

KLEYNE KARENINA PALOMINO BARROSO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DO ICMS PARA EMPRESAS OPTANTES
PELO SIMPLES NACIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Programa de Pós-Graduação lato Sensu em Planejamento Tributário, Gestão e Auditoria Tributária da Universidade Tributária da Universidade Tuiuti do Paraná como requisito para obtenção do título de especialista.

Área de Concentração: Contabilidade Tributária

Orientador: Prof. Cláudio Nogas, Mestre.

BRASÍLIA, DF

2008

SUMÁRIO

RESUMO.....	8
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS.....	10
1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 RELEVÂNCIA DO TEMA.....	12
1.2 OBJETIVOS.....	14
1.2.1 Objetivo Geral.....	14
1.2.2 Objetivos específicos.....	14
1.2.3 Delimitação do estudo.....	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	17
2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	17
2.1.1 Conceito.....	17
2.1.2 Importancia do Planejamento Tributário.....	18
2.2 TRIBUTO.....	19
2.2.1 Conceito de Tributo.....	19
2.2.2 Função do Tributo.....	20
2.2.3 Elementos básicos do tributo.....	20
2.2.3.1 Imposto.....	21
2.2.3.2 Taxa.....	22
2.2.3.3 Contribuição de melhoria.....	23
2.2.3.4 Contribuições especiais ou parafiscais.....	24
2.2.3.5 Contribuições sociais.....	24
2.2.3.6 Empréstimo compulsório.....	24
3 CARGA TRIBUTÁRIA.....	25
3.1 Conceito.....	25
3.1.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS 26	
3.1.1.1 Alíquotas e o contribuinte de ICMS.....	28
3.1.2 Programa de Integração Social - PIS.....	29
3.1.3 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS.....	30
3.1.4 Imposto de Renda pessoa Jurídica – IRPJ.....	31
3.1.5 Contribuição sobre o lucro líquido – CSLL.....	32
3.1.6 FGTS.....	32
3.1.7 INSS.....	35
4 SIMPLES NACIONAL.....	38
4.1.1 O tratamento diferenciado na CF 88 e a criação do Simples Nacional. ...	38
4.1.2 O Simples nacional e suas falhas.....	39
4.1.3 Do tratamento diferenciado.....	42

4.1.4	Super Simples e as operações com substituição tributária do ICMS.	45
5	ESTUDO DE CASO	56
6	METODOLOGIA	60
7	CONCLUSÃO	61
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	63

RESUMO

A Lei Complementar nº. 123/2006 (LC 123/2006), que dispõe sobre o estatuto nacional da microempresa e empresa de pequeno porte, instituiu a partir de 01.07.2007, novo tratamento tributário simplificado, também conhecido como Simples Nacional ou Super Simples.

O Simples Nacional estabelece normas gerais relativas ao tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias.

Mesmo após um ano da instituição do Simples Nacional, ainda pairam questionamentos com relação a sua aplicabilidade, principalmente no tocante a compensação de créditos e débitos do ICMS (Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação).

Uma vez que a Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988 (CF 88) no inciso I, do § 2º, do artigo 155, trata desta matéria, porém em contrapartida a LC 123/2006 não trata dessas compensações,

pelo contrário vedou totalmente a compensação de créditos a operações anteriores com ICMS em operações posteriores com o mesmo tributo em seu artigo 23.

A contabilidade tem enfrentado o desafio de informar aos usuários se realmente esta é uma forma de tributação benéfica para as empresas, levando em contrapartida os prejuízos gerados a estas, ao não se poderem compensar créditos de operações anteriores com ICMS.

Os profissionais da área contábil – tributária têm assumido um papel cada vez maior em relação à orientação de seus clientes, sobre estes aspectos falhos na legislação, uma vez que levados a acreditarem na redução dos demais tributos não vêem as armadilhas que podem ocasionar perdas elevadas nos resultados de suas empresas.

Espera-se com este trabalho, contribuir para o esclarecimento sobre a importância de uma profunda análise tributária nas empresas optantes por este sistema.

Tomando por base uma empresa não optante pelo Simples Nacional, que além da alta carga na apuração dos tributos federais sobre o faturamento, sofrem ainda com aos elevados encargos sobre sua folha de pagamentos.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CF/88	Constituição Federal do Brasil de 1988
CEF	Caixa Econômica Federal
COFINS	Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
EPP	Empresa de Pequeno Porte
FGTS	Fundo de Garantia por tempo de Serviço
IBPT	Instituto Brasileiro de Pesquisas Tributárias
INSS	Instituto Nacional de Seguro Social
IPI	Imposto de Produto Industrializado
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
PIB	Produto Interno Bruto

PIS Programa Integração Social

RIR Regulamento do Imposto de Renda

STB Sistema Tributário Brasileiro

STN Sistema Tributário Nacional

SIMPLES Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das
Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

1 INTRODUÇÃO

1.1 RELEVÂNCIA DO TEMA

A legislação que trata do sistema tributário Simples Nacional vem buscando corrigir as falhas deixadas na implantação da LC 123/2006, porém ainda são muitas as questões soltas nesse sistema tão complexo de apuração de tributos que deveria favorecer principalmente microempresas e EPP - empresas de pequeno porte.

A cobrança feita pelos empresários quanto a soluções de questões que a legislação não trata explicitamente – e que exigem constantes interpretações e análise por parte do profissional contábil – tem exigido cada vez mais reformas em uma Lei ainda recente em nosso país.

É bem verdade entendemos que o caso se dá muito mais por falha na interpretação das normas do que propriamente pelo sentido delas; sobretudo por desatenção e inobservância aos aspectos principio lógicos constitucionais que norteiam nosso sistema tributário.

O artigo 13 da LC 123/2006 estabelece que o Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes tributos: IRPJ (Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica), CSLL (Contribuição

Social sobre Lucro Líquido), COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), PIS (Contribuição para o Programa de Inclusão Social), ICMS e do ISS (Imposto Sobre Serviços); entre outros tributos.

Contudo o § 1º ressalva que:

§1º “O recolhimento na forma do deste artigo não exclui a incidência de outros tributos não contemplados expressamente acima, nem situações peculiares de tributos previstos em operações específicas, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas”.

Este dispositivo tem suscitado diversas dúvidas por parte dos empresários e contabilistas no que diz respeito à aplicação da substituição tributária nos moldes do parágrafo primeiro, e que fogem à regra simplificadora contida no enunciado no caput do art. 13 e seus incisos.

Resumidamente, a legislação deixa muitos espaços vagos, no presente trabalho pretende-se tratar dos prejuízos causado pela não compensação do crédito do ICMS no regime Simples Nacional, comparando com os possíveis benefícios sobre outros tributos.

Dentre os motivos que impulsionam este estudo têm-se:

- a complexidade na apuração do ICMS no sistema tributário Simples Nacional;
- a inconstitucionalidade da não compensação relativas a transações anteriores que envolvam débitos e créditos de ICMS;

- observar se mesmo com os conflitos apresentados anteriormente seria vantajoso para a empresa em análise aderir ao regime Simples Nacional.

Desta forma, pesquisas em fontes atualmente disponíveis, podem contribuir no aprofundamento do tema em questão. Que poderá ser discutido não somente no meio acadêmico, mas na aplicação prática dentro de empresas que se utilizam do sistema.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Demonstrar as complexidades do sistema tributário Simples Nacional, apresentando textos da própria legislação que o regulamenta e da Constituição Federal, como instrumentos para contestação quanto à base de cálculo e aproveitamento de créditos e débitos do ICMS

1.2.2 Objetivos específicos

- a. Apresentar textos normativos que tratam da instituição do sistema tributário Simples Nacional;

- b. Tratar da do ICMS e do ICMS substituição tributária dentro do sistema Simples Nacional.
- c. Formular o planejamento tributário de uma empresa não optante pelo Simples Nacional, tomando por base o ICMS e o INSS;

1.2.3 Delimitação do estudo

O presente trabalho está delimitado na complexidade trazida pelo novo sistema tributário, que dispõe sobre tratamento diferenciado a microempresas e empresas de pequeno porte. E quais seriam os benefícios trazidos por este novo regime.

1.2.4 Estrutura do Trabalho

O trabalho está dividido em 7 (sete) capítulos, sendo: o Capítulo 1 – INTRODUÇÃO: Objetivo Geral, Objetivo Específico, Relevância do Tema, Delimitação e Estrutura. Capítulo 2 – REFERENCIAL TEÓRICO; Capítulo 3 – CARGA TRIBUTÁRIA; Capítulo 4 – SIMPLES NACIONAL; Capítulo 5 – ESTUDO DE CASO; Capítulo 6 DESCRIÇÃO DA METODOLOGIA DA PESQUISA –; Capítulo 7 - CONCLUSÃO e ao final será apresentada a BIBLIOGRAFIA consultada sobre o tema.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1.1 Conceito

Planejamento tributário, o planejamento empresarial que tendo como objeto os tributos e seus reflexos na organização, visa obter economia de impostos, adotando procedimentos estritamente dentro dos parâmetros legais

Segundo Borges (2000, p.55):

“Consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária, ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios”.

Planejamento Tributário é um conjunto de sistemas legais que visam reduzir a incidência de tributos, onde o contribuinte pode estruturar o seu negócio da maneira menos onerosa, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, e principalmente dos impostos, inúmeras decisões devem ser tomadas, de maneira que todos os passos a dados durante o ano devem ser esquematizados e combinados com a legislação.

Isso se torna ainda mais essencial, se considerarmos o atual cenário brasileiro, onde o planejamento é imprescindível para obter sucesso, ou simplesmente para sobreviver. É importante esclarecer que o planejamento tributário passa longe da sonegação fiscal, pois propõe atitudes que reduzirão o valor dos tributos devidos, sem, contudo, sonegar ou fraudar o fisco, tudo é feito em conformidade com a legislação.

2.1.2 Importancia do Planejamento Tributário

O planejamento tributário é de total importância para as empresas, considerando as diferentes taxas, impostos e contribuições existentes em nosso país, pois a alta carga tributária, atualmente, tem representado um significativo montante financeiro, o qual tem interferido no resultado econômico das empresas.

Diante de um mercado cada vez mais competitivo, grande parte das micro e pequenas empresas, com a intenção de se estabilizar nesse mercado procuram benefícios, diminuição de impostos, para que possam aumentar seu ciclo de vida. A maior dificuldade de quem abre uma micro ou pequena empresa, não é só a alta carga tributária, mais também o desconhecimento dessa carga. O empresário emergente não tem o conhecimento da responsabilidade fiscal, e quando se depara com tais conhecimentos, perde o controle da situação. Sabe-se que milhares de empresas são constituídas no Brasil, e a maioria dessas morre antes mesmo do primeiro ano de exercício.

Para diminuir o peso da carga tributária para as micro e pequenas empresas, foi criado Simples Nacional, que é um sistema de tributação que beneficia as micro e pequenas, que entrou em vigor, em julho 2007, dando fim aos demais regimes de tributação para micro e pequenas empresas.

2.2 TRIBUTO

2.2.1 Conceito de Tributo

Conforme art. 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional - STN e institui normas gerais de direito tributário aplicável à União, Estados e Municípios é certa quantia de dinheiro que os contribuintes são obrigados a pagar ao Fisco, ou ainda, uma obrigação imposta às pessoas físicas e jurídicas de recolher valores ao Estado, ou entidades equivalentes.

Tributo é um a obrigação imposta aos indivíduos e as pessoas jurídicas de recolher valores ao Estado, ou entidades equivalentes.

2.2.2 Função do Tributo

Objetiva interferir nas economias privadas, estimulando as atividades nos setores econômicos e setores regionais e também, em certas ocasiões desestimulando o consumo de certos bens para que produza efeito positivo na economia.

Quanto à função os tributos são: Fiscal (arrecadação de recursos financeiros para o Estado), extrafiscal (interferência no domínio econômico buscando a produção de alguma política) e parafiscais (arrecadação para custeio de atividades que não integram funções próprias do Estado, mas se desenvolvem através de entidades específicas).

2.2.3 Elementos básicos do tributo

Para a geração de uma obrigação tributária tem que se ter uma relação jurídica entre credor (sujeito ativo - Estado) e devedor (sujeito passivo - Contribuinte), em razão de prévia determinação legal (lei), exigindo uma prestação (objeto), de manifestação de vontade (fato gerador), sendo estes três últimos os elementos básicos da obrigação tributária. (OLIVEIRA, 2003)

a) Fato gerador: É um evento de conteúdo econômico, previamente descrito e tipificado na lei tributária, cuja concreta realização determina o nascimento da obrigação de pagar tributo. Segundo o Professor Amílcar Falcão, fato gerador é o fato ou conjunto de fatos, ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado.

b) Contribuinte ou responsável: O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa natural ou jurídica obrigada ao seu cumprimento. O sujeito passivo tem o dever de prestar o seu objetivo, isto é, ao pagamento de tributo ou penalidade compulsória. O sujeito passivo pode ser direto (é aquele que tem relação de fato com o fato tributável, que é na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva) ou indireto ou Responsável (aquele que sem ter relação direta do fato tributável está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo).

c) Base de cálculo: é a grandeza econômica sobre a qual se aplica alíquota para calcular a quantia a pagar.

d) Alíquota: é o percentual ou valor fixo que será aplicado sobre a base de cálculo para o cálculo do valor de um tributo. Tipos de tributos

Conforme Constituição Federal do Brasil CF/88, de 1988, art. 5º e 145 I, II, III, 148, 149, 150, V, os tipos de tributo que compõem o Sistema Tributário Brasileiro – STB são: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

2.2.3.1 Imposto

É o tributo que tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte (Art. 16 do Código Tributário Nacional - CTN).

Em outras palavras, imposto é o tributo que não está vinculado a uma contraprestação direta a quem o está pagando.

As receitas de impostos não são destinadas a custear obras ou serviços em prol de quem o pago, mas sim para serem utilizadas para custear as despesas gerais do estado, visando promover o bem comum.

Segundo CTN a esfera de competência classifica-se em:

- a) União: imposto sobre a importação de produtos estrangeiros – II, imposto sobre a exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizado – IE, imposto sobre a propriedade Territorial Rural - ITR, imposto sobre produtos industrializados – IPI, imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – IR e imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e relativas a títulos e valores Mobiliários – IOF.
- b) Estados e Distrito Federal: imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos – ITCD, imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS e imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA.
- c) Municípios: imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU; imposto sobre a transmissão inter-vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de Bens Imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos a sua aquisição – ITBI e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

2.2.3.2 Taxa

É o tributo que pode ser cobrado pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, que tem como fato gerador, o exercício do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição (Art. 77 do CTN).

As taxas são tributos vinculados, logo o poder público faz alguma coisa em favor do contribuinte. Quando a cobrança é em razão do poder de polícia, o estado fornece em geral um documento cuja exigência está prevista em lei, podendo ser um alvará de funcionamento de um estabelecimento, ou ainda pode ser a prestação de um serviço específico e divisível tal como a coleta de lixo urbano ou manutenção de redes de esgotos sanitários.

2.2.3.3 Contribuição de melhoria

É o tributo cobrado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, com o objetivo de fazer face ao custo de obra pública de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (Art. 81 do CTN).

É um tributo vinculado, pois depende para ser cobrada, de uma ação estatal específica, uma contraprestação, relativamente ao contribuinte. Esta ação é a realização de uma obra pública de que decorra valorização do imóvel do contribuinte.

2.2.3.4 Contribuições especiais ou parafiscais

Estão previstas nos artigos 149 e 149-A da CF/88, são tributos cobrados para custeio de atividades paraestatais e podem ser sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias econômicas ou profissionais.

2.2.3.5 Contribuições sociais

Estas contribuições formam o maior grupo das contribuições especiais, sendo que as mais relevantes são as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social que são cobradas do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pago ou creditado, à pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício, a receita ou o faturamento, o lucro.

2.2.3.6 Empréstimo compulsório

Segundo o art. 148 da CF/88, a União poderá instituir, mediante lei complementar, empréstimos compulsórios:

- a) para atender às despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
- b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

3 CARGA TRIBUTÁRIA

3.1 Conceito

Carga tributária é a relação entre o que o governo arrecada em impostos e a quantidade de riqueza produzida no país, ou ainda, é a soma dos tributos municipais, estaduais e federais que incidem sobre os produtos, ou sobre os rendimentos das empresas e das pessoas, é a medida estática do volume que o Estado retira da sociedade na forma de tributos.

Fazem parte dos tributos diretos as contribuições previdenciárias, o Imposto de Renda (IR), o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o Imposto Territorial Rural (ITR) e o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Entre os indiretos estão o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Combustíveis (Cide).

Os principais impostos e contribuições que devem ser recolhidos pela empresa do comércio varejista de alimentos são: ICMS, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, INSS, FGTS.

3.1.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS é um imposto de competência estadual, e sua alíquota muda de estado para estado, chegando a ser diferentes também entre alguns produtos. Tem como fato gerador a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transportes, sendo grande fonte de receita.

Por ser um imposto de competência estadual não cumulativo cada estado da Federação e o Distrito Federal têm autonomia para instituir a cobrança desse imposto, respeitado os requisitos mínimos fixados na Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional.

Sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996, alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/2000.

O imposto incide sobre:

I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

VI – a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

VII – o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

VIII – a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

O imposto não incide sobre:

I – operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III – operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV – operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V – operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI – operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII – operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX – operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

3.1.1.1 Alíquotas e o contribuinte de ICMS

Nas operações interestaduais com saídas para os Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e também Espírito Santo, a alíquota é de 7% (sete por cento). Nos casos de saídas para os Estados das Regiões Sul e Sudeste, a alíquota é 12% (doze por cento), 18% (dezoito por cento) dentro do estado e 13% (treze por cento) alíquotas de exportação, conforme Resolução 22/89 do Senado Federal. A alíquota interna do Distrito Federal é de 17% (dezessete por cento)

O art. 155, § 1º, inciso IV do CF/88 estabelece, as alíquotas internas serão definidas pelos Estados e o Distrito Federal. Por recomendação da alínea “a” essas alíquotas deverão ser uniformes em todo o território nacional, porém, podendo ser diferenciadas por produtos. A alínea “C” poderá ser reduzida e restabelecida, não lhes aplicando o disposto do art. 150, III, b (Princípio da Anterioridade).

O contribuinte do imposto em estudo é qualquer estabelecimento comercial, industrial ou produtor regularmente constituído ou não. Também, são contribuintes do ICMS, estabelecimentos comerciais a pessoa natural ou jurídica que

profissionalmente ou habitualmente pratica atos de comércio por natureza em seu nome.

3.1.2 Programa de Integração Social - PIS

Programa de Integração Social – PIS foi instituída pela Lei Complementar 07 de 08/09/1970. Atualmente, é regida pela Lei 9.718/98, com as alterações subsequentes. O objetivo é financiar o pagamento do seguro-desemprego e do abono para os trabalhadores que ganham até dois salários mínimos.

São contribuintes do PIS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda - IR, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional.

A base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

A alíquota do PIS é de 0,65% ou 1,65% (a partir de 01.12.2002 - na modalidade não cumulativa - Lei 10.637/2002) sobre a receita bruta ou 1% sobre a

folha de salários, nos casos de entidades sem fins lucrativos. O recolhimento é até o dia 20 do mês seguinte ao da competência (o último dia útil do segundo decêndio subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador) e antecipa-se o recolhimento se o dia 20 não houver expediente bancário.

3.1.3 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS foi instituída pela Lei Complementar 70 de 30/12/1991, sendo atualmente, é regida pela Lei 9.718/98, com as alterações subsequentes. É uma contribuição federal, de natureza tributária, incidente sobre a receita bruta das empresas em geral, destinada a financiar a seguridade social (conjunto de ações públicas nas áreas da saúde, previdência e assistência social).

São contribuintes as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Federal e, a partir de 01.07.2007, do Simples Nacional são contribuintes da COFINS.

A base de cálculo da contribuição à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Alíquota geral é de 3% (a partir de 01.02.2001) ou 7,6% (a partir de 01.02.2004) na modalidade não cumulativa.

O prazo de recolhimento é até o dia 20 do mês seguinte ao da competência, ou seja, o último dia útil do segundo decêndio subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. Este prazo foi fixado a partir de janeiro de 2007 pela Medida Provisória 351/2007, sendo antecipado o recolhimento caso se não houver expediente bancário neste dia.

3.1.4 Imposto de Renda pessoa Jurídica – IRPJ

É um tributo federal, cuja alíquota é calculada sobre o lucro da empresa conforme o tipo de atividade.

A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração. Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenham os efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto.

Ele é pago por pessoas jurídicas, por opção ou por determinação legal, tributada por uma das seguintes formas: Lucro real, presumido ou arbitrado, ou pelo Simples.

Quanto à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro da empresa e aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que explore atividade rural. O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais (encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário). À opção do contribuinte, o lucro real também pode ser apurado por período anual.

Estes regimes tributários apresentam legislação própria, onde é apresentado todo procedimento a ser seguido pela empresa.

3.1.5 Contribuição sobre o lucro líquido – CSLL

A contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL foi instituída pela Lei nº 7.689 de 1988, que institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências, aplicam-se as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ.

A base de cálculo é o lucro real (lucro líquido antes do IR ajustados pelas inclusões e exclusões) e o imposto a recolher resulta da aplicação da alíquota de 9% sobre a base de cálculo.

3.1.6 FGTS

O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, criado em 1966 pela Lei 5.107, é regido atualmente regulado pela Lei de nº 8.036/90, é um conjunto de recursos financeiros administrados pelo Estado com a finalidade principal de amparar os trabalhadores em algumas hipóteses de encerramento da relação de emprego, sendo também destinado a investimentos em habitação, saneamento e infraestrutura.

A principal fonte de recursos do FGTS são os depósitos mensais dos empregadores nas contas vinculadas dos trabalhadores, abertas na Caixa Econômica Federal - CEF.

Todos os empregadores ficam obrigados a depositar, em conta bancária vinculada, a importância correspondente a 8% da remuneração paga ou devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluída na remuneração as parcelas de que tratam os artigos 457 e 458 da CLT (comissões, gorjetas, gratificações, etc.) e a gratificação de Natal a que se refere a Lei 4.090/62, com as modificações da Lei 4.749/65, a exceção do menor aprendiz cujo recolhimento deve importar em 2% da sua remuneração.

Para promover o recolhimento do FGTS o empregador deve utilizar o Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informação à Previdência Social – SEFIP, para recolhimentos regulares e a Guia de Recolhimento Rescisório do FGTS – GRRF, para os recolhimentos rescisórios, inclusive a Multa rescisória. As guias de

recolhimento somente são geradas após a transmissão dos arquivos pelo Conectividade Social, canal de relacionamento entre o empregador e a Caixa, viabilizado pela certificação eletrônica.

Os arquivos SEFIP e GRRF apresentam informações da empresa e dos trabalhadores, bem como possibilitam ajustes cadastrais dos mesmos. Tem direito ao FGTS: Trabalhadores urbanos e rurais, regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho – CLT; diretor não empregado, ou seja, que não pertence ao quadro de pessoal da empresa, mas que tenha sido equiparado a empregado; • trabalhadores avulsos, como estivadores, conferentes, vigias portuários, etc; empregados domésticos cujos empregadores optaram pelo recolhimento do FGTS.

Não tem direito ao FGTS: trabalhadores eventuais que prestam serviços provisórios, não estando sujeitos a ordem e a horário, e que não exerçam tarefas ligadas à atividade principal do tomador de serviços; • Trabalhadores autônomos; • Servidores públicos civis e militares, sujeitos ao regime trabalhista próprio;

Quando o trabalhador é demitido sem justa causa, o empregador é obrigado a fazer o depósito a título de multa rescisória na conta do trabalhador. Essa multa corresponde a 50% do valor do somatório dos depósitos efetuados na conta do trabalhador, devidamente corrigidos, dos quais 40% são creditados na conta vinculada do trabalhador e 10% refere-se a contribuição social, Fica isento de

pagamento do percentual referente a 10% os empregadores domésticos que optaram por recolher o FGTS.

A conta vinculada FGTS do trabalhador recebe no dia 10 de cada mês rendimentos e atualização monetária similar àquela aplicada às contas de poupança com aniversário no mesmo dia e taxa de juros de 3% ao ano.

3.1.7 INSS

Instituto Nacional de Previdência Social - INPS foi criado em 1966, originando-se da fusão de todos os Institutos de Aposentadoria e Pensões existentes a época. É uma autarquia que recebe as contribuições para a manutenção do Regime Geral da Previdência social, sendo responsável pelo pagamento da aposentaria, pensão por morte, auxílio doença, auxílio acidente, entre outros benefícios previstos em lei.

O INSS trabalha junto com a Dataprev, empresa de tecnologia que faz o processamento de todos os dados da previdência. Está subordinado ao Ministério da Previdência Social.

Parte das contribuições são efetivadas por desconto na folha de pagamento, antes do funcionário da empresa receber o valor total de seu salário. Mas existe um limite máximo para o desconto do INSS. Quando o empregado tiver como salário um valor superior ao limite máximo de contribuição, só é admissível descontar do salário um valor estabelecido, chamado de teto.

Todos os meses, o funcionário terá descontado na sua folha de pagamento o valor referente ao INSS. As porcentagens de desconto irão variar dependendo do salário de cada um.

Os empregadores contribuem sobre a folha de salários da seguinte forma, conforme Lei 8.212 de 24 de julho 1991:

- ✓ 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

✓ O risco de acidente de trabalho – RAT, de acordo com o grau de risco da empresa, conforme inspeção do Ministério do Trabalho, pode ser 1% considerando risco leve, 2% considerando risco médio e 3% considerando risco grave, não calculado sobre o pró-labore.

✓ Contribui para terceiros, que são as contribuições para SEBRAE (0,6%), SENAI ou SENAC (1%), INCRA (0,2%), salário educação (2,5%), SESI ou SESC (1,5%), totalizando 5,8% da folha de pagamento, não calculado sobre o pró-labore.

O recolhimento é efetuado até o décimo dia subsequente ao da ocorrência do fato gerador. Os códigos de recolhimento mais utilizados são os 2003 para pessoas jurídicas optantes pelo Simples e 2100 para pessoa jurídica em geral.

4 SIMPLES NACIONAL

4.1.1 O tratamento diferenciado na CF 88 e a criação do Simples Nacional.

Os artigos 170, IX e 179, ambos da CF/88, prevêem o tratamento diferenciados, simplificado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, a Emenda Constitucional nº 42, de 31 de dezembro de 2003, que acrescentou a alínea “d” ao inciso III do artigo 146 da Carta Magna, dispôs que à lei complementar caberia a definição de um sistema simplificado que alcançasse mais tributos, o ICMS (art. 155, inciso II da Constituição Federal) e outros.

Nesse contexto publicou – se a Lei Complementar nº 123/2006, instituindo o Simples Nacional, em substituição ao anterior regime vindo abarcar tributos federais, estaduais e municipais O novo Sistema passou a vigor a partir de 15 de dezembro de 2006, data de sua publicação no DOU (*Diário Oficial da União*), mas observa-se que o regime só começou a vigorar em 1 de julho de 2007, revogando, assim a Lei 9.317/96 que dispunha sobre o Simples Federal.

O Simples Nacional não é um tipo de “imposto”, nem um tipo de “tributo”, também não é “isenção” ou conjunto de “benefícios”. Trata – se, em verdade, de um sistema de pagamento unificado de vários tributos em regra mais benéfico do que a

tributação convencional, em que a adesão é *facultativa* (art. 146, III, “d”, parágrafo único, CF).

O novo rol de tributos unificados trouxe a inclusão do ICMS e do ISS, mantendo-se os tributos agregados no regime anterior (art. 13 da LC 123/2006).

A nova regulamentação do sistema tributário, que prometia a desburocratização, por envolver uma profunda modificação da arrecadação do ICMS, vem se revelando um instrumento muito mais complexo do que esperava a comunidade empresarial.

Isto porque, no que diz respeito ao ICMS, o Simples Nacional não modificou simplesmente a alíquota e o pagamento, mas principalmente a base de cálculo. Para o Simples Nacional, a base de cálculo do ICMS para as microempresas e empresas de pequeno porte deixa de ser o valor de venda das mercadorias, abatido os créditos derivados da operação anterior, e passa a ser, juntamente com a base de cálculo dos demais tributos, o faturamento.

4.1.2 O Simples nacional e suas falhas.

As microempresas e empresas de pequeno porte que se enquadraram no Simples Nacional estão enfrentando sérios problemas com os institutos da

substituição tributária nos casos em que a obrigação tributária é atribuída a terceiros por força de lei.

Na prática temos observado que tais institutos têm elevado significativamente a tributação das microempresas e empresas de pequeno porte tributadas pelo sistema Simples Nacional.

Por conta disso, o que mais impressiona é que quanto menor for o porte da empresa, isto é, quanto menor for a receita bruta anual acumulada, maior será a tributação; com efeito, evidentemente regressivo, em total descompasso com a Constituição Federal conforme buscarei demonstrar.

A bem verdade entendemos que o caso se dá muito mais por falha na interpretação das normas do que propriamente pelo sentido delas; sobretudo por desatenção e inobservância aos aspectos principiológicos constitucionais que norteiam nosso sistema tributário.

O artigo 13 da LC 123/2006 estabelece que o Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, ICMS e do ISS; entre outros tributos.

Contudo o § 1º ressalva que “o recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência de outros tributos não contemplados expressamente acima, nem situações peculiares de tributos previstos em operações específicas, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas”.

Este dispositivo tem suscitado diversas dúvidas por parte dos empresários e contabilistas no que diz respeito à aplicação da substituição tributária nos moldes do parágrafo primeiro, e que fogem à regra simplificadora contida no enunciado no caput do art. 13 e seus incisos.

Entre as operações específicas de tributos que não são recolhidos de forma unificada pelo Simples Nacional, insere-se o ICMS devido nas operações ou sujeitas ao regime de substituição tributária.

Nos termos da lei em comento, tais tributos devem ser recolhidos à parte do Simples Nacional, de acordo com a legislação comum aplicável às demais empresas e; segundo orientações da Receita Federal, não se aplicam as alíquotas constantes nos Anexos I a V da Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006, mas as alíquotas previstas em suas normas de regência que, via de regra, são bem superiores às do Simples Nacional.

Ocorre que vários estados e municípios têm instituído em suas legislações os institutos da substituição tributária ICMS com o objetivo de reduzir o custo da fiscalização para o estado e evitar a sonegação fiscal. No entanto, os institutos têm servido também para que estados e municípios escapem dos percentuais reduzidos do Simples Nacional.

4.1.3 Do tratamento diferenciado

A CF/88 trata no artigo 146, alínea d; no artigo 170, inciso IX e no artigo 179, que cabe a Lei Complementar, a ordem econômica, a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios oferecem tratamento diferenciado e favorecido a microempresas e a empresas de pequeno porte.

Art. 146 Cabe à lei complementar:

(...)

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 (...)

Art. 170 A ordem econômica (...)

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

Art. 179 (...) dispensarão às microempresas e empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias.

Os artigos constitucionais citados norteiam a implantação do Simples Nacional, eles determinam que as microempresas e empresas de pequeno porte tenham tratamento diferenciado por parte do Estado, porém não obriga as empresas a aderirem, como trata o inciso I, do artigo 146: “será opcional para o contribuinte”;

O §1º do art.145 da Constituição Federal dispõe que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Mais adiante, a Carta Magna, em seu art.150, II, impede a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios de instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida.

Finalmente, no art.151, I da Lei Maior, a União é proibida de instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado-Membro, ao Distrito Federal ou a Município em detrimento de outro.

Os três dispositivos constitucionais mencionados apresentam alguns *princípios* que orientam o sistema tributário nacional: o princípio da graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva, o princípio da não distinção na tributação das ocupações profissionais e o princípio da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional.

O Simples Nacional surgiu da necessidade de o sistema tributário nacional tornar eficazes os princípios constitucionais do favorecimento às microempresas e empresas de pequeno porte, da simplificação e da redução das obrigações dessas empresas e do tratamento jurídico diferenciado a elas, dispostos explicitamente no art.170, IX e art.179 da Constituição Federal.

A função do Simples Nacional é justamente a de tornar eficazes os princípios tributários aplicáveis às microempresas e empresas de pequeno porte, princípios que, embora estejam previstos no texto constitucional desde a primeira redação da Lei Maior, ainda não haviam sido efetivados em razão da oposição eventual de seu conteúdo em relação à essência de alguns princípios muito prestigiados no sistema tributário nacional.

Comportando-se como um subsistema tributário especial, que assume um caráter parcialmente substitutivo ao sistema geral, o novo regime afasta ou limita parcialmente a eficácia de alguns princípios para tornar realmente efetivos outros, aplicáveis especialmente às microempresas e empresas de pequeno porte.

O Simples Nacional estabeleceu uma "cobrança" única, centralizada e menos onerosa do montante total resultante da tributação de dois impostos e quatro contribuições da União (IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, Contribuição Previdenciária), um imposto de competência estadual (ICMS) e um imposto de competência municipal (ISS).

O regime, porém, não instituiu nenhum novo tributo, apenas determinou, relativamente aos referidos e já existentes tributos, a aplicação de alíquotas limites por faixa de receita bruta, a serem aplicadas na tributação dos micro e pequenos empresários que optarem por este tratamento tributário diferenciado. O Simples Nacional não corresponde, portanto, à definição de "tributo único federal".

4.1.4 Super Simples e as operações com substituição tributária do ICMS.

Substituição tributária é um mecanismo de arrecadação de tributos utilizado pelo governo brasileiro. Ele atribui ao contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pelo seu cliente. Instituída pelo §7º da CF/88 que diz:

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

A substituição tributária está definida no art. 128 do Código Tributário Nacional como a prerrogativa que tem a lei de atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador, atribuindo ao contribuinte direto o caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da obrigação.

Em tais casos o contribuinte é indicado pela própria descrição do fato gerador, uma vez que está diretamente ligado a ele. Em contrapartida o responsável, por estar indiretamente ligado ao fato, deve ser expressamente indicado em lei.

Esse procedimento é notadamente utilizado na cobrança do ICMS (sendo conhecido como *ICMS/ST*). A incidência da substituição tributária é definida a depender do produto.

A substituição tributária é utilizada para facilitar a fiscalização dos tributos "plurifásicos", ou seja, os tributos que incidem várias vezes no decorrer da cadeia de circulação de uma determinada mercadoria ou serviço.

A substituição tributária é mais complexa por admitir hipóteses de antecipação do recolhimento do imposto em relação a operações posteriores, cujo fato gerador não tenha ainda ocorrido (substituição tributária para frente), e também de operações anteriores (substituição tributária para trás).

Na primeira hipótese (substituição para frente), o tributo relativo a fatos geradores que deverão ocorrer posteriormente é arrecadado de maneira antecipada, sobre uma base de cálculo presumida. Assim, à guisa de exemplo, o estabelecimento industrial que vende certo produto, recolhe o tributo devido por ele mesmo, e também o tributo que seria devido pelo distribuidor e pelo varejista.

Para proceder ao cálculo, o Estado deve divulgar uma base de cálculo presumida, segundo critérios definidos em lei. Essa base de cálculo deve observar a realidade de cada mercado, para fins de determinar o preço final praticado em cada operação.

Na substituição para trás, ou diferimento, o que ocorre é justamente o contrário. Apenas a última pessoa que participa da cadeia de circulação da mercadoria é que paga o tributo, de maneira integral, inclusive relativamente às operações anteriormente praticadas e/ou seus resultados.

Já na substituição pura e simples, o contribuinte em determinada operação ou prestação é substituído por outro que participa do mesmo negócio jurídico. Este é o caso, por exemplo, do industrial que paga o tributo devido pelo prestador que lhe provém o serviço de transporte.

Críticos dizem que a substituição tributária é uma mera técnica de arrecadação, que se estabelece pelo deslocamento da responsabilidade pelo pagamento do tributo. O substituto tributário paga o tributo devido pela operação do substituído.

A hipótese de incidência do tributo, porém, permanece a mesma. Tanto é assim que a CF 88 menciona um fato gerador presumido, a ser realizado pelo

substituído. A substituição tributária facilita também a fiscalização, pois centraliza a responsabilidade.

O questionamento do tema guardava até o advento da Emenda Constitucional nº 03/93, a mancha da inconstitucionalidade absoluta por falta de previsão no texto maior, e, ainda hoje, reserva dúvidas quanto ao modelo constitucional adotado, tendo-se como ponto de partida a alteração decorrente do Poder Constituinte Derivado.

Há que se ressaltar ainda, a guisa de problematização do tema, nos casos de substituição tributária subsequente, a antecipação do fato imponible para um instante anterior à sua ocorrência efetiva de forma presumida (inclusive no momento das aquisições de determinadas mercadorias).

Presunção esta que alcança a base de cálculo do imposto e a margem de lucro arbitrada, estabelecidas em Convênios, e, exageradas às vezes, tendo em vista, que em muitos casos, representam uma época diferente da atual, onde os custos eram totalmente diferentes.

O contribuinte passa a ser depositário da quantia devida por esse cliente, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

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

A responsabilidade tributária se constitui na transferência, total ou parcial, por meio de lei, da obrigação de pagar o tributo para outrem que não o contribuinte (sujeito passivo direto). Ela decorre da necessidade do fisco de garantir o recolhimento do tributo que pode se tornar mais difícil quando apenas uma pessoa é considerada sujeito passivo.

A atribuição de responsabilidade dá-se em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.

O recolhimento do imposto Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS, devido na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas (Art.13 § 1º da LC 123/2006).

A complexidade da substituição tributária para as empresas optantes do Simples Nacional surge com as disposições contidas na letra “a” do inciso XIII, do § 1º, do artigo 13, da Lei Complementar nº. 123/2006, que diz:

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

(...)

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

(...)

XIII – ICMS devido:

(...)

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

Tal disposição cria para as microempresas e empresas de pequeno porte que operam com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, dois sistemas tributários distintos que deverão coexistir. Na venda de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o recolhimento do ICMS será feito com base na norma geral, e não do Simples Nacional.

Conforme podemos observar na resposta dada pela Secretaria de Fazenda do Distrito Federal ao questionamento a respeito da substituição tributária para optantes do Simples Nacional.

31 – O contribuinte, enquadrado como ME ou EPP (Simples Nacional), estabelecido fora do Distrito Federal, deverá observar as regras relativas a ST?

R: Sim. O instituto da substituição tributária está relacionado com a operação com determinadas mercadorias e a opção pelo regime Simples Nacional **não desobriga o optante pelo regime tributário Simples Nacional do cumprimento das regras relativas a ST.**

O principal problema é a penalidade sofrida por micro empresas e empresas de pequeno porte que haviam aderido ao Simples Nacional e depois tiveram que, obrigatoriamente, em razão de seus segmentos, passar para o regime de substituição tributária, que consiste no recolhimento antecipado de ICMS, ou seja, no momento da compra do produto com o fabricante é cobrado um valor projetado do imposto, antes que o pequeno empreendedor possa fazer a venda.

Sem dúvida, combate a sonegação, mas tirou todo e qualquer benefício que haveria no Simples. Além disso, os governos estaduais querem receber imposto sobre um preço de venda que acham que é praticado, mas que na realidade o mercado não consegue confirmar.

Outra falha com relação ao Simples Nacional diz respeito à competitividade grandes redes de distribuidores, como supermercados, por exemplo, não podem contar com o sistema de transferência de crédito do ICMS quando compram de um pequeno empreendedor do Simples, então optam por quem não está no regime, ou então exigem descontos de até 25% no valor da mercadoria.

4.2.2 A vedação a transferência de créditos

Muito se tem falado sobre o fato de que o novo regime de tributação não é verdadeiramente "simples". E, realmente, não parece ser simples ao pequeno

empresário descobrir qual o valor mensal que deve recolher caso opte pelo novo regime.

Afinal, são dezenas de tabelas de alíquotas (previstas na Resolução nº. 05 do Comitê Gestor), em outros casos o ICMS é que deverá ser recolhido em separado, enfim, há inúmeros fatores a se considerar para calcular-se o valor a ser pago mensalmente.

Antes de optar pelo Simples Nacional, porém, o micro e pequeno empresário deve estar atento não apenas para o valor que terá de recolher ao final do mês, mas deve considerar, igualmente, que a opção pelo regime poderá ter reflexos perante seus clientes caso se trate de fornecedor de produtos e/ou serviços para médias e grandes empresas. Isso porque a lei proíbe a transferência de créditos relativos a impostos e contribuições abrangidos pelo regime. Explica-se.

O artigo 23 da Lei Complementar nº 123/2006 diz:

“Art. 23. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferência créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional”.

Salvo algumas exceções previstas na própria Lei Complementar nº 123/2006 (art. 13, §1º, XIII), a regra é que o Simples Nacional abrange o pagamento do ICMS devido pelo empresário optante do regime (art. 13, VII, da LC 123/06).

Embora aparentemente simplifique o dia-a-dia do pequeno empresário ao permitir o recolhimento do ICMS junto com os demais tributos federais (e, por isso, é louvável a iniciativa do legislador), é inegável que a Lei Complementar acabou por

alterar a base de cálculo do ICMS, que, no caso do optante do Simples Nacional, deixará de ser o valor da venda da mercadoria e passará a ser o valor da receita bruta.

Questionável essa mudança, eis que há alteração da hipótese de incidência do tributo (lembrando que a base de cálculo pode infirmar a hipótese), de modo que o ICMS, a partir da lei, incidirá sobre a receita bruta e não mais sobre a operação de venda como prevê a Constituição.

Independente dessa questão, o fato é que se a empresa optante do Supersimples for fornecedora de mercadorias para outra empresa (não optante), não poderá haver transferência de créditos relativos ao ICMS. Da forma como está redigida a lei, aparentemente a cobrança do ICMS será cumulativa, não se permitindo que o adquirente de produto vendido por empresa optante do Simples compense o valor do ICMS devido na operação anterior.

No que se refere ao ICMS, essa interpretação implica ofensa direta à regra veiculada pelo artigo 155, §2º, I, da CF/88, que estabelece a conhecida não-cumulatividade do ICMS. Afinal, se o optante do Simples Nacional deve efetuar o pagamento do ICMS (ainda que calculado sobre a receita bruta e não sobre o valor da mercadoria), parece inegável que está sendo cobrado o tributo na operação.

Art. 155 “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto 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 prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º 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 e pelo Distrito Federal.”

A complexidade aumenta com as disposições contidas na alínea “a” do inciso XIII, do § 1º, do artigo 13, da Lei Complementar nº 123/2006, que diz:

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

(...)

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

(...)

XIII – ICMS devido:

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

Pelas atuais regras de substituição tributária no Simples Nacional, o tratamento não é justo fazer passar uma coisa por outra, promovendo o aumento excessivo às microempresas e diminuição do ICMS às pequenas empresas com faturamento acumulado mais elevado.

Mais uma vez fica evidente a progressividade reversa deste imposto, ou seja, quanto menor a receita bruta anual acumulada da empresa no Simples, maior será a sua contribuição para o ICMS. Este procedimento é utilizado pelos estados em geral.

Embora a pequena empresa optante pelo Simples Nacional tenha que suportar o encargo da alíquota convencional, no caso, de 17% (dezesete por cento) – 25% (vinte e cinco por cento) no caso da empresa que será objeto de estudo – sobre o valor de revenda praticado o consumidor, não poderá se creditar de parte do ICMS em suas aquisições esteja ela na condição de substituta ou substituída na hipótese de substituição tributária.

5 ESTUDO DE CASO

O presente estudo tem o objetivo de Tomaremos como base para análise uma empresa que atualmente apura seus tributos com base no lucro presumido, comparando qual seria o regime de apuração mais vantajoso. Levando em consideração principalmente o ICMS e o INSS.

A empresa em análise atualmente apura seus tributos com base no lucro presumido, o que faz com que a empresa tenha em média uma carga de 5,93% (cinco vírgula noventa e três por cento) a título de tributos federais (IRPJ, CSLL, COFINS, PIS) e 17% (dezessete por cento) a título de tributos estaduais (ICMS – sobre os demais produtos que não bebidas) – sobre esse último é possível compensar os créditos adquiridos no ato da compra das mercadorias – totalizando 28,33% (vinte e oito vírgula trinta e três por cento).

As bebidas são adquiridas pela empresa no DF, sendo tributadas em 25% (vinte e cinco por cento) sobre o valor principal e ainda a agregação de 29,04% (vinte e nove vírgula quatro por cento) sobre este valor para fins de cálculo da substituição tributária onde também é aplicada a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) – conforme determina o Item 25.7 do Anexo IV do Caderno I do Decreto 18.955 de 22 de dezembro de 1997 (Regulamento do ICMS no DF).

No ato da aquisição destas bebidas não é gerado crédito de ICMS e no ato da revenda não há débito do citado tributo, pois o mesmo é retido por substituição tributária e pago pelo fornecedor das mercadorias. A empresa usufrui apenas do crédito de 17% (dezesete por cento) sobre a compra e revenda dos demais produtos.

Hoje a empresa apura os tributos da seguinte forma:

Faturamento mensal – R\$ 36.132,23	COFINS 3% – R\$ 1.083,97 PIS 0,65% – R\$ 234,86 IRPJ 1,2% – R\$ 433,59 CSLL 1,08% R\$ 390,23 ICMS 17% – R\$ 2.375,64 Total de tributos a recolher – R\$ 4.518,29
------------------------------------	--

A folha de pagamento da empresa gira em torno de R\$ 4.788,16 (quatro mil setecentos e oitenta e oito reais e dezesseis centavos) – incluindo o pro labore – atualmente a empresa recolhe encargos de 67,8% (sessenta e sete vírgula oito por cento) em média a título de INSS (*Instituto Nacional do Seguro Nacional*).

Folha de pagamento Base INSS empregados – R\$ 2.299,16 Base INSS pró labore – R\$ 2.489,00	INSS patronal – R\$ 459,83 SAT – R\$ 45,98 Terceiros – R\$ 133,35 INSS s/ pro labore – R\$ 497,80 INSS segurados – R\$ 468,41 Total INSS a recolher – R\$ 1.605,37
--	--

Na apuração do Simples Nacional esta empresa pagaria seus tributos com base na Tabela I da Seção I e na Tabela I da Seção II ambas do Anexo I da

Resolução n.º 005 de 30 de maio de 2007 do Comitê Gestor do Simples Nacional CGSN.

De acordo com essas tabelas a empresa apuraria seus tributos com base em uma alíquota de 7,54% (sete vírgula cinqüenta e quatro por cento) para produtos sem substituição tributária e 4,98% (quatro vírgula noventa e oito por cento) para produtos com substituição tributária.

Ficando da seguinte forma:

Faturamento mensal – R\$ 36.132,23	Simples Nacional (sem substituição) – R\$ 1.465,75
Sem substituição tributária – R\$ 19.439,65	Simples Nacional (com substituição) – R\$ 831,29
Com substituição tributária – R\$ 16.692,58	Total Simples Nacional a recolher – R\$ 2.297,04

Caso a empresa se enquadrasse no Simples Nacional ela não poderia se creditar do ICMS adquirido no ato da compra de seus produtos – produtos sem substituição tributária – o que de certa forma lhe traria prejuízos.

Porém, se levarmos em consideração as reduções na apuração dos demais tributos e encargos trabalhistas, seria mais benéfico para a empresa que ela migrasse para o sistema Simples Nacional.

Comparativo da apuração dos encargos trabalhistas no Simples Nacional:

Folha de pagamento	INSS segurados – R\$ 194,62
Base INSS empregados – R\$ 2.299,16	INSS pró labore – R\$ 273,79
Base INSS pró labore – R\$ 2.489,00	Total INSS a recolher – R\$ 468,41

Conclui-se que levando em consideração a redução dos tributos e encargos trabalhistas, a melhor opção para esta empresa seria enquadrar-se no regime de tributação Simples Nacional, mesmo que ocorram as perdas no crédito do ICMS adquiridos na entrada dos demais produtos, uma vez que os principais produtos da empresa são sujeitos a substituição tributária.

6 METODOLOGIA

Classificação da pesquisa

Os principais passos no desenvolvimento deste trabalho podem ser resumidos em:

- a) Pesquisa bibliográfica;
- b) Estudo de caso.

Inicialmente, foi efetuado o levantamento bibliográfico sobre comércio varejista, planejamento tributário, carga tributária. Foram utilizados os livros, normas referentes ao assunto e consultas na internet.

Para complementar a pesquisa, foi elaborado o estudo de caso com informações onde serão observados os critérios utilizados para a apuração do montante de tributos incidentes sobre o preço do produto com o objetivo de permitir melhor entendimento sobre o assunto estudado neste trabalho.

Fontes dos dados

- a) Os dados primários foram obtidos através de pesquisa bibliográfica e legislação vigente, utilizados para fundamentação teórica de revisão da literatura.

7 CONCLUSÃO

Tudo o que se disse até aqui leva à constatação de que a LC 123/2006 concretizou de forma pragmática as aspirações da norma constitucional, sem extrapolar o âmbito de sua competência. Sua validade no ordenamento jurídico brasileiro, por esta razão, deve ser reconhecida.

Alguns objetivos foram atingidos como: a criação de um regime tributário único, compreendendo impostos federais, estaduais e municipal; cumprimento do dispositivo constitucional (art. 146, III, d e 170, IX), que determina a utilização de critérios diferenciados para as micro e pequenas empresas e outras medidas que facilitam o surgimento de novas micro e pequenas empresas.

Mas, o que aparentemente parece uma vantagem precisa ser analisado dentro de um bom planejamento tributário, já que é facultativa a escolha deste regime diferenciado.

Espera-se que o presente trabalho seja útil na compreensão da natureza jurídica e dos propósitos do Simples Nacional, instituto que, em virtude de sua originalidade estrutural e de sua grande importância sócio-

econômica no âmbito nacional, merece uma leitura cuidadosa e maior reflexão.

Concluiu-se que o Simples Nacional é um instituto de natureza jurídica complexa, que apresenta configuração de subsistema tributário com âmbito de aplicação especial e opcional ao contribuinte definido pela LC 123/2006 como microempresário ou pequeno empresário, cujas regras são orientadas pelos princípios do tratamento jurídico diferenciado e do favorecimento tributário às microempresas e às empresas de pequeno porte.

Desta forma, considerando que a opção é facultativa, não cabe dizer que a LC 123/2006 é inconstitucional, especialmente no que se refere ao ICMS, pois cabe a nós contabilistas fazermos o devido planejamento tributário, buscando sempre a melhor alternativa para as empresas. Levando em consideração todos os campos que são abrangidos pelo Simples Nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 3 ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.

Brasil. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: 1988 – texto constitucional de 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 55, de 2007, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994. – 28. ed. – Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2007.

_____. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2005.

_____. **Lei Complementar nº 123** de 14 de dezembro de 2006. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm. Acesso em 02ago. 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

CUNHA, Eduardo Munhoz da. Simples nacional e a vedação a transferência de créditos. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 11, n. 1470, 11 jul. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10137>>. Acesso em: 06 set. 2008.

FRANCO. Hilário. Contabilidade Geral. 23 ed. São Paulo: Atlas. 1996.

ENARES NETO, Halley (coord.) – **Comentários a Lei do Supersimples** – coordenação Helley Henares Neto – São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MELCHOR, Paulo. Substituição tributária das empresas no Simples Nacional – ICMS e ISS: Inconstitucionalidades, **Net Legis**, São Paulo. Disponível em: <<http://www.netlegis.com.br/indexRJ.jsp?arquivo=detalhesArtigosPublicados.jsp&cod2=1234>>. Acesso em: 07. set.2008.

NAYLOR, Carlos Mauro. Fundamentos constitucionais do Simples Nacional. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1848, 23 jul. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11529>>. Acesso em: 07 set. 2008.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008. – (Coleção elementos do direito)

Substituição Tributária. Disponível em:
<http://pt.wikipedia.org/wiki/Substitui%C3%A7%C3%A3o_tribut%C3%A1ria> Categoria: Direito Tributário. Consultado em 08.set.2008.

<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/>

<http://www.receita.fazenda.gov.br/>

<http://www.fazenda.df.gov.br/>