



Consultor Tributário: Substituição tributária e Simples não podem conviver

Tributo bom é tributo baixo e de reduzida complexidade. Se puder ser antigo, cujas regras já tenham sido por todos assimiladas e compreendidas, tanto melhor.

A experiência mostra que, quanto mais elevada a alíquota de um tributo e quanto maior a complexidade da aplicação de suas normas, maior também será a probabilidade de que ele venha a ser objeto de evasão fiscal.

Como o título deste artigo sugere, examinarei nesta oportunidade a complexa relação que se estabelece entre o instituto da Substituição Tributária e o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte — Simples, que deixa atônito justamente aquele contribuinte que a Constituição Federal (CF) busca proteger com a criação de um regime de recolhimento de tributos que seja pouco oneroso e de fácil aplicação.



Como se sabe, a Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, alterou o artigo 146 da CF, para determinar que “cabe à lei complementar estabelecer normas gerais relativas à instituição de um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, observado que (...) 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” (grifei).

Buscou-se, assim, em nível constitucional, prever a criação de um regime que, diferentemente do que ocorre, em regra, com o sistema tributário nacional, fosse unificado e regido por regras simples, objetivas e de fácil compreensão, e que, conseqüentemente, trouxesse para a economia aparente os pequenos empreendimentos ocultos nas sombras da informalidade.

Na sua forma atual, esse regime se encontra regido pela Lei Complementar (LC) 123, de 14 de dezembro de 2006.

Embora essa lei reafirme o mandamento constitucional de que a sistemática por ela criada deva consistir em um “regime único de arrecadação”, em seu artigo 13, parágrafo 1º, ela estabelece diversas exceções a essa unicidade, entre elas, aquela referente ao ICMS devido pelo regime de substituição tributária.

A substituição tributária prospectiva, diferentemente do modelo regressivo, não acarreta apenas a atribuição de responsabilidade a terceiro. Ela também obriga o recolhimento do tributo anteriormente à ocorrência do respectivo fato gerador. Em outras palavras, há para o substituto a obrigação originária de recolher antecipadamente o tributo incidente nas “operações subsequentes”.

O instituto da substituição tributária prospectiva sempre foi alvo de críticas pela maior parte da doutrina especializada, que o considerava inconstitucional, por ofensa, entre outros, aos seguintes princípios:

i) da tipicidade e, conseqüentemente, da segurança jurídica, pois o surgimento da obrigação tributária



teria que estar inafastavelmente condicionado à materialização da hipótese de incidência, não podendo se fundamentar na presunção da ocorrência de fatos futuros;

ii) da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, pois somente após a ocorrência do fato gerador seria possível aferir riqueza tributável, não se admitindo a tributação de riqueza presumida;

iii) da isonomia, pois, se a operação fosse realizada por valor menor do que o estimado, a alíquota real incidente na operação seria maior do que a prevista em lei, o que colocaria o contribuinte em situação de desigualdade desvantajosa em relação aos demais;

iv) da competência exclusiva da União para a instituição de empréstimo compulsório, pois, também na hipótese em que a operação fosse realizada por montante menor do que o estimado, teria havido antecipação de valores à Fazenda Pública Estadual para posterior devolução, o que atribuiria à exação a natureza daquele empréstimo.

Apesar da relevância dos argumentos acima, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 213.396-SP, de que foi relator o ministro Ilmar Galvão, a 1ª Turma do STF decidiu pela constitucionalidade da substituição tributária prospectiva, conforme se verifica no exame da ementa do acórdão, abaixo transcrito:

"TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM N° 66/88 (ART. 25) E ICMS N° 107/89. ART. 80, INC. XIII E § 4º, DA LEI PAULISTA N° 6.374/89. (...) A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. Acórdão que se afastou desse entendimento. Recurso conhecido e provido." (Primeira Turma, 02.08.1999, DJ de 01.12.2000, p. 97)

Esse entendimento se mantém inalterado até a presente data, e foi reproduzido em diversas decisões recentes (inclusive da 2ª Turma). A título ilustrativo, transcrevo uma das diversas ementas:

"AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTITUCIONALIDADE. RECEPÇÃO DO DECRETO-LEI 406/1968 E CONVÊNIOS ESTADUAIS. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que é constitucional o regime de substituição tributária de ICMS pago antecipadamente, mesmo antes da EC 3/1993. Isso porque a disciplina desse instituto jurídico decorre da recepção do Decreto-Lei 406/1968 e dos convênios estaduais celebrados com suporte no § 8º do art. 34 do ADCT, até a edição da LC 87/1996. Precedentes. 2. Agravo regimental desprovido." (RE 428364 AgR/AM, Relator Min. AYRES BRITTO, 13/12/2011)

É, portanto, jurisprudência pacífica que o regime de substituição tributária é válido.

Mas, seria ele compatível com as regras que regem o Simples?



Como visto acima, a competência outorgada pela CF está condicionada a que o regime especial a ser criado institua um *sistema unificado* de recolhimento dos tributos, não havendo qualquer autorização para que lei complementar institua exceções a tal regra que impliquem tornar o contribuinte sujeito a outras incidências que não aquela unificada, expressamente prevista.

Nem se diga que, na substituição tributária, o substituto recolhe tributos cuja obrigação tributária nasce na mão de terceiros e que, portanto, o respectivo pagamento não prejudicaria a unificação de recolhimento acima referida.

De fato, como antes visto, o regime de substituição tributária prospectiva implica atribuição de responsabilidade a terceiro (contribuinte substituto) desde o momento da ocorrência do respectivo fato gerador, excluindo-se a responsabilidade do contribuinte substituído. Em outras palavras e de acordo com a melhor doutrina, *a obrigação do substituto tributário é própria; ela nasce já em suas mãos, e não nas do substituído.*

Logo, é flagrantemente inconstitucional a exceção imposta pela LC 123/06 ao regime unificado de recolhimento de tributos.

Nos acórdãos que existem sobre a matéria específica, a questão jamais foi examinada sob esse aspecto (o da inconstitucionalidade do artigo 13, parágrafo 1º, da LC 123/06).

Pelo contrário, ao examinar questão similar, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendeu que a “unicidade” do Simples não comportaria exceções.

À época do fato objeto desse julgamento, o Simples era disciplinado pela Lei 9.317, de 5 de dezembro de 1996, que garantia às empresas nele enquadradas o direito ao *pagamento unificado* dos tributos devidos.

Durante a vigência dessa norma, foi editada a Lei 9.711, de 20 de novembro de 1998, que formulou, em seu artigo 23, a seguinte exigência: “A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura (...).”

Ao analisar o caso, o STJ entendeu que as disposições da Lei 9.711/98 não poderiam alcançar as pessoas jurídicas enquadradas no Simples, uma vez que elas teriam direito ao pagamento unificado dos tributos devidos.

Eis parte da ementa da decisão proferida pela 1ª Seção do STJ:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO OPTANTES PELO SIMPLES. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA.

1. ...

2. O sistema de arrecadação destinado aos optantes do SIMPLES não é compatível com o regime de



substituição tributária imposto pelo art. 31 da Lei 8.212/91, que constitui "nova sistemática de recolhimento" daquela mesma contribuição destinada à Seguridade Social. **A retenção, pelo tomador de serviços, de contribuição sobre o mesmo título e com a mesma finalidade, na forma imposta pelo art. 31 da Lei 8.212/91 e no percentual de 11%, implica supressão do benefício de pagamento unificado destinado às pequenas e microempresas.**

3. Aplica-se, na espécie, o princípio da especialidade, visto que há incompatibilidade técnica entre a sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária instituída pela Lei 9.711/98, que elegeu as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, e o regime de unificação de tributos do SIMPLES, adotado pelas pequenas e microempresas (Lei 9.317/96).

4. Embargos de divergência a que se nega provimento.” (Grifamos)
(Embargos de Divergência em Recurso Especial – EREsp nº 511.001-MG, Primeira Seção do STJ, Ministro Relator Teori Albino Zavascki, DJe de 11.04.2005).

Esse entendimento foi, inclusive, sumulado pelo STJ, da seguinte forma:

“A retenção da contribuição para a seguridade social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo Simples.” (Súmula 425 do STJ, de 10.03.2010)

Ora, se a mera previsão *em lei* da necessidade de “pagamento unificado” foi suficiente para que o STJ afastasse a obrigação de reter a contribuição previdenciária exigida por lei posterior, não pode haver dúvida de que, agora, com *disposição constitucional expressa* no mesmo sentido, os contribuintes inscritos no Simples não podem ser submetidos às regras de substituição tributária, independentemente do que disponha a LC 123/06.

Em suma, o Simples não pode ser complexo!

É mandatório, repito, que o Legislativo e, principalmente, o Judiciário façam com que esse regime atenda à sua principal finalidade, que, como dito, é de atrair para a economia aparente os pequenos empreendimentos que, hoje, sobrevivem às margens da formalidade.

Submetê-los às regras de substituição tributária, além de ferir a Constituição, gera efeito diametralmente oposto ao acima referido.

Date Created

19/09/2012