA
10%	R\$ 100,00	R\$ 110,00	R\$ 4,35	R\$ 1,70
20%	R\$ 100,00	R\$ 120,00	R\$ 4,74	R\$ 3,40
30,27%	R\$ 100,00	R\$ 130,27	R\$ 5,15	R\$ 5,15
40%	R\$ 100,00	R\$ 140,00	R\$ 5,53	R\$ 6,80
50%	R\$ 100,00	R\$ 150,00	R\$ 5,93	R\$ 8,50
100%	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 7,90	R\$ 17,00

Da mesma forma que na Tabela 4 – “*Geral x Simples (ME)*”, na operação do tipo *Simples x Simples*, caso o varejista optante do Simples Nacional estivesse sujeito à alíquota máxima do ICMS para as MEs (1,86%), a substituição tributária progressiva **umentaria** o ônus do imposto, relativamente à sistemática simplificada, caso a MVA fosse maior que $[1,86\% / (17\% - 1,86\%)] = 12,29\%$.

Com base nas premissas do modelo matemático proposto neste estudo, e considerando a alíquota total da operação no Regime Geral, conclui-se que, nas cadeias do tipo **Geral x Simples** e **Simples x Simples**, a instituição da substituição tributária progressiva do ICMS **umenta** o ônus do varejista, relativamente ao imposto que seria devido no Simples Nacional, **sempre que a legislação determine uma MVA superior à Margem de Equilíbrio Bifásica**, calculada conforme demonstrado nesta subseção.

3.3.1.3 Cadeia Bifásica: *Simples x Geral*

Nesse tipo de cadeia, a instituição da técnica da substituição tributária progressiva favorece o varejista, na medida em que **diminui** o ICMS devido, relativamente ao que seria apurado no Regime Geral, conforme o *Método Convencional de Recolhimento* — e tal comportamento ocorre qualquer que seja a MVA prevista para a o cálculo do ICMS/STP referente à operação.

Considerando-se, por exemplo, que o produtor seja optante do Simples Nacional, sujeito à alíquota do ICMS de 3,95%, tem-se a seguinte tabela comparativa:

Tabela 6 – *Simples x Geral* (EPP)

MVA	Valor da Operação do PRODUTOR Optante do Simples Nacional	Valor da Operação do VAREJISTA Sujeito ao Regime Geral	ICMS devido pelo Varejista Segundo o MÉTODO CONVENCIONAL DE RECOLHIMENTO	ICMS por SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA
20%	R\$ 100,00	R\$ 120,00	R\$ 16,45	R\$ 3,40
30%	R\$ 100,00	R\$ 130,00	R\$ 18,15	R\$ 5,10
40%	R\$ 100,00	R\$ 140,00	R\$ 19,85	R\$ 6,80
50%	R\$ 100,00	R\$ 150,00	R\$ 21,55	R\$ 8,50
100%	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 30,05	R\$ 17,00
200%	R\$ 100,00	R\$ 300,00	R\$ 47,05	R\$ 34,00

Nessa hipótese, o imposto apurado segundo o Regime Geral é mais oneroso que aquele pago por substituição tributária progressiva devido à reduzida alíquota para o crédito do ICMS na aquisição da mercadoria pelo varejista: 3,95%.

Curiosamente, na cadeia do tipo *Simples x Geral*, a utilização da substituição tributária progressiva também beneficia o produtor optante do Simples Nacional, relativamente ao *Método Convencional de Recolhimento*, visto que o crédito do ICMS a ser tomado por seus clientes sujeitos ao Regime Geral não fica

limitado à alíquota do imposto no Simples Nacional (no exemplo, 3,95%). No *Método Convencional de Recolhimento*, o crédito gerado pelos concorrentes do produtor optante do Simples Nacional, sujeitos ao Regime Geral, é de 17% do valor da mercadoria – prejuízo que não ocorre nas operações sujeitas ao ICMS/STP, visto que o cálculo é o mesmo, independentemente do regime de apuração dos substituídos.

3.3.2 Cadeias de Circulação Trifásicas: Produtor, Distribuidor e Varejista

Segue-se aqui a mesma lógica de nomenclatura dos tipos de cadeias de circulação adotada na subseção anterior (3.3.1). Por exemplo, a cadeia denominada de *Geral x Simples x Geral*, designa uma circulação trifásica em que o produtor e o varejista estão submetidos ao Regime Geral do ICMS, enquanto que o distribuidor é optante do Simples Nacional. Nestes termos, há oito combinações possíveis para as cadeias trifásicas, no que se refere aos regimes de apuração do ICMS dos contribuintes envolvidos.

É premissa fundamental nas operações exemplificadas a seguir, efetuadas em cadeias de circulação trifásicas, ***a idêntica margem bruta das vendas efetuadas pelos distribuidores e pelos varejistas.***

As cadeias do tipo *Geral x Geral x Geral* não serão analisadas, posto que não há divergência entre o montante do ICMS devido pelo distribuidor e pelo varejista pelo *Método Convencional de Recolhimento*, comparativamente ao ICMS/STP que seria recolhido pelo produtor, nos termos do modelo matemático proposto.

3.3.2.1 Cadeias Trifásicas: *Geral x Simples x Simples* e *Simples x Simples x Simples*

Nas cadeias do tipo ***Geral x Simples x Simples*** e ***Simples x Simples x Simples***, o ICMS pago antecipadamente por substituição tributária ***umenta a tributação dos substituídos, relativamente ao imposto que seria pago no Simples Nacional, se a MVA aplicável à operação for superior ao que denominamos de MVA de Equilíbrio Trifásica***, cujo cálculo é efetuado com base nas variáveis ARG e

ASN, ou seja, as alíquotas do imposto no Regime Geral e no Simples Nacional, respectivamente, conforme se demonstra abaixo:

$$MVA \text{ de Equilíbrio Trifásica} = \left(\frac{ARG}{ARG - ASN} \right)^2 - 1$$

Conforme demonstra a tabela a seguir, na cadeia do tipo **Geral x Simples x Simples**, considerando que o distribuidor e o varejista sejam EPPs sujeitas à alíquota do ICMS de 3,95% no Simples Nacional, a *instituição da substituição tributária progressiva **umenta** o ônus do ICMS dos referidos contribuintes, na condição de substituídos tributários, caso a MVA prevista para a operação seja maior que a **MVA de Equilíbrio Trifásica**, a saber, $[17\% / (17\% - 3,95\%)]^2 - 1 = 69,70\%$.*

Tabela 7 – Geral x Simples x Simples (EPP)

MVA	Valor da Operação do PRODUTOR Sujeito ao Regime Geral	Valor da Operação do DISTRIBUIDOR Optante do Simples Nacional	Valor da Operação do VAREJISTA Optante do Simples Nacional	ICMS devido pelo Varejista e pelo Distribuidor Segundo o MÉTODO CONVENCIONAL DE RECOLHIMENTO	ICMS por SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA
20%	R\$ 100,00	R\$ 109,54	R\$ 120,00	R\$ 9,07	R\$ 3,40
40%	R\$ 100,00	R\$ 118,32	R\$ 140,00	R\$ 10,20	R\$ 6,80
69,70%	R\$ 100,00	R\$ 130,27	R\$ 169,70	R\$ 11,85	R\$ 11,85
80%	R\$ 100,00	R\$ 134,16	R\$ 180,00	R\$ 12,41	R\$ 13,60
100%	R\$ 100,00	R\$ 141,42	R\$ 200,00	R\$ 13,49	R\$ 17,00
200%	R\$ 100,00	R\$ 173,21	R\$ 300,00	R\$ 18,69	R\$ 34,00

Caso o distribuidor e o varejista estivessem sujeitos à alíquota de 1,86% do ICMS no Simples Nacional, por serem microempresas, a *uso da substituição tributária progressiva **umentaria** o ônus do imposto se a MVA prevista para a operação fosse maior que a **MVA de Equilíbrio Trifásica**, qual seja, $[17\% / (17\% - 1,86\%)]^2 - 1 = 26,09\%$, conforme pode ser verificado através dos cálculos comparativos abaixo:*

Tabela 8 – *Geral x Simples x Simples (ME)*

MVA	Valor da Operação do PRODUTOR Sujeito ao Regime Geral	Valor da Operação do DISTRIBUIDOR Optante do Simples Nacional	Valor da Operação do VAREJISTA Optante do Simples Nacional	ICMS devido pelo Varejista e pelo Distribuidor Segundo o MÉTODO CONVENCIONAL DE RECOLHIMENTO	ICMS por SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA
10%	R\$ 100,00	R\$ 104,88	R\$ 110,00	R\$ 4,00	R\$ 1,70
20%	R\$ 100,00	R\$ 109,54	R\$ 120,00	R\$ 4,27	R\$ 3,40
26,09%	R\$ 100,00	R\$ 112,29	R\$ 126,09	R\$ 4,43	R\$ 4,43
30%	R\$ 100,00	R\$ 114,02	R\$ 130,00	R\$ 4,54	R\$ 5,10
50%	R\$ 100,00	R\$ 122,47	R\$ 150,00	R\$ 5,07	R\$ 8,50
100%	R\$ 100,00	R\$ 141,42	R\$ 200,00	R\$ 6,35	R\$ 17,00

A cadeia do tipo ***Simples x Simples x Simples*** apresenta *idêntico comportamento e os mesmos valores das tabelas acima*, porquanto: (i) o ICMS/STP recolhido pelo produtor sujeito ao Regime Geral é igual ao do produtor optante do Simples Nacional; e (ii) no *Método Convencional de Recolhimento* não há crédito de ICMS a ser tomado pelo distribuidor optante do Simples Nacional.

3.3.2.2 Cadeias Trifásicas: ***Geral x Simples x Geral*** e ***Simples x Simples x Geral***

Nas cadeias do tipo ***Geral x Simples x Geral*** e ***Simples x Simples x Geral***, o ICMS pago antecipadamente por substituição tributária ***reduz*** a tributação dos substituídos tributários, relativamente ao montante do imposto que seria devido segundo o *Método Convencional de Recolhimento*, qualquer que seja a MVA utilizada para o seu cálculo.

Os valores da tabela abaixo foram calculados considerando que o distribuidor seja optante do Simples Nacional, sujeito à alíquota de 3,95% para o ICMS:

Tabela 9 – *Geral x Simples x Geral (EPP)*

MVA	Valor da Operação do PRODUTOR Sujeito ao Regime Geral	Valor da Operação do DISTRIBUIDOR Optante do Simples Nacional	Valor da Operação do VAREJISTA Sujeito ao Regime Geral	ICMS devido pelo Varejista e pelo Distribuidor Segundo o MÉTODO CONVENCIONAL DE RECOLHIMENTO	ICMS por SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA
20%	R\$ 100,00	R\$ 109,54	R\$ 120,00	R\$ 20,40	R\$ 3,40
40%	R\$ 100,00	R\$ 118,32	R\$ 140,00	R\$ 23,80	R\$ 6,80
60%	R\$ 100,00	R\$ 126,49	R\$ 160,00	R\$ 27,20	R\$ 10,20
80%	R\$ 100,00	R\$ 134,16	R\$ 180,00	R\$ 30,60	R\$ 13,60
100%	R\$ 100,00	R\$ 141,42	R\$ 200,00	R\$ 34,00	R\$ 17,00
200%	R\$ 100,00	R\$ 173,21	R\$ 300,00	R\$ 51,00	R\$ 34,00

Essa onerosidade do ICMS recolhido pelo varejista e pelo distribuidor, segundo o *Método Convencional de Recolhimento*, é explicada pela reduzida alíquota do crédito que o varejista sujeito ao Regime Geral pode tomar na aquisição da mercadoria junto ao distribuidor optante do Simples Nacional: no máximo 3,95% do preço de compra, a exemplo da operação acima delineada.

3.3.2.3 Cadeia Trifásica: *Geral x Geral x Simples*

Na cadeia do tipo ***Geral x Geral x Simples***, o valor do ICMS antecipado por substituição tributária será **maior** que aquele que seria recolhido pelo varejista e pelo atacadista, conforme o *Método Convencional de Recolhimento*, caso a MVA prevista na legislação para o cálculo do imposto seja maior que a **MVA de Equilíbrio Trifásica**:

$$MVA \text{ de Equilíbrio Trifásica} = \left(\frac{ARG}{ARG - ASN} \right)^2 - 1$$

Percebe-se que a cadeia trifásica ora analisada tem comportamento idêntico ao dos tipos ***Geral x Simples x Simples*** e ***Simples x Simples x Simples***, demonstrado na subseção 3.3.2.1.

No caso de o varejista ser uma EPP sujeita à alíquota do ICMS de 3,95% no Simples Nacional, temos que o regime de substituição tributária progressiva será mais oneroso que o *Método Convencional de Recolhimento* se a MVA prevista para a operação for maior que a **MVA de Equilíbrio Trifásica**, ou seja, $[17\% / (17\% - 3,95\%)]^2 - 1 = 69,70\%$, conforme matematicamente comprovado a seguir:

Tabela 10 – *Geral x Geral x Simples* (EPP)

MVA	Valor da Operação do PRODUTOR Sujeito ao Regime Geral	Valor da Operação do DISTRIBUIDOR Sujeito ao Regime Geral	Valor da Operação do VAREJISTA Optante do Simples Nacional	ICMS devido pelo Varejista e pelo Distribuidor Segundo o MÉTODO CONVENCIONAL DE RECOLHIMENTO	ICMS por SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA
40%	R\$ 100,00	R\$ 118,32	R\$ 140,00	R\$ 8,64	R\$ 6,80
60%	R\$ 100,00	R\$ 126,49	R\$ 160,00	R\$ 10,82	R\$ 10,20
69,70%	R\$ 100,00	R\$ 130,27	R\$ 169,70	R\$ 11,85	R\$ 11,85
80%	R\$ 100,00	R\$ 134,16	R\$ 180,00	R\$ 12,92	R\$ 13,60

100%	R\$ 100,00	R\$ 141,42	R\$ 200,00	R\$ 14,94	R\$ 17,00
200%	R\$ 100,00	R\$ 173,21	R\$ 300,00	R\$ 24,29	R\$ 34,00

Caso o varejista fosse uma ME sujeita à alíquota do ICMS de 1,86% no Simples Nacional, a *regime de substituição tributária progressiva aumentaria* o ônus conjunto do imposto devido pelo varejista e pelo distribuidor, apurados conforme o Método Convencional de Recolhimento, se a **MVA** superasse $[17\% / (17\% - 1,86\%)]^2 - 1 = 26,09\%$.

3.3.2.4 Cadeia Trifásica: *Simples x Geral x Simples*

Na cadeia do tipo ***Simples x Geral x Simples***, a substituição tributária progressiva **aumenta** o ônus do ICMS, caso a MVA prevista para a operação seja superior ao percentual obtido mediante a seguinte identidade matemática:

$$\frac{MVA^2}{(1 + MVA)} = \left(1 + \frac{ASN}{ARG - ASN}\right)^2$$

Considerando que o varejista seja uma EPP sujeita à alíquota de 3,95% do ICMS no Simples Nacional, ter-se-ia a seguinte tabela:

Tabela 11 – *Simples x Geral x Simples* (EPP)

MVA	Valor da Operação do PRODUTOR Optante do Simples Nacional	Valor da Operação do DISTRIBUIDOR Sujeito ao Regime Geral	Valor da Operação do VAREJISTA Optante do Simples Nacional	ICMS devido pelo Varejista e pelo Distribuidor Segundo o MÉTODO CONVENCIONAL DE RECOLHIMENTO	ICMS por SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA
100%	R\$ 100,00	R\$ 141,42	R\$ 200,00	R\$ 27,99	R\$ 17,00
200%	R\$ 100,00	R\$ 173,21	R\$ 300,00	R\$ 37,34	R\$ 34,00
220%	R\$ 100,00	R\$ 178,89	R\$ 320,00	R\$ 39,10	R\$ 37,40
240,31%	R\$ 100,00	R\$ 184,48	R\$ 340,31	R\$ 40,85	R\$ 40,85
250%	R\$ 100,00	R\$ 187,08	R\$ 350,00	R\$ 41,68	R\$ 42,50
500%	R\$ 100,00	R\$ 244,95	R\$ 600,00	R\$ 61,39	R\$ 85,00

Segundo demonstram os cálculos acima, se a MVA prevista para a apuração do ICMS/STP for superior a 240,31%, o referido regime resultaria em aumento do ônus do imposto devido pelo varejista e pelo distribuidor, segundo o Método Convencional de Recolhimento.

Caso o varejista fosse uma ME tributada pelo ICMS mediante a alíquota de 1,86% do Simples Nacional, a instituição da substituição tributária progressiva aumentaria o ônus do imposto associado ao varejista e ao distribuidor, segundo o *Método Convencional de Recolhimento*, na hipótese de a MVA superar o percentual de 191,81%, de forma que a tabela seria a seguinte:

Tabela 12 – *Simples x Geral x Simples (ME)*

MVA	Valor da Operação do PRODUTOR Optante do Simples Nacional	Valor da Operação do DISTRIBUIDOR Sujeito ao Regime Geral	Valor da Operação do VAREJISTA Optante do Simples Nacional	ICMS devido pelo Varejista e pelo Distribuidor Segundo o MÉTODO CONVENCIONAL DE RECOLHIMENTO	ICMS por SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA
100%	R\$ 100,00	R\$ 141,42	R\$ 200,00	R\$ 25,90	R\$ 17,00
150%	R\$ 100,00	R\$ 158,11	R\$ 250,00	R\$ 29,67	R\$ 25,50
180%	R\$ 100,00	R\$ 167,33	R\$ 280,00	R\$ 31,79	R\$ 30,60
191,81%	R\$ 100,00	R\$ 170,82	R\$ 291,81	R\$ 32,61	R\$ 32,61
195%	R\$ 100,00	R\$ 171,76	R\$ 295,00	R\$ 32,83	R\$ 33,15
200%	R\$ 100,00	R\$ 173,21	R\$ 300,00	R\$ 33,16	R\$ 34,00

3.3.2.5 Cadeia Trifásica: *Simples x Geral x Geral*

Na operação do tipo *Simples x Geral x Geral*, a instituição da substituição tributária progressiva do ICMS **reduz** o imposto que seria pago pelo distribuidor e pelo varejista, segundo o Método Convencional de Recolhimento, qualquer que seja a MVA utilizada para o seu cálculo, conforme demonstração abaixo:

Tabela 13 – *Simples x Geral x Geral (EPP)*

MVA	Valor da Operação do PRODUTOR Optante do Simples Nacional	Valor da Operação do DISTRIBUIDOR Sujeito ao Regime Geral	Valor da Operação do VAREJISTA Sujeito ao Regime Geral	ICMS devido pelo Varejista e pelo Distribuidor Segundo o MÉTODO CONVENCIONAL DE RECOLHIMENTO	ICMS por Substituição Tributária Progressiva
20%	R\$ 100,00	R\$ 109,54	R\$ 120,00	R\$ 16,45	R\$ 3,40
40%	R\$ 100,00	R\$ 118,32	R\$ 140,00	R\$ 19,85	R\$ 6,80
60%	R\$ 100,00	R\$ 126,49	R\$ 160,00	R\$ 23,25	R\$ 10,20
80%	R\$ 100,00	R\$ 134,16	R\$ 180,00	R\$ 26,65	R\$ 13,60
100%	R\$ 100,00	R\$ 141,42	R\$ 200,00	R\$ 30,05	R\$ 17,00
200%	R\$ 100,00	R\$ 173,21	R\$ 300,00	R\$ 47,05	R\$ 34,00

A onerosidade do ICMS do varejista e do distribuidor pelo *Método Convencional de Recolhimento*, na situação acima descrita, relativamente ao

imposto antecipado por substituição tributária progressiva, explica-se pelo reduzido crédito que o distribuidor pode tomar na operação com o produtor optante do Simples Nacional: 3,95% do valor da operação.

3.4 Conclusões

A Tabela 14, a seguir demonstrada, consolida as informações levantadas na subseção 3.3, no que toca às cadeias de circulação bifásicas, demonstrando os efeitos da implementação da técnica da substituição tributária progressiva relativamente ao ônus do ICMS que seria devido pelo varejista segundo o *Método Convencional de Recolhimento*.

Tabela 14 – Efeitos da Implementação da Técnica da Substituição Tributária Progressiva em Cadeias de Circulação Bifásicas

	Tipo de Cadeia Bifásica	Efeitos da Implementação da Técnica da Substituição Tributária Progressiva do ICMS relativamente ao Ônus do Imposto Devido pelo Substituído Segundo o <i>Método Convencional de Recolhimento</i>
Substituído Optante do Simples Nacional	Simplex x Simplex	Aumenta o ônus do imposto se a MVA utilizada no cálculo do ICMS/STP for superior à <i>MVA de Equilíbrio Bifásica</i> da operação.
	Geral x Simplex	
Substituído Sujeito ao Regime Geral	Simplex x Geral	Reduz o ônus do imposto, qualquer que seja a MVA utilizada no cálculo do ICMS/STP.
	Geral x Geral	Não altera o ônus do imposto.

Observa-se na referenciada tabela que, **a instituição da substituição tributária progressiva acarreta aumento do ônus do imposto ao substituído tributário, optante do Simples Nacional, sempre que a MVA utilizada para o cálculo do ICMS/STP superar a MVA de Equilíbrio Bifásica da operação**, calculada conforme descrito na subseção 3.3.1.2.

Diferentemente, **no caso do substituído tributário ser varejista sujeito ao Regime Geral, a utilização da técnica da substituição tributária progressiva do ICMS reduz o ônus original do imposto – em cadeias bifásicas do tipo**

Simples x Geral – ou não o altera, na hipótese da operação se efetuar em cadeia do tipo Geral x Geral.

No que concerne às *cadeias de circulação trifásicas*, a Tabela 15 abaixo demonstra os efeitos da instituição da técnica da substituição tributária progressiva do ICMS sobre o ônus do imposto devido pelo varejista e pelo distribuidor, de forma agregada, segundo o *Método Convencional de Recolhimento*. Assim, **os varejistas optantes do Simples Nacional quando adquirem as mercadorias de distribuidor, mas são substituídos pelo produtor na atribuição de recolher o imposto, inseridos em cadeias dos tipos Geral x Geral x Simples, Geral x Simples x Simples e Simples x Simples x Simples, sofrem aumento do ônus original do ICMS, relativamente ao Método Convencional de Recolhimento, se a MVA prevista para o cálculo do ICMS/STP for superior à Margem de Equilíbrio Trifásica da operação, prevista das subseções 3.3.2.1 e 3.3.2.3.**

Tabela 15 – Efeitos da Implementação da Substituição Tributária Progressiva em Cadeias de Circulação Trifásicas

	Tipo da Cadeia Trifásica	Efeitos do Uso da Técnica da Substituição Tributária Progressiva sobre o Ônus do Imposto Devido pelo Varejista e pelo Distribuidor Segundo o <i>Método Convencional de Recolhimento</i>
Varejistas Optantes do Simples Nacional	Geral x Geral x Simples	Aumenta o ônus do imposto se a MVA utilizada no cálculo do ICMS/STP for superior à MVA de Equilíbrio Trifásica da operação.
	Geral x Simples x Simples	
	Simples x Simples x Simples	
	Simples x Geral x Simples	Reduz o ônus do ICMS, até o limite previsto na subseção 3.3.2.4
Varejistas Sujeitos ao Regime Geral	Simples x Simples x Geral	Reduz o ônus do ICMS, qualquer que seja a MVA utilizada no cálculo do ICMS/STP.
	Geral x Simples x Geral	
	Geral x Geral x Geral	Não altera o ônus do ICMS.
	Simples x Geral x Geral	Reduz o ônus do ICMS qualquer que seja a MVA utilizada no cálculo do ICMS/STP.

A única exceção referente aos varejistas optantes do Simples Nacional ocorre nas cadeias do tipo *Simples x Geral x Simples*, em que o regime de substituição tributária progressiva do ICMS reduz o ônus do imposto relativamente ao montante que seria recolhido segundo o *Método Convencional de Recolhimento*, a não ser que a MVA prevista para a operação seja extremamente elevada – como, por exemplo, 191,81% no caso de microempresa varejista sujeita à alíquota de 1,86% para o ICMS no Simples Nacional, como demonstrado na Tabela 12.

Entretanto, como demonstra a Tabela 15, ***em cadeias trifásicas nas quais o varejista esteja sujeito ao Regime Geral, a instituição da substituição tributária progressiva do ICMS ocasiona uma redução do imposto originalmente devido de acordo com o Método Convencional de Recolhimento, a não ser nas cadeias do tipo Geral x Geral x Geral, em que o efeito é neutro.***

Em resumo, as Tabelas 14 e 15, anteriormente apresentadas, ***demonstram que a atual metodologia de cálculo do ICMS recolhido por substituição tributária progressiva se contrapõe ao princípio constitucional do tratamento favorecido das MEs e EPPs uma vez que beneficia os comerciantes sujeitos ao Regime Geral do ICMS, reduzindo ou não alterando o ônus original do imposto, em detrimento de seus concorrentes optantes do Simples Nacional, os quais são submetidos a aumento de tributação em relação à sistemática da LC 123/06, exceto em operações sujeitas a MVAs inferiores às MVAs de Equilíbrio Bifásicas e Trifásicas.***

Nas duas próximas seções, o objetivo deste estudo é o de pesquisar, com base em análise de legislações vigentes do imposto, a magnitude e a abrangência desse não favorecimento jurídico e econômico dos optantes do Simples Nacional em operações sujeitas ao ICMS/STP, conforme os argumentos apontados até aqui, bem como nos termos do modelo matemático proposto.

Primeiramente, na seção 4, ao comparar as *Margens de Equilíbrio Bifásica e Trifásica* com as MVAs previstas das legislações do imposto, será possível verificar a representatividade das operações em que a utilização da técnica da substituição tributária progressiva do ICMS enseja o aumento do ônus do imposto relativamente à sistemática própria do Simples Nacional.

Já na seção 5, será pesquisado exploratoriamente o grau de utilização da técnica da substituição tributária progressiva nas legislações do ICMS, de forma a buscar uma inferência acerca da amplitude do universo de operações sujeitas à retenção do imposto em antecipação à ocorrência do fato gerador.

4 PESQUISA SOBRE AS MARGENS DE VALOR AGREGADO: O ÔNUS TRIBUTÁRIO COMPARADO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS RELATIVAMENTE AO SIMPLES NACIONAL

Na presente pesquisa foram identificadas as operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária progressiva do ICMS, previstas das legislações das seis unidades federativas com maior arrecadação do imposto, segundo as estatísticas do CONFAZ para o ano de 2011¹⁵, a saber: **São Paulo**¹⁶, **Minas Gerais**¹⁷, **Rio de Janeiro**¹⁸, **Rio Grande do Sul**¹⁹, **Paraná**²⁰ e **Bahia**²¹. A partir daí, foram levantadas todas as Margens de Valor Agregado (MVAs), relacionadas a essas operações, utilizadas para o cálculo do ICMS/STP nos Estados anteriormente declinados.

¹⁵ COTEPE, Comissão Técnica Permanente do ICMS. *Quadro I - Arrecadação Do ICMS - Valores Correntes – 2011*. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>>. Acesso em: 08 de junho de 2012.

¹⁶ Regulamento do ICMS de São Paulo, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 2000. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:v_tribut>. Acesso em: 30 de Abril de 2012. Os artigos 289 a 313-Z20 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo determinam as mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária progressiva.

¹⁷ Regulamento do ICMS de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 2002. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/anexo2002.pdf>. Acesso em: 30 de Abril de 2012. No Estado de Minas Gerais, a Parte 2 do Anexo XV do Regulamento do ICMS descreve os grupos de mercadorias sujeitos ao regime de substituição tributária progressiva.

¹⁸ Regulamento do ICMS do Rio de Janeiro, aprovado pelo Dec. nº 27.427, de 2000. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/index.portal?nfpb=true&pagelabel=tributaria&file=/legislacao/tributaria/decretos/2000/ricms/index_livro_II.shtml> Acesso em: 30 de Abril de 2012. O Anexo I do Livro II do Regulamento do ICMS do Estado do Rio de Janeiro prescreve as operações sujeitas à substituição tributária progressiva.

¹⁹ Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul, aprovado pelo Dec. nº 37.699, de 1997. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Search.aspx?&CodArea=3&CodGroup=61>> Acesso em: 30 de Abril de 2012. No Livro III, artigos 5º e 90 a 244, estão descritas as operações sujeitas ao regime da substituição tributária progressiva do ICMS no Rio Grande do Sul.

²⁰ Regulamento do ICMS do Paraná, aprovado pelo Decreto 1.980, de 2007. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/SEFADocumento/Arquivos/6200701980.pdf>> Acesso em: 30 de Abril de 2012. Os artigos 480 a 539-U do Regulamento do ICMS do Paraná declinam as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária progressiva.

²¹ Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. *Produtos sujeitos à Substituição ou Antecipação Tributária nas Aquisições Interestaduais*. Disponível em: <http://intranet.sefaz.ba.gov.br/tributaria/fiscalizacao/substituicao/roteiro_pratico/tabela_sumario1.pdf> Acesso em: 30 de Abril de 2012. A Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia publica em seu endereço eletrônico um roteiro prático que descreve todas as mercadorias sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária.

4.1 Metodologia Utilizada

Nas legislações pesquisadas, observa-se que as MVAs são atribuídas às diferentes operações sujeitas ao ICMS/STP segundo o critério de funcionalidade da mercadoria a ser posta em circulação, isto é, cada MVA se vincula a um conjunto de bens similares ou sucedâneos, delimitado pelo legislador mediante subdivisões da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) ou da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Dentro dessa prerrogativa, o estudo circunscreveu a unidade populacional investigada como sendo *cada espécie de operação sujeita ao regime de substituição tributária progressiva do ICMS, identificada nos textos legislativos*. Para isso, a distinção entre operações sujeitas ao ICMS/STP foi efetivada em função dos seguintes atributos diferenciadores: (i) a unidade federativa; (ii) o “quantum” da MVA, ou seja, a porcentagem representativa da margem utilizada no cálculo do imposto a ser recolhido por substituição tributária progressiva; (iii) o agrupamento de mercadorias previsto da legislação instituidora do regime do ICMS/STP para a operação; (iv) a classificação fiscal na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) ou na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), seja posição, subposição, item ou subitem; (v) as alíquotas do ICMS relacionadas com as operações abrangidas pela MVA, utilizadas no cálculo do imposto recolhido por substituição tributária progressiva; e a (vi) a existência, ou não, de redução da base de cálculo do imposto em operações relacionadas à MVA, quando aplicável ao cálculo do ICMS/STP.

Para fins da pesquisa, cada MVA identificada nas supramencionadas legislações representa uma operação singular, vinculada a uma única combinação dos atributos supracitados. Visto que cada uma das operações singulares está relacionada a uma única alíquota de ICMS para a apuração do imposto por substituição tributária progressiva, procedeu-se ao cálculo da *Margem de Equilíbrio Bifásica* e da *Margem de Equilíbrio Trifásica* associadas a essas operações.

Ao comparar as MVAs das operações identificadas nas legislações pesquisadas com as MVAs de Equilíbrio Bifásica e Trifásica a elas relacionadas, calculadas de acordo com as fórmulas demonstradas nas subseções 3.3.1.2, 3.3.2.1 e 3.3.2.3, foi possível **inferir sobre a representatividade percentual das operações em que não há o favorecimento dos micro e**

pequenos comerciantes, relativamente ao ICMS que seria apurado pela sistemática própria do Simples Nacional.

Conforme descrito na subseção 3.3.1.2, em cadeias de circulação bifásicas dos tipos *Geral x Simples* e *Simples x Simples*, a MVA que iguala o ICMS recolhido por substituição tributária progressiva ao imposto devido segundo a sistemática do Simples Nacional é a **MVA de Equilíbrio Bifásica** descrita naquela subseção.

Por seu turno, em cadeias de circulação trifásicas do tipo *Geral x Geral x Simples*, *Geral x Simples x Simples* e *Simples x Simples x Simples*, nas quais haja idêntica margem bruta nas vendas efetuadas pelo distribuidor e pelo varejista, a MVA que iguala o ônus tributário do ICMS/STP com o imposto que seria apurado segundo o Método Convencional de Recolhimento é **MVA de Equilíbrio Trifásica** consignada na equação descrita nas subseções 3.2.2.1 e 3.2.2.3.

As MVAs identificadas nas legislações pesquisadas, quando vinculadas a operações sujeitas a qualquer redução de base de cálculo aplicável na apuração do ICMS/STP, foram diminuídas na mesma proporção dessas reduções, com a finalidade única de evitar distorções em seu cotejo com as respectivas MVAs de *Equilíbrio Bifásica* e *Trifásica*.

É mister ressaltar, ainda, que foram incluídas no rol de pesquisa **apenas as MVAs referentes às operações internas** com mercadorias, e **não as chamadas MVAs Ajustadas**, vinculadas a operações interestaduais sujeitas ao ICMS/STP, para as quais haja protocolo ou convênio entre unidades federativas.

Ademais, não foram consideradas na pesquisa as MVAs vinculadas a operações comerciais legalmente vedadas aos optantes do Simples Nacional, bem como aquelas relacionadas a cadeias de circulação em que não haja, na prática, a participação de MEs ou EPPs, a exemplo do mercado de veículos automóveis novos ou de querosene de aviação.

4.2 Resultados da Pesquisa

Nos seis Estados pesquisados, foi identificado um total de **5.083 (cinco mil e oitenta e três) operações** em que há a previsão de MVA para o cálculo do ICMS por substituição tributária progressiva, sendo, **932 (novecentas e trinta e duas) em São Paulo**, **1.532 (um mil quinhentas e trinta e duas) em Minas Gerais**, **627 (seiscentas e vinte e sete) no Rio de Janeiro**, **994 (novecentas e**

noventa e quatro) no Rio Grande do Sul, 556 (quinhentas e cinquenta e seis) no Paraná e 442 (quatrocentas e quarenta e duas) na Bahia.

Com relação ao conjunto das operações identificadas, temos as seguintes **medidas estatísticas relativas às MVAs: (i) a mediana e a moda são 40%; (ii) a média perfaz 45,00%; (iii) o segundo quartil, 34,20%; (iv) o terceiro quartil, 49,00%.**

Ainda, dentro do universo das operações identificadas nas seis unidades federativas, verificou-se que a alíquota predominante para o cálculo do imposto por substituição tributária progressiva é **18%** (representando 49,85% das operações identificadas), seguida por **17%** (25,81% das operações), **19%** (10,78% das operações), **12%** (9,04% das operações), **25%** (2,27% das operações) e **7%** (1,04% das operações).

Ao cotejar todas as 5.083 (cinco mil e oitenta e três) MVAs relacionadas a operações sujeitas ao ICMS/STP com a respectiva **MVA de Equilíbrio Bifásica**, temos os seguintes resultados, nos seis Estados pesquisados:

Tabela 16 – Substituição Tributária Progressiva em Cadeias de Circulação Bifásicas – Resultados da Pesquisa sobre as MVAs

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA EM CADEIAS DE CIRCULAÇÃO BIFÁSICAS Dos Tipos <i>Geral x Simples</i> e <i>Simples x Simples</i>								
Substituído Tributário Optante do Simples Nacional /	Quantidade de Operações em que: <i>MVA da Operação > MVA de Equilíbrio Bifásica</i>							% das Operações Identificadas (5.083)
	SP	MG	RJ	RS	PR	BA	Agregado nos Seis Estados	
RBA (12 meses) ²² (em R\$)								
ME - Até 180.000,00	927	1512	626	989	556	439	5.049	99,33%
ME - De 180.000,01 a 360.000,00	894	1465	620	973	552	433	4.937	97,13%
EPP - De 360.000,01 a 540.000,00	874	1410	613	954	549	430	4.830	95,02%
EPP - De 900.000,01 a 1.080.000,00	864	1364	611	944	527	429	4.739	93,23%
EPP - De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	846	1337	603	930	507	420	4.643	91,34%
EPP - De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	818	1286	600	893	334	404	4.335	85,28%
EPP - De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	761	1208	579	853	302	374	4.077	80,21%

Logo, em cadeias bifásicas do tipo *Geral x Simples* e *Simples x Simples*, constatou-se que: **(i) a substituição tributária progressiva eleva a tributação do ICMS, comparativamente ao montante que seria apurado no Simples Nacional,**

²² RBA (12 meses) significa a Receita Bruta Acumulada nos últimos 12 (doze) meses anteriores ao mês da operação.

em pelo menos 97,13% das operações sujeitas ao regime quando o contribuinte substituído for uma microempresa (receita bruta nos últimos doze meses de até R\$ 360.000,00); (ii) já no caso do substituído tributário do imposto ser uma empresa de pequeno porte (receita bruta nos últimos doze meses entre R\$ 360.000,01 e R\$ 3.600.000,00), a substituição tributária progressiva acarreta maior onerosidade do ICMS, relativamente ao Simples Nacional, em pelo menos 80,21% das operações identificadas.

Em cadeias de circulação trifásicas dos tipos *Geral x Geral x Simples*, *Geral x Simples x Simples* e *Simples x Simples x Simples*, o cotejo entre as MVAs levantadas e a respectiva **MVA de Equilíbrio Trifásica** resultou nos dados abaixo:

Tabela 17 – Substituição Tributária Progressiva em Cadeias de Circulação Trifásicas – Resultados da Pesquisa sobre as MVAs

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA EM CADEIAS DE CIRCULAÇÃO TRIFÁSICAS Dos Tipos <i>Geral x Geral x Simples</i> , <i>Geral x Simples x Simples</i> e <i>Simples x Simples x Simples</i>								
Substituídos Tributários Optantes do Simples Nacional /	Quantidade de Operações em que: <i>MVA da Operação > MVA de Equilíbrio Trifásica</i>							% das Operações Identificadas (5.083)
	SP	MG	RJ	RS	PR	BA	Agregado nos Seis Estados	
RBA (12 meses) (em R\$)								
ME – Até 180.000,00	873	1389	613	952	549	430	4.806	94,55%
ME – De 180.000,01 a 360.000,00	817	1292	600	895	334	404	4.342	85,42%
EPP – De 360.000,01 a 540.000,00	715	1157	545	765	285	347	3.814	75,03%
EPP – De 720.000,01 a 900.000,00	568	963	496	619	205	304	3.155	62,07%
EPP – De 900.000,01 a 1.080.000,00	334	619	407	358	118	138	1.974	38,84%
EPP – De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	258	499	153	293	83	112	1.398	27,50%
EPP – De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	159	314	117	141	28	49	808	15,90%
EPP – De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	86	193	61	79	20	23	462	9,09%

Interpretando a tabela acima, observa-se que o ICMS/STP, quando aplicado às cadeias de circulação trifásicas acima analisadas, ocasiona **o aumento do ônus do imposto, comparativamente ao Simples Nacional, no caso de haver apenas microempresas investidas da condição de substituídas tributárias, em pelo menos 85,42% das operações identificadas na pesquisa.**

Entretanto, nas cadeias trifásicas consideradas na Tabela 17, verifica-se que o ICMS/STP enseja, **relativamente às EPPs substituídas, dois resultados distintos: (i) o aumento do ônus do imposto que seria pago no Simples Nacional, em pelo menos 62,07% das operações identificadas, desde que a receita bruta acumulada auferida pelas EPPs substituídas, nos últimos doze**

meses, seja igual ou inferior a R\$ 900.000,00; (ii) a redução do ônus do imposto, comparativamente ao Simples Nacional, em mais de 50% das operações identificadas, se cada uma das EPPs substituídas auferir receita bruta acumulada nos últimos doze meses superior a R\$ 900.000,00.

Agrupando-se todas as operações identificadas na pesquisa em **19 (dezenove) setores econômicos distintos**, é possível detalhar melhor os resultados em função das diferentes espécies de mercadoria sujeitas ao ICMS/STP. Assim, no que toca ao aumento da tributação causado pelo uso da técnica de arrecadação em estudo, comparativamente ao ônus do ICMS no Simples Nacional, no contexto das cadeias de circulação bifásicas dos tipos *Geral x Simples* e *Simples x Simples*, temos as seguintes informações:

Tabela 18 – Aumento do Ônus Tributário do ICMS: Substituição Tributária Progressiva – Cadeias Bifásicas – Por Setor Econômico / Mercadoria

AUMENTO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO DO ICMS: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA		
Setor Econômico / Mercadoria	Cadeias BIFÁSICAS dos tipos: <i>Geral x Simples</i> <i>Simples x Simples</i>	
	Substituída é ME	Substituída é EPP
Água Mineral ou Potável, Bebidas Frias e Quentes	em 100% das operações	em pelo menos 93,88% das operações
Artigos de Papelaria	em 100% das operações	em pelo menos 98,38% das operações
Artigos de Uso Doméstico, inclusive Colchoaria	em 100% das operações	em 100% das operações
Autopeças e Pneus	em 100% das operações	em pelo menos 81,08% das operações
Brinquedos e Artigos Esportivos	em 100% das operações	em 100% das operações
Cigarro e Fumo	em 100% das operações	em pelo menos 85% das operações
Combustíveis	em pelo menos 96,43% das operações	em pelo menos 72,62% das operações
Eletroeletrônicos e Eletrodomésticos	em pelo menos 92,75% das operações	em pelo menos 67,71% das operações
Farmacêuticos, Perfumaria e Cosméticos	em pelo menos 71,27% das operações	em pelo menos 63,73% das operações
Indústria Alimentícia	em pelo menos 85,02% das operações	em pelo menos 57,74% das operações
Instrumentos Musicais	em 100% das operações	em pelo menos 83,33% das operações
Máquinas e Ferramentas	em 100% das operações	em pelo menos 99,08% das operações
Materiais de Construção, inclusive Elétricos	em pelo menos 99,78% das operações	em pelo menos 86,40% das operações
Materiais de Limpeza	em 100% das operações	em pelo menos 85,10% das operações
Material Fonográfico e congêneres	em 100% das operações	em pelo menos 68,48% das operações, se RBA (12 meses) for até R\$ 2.700.000,00

Outras Mercadorias Diversas ²³	em 100% das operações	em pelo menos 87,50% das operações
Rações para Animais Domésticos	em 100% das operações	em 100% das operações
Tintas, Solventes e Outros Produtos Químicos	em 100% das operações	em pelo menos 99,83% das operações
Vestuário e Artigos para Bebê	em 100% das operações	em 100% das operações

Observa-se na tabela acima que nos setores de artigos de uso doméstico (inclusive colchoaria), brinquedos, artigos esportivos, rações para animais domésticos, vestuário e artigos para bebê, **o aumento da tributação causado pela substituição tributária progressiva do ICMS é generalizado**, ou seja, ocorre em qualquer operação efetuada em cadeia bifásica, destinada a substituído tributário optante do Simples Nacional, seja ME ou EPP.

Nos setores de água mineral ou potável, bebidas frias e quentes, autopeças e pneus, artigos de papelaria, cigarros, instrumentos musicais, máquinas e ferramentas, materiais de limpeza, tintas, solventes e outros produtos químicos, o aumento do ônus do ICMS em função da atual metodologia de cálculo do imposto por substituição tributária progressiva acontece: (i) na **totalidade** das operações comerciais realizadas por **microempresas varejistas**; e (ii) **em pelo menos 81,08%** das operações efetuadas por **varejistas de pequeno porte**.

Ainda, nos setores de combustíveis, eletroeletrônicos, eletrodomésticos, farmacêuticos, perfumaria, cosméticos, indústria alimentícia e de materiais de construção, o ICMS/STP é **mais oneroso** que o Simples Nacional: (i) **em pelo menos 71,27%** das operações identificadas, caso o varejista seja uma **ME**; e (ii) **em pelo menos 57,74%** das operações identificadas, caso o varejista seja uma **EPP**.

Já no setor de material fonográfico e congêneres, o ICMS/STP é mais oneroso que o imposto que seria pago pela sistemática do Simples Nacional: (i) na **totalidade** das operações executadas por **microempresas varejistas**; e (ii) **em pelo menos 68,48%** das operações identificadas, caso a receita bruta acumulada, auferida nos últimos 12 (doze) meses pela **EPP** substituída, seja igual ou inferior a R\$ 2.700.000,00.

Contextualizando os dados por setor econômico / mercadoria em cadeias de circulação trifásicas dos tipos *Geral x Geral x Simples*, *Geral x Simples x Simples* e *Simples x Simples x Simples*, temos as seguintes informações abaixo tabuladas e detalhadas:

²³ Lâmina de barbear, isqueiro, pilhas, baterias, filmes, slides, canudos (MG), fósforos (MG), esponjas (MG) e papel para impressão (SP).

Tabela 19 – Aumento do Ônus Tributário do ICMS: Substituição Tributária Progressiva 16 – Cadeias Trifásicas – Por Setor Econômico / Mercadoria

AUMENTO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO DO ICMS: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA		
Setor Econômico / Mercadoria	Cadeias TRIFÁSICAS dos Tipos:	
	<i> Geral x Geral x Simples Geral x Simples x Simples Simples x Simples x Simples</i>	
	Substituída(s) Optante(s) do Simples Nacional é (são) ME(s)	Substituída(s) Optante(s) do Simples Nacional é (são) EPP(s)
Água Mineral ou Potável, Bebidas Frias e Quentes	em pelo menos 96,60% das operações	em pelo menos 79,69% das operações
Artigos de Papelaria	em pelo menos 99,35% das operações	em pelo menos 55,52% das operações, se RBA (12 meses) for até R\$ 2.700.000,00
Artigos de Uso Doméstico, inclusive Colchoaria	em 100% das operações	em pelo menos 53,06% das operações, se RBA (12 meses) for até R\$ 3.240.000,00
Autopeças e Pneus	em pelo menos 81,79% das operações	em pelo menos 80,38% das operações, se RBA (12 meses) for até R\$ 900.000,00
Brinquedos e Artigos Esportivos	em 100% das operações	em pelo menos 74,47% das Operações
Cigarro e Fumo	em pelo menos 95% das operações	em pelo menos 80% das Operações
Combustíveis	em pelo menos 83,33% das operações	em pelo menos 50% das operações, se RBA (12 meses) for até R\$ 1.800.000,00
Eletroeletrônicos e Eletrodomésticos	em pelo menos 75,25% das operações	em pelo menos 59,60% das operações, se RBA (12 meses) for até R\$ 540.000,00
Farmacêuticos, Perfumaria e Cosméticos	em pelo menos 66,86% das operações	em pelo menos 57,04% das operações, se RBA (12 meses) for até R\$ 540.000,00
Indústria Alimentícia	em pelo menos 65,22% das operações	em pelo menos 50,25% das operações, se RBA (12 meses) for até R\$ 540.000,00
Instrumentos Musicais	em pelo menos 94,44% das operações	em pelo menos 77,78% das operações, se RBA (12 meses) for até R\$ 540.000,00
Máquinas e Ferramentas	em pelo menos 99,08% das operações	em pelo menos 85,32% das operações, se RBA (12 meses) for até R\$ 900.000,00
Materiais de Construção, inclusive Elétricos	em pelo menos 90,13% das operações	em pelo menos 56,03% das operações se RBA (12 meses) for até R\$ 900.000,00
Materiais de Limpeza	em pelo menos 94,90% das operações	em pelo menos 65,10% das operações, se RBA (12 meses) for até R\$ 1.800.000,00
Material Fonográfico e congêneres	em pelo menos 68,48% das operações	em nenhuma operação, se RBA (12 meses) for até R\$ 360.000,00
Outras Mercadorias Diversas	em 100% das operações	em pelo menos 64,58% das operações, se RBA (12 meses) for até R\$ 900.000,00

Rações para Animais Domésticos	em 100% das operações	em pelo menos 66,67% das operações, se RBA (12 meses) for até R\$ 1.800.000,00
Tintas, Solventes e Outros Prods Químicos	em 100% das operações	em pelo menos 94,31% das operações, se RBA (12 meses) for até R\$ 540.000,00
Vestuário e Artigos para Bebê	em 100% das operações	em pelo menos 82,76% das operações, se RBA (12 meses) for até R\$ 2.700.000,00

Nas cadeias trifásicas de circulação analisadas, observa-se que o ICMS/STP é mais oneroso que o imposto apurado segundo o Método Convencional de Recolhimento – no caso de haver apenas **MEs** na distribuição ou no varejo – **em mais de 80% das operações identificadas em cada setor econômico**, à exceção dos setores de eletroeletrônicos e eletrodomésticos (75,25%); material fonográfico e congêneres (68,48%); farmacêuticos, perfumaria e cosméticos (66,86%); e indústria alimentícia (65,22%).

Já no caso de haver **apenas EPPs substituídas**, inseridas nas cadeias trifásicas analisadas, o regime de substituição tributária progressiva do ICMS acarreta **aumento** do ônus do imposto **em mais de 50% das operações identificadas em todos os setores econômicos considerados na Tabela 19, desde que a receita bruta acumulada nos últimos doze meses não exceda a R\$ 540.000,00**, salvo no setor de material fonográfico e congêneres, em que não há aumento de tributação causado pelo ICMS/STP às EPPs substituídas.

4.3 Conclusões da Pesquisa

O aumento da tributação ocasionado pela arrecadação do ICMS/STP é mais gravoso quanto **menor** for o porte da empresa substituída, onerando mais as MEs comparativamente às EPPs, o que revela a **regressividade** da técnica de arrecadação em estudo quando aplicada aos substituídos tributários optantes do Simples Nacional. Ademais, quanto mais **curta** for a cadeia de circulação da mercadoria, maior será a probabilidade de haver o **não favorecimento** do optante do Simples Nacional investido da condição legal de substituído tributário do ICMS.

Nas cadeias bifásicas analisadas, o **não favorecimento** dos substituídos optantes do Simples Nacional ocorre **em pelo menos 80,21%** das operações identificadas na pesquisa, chegando, este percentual, a **pelo menos 97,13%**, em cadeias cujo varejista seja **ME**.

Nas cadeias trifásicas analisadas, o não favorecimento causado pelo ICMS/STP em relação ao ônus do imposto no Simples Nacional, abrange **pelo menos 85,42%** das operações identificadas nos seis Estados pesquisados, quando os substituídos são **MEs**.

Contudo, no caso de os substituídos tributários inseridos nas cadeias trifásicas analisadas se constituírem em **EPPs**, o não favorecimento ocasionado pelo ICMS/STP alcança: (i) *pelo menos 62,07% de todas as operações identificadas nos seis Estados, desde que os comerciantes substituídos tenham percebido receita bruta acumulada nos últimos 12 (doze) meses igual ou inferior a R\$ 900.000,00*; (ii) **mais de 50% das operações identificadas em 18 (dezoito) dos 19 (dezenove) setores econômicos abrangidos pelo ICMS/STP nos seis Estados pesquisados, desde que os substituídos tenham auferido receita bruta acumulada nos últimos 12 (doze) meses igual ou inferior a R\$ 540.000,00.**

5 PESQUISA SOBRE O GRAU DE UTILIZAÇÃO DA TÉCNICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NAS LEGISLAÇÕES DO ICMS

O objetivo desta pesquisa é dimensionar exploratoriamente o **grau de utilização da técnica da substituição tributária progressiva do ICMS** nas legislações do imposto. A investigação efetuada abrangeu as mesmas seis unidades federativas consideradas na pesquisa sobre as MVAs, descrita na seção anterior.

A pergunta que se pretende responder relativamente às legislações estaduais pesquisadas é: **do total de operações sujeitas à incidência do ICMS, qual é a porcentagem daquelas em que o imposto é recolhido antecipadamente por substituto tributário?**

Para tal, elegeu-se a posição na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) como o critério diferenciador do extenso universo de mercadorias tributadas pelo ICMS. A posição na NCM diz respeito aos quatro primeiros dígitos da classificação fiscal do bem, da esquerda para a direita. **Atualmente, a tabela da NCM²⁴ contém 1.160 (um mil cento e sessenta) posições distribuídas em 97 (noventa e sete) capítulos.**

Sendo assim, para fins do presente levantamento, a abrangência da utilização da técnica tributária em estudo será presumida em função do quantitativo de posições da NCM em que há pelo menos uma espécie de mercadoria sujeita à

²⁴ Aprovada pelo Decreto 7.660 de 23 de dezembro de 2011.

antecipação do imposto por substituto tributário. Em outras palavras, nas legislações pesquisadas, tem-se por premissa que quanto maior for a porcentagem das posições da NCM alcançadas pelo instituto da substituição tributária progressiva do ICMS, maior será o grau de utilização da referida técnica na arrecadação do imposto.

Tal critério de inferência do grau de utilização da técnica arrecadatória em estudo é justificado pela característica típica predominante das legislações instituidoras do ICMS/STP nos Estados pesquisados: a divisão das mercadorias sujeitas ao referenciado regime em grupos de bens com características funcionais comuns, circunscritos em função de classificações da NBM ou da NCM.

A presente pesquisa avalia a evolução da utilização da técnica da substituição tributária progressiva aplicada ao ICMS a partir de um **marco divisório temporal: a edição da Lei Complementar nº 123, de 2006**. Assim, a representatividade do uso da técnica tributária em estudo é analisada comparativamente em **dois momentos distintos: antes e depois da criação do Simples Nacional**.

5.1 Resultados e Conclusões da Pesquisa

Após a edição da Lei Complementar nº 123 de 2006, os seis Estados pesquisados, detentores de aproximadamente 70% da arrecadação bruta do ICMS no País em 2011²⁵, aumentaram o quantitativo de posições da NCM alcançadas pelo instituto da substituição tributária progressiva do imposto, em média, de **134** (cento e trinta e quatro) posições por Estado, ao final do ano de 2006, para **351** (trezentos e cinquenta e uma) posições por Estado, em abril de 2012, representando um aumento de **162,4% no período de 2007 a 2012**.

Isso equivale a dizer que até o final de 2006, as posições abrangidas pelo regime de arrecadação em estudo atingiam o percentual médio, nas unidades federativas pesquisadas, de **11,5%** do total de posições existentes na atual tabela da NCM. Em abril de 2012, verificou-se que a técnica da substituição tributária progressiva alcança, em média, nos Estados pesquisados, mercadorias classificadas em **30,3%** do total de posições previstas da atual tabela da NCM, conforme demonstrado e detalhado abaixo:

²⁵ COTEPE, Comissão Técnica Permanente do ICMS. *Quadro I - Arrecadação Do ICMS - Valores Correntes – 2011*. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>>. Acesso em: 08 de junho de 2012.

Tabela 20 – Resultados da Pesquisa sobre o Grau de Utilização da Técnica da Substituição Tributária Progressiva do ICMS nas Legislações das Unidades Federativas

Unidades Federativas Pesquisadas	Posições da NCM abrangidas pelo Regime de Substituição Tributária Progressiva do ICMS nos Estados Pesquisados					
	Posições da NCM abrangidas ATÉ 2006 (A)	% sobre o Total de Posições da NCM (1.160)	Posições da NCM Incluídas no Regime do ICMS/STP A PARTIR DE 2007 (B)	% sobre o Total de Posições da NCM (1.160)	Total de Posições da NCM Abrangidas em 30/04/2012 (A) + (B)	% sobre o Total de Posições da NCM (1.160)
São Paulo	74	6,4%	324	27,9%	398	34,3%
Minas Gerais	319	27,5%	140	12,1%	459	39,6%
Rio de Janeiro	62	5,3%	210	18,1%	272	23,4%
Rio Grande do Sul	72	6,2%	330	28,4%	402	34,7%
Paraná	96	8,3%	174	15,0%	270	23,3%
Bahia	180	15,5%	126	10,9%	306	26,4%
Média	134	11,5%	217	18,7%	351	30,3%

Atualmente, os Estados com o maior número de posições abrangidas pela substituição tributária progressiva do ICMS são Minas Gerais (459 posições), Rio Grande do Sul (402 posições) e São Paulo (398 posições), perfazendo, em cada qual, mais de **34%** do total de posições da atual tabela da NCM.

Outrossim, essa elevação acentuada do percentual médio de posições da NCM alcançadas, nos Estados pesquisados, pela técnica de arrecadação em estudo – **de 11,5% para 30,3%** – demonstra: (i) **a significativa abrangência da tributação do ICMS por substituição tributária progressiva relativamente ao universo de mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto – em média 30,3% das posições existentes na atual tabela da NCM;** e (ii) **o forte crescimento da utilização da referida técnica ocorrido nos últimos 5 (cinco) anos.**

6 ADEQUAÇÃO DO PROBLEMA: SOLUÇÕES LEGISLATIVAS PROPOSTAS

O modelo de adequação proposto por este estudo para a atual metodologia de cálculo do ICMS/STP no sentido de favorecer os optantes do

Simples Nacional investidos da condição de substituídos tributários, abrange três tipos de soluções legislativas que podem ser alternativamente implementadas, formalizadas por lei complementar – o que garante sua uniformidade no território nacional – chamadas aqui de *solução legislativa mínima*, *solução legislativa ideal* e *solução legislativa híbrida*.

Conforme será visto adiante, a *solução legislativa mínima* geraria como resultado o favorecimento do substituído tributário optante do Simples Nacional em relação aos seus concorrentes sujeitos ao Regime Geral. Já a *solução legislativa ideal*, além de favorecer os optantes do Simples Nacional em relação aos demais substituídos, limitaria o ICMS/STP ao valor do imposto que seria apurado segundo o regime simplificado e progressivo previsto do art. 18 e do Anexo I da LC 123/06. Por fim, a *solução legislativa híbrida* exsurge da combinação das duas espécies descritas anteriormente.

6.1 Solução Legislativa Mínima

A implementação da denominada *solução legislativa mínima* dependeria da edição de lei complementar que alterasse a LC 123/06, haja vista constituir norma geral de definição do tratamento diferenciado e favorecido dispensado às MEs e EPPs, nos termos do art. 146, III, *d*, da Constituição Federal.

Nesse sentido, sugere-se a inclusão de um novo parágrafo ao art. 13 da referenciada lei complementar, nos seguintes termos:

§ 7º As operações previstas do § 1º, XIII, a, deste artigo, quando destinadas a optantes do regime descrito no caput, terão o ICMS calculado mediante a aplicação de uma alíquota reduzida em relação às demais pessoas jurídicas, nos termos de convênio assinado pelos Estados e pelo Distrito Federal no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

(...)

A partir da edição do texto acima, os Estados e o Distrito Federal, representados no referido órgão²⁶, determinariam um percentual fixo nacional, denominado *Redutor CONFAZ*, a ser subtraído da alíquota interna da unidade

²⁶ Em atendimento ao disposto na Lei Complementar nº 24/1975.

federativa de destino das mercadorias, utilizada no cálculo do ICMS/STP, dando origem a uma alíquota reduzida para a apuração do imposto pelo substituto tributário – chamada aqui de *Alíquota Reduzida ST*.

Assim, a partir do *Redutor CONFAZ*, ter-se-ia a seguinte fórmula de cálculo para a *Alíquota Reduzida ST* a ser utilizada na apuração do ICMS/STP:

$$\text{Alíquota Reduzida ST} = \text{Alíquota Interna de Destino (-) Redutor CONFAZ}$$

A *Alíquota Reduzida ST* será aplicável sempre que o substituído tributário imediato da operação sujeita ao ICMS/STP for um optante do Simples Nacional, contribuinte do imposto.

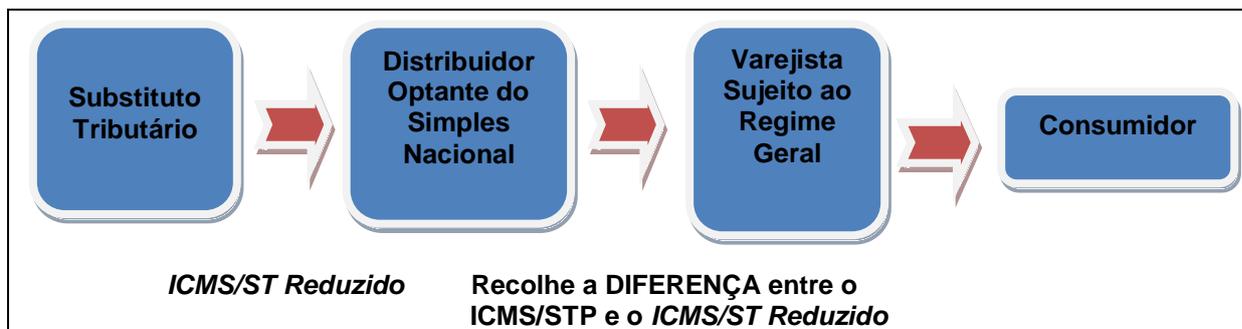
Para melhor elucidar, considere-se que as unidades federativas estabeleçam em convênio, um percentual fixo nacional de redução das alíquotas internas de destino – *Redutor CONFAZ* – equivalente a 1%. De tal sorte, na venda interna de uma mercadoria sujeita à alíquota de 17% no Regime Geral, o ICMS/STP seria igual a $[(\text{preço de varejo presumido} \times 16\%) - (\text{preço da operação própria} \times 17\%)]$. O imposto calculado por substituição tributária mediante a aplicação da *Alíquota Reduzida ST* – 16% no exemplo – será denominado de *ICMS/ST Reduzido*.

Assim, a metodologia de cálculo do *ICMS/ST Reduzido*, a ser recolhido pelo substituto tributário em operação interna ou interestadual de destine mercadoria a optante do Simples Nacional, contribuinte do imposto, seria:

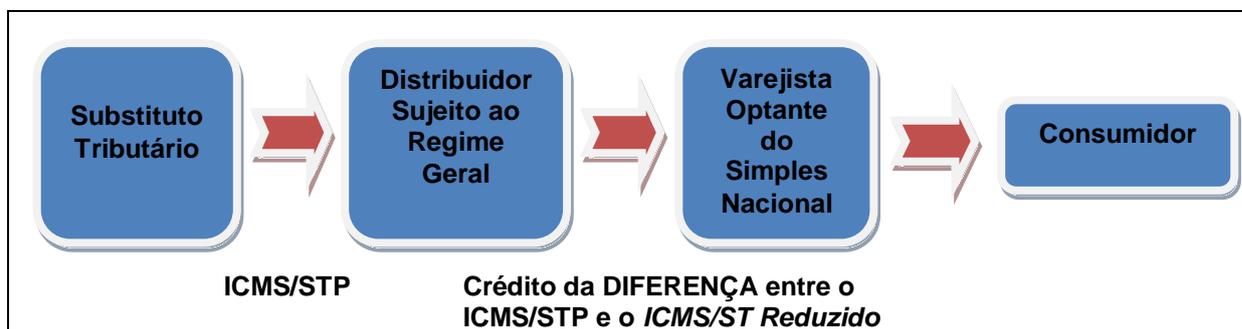
$$\begin{array}{l} \text{ICMS/ST} \\ \text{Reduzido} \end{array} = \begin{array}{l} (\text{Preço de Varejo Presumido} \times \text{Alíquota Reduzida ST}) \\ (-) \\ (\text{Preço da Operação Própria} \times \text{Alíquota da Origem}) \end{array}$$

Todavia, o substituído tributário imediato, optante do Simples Nacional, que revender a mercadoria a outro contribuinte do imposto, sujeito ao Regime Geral (em cadeias do tipo *Geral x Simples x Geral* ou *Simples x Simples x Geral*), deve recolher a diferença entre o ICMS/STP calculado pelo método ordinário²⁷ e o *ICMS/ST Reduzido*, complementando o imposto devido, já que a operação se destinou a contribuinte do Regime Geral de apuração.

²⁷ Lei Complementar nº 87 de 1996, Art. 8º, § 5º, chamada de *Lei Kandir*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em 08 de junho de 2012.



Contrariamente, o distribuidor sujeito ao Regime Geral do ICMS, ao revender as mercadorias para contribuinte optante do Simples Nacional (em cadeias do tipo *Simples x Geral x Simples* e *Geral x Geral x Simples*), deve fazer jus a um crédito equivalente à diferença entre o ICMS/STP apurado pelo método ordinário e o *ICMS/ST Reduzido*, conforme ilustra o esquema abaixo:



6.2 Solução Legislativa Ideal

Da mesma forma que na subseção anterior, por ser uma alteração que diz respeito às normas gerais de definição do tratamento diferenciado e favorecido às MEs e EPPs, a *solução legislativa ideal* a seguir apresentada deve ser formalizada mediante lei complementar, nos termos do art. 146, III, *d*, da Carta da República.

Propõe-se, da mesma forma que na subseção anterior, a inclusão de um novo parágrafo ao art. 13 da LC 123/06, cuja redação sugerida é a seguinte:

§ 7º Nas operações previstas no § 1º, XIII, a, deste artigo, o ICMS recolhido por terceiros em substituição ao imposto devido por optantes do regime descrito no caput, fica limitado ao montante obtido pela multiplicação de sua base de cálculo pela alíquota do imposto constante do Anexo I desta Lei Complementar, relativa ao mês anterior ao da operação ou da prestação, observadas as disposições de convênio a ser

assinado pelos Estados e pelo Distrito Federal no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

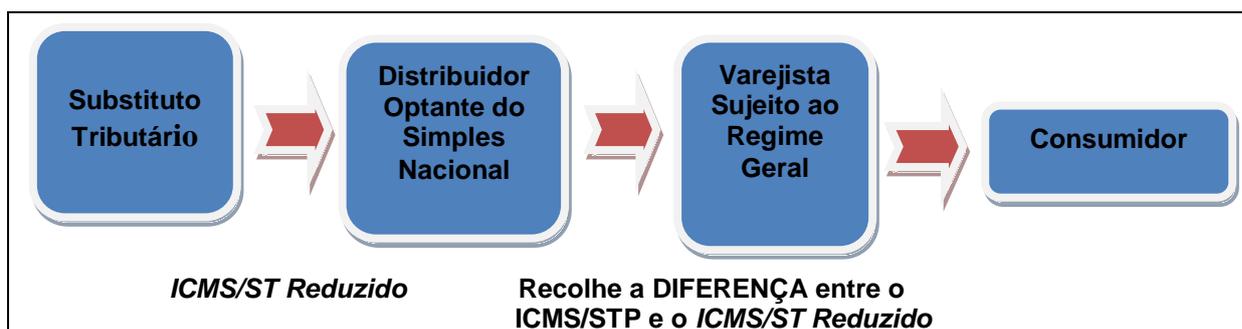
(...)

A partir da vigência da norma acima descrita, os Estados e o Distrito Federal, representados no CONFAZ, poderão instituir o seguinte método de cálculo do ICMS/STP, em operações internas ou interestaduais, para o optante do Simples Nacional investido da condição de substituído tributário imediato – designado também por *ICMS/ST Reduzido*:

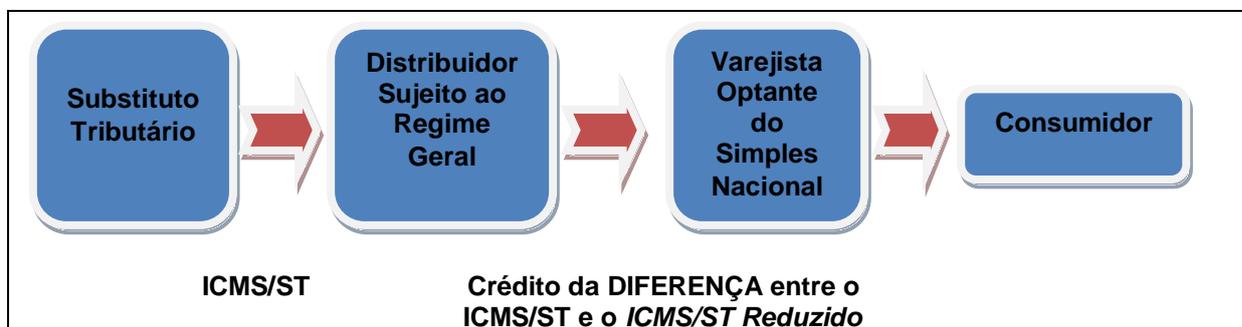
ICMS/ST Reduzido	=	(Valor Presumido da Operação de Varejo
		x
		Alíquota do ICMS no Simples Nacional, relativa ao mês anterior ao da operação)

Sendo assim, ao efetuar aquisições de mercadorias para revenda, sujeitas ao ICMS/STP, o comerciante optante do Simples Nacional terá de declinar formalmente a seu fornecedor, investido da condição de substituto tributário, a alíquota do ICMS no Simples Nacional a que estava sujeito no mês anterior ao da operação.

Caso o optante do Simples Nacional, investido da condição de substituído tributário imediato, revenda a mercadoria para um contribuinte sujeito ao Regime Geral do ICMS, nas hipóteses de cadeias do tipo *Geral x Simples x Geral* ou *Simples x Simples x Geral*, deverá recolher a diferença entre o ICMS/STP calculado pelo método ordinário e o *ICMS/ST Reduzido*, conforme demonstrado no esquema abaixo:



Por outro lado, em cadeias do tipo *Simplex x Geral x Simplex* e *Geral x Geral x Simplex*, o distribuidor sujeito ao Regime Geral do ICMS, ao revender as mercadorias para contribuintes optantes do Simples Nacional, deve fazer jus a um crédito equivalente à diferença entre o ICMS/STP apurado pelo método ordinário e o *ICMS/ST Reduzido*.



A solução legislativa proposta nesta subseção é bastante similar àquela adotada pelo art. 3º da Lei Complementar nº 128 de 2008²⁸ relativamente ao limite da alíquota de retenção na fonte do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) quando prestados por optantes do Simples Nacional.

Da mesma forma que no caso do ICMS recolhido por substituição tributária, o texto original da LC nº 123/06, em seu art. 13, § 1º, XIV, a, prevê que as prestações de serviços sujeitas à retenção do ISSQN, nos termos da lei municipal ou distrital, não estão inseridas na sistemática de cálculo simplificada prevista do *caput* do art. 13, do art. 18 e dos Anexos III, IV e V da referida norma.

Ocorre que algumas legislações do imposto passaram a estabelecer, a partir da vigência do Simples Nacional, retenções na fonte de ISSQN em alíquotas superiores às alíquotas a que os prestadores de serviços estavam sujeitos no regime diferenciado e favorecido instituído pela LC nº 123/06.

Tal distorção na incidência do ISSQN foi engenhosamente equacionada pela Lei Complementar nº 128 de 2008, ao incluir o § 4º ao art. 21 da LC nº 123/2006, que, em síntese, limitou a alíquota de retenção na fonte prevista da legislação municipal, ou distrital, à alíquota do imposto a que o prestador do serviço

²⁸ “Art. 3º. (...) **§ 4º** A retenção na fonte de ISS das microempresas ou das empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional somente será permitida se observado o disposto no art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, e deverá observar as seguintes normas: I – a alíquota aplicável na retenção na fonte deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ISS previsto nos Anexos III, IV ou V desta Lei Complementar para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita **no mês anterior ao da prestação**; (...)” (Sem grifos no original).

está sujeito dentro do Simples Nacional, relativamente ao mês anterior ao da prestação.

A partir de então, ficou vedado ao legislador municipal ou distrital do ISSQN a instituição de retenção na fonte sobre serviço prestado por optante do Simples Nacional em montante superior ao imposto determinado pelas alíquotas previstas dos Anexos III, IV ou V da LC 123/06. Tal medida garantiu a uniformidade nacional do tratamento diferenciado e favorecido positivado no regime simplificado aplicado ao ISSQN, bem como a manutenção da progressividade do imposto a ele vinculado.

6.3 Solução Legislativa Híbrida

Uma terceira hipótese delineada dentro do modelo de adequação proposto para a atual metodologia de cálculo do ICMS/STP consistiria na instituição de uma *solução legislativa híbrida* em que: (i) a *solução legislativa ideal* seria aplicada apenas a comerciantes optantes do Simples Nacional que tenham auferido receita bruta acumulada nos últimos 12 (doze) meses até um determinado valor R\$ “X”; e (ii) a *solução legislativa mínima* seria reservada aos demais substituídos tributários do ICMS, optantes do Simples Nacional.

Considerados os resultados da pesquisa sobre as MVAs, demonstrados na subseção 4.2, o valor “X” supracitado poderia ser R\$ 900.000,00, porquanto, acima deste valor de receita bruta acumulada nos últimos doze meses, o ICMS/STP favorece os comerciantes de pequeno porte, relativamente ao Simples Nacional, na maioria das operações ocorridas nas cadeias trifásicas ali analisadas (Tabela 17).

6.4 Dificuldades na Implementação do Modelo de Adequação Proposto

Dentre as várias dificuldades na implementação do modelo de adequação proposto para a atual metodologia de cálculo do ICMS/STP, duas são extremamente relevantes, merecendo destaque e comentário: (i) os limites orçamentários dos Estados e do Distrito Federal tendo em vista a renúncia tributária envolvida, bem como as restrições da Lei de Responsabilidade Fiscal; (ii) a necessidade de diferenciação dos preços praticados pelos substitutos tributários em operações destinadas a comerciantes optantes do Simples Nacional, relativamente aos demais.

Quanto à renúncia tributária do ICMS, os Estados e o Distrito Federal podem, a título de sugestão, adotar as seguintes medidas: (i) revogação de isenções ou reduções de alíquotas ou bases de cálculo aplicáveis ao Regime Geral do imposto; (ii) majoração de alíquotas do imposto para produtos nocivos à saúde humana, ao meio ambiente ou destinados a consumidores de alto poder aquisitivo; e (iii) ampliação ou instituição dos Fundos de Combate à Pobreza previstos do ADCT art. 82, § 1º, da CF/88.

Por ensejar o recolhimento antecipado do imposto incidente sobre todas as operações efetuadas ao longo das cadeias de circulação, o ICMS/STP representa um custo já incorporado ao preço pago pelo substituído tributário quando da aquisição da mercadoria a ser revendida.

Dessa sorte, a redução do ônus do ICMS/STP proposta por esta monografia não incrementará a competitividade dos micro e pequenos comerciantes se o preço praticado pelo responsável tributário²⁹ em operações destinadas a comerciantes optantes do Simples Nacional não for inferior àquele cobrado das demais empresas revendedoras.

Essa redução de preços condicionada ao fato do substituído tributário imediato ser optante do Simples Nacional envolve uma profunda mudança de cultura no atual padrão das relações comerciais entre empresas inseridas em cadeias de circulação de mercadorias tributadas pelo ICMS/STP.

7 CONCLUSÕES

O tratamento tributário favorecido às MEs e EPPs é um princípio constitucional voltado precipuamente a uma finalidade de natureza econômica: ***tornar possível e viável a inserção competitiva dos micro e pequenos negócios no mercado empresarial***. Os artigos 179 e 146, III, d, prescrevem os meios pelos quais esse favorecimento econômico se materializará na seara tributária: *pela simplificação, redução ou eliminação de obrigações, estabelecidas em normas gerais de definição, formalizadas mediante lei complementar que institua regimes simplificados, especiais, diferenciados e favorecidos de apuração e recolhimento de impostos e contribuições*.

²⁹ Entenda-se por responsável tributário: (i) o substituto tributário, (ii) o distribuidor sujeito ao recolhimento ou ao crédito da diferença entre o ICMS/STP e o *ICMS/ST Reduzido*, conforme descrito nas subseções 6.1 e 6.2.

A atual metodologia de cálculo da substituição tributária progressiva não favorece o substituído tributário optante do Simples Nacional visto que (i) *determina um ônus do ICMS igual a dos seus concorrentes de médio e de grande porte sujeitos ao Regime Geral; e (ii) na significativa maioria dos casos práticos, impõe às MEs e EPPs comerciais um custo associado ao ICMS maior do que o imposto que seria apurado no regime simplificado, caso a operação não estivesse sujeita à substituição tributária.*

Alguns fatores são determinantes no estudo comparado do ônus tributário do ICMS no Regime Geral e no Simples Nacional, pelo *Método Convencional de Recolhimento* ou mediante a instituição de substituição tributária progressiva: (i) a margem bruta de venda nas operações sujeitas ao *Método Convencional de Recolhimento*; (ii) a MVA utilizada no cálculo do ICMS/STP; (iii) a composição das cadeias de circulação de mercadorias, entre optantes do Simples Nacional e pessoas jurídicas sujeitas ao Regime Geral do imposto; (iv) a amplitude das cadeias de circulação de mercadorias; e (v) a receita bruta acumulada nos últimos doze meses pelas MEs e EPPs substituídas.

A pesquisa sobre as MVAs revelou que as **MEs** investidas da condição de substituídas tributárias do ICMS sofrem aumento no ônus do imposto, comparativamente ao Simples Nacional, *em pelo menos 97,13% das operações identificadas nos Estados pesquisados, quando ocorridas em cadeias de circulação bifásicas dos tipos Geral x Simples e Simples x Simples; e em pelo menos 85,42% das operações identificadas, no caso das operações efetuadas no contexto de cadeias de circulação trifásicas dos tipos Geral x Geral x Simples, Geral x Simples x Simples e Simples x Simples x Simples.*

Já no caso das **EPPs** investidas da condição de substituídas tributárias, o referenciado não favorecimento, relativamente ao Simples Nacional, alcança *pelo menos 80,51% das operações identificadas na pesquisa, no contexto das cadeias de circulação bifásicas dos tipos Geral x Simples e Simples x Simples.*

Todavia, em cadeias de circulação trifásicas dos tipos *Geral x Geral x Simples, Geral x Simples x Simples e Simples x Simples x Simples*, nas quais operem apenas **EPPs**, o ônus do ICMS será **maior** no regime de substituição tributária progressiva, em comparação ao Simples Nacional, *em mais de 50% das operações levantadas, apenas no caso de a receita bruta auferida por cada substituída optante do Simples Nacional, acumulada nos últimos doze meses, ser igual ou inferior a R\$ 900.000,00.*

Destarte, as análises demonstram que o não favorecimento dos substituídos tributários optantes do Simples Nacional ocorre com maior regressividade da tributação do ICMS: *(i) quanto menor for o porte do substituído tributário, isto é, a receita bruta acumulada nos últimos 12 (doze) meses auferida pelo comerciante; e (ii) quanto menor for o número de fases nas cadeias de circulação de mercadorias.*

Esse quadro de não favorecimento dos comerciantes optantes do Simples Nacional, investidos da condição legal de substituídos tributários do ICMS, *tem sido agravado pelo recente e acentuado processo de aumento do universo de operações sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária progressiva.*

A crescente inclusão de novas operações no referenciado regime *mitiga o favorecimento representado pela opção do micro ou pequeno comerciante ao tratamento diferenciado e favorecido oportunizado pelo regime do Simples Nacional, quebrando a lógica de progressividade do imposto, tornando-o, portanto, regressivo relativamente à capacidade contributiva do sujeito passivo.*

Conforme os resultados da pesquisa descrita na seção 5, nas legislações das seis unidades federativas pesquisadas, a quantidade de posições da NCM em que se classificam mercadorias tributadas pelo ICMS/STP varia entre 270 (*duzentas e setenta*) no Estado do Paraná e 459 (*quatrocentas e cinquenta e nove*) em Minas Gerais, *perfazendo porcentagens entre 23,3% a 39,6% do total de posições da atual tabela NCM.* Nos seis Estados considerados, *do período de janeiro de 2007 a abril de 2012, houve um aumento médio de 162,4% do número de posições da NCM alcançadas pelo regime de substituição tributária progressiva do ICMS.*

A adequação da substituição tributária progressiva do ICMS no sentido de favorecer os optantes do Simples Nacional investidos da condição de substituídos tributários, deve *(i) ser uniforme no território nacional a fim de evitar desigualdades entre MEs e EPPs de diferentes unidades federativas, recrudescendo antigas disputas fiscais; (ii) ser formalizada mediante lei complementar por constituir norma geral definidora do tratamento tributário diferenciado e favorecido às MEs e EPPs, nos termos do art. 146, III, d, da CF/88; (iii) alterar a atual metodologia de cálculo com a finalidade de reduzir o montante do ICMS/STP dos substituídos tributários optantes do Simples Nacional relativamente aos demais; (iv) se possível, igualar o ICMS/STP dos substituídos optantes do Simples Nacional ao imposto que seria apurado segundo a sistemática simplificada, caso a operação não estivesse sujeita à substituição tributária progressiva.*

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 08 de junho de 2012.

_____. Lei Complementar nº 87 de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em 08 de junho de 2012.

_____. Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006 e alterações. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em 08 de junho de 2012.

COTEPE, Comissão Técnica Permanente do ICMS. *Quadro I - Arrecadação Do ICMS - Valores Correntes – 2011*. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>>. Acesso em: 08 de junho de 2012.

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

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Pesquisa Anual de Comércio 2009*. Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/comercioeservico/pac/2009/pac2009.pdf>>. Acesso em 08 de junho de 2012.

Regulamento do ICMS de São Paulo, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 2000. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 30 de abril de 2012.

Regulamento do ICMS de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 2002.
Disponível em:
<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/anexo2002.pdf>. Acesso em: 30 de Abril de 2012.

Regulamento do ICMS do Rio de Janeiro, aprovado pelo Decreto nº 27.427, de 2000.
Disponível em:
<http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/index.portal?_nfpb=true&_pageLabel=tributaria&file=/legislacao/tributaria/decretos/2000/ricms/index_livro_II.shtml> Acesso em: 30 de abril de 2012.

Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul, aprovado pelo Decreto nº 37.699, de 1997.
Disponível em:
<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Search.aspx?&CodArea=3&CodGroup=61>> Acesso em: 30 de abril de 2012.

Regulamento do ICMS do Paraná, aprovado pelo Decreto 1.980, de 2007.
Disponível em:
<<http://www.sefanet.pr.gov.br/SEFADocumento/Arquivos/6200701980.pdf>> Acesso em: 30 de abril de 2012.

RFB, Receita Federal do Brasil. Coordenação Geral de Estudos Econômico-Tributários e de Previsão de Análise de Arrecadação da Subsecretaria de Tributação e Contencioso. *Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Dezembro de 2011*. 4/6 p. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2011/AnalismensalDez11.pdf>>
Acesso em: 08 de junho de 2012.

Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. *Produtos sujeitos à Substituição ou Antecipação Tributária nas Aquisições Interestaduais*. Disponível em:
<http://intranet.sefaz.ba.gov.br/tributaria/fiscalizacao/substituicao/roteiro_pratico/tabela_sumario1.pdf> Acesso em: 30 de abril de 2012.