

IMPACTOS DAS DISTORÇÕES DO ICMS NOS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL

ANÁLISE DE PESQUISAS

Brasília. Outubro/ 2013

1 – INTRODUÇÃO

A Constituição Federal Brasileira, em seus artigos 170 e 179, assegura às pequenas empresas tratamento diferenciado junto à União, Estados e Municípios. Este tratamento não é favor ou vantagem, mas sim o papel e a ação reguladora e indutora do Estado para a promoção da equidade concorrencial, frente ao poder dos grandes grupos econômicos e das atividades informais, com vistas à promoção de geração de oportunidades, dinamização da economia interna e mercados locais, promoção da formalização dos negócios e inclusão social por meio do emprego e da renda.

A Lei Complementar Federal 123/2006 (Estatuto da Micro e Pequenas Empresas) disciplinou este tratamento diferenciado, através da regulamentação de um regime tributário especial para os pequenos negócios (Simples Nacional), da simplificação dos processos de registro, alteração e baixa de empresas, da promoção do acesso ao mercado, ao crédito, à inovação e à justiça, entre outros pontos.

Os resultados destes esforços puderam ser percebidos no enfrentamento da crise internacional de 2009, com seus efeitos ressaltados nos dias atuais. Países da América do Norte, Europa e parte da Ásia têm, desde a crise, suas economias estagnadas, o desemprego elevado, o consumo e investimentos travados e, conseqüentemente, sofrem uma grave crise fiscal. Contrariamente, o Brasil ampliou o emprego e a massa salarial, mantendo o otimismo da população e os níveis de consumo interno, recuperando ainda ou os níveis de arrecadação pré-crise.

A contribuição das micro e pequenas empresas para este cenário pode ser comprovada de diversas formas, mas em especial por serem as grandes geradoras de emprego e renda no Brasil, conforme pode ser atestado pelo Gráfico 1.

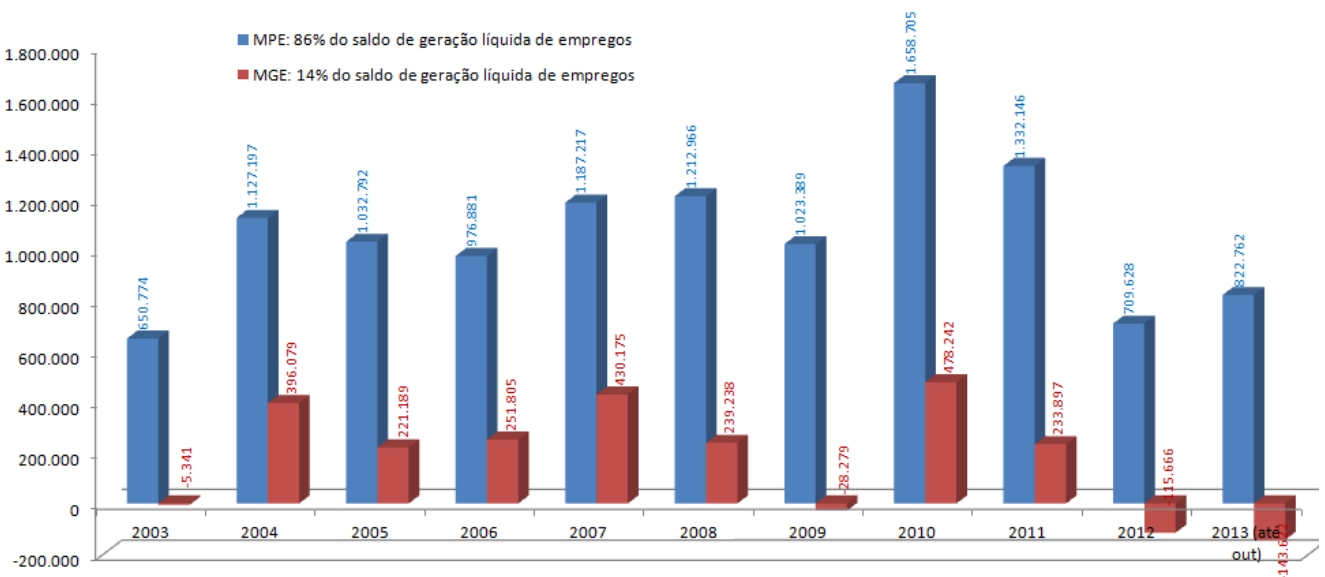


Gráfico 1: Geração de Emprego nos últimos anos – MPE X MGE. Fonte: CAGED



O nível de emprego é o fator que mais influi nas expectativas ou confiança da população na economia, é ele que deflagra a retração, manutenção ou ampliação do consumo. Assim, podemos afirmar que os pequenos negócios foram e serão determinantes para a manutenção do desenvolvimento e viabilidade da arrecadação no País, visto que nosso Sistema Tributário se sustenta prioritariamente nos salários, produção e consumo.

Contudo, observamos que, apesar das micro e pequenas empresas ainda serem a grande fonte geradora de emprego, este ritmo está sofrendo uma desaceleração, demonstrada no Gráfico 2.

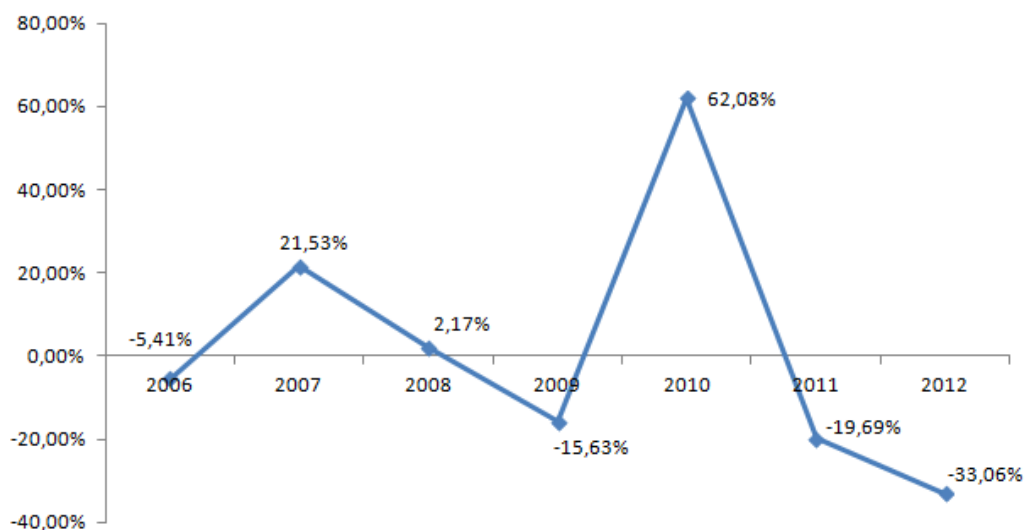


Gráfico 2: Ritmo de Geração de Emprego nas MPE (ano atual / ano anterior). Fonte: CAGED

Os motivos que estão levando a esta desaceleração são muitos (inclusive a já citada crise internacional). Porém não podemos desprezar o impacto provocado pela evolução da carga tributária nos pequenos negócios e, naturalmente, na geração de emprego.

A carga tributária das micro e pequenas empresas tem crescido acima da inflação e do PIB Nacional – crescimento este provocado pelo aumento do ICMS.

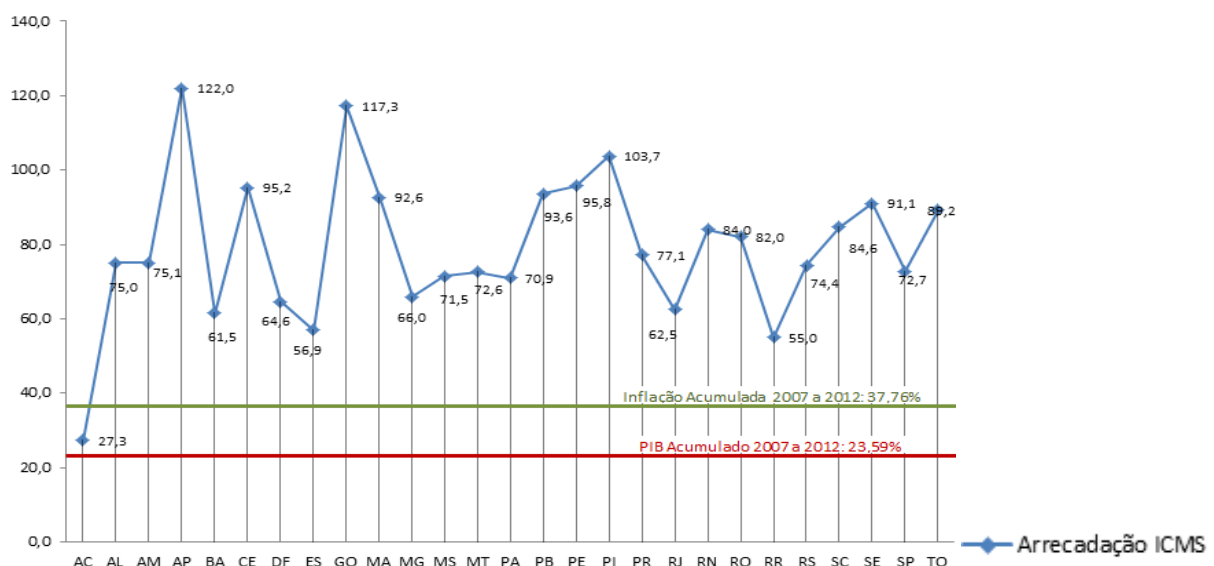




Gráfico 3: Crescimento do ICMS nos Estados 2007 a 2012 – Fonte: CONFAZ

A adoção pela maioria dos estados brasileiros de práticas para o aumento da arrecadação do ICMS para atender às suas necessidades financeiras (em especial a Substituição Tributária e o Sublimite), está comprometendo as medidas de desoneração e desburocratização originais do Simples Nacional, e gerando conflitos entre o Simples Nacional e o ICMS – onde os grandes prejudicados são os pequenos negócios.

Observa-se nos últimos anos, uma evasão das receitas tributadas pelo Simples Nacional, enquanto aumentam significativamente as receitas tributadas através de Substituição Tributária. As receitas dos pequenos negócios sujeitas a Substituição Tributária cresceram, entre 2008 e 2011, de R\$ 65 bilhões para R\$ 113,5 bilhões. Por consequência, o valor do ICMS recolhido das micro e pequenas empresas, através da ST, evolui de forma muito superior ao recolhimento do ICMS através do Simples Nacional. (dados da FGV).

	Cobrado por ST	Devido Simples	Diferença
2008	3.218.145	1.514.433	1.703.712
2011	6.612.868	2.763.292	3.849.576

Tabela 1: Evolução da Arrecadação do ICMS pelo ST e pelo Simples Nacional. Fonte: FGV

Destaca-se também que, apesar do crescimento da arrecadação do Simples Nacional, a parcela referente ao ICMS cresce em ritmo bastante inferior ao das demais parcelas, conforme demonstrado no Gráfico 4, o que confirma a transferência das receitas das micro e pequenas empresas para outros regimes de tributação.

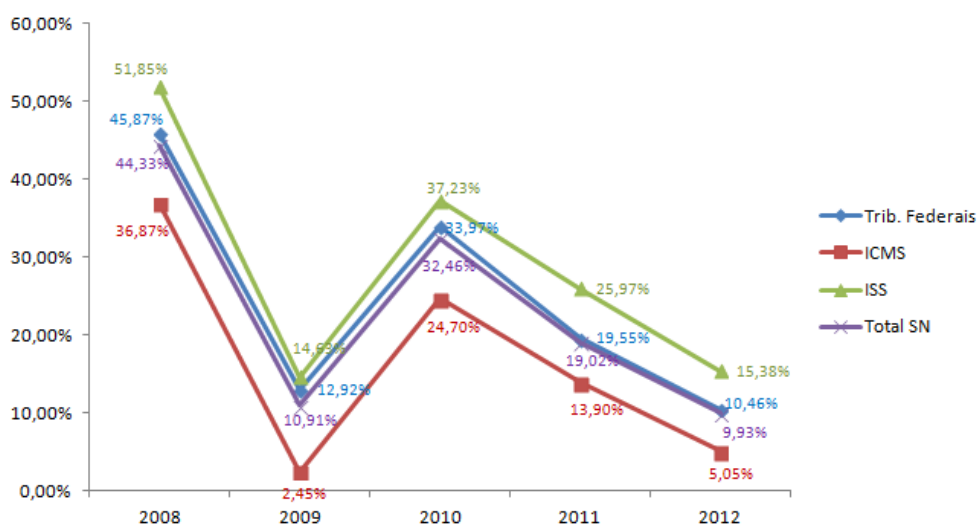


Gráfico 4: Ritmo de Evolução dos Tributos integrantes do Simples Nacional – Fonte: Portal do Simples Nacional

O SEBRAE, com o apoio da Fundação Getúlio Vargas e da IOB, desenvolveu uma série de estudos e pesquisas para avaliar como os mecanismos de cobrança do ICMS devidos através de operações sujeitas à (a) substituição tributária, (b) com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do



imposto, (c) ao diferencial de alíquota e a (d) adoção de sublimite estadual contribuem para distorcer a carga tributária e onerar as microempresas e empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional.

Esta Nota Técnica apresenta os resultados destas pesquisas, as práticas mais ou menos indicadas e a comparação entre os ambientes de negócios dos estados, com o objetivo de subsidiar discussões e mudanças na forma de tributação dos pequenos negócios.

2 – CONCEITOS

O Brasil possui, até 30/11/2013, 8.167.415 empresas que são optantes do regime do Simples Nacional (RECEITA FEDERAL, 2013ⁱ).

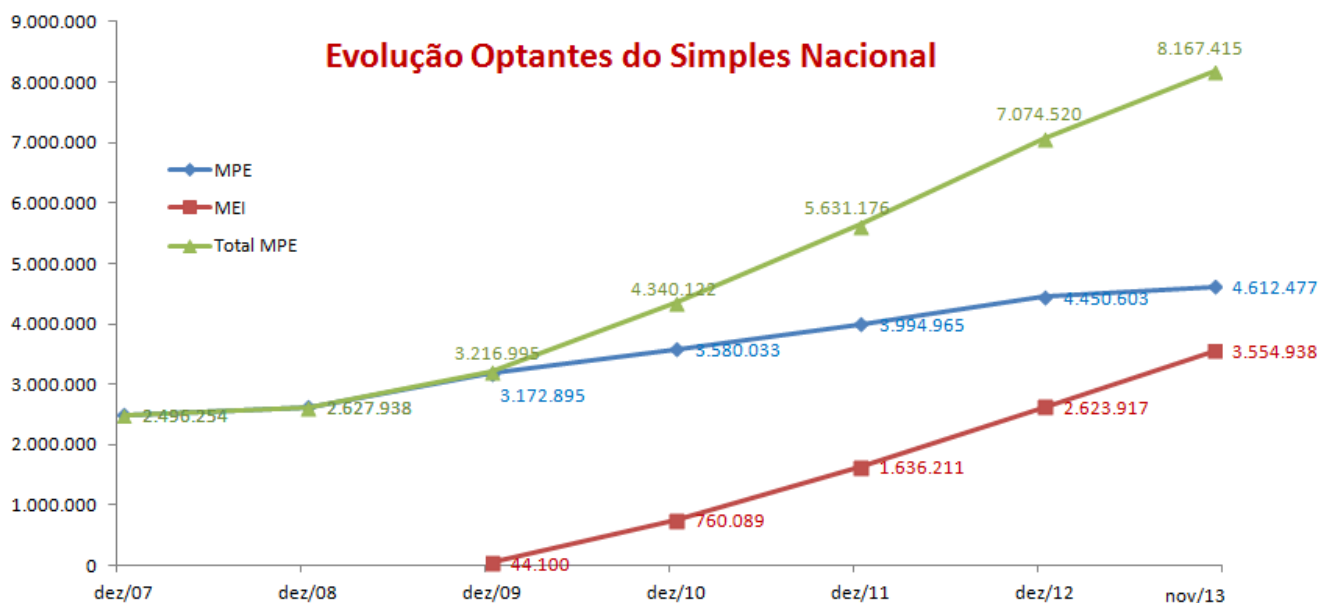


Gráfico 5: Evolução dos Optantes do Simples Nacional – Fonte: Receita Federal

A arrecadação da Secretaria da Receita Federal do Brasil com o regime simplificado, entre agosto de 2007 (início da vigência) e outubro de 2013, gerou R\$ 228 bilhões aos cofres públicos (RECEITA FEDERAL, 2013ⁱⁱ), e vem aumentando na proporção de aproximadamente 10% ao ano.

O Simples Nacional possui 20 faixas de tributação. O ICMS representa cerca de 1/3 do valor arrecadado.

Contudo, algumas operações estão sujeitas a determinados mecanismos cuja apuração e recolhimento devem ser realizados à parte do regime simplificado de apuração. Portanto, nesses mecanismos, a ME e a EPP são “equiparados” a empresas de médio e grande porte, devendo recolher o ICMS no chamado “regime normal de apuração”.

Para melhor aceção técnica do assunto, são apresentados nesta Nota Técnica, de maneira breve alguns conceitos quando as operações estão sujeitas a adoção de sublimite estadual, à substituição tributária, à antecipação tributária e ao diferencial de alíquota.

✓ SUBLIMITE

A Lei Geral da Micro e Pequena Empresa (Lei Complementar 123/2006) prescreve no artigo 16, §1º, que os optantes do Simples Nacional devem ter receita bruta no ano-calendário anterior ao da opção dentro dos limites previstos no artigo 3º, ou seja, faturamento de até R\$ 3,6 milhões. Não obstante, a Lei autoriza a alguns Estados a adotar um limite inferior para a inclusão do ICMS e do ISS no Simples Nacional – o chamado sublimite (art. 19 da LC nº 123/2006, dependendo da participação no Produto Interno Bruto).

Objetivamente, com a última alteração da Lei Geral (LC 139/2011, alteração do limite para R\$ 3.600.000,00), os Estados têm novas opções para o estabelecimento do sublimite.

O Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) ao editar a Resolução nº 103/2012 formalizou os sublimites a serem adotados, no exercício de 2013, pelos Estados e Distrito Federal para efeito de recolhimento do ICMS.

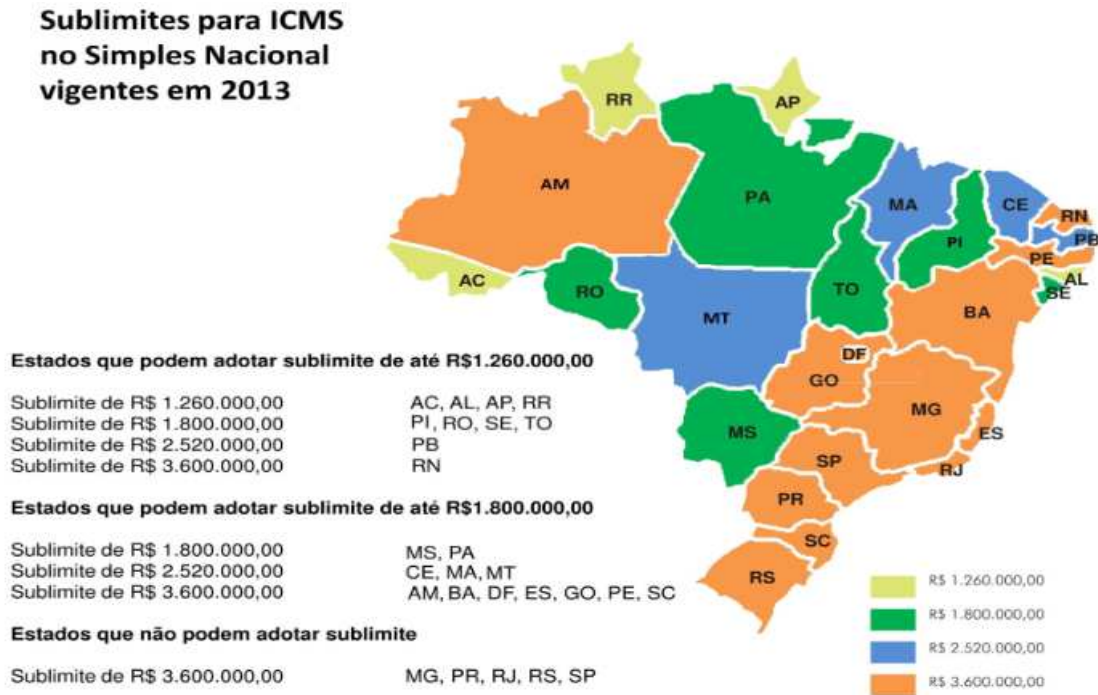


Figura 1: Sublimites vigentes em 2013 – Fonte: Comitê Gestor do Simples Nacional

Observam-se algumas incoerências com a adoção destas opções, se comparados os limites e sublimites anteriores à LC 139 e atuais.

Alguns Estados verificaram que era mais vantajoso acompanhar o limite federal. Contudo, pode-se constatar que em 13 Estados (Acre, Alagoas, Amapá, Roraima, Paraíba, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Pará, Ceará e Mato Grosso) as ME e EPP tiveram um benefício menor do que o alcance da lei Complementar 139/2011, pois o aumento do sublimite estadual foi proporcionalmente inferior ao aumento das faixas do Simples Nacional.

O sublimite traz prejuízos para a ME/EPP que ultrapassar o teto adotado pelo Estado de receita bruta acumulada. Ela estará automaticamente impedida de recolher o ICMS e o ISS na forma do Simples Nacional, a partir do mês subsequente ao que tiver ocorrido o excesso, relativamente aos seus estabelecimentos localizados na Unidade da Federação que os houver adotado.

Os efeitos são perceptíveis através da perda de competitividade em relação a ME/EPP localizadas nos Estados que não adotam o sublimite. Essa competitividade, do ponto de vista fiscal, acarreta em prejuízo no sentido que empresas nos Estados com faturamento acima do sublimite deve recolher o ICMS com base nas alíquotas ordinárias, muitas vezes superiores ao do Simples Nacional.



Causa estranheza o fato de que são esses Estados são os que mais precisam dessa política de incentivo ao empreendedorismo para promover o crescimento econômico. A adoção do sublimite reduz o acesso das MPes locais ao Simples, restringindo os benefícios do regime.

✓ **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Em linhas gerais, pela sistemática da responsabilidade por substituição tributária, um determinado contribuinte fica responsável pelo pagamento do tributo devido pelo fato gerador que um terceiro realizou, realiza ou irá realizar. Podem existir, conforme a situação:

- uma substituição tributária regressiva ou para trás, em relação a fatos geradores que já se realizaram;
- a substituição tributária em relação a operações ou prestações concomitantes; e ainda,
- uma substituição tributária progressiva ou para frente, relativamente a fatos geradores que ocorrerão no futuro.

Os efeitos da Substituição Tributária sobre o Optante do Simples Nacional poderão ser diferenciados, conforme a posição deste na cadeia:

- Se ele for o Substituto, irá pagar o ICMS fora do Simples Nacional;
- Se ele for o Substituído, irá adquirir a mercadoria onerada pelo custo da ST;
- Se o Substituído adquirir a mercadoria de outro estado e não houver protocolo ou convênio, além do ônus embutido da ST, deverá pagar a Antecipação Tributária;
- Se o Substituído vender para fora do estado (venda sem ser para o consumidor final), dependendo do protocolo ou convênio, ele deverá recolher novamente a ST. Este valor poderá ser recuperado, mas através de processos burocráticos e complexos.

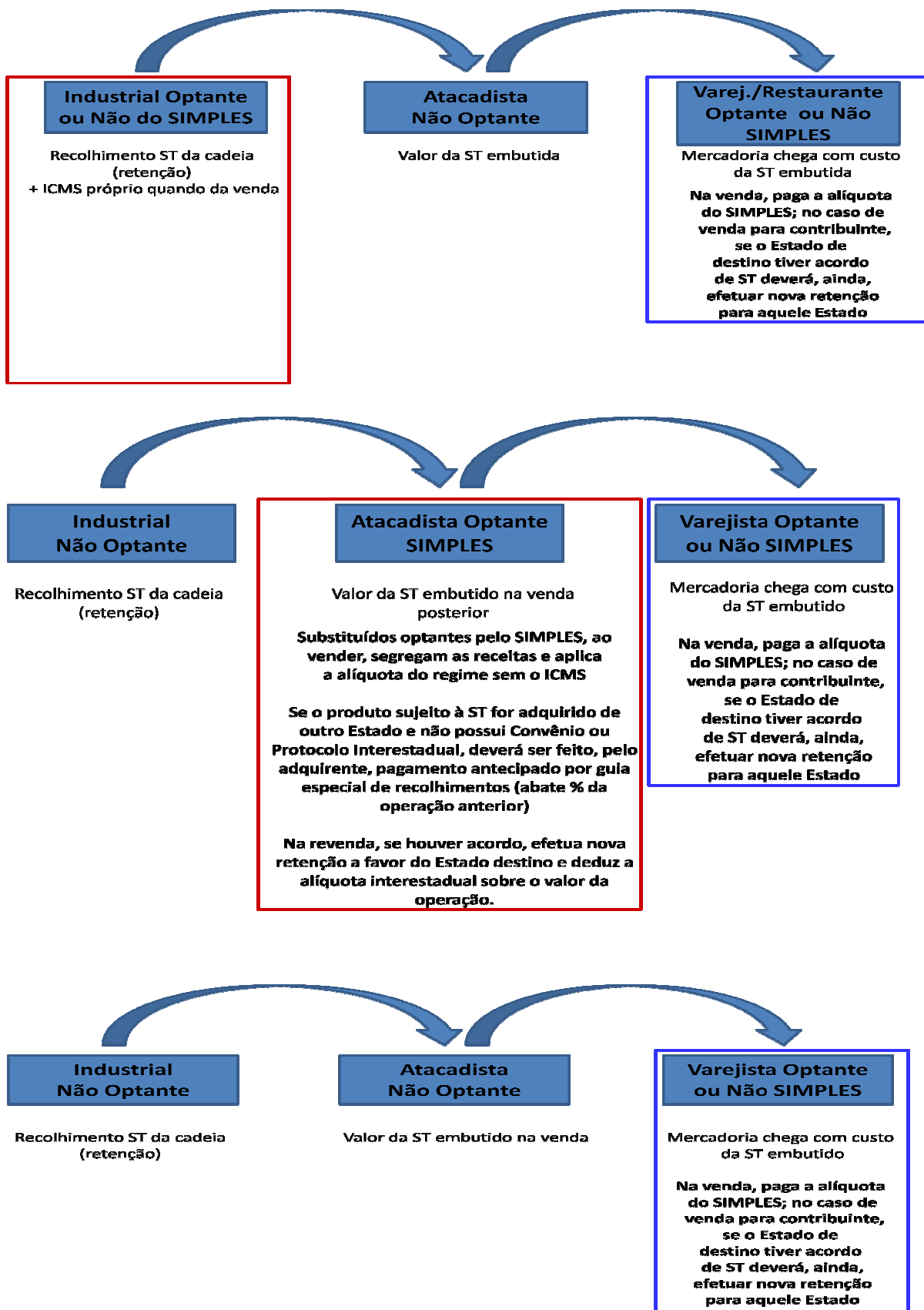


Figura 2: Impactos da ST para os Optantes do Simples Nacional, conforme sua posição na cadeia.



Os conflitos entre o regime do SIMPLES Nacional e o instituto da Substituição Tributária surgem quando os contribuintes atacadistas e varejistas são optantes. Isso porque, embora suas vendas estejam sujeitas a uma apuração cumulativa de ICMS com alíquotas de até 3,95% (Anexo I, LC 123), aplicadas sobre suas receitas brutas, quando vendem mercadorias inseridas na ST, suportam um custo tributário de 17% ou 25%, já que na apuração do imposto a pagar no Simples Nacional está excluído o ICMS retido por substituição tributária.

No caso do substituto tributário optante do SIMPLES Nacional, a própria LC 123, em seu art. 13, §1º, XIII, "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.

Importante salientar então que, quando um substituto – fabricante ou importador – efetuar vendas para um comerciante do Simples Nacional, deverá efetuar a retenção do ICMS referente à operação subsequente pela alíquota normal da 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.

Além do aumento de sua carga tributária (*como se verá adiante nesta Nota Técnica, pesquisas realizadas pelo SEBRAE demonstram que o ICMS recolhido através da ST chega a representar 220% do valor que seria recolhido de acordo com a Lei Geral*) e do comprometimento dos benefícios do Simples Nacional, o optante sofre outros efeitos da Substituição Tributária, que são detalhados a seguir:

- a) **Aumento necessidade de capital de giro:** o recolhimento da ST é efetuado antes da venda e realização das receitas;
- b) **Aumento da burocracia:** necessidade do cumprimento de obrigações fiscais principais e acessórias; multiplicidade de controles adicionais;
- c) **Geração do passivo tributário:** devido a dificuldade das MPE cumprirem os compromissos tributários.
- d) **Impacto no ritmo de geração de empregos:** a geração de empregos é afetada pelo aumento da carga tributária;
- e) **Desestímulo à competitividade (MVA e aduanas):** a micro e pequena empresa não tem escala de produção e não consegue vender os seus produtos dentro do valor estabelecido pela MVA;
- f) **Perda de credibilidade e eficácia da substituição tributária:** devido à sua aplicação indiscriminada e a criação de pautas arbitrárias pelos Estados.
- g) **Complexidade e desinformação:** inúmeros convênios, pautas, alíquotas e MVAs aplicáveis às operações das Substitutas, formam um arcabouço de normativos que as MPE tem dificuldade em acompanhar. A título de exemplo, o Gráfico 6 demonstra o pouco conhecimento dos empresários em relação à ST:

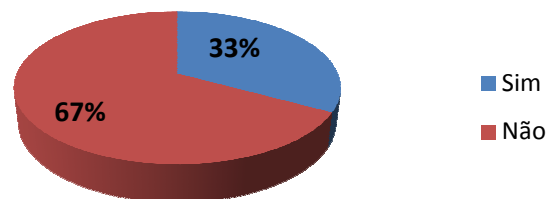


Gráfico 6: Percentual de empresários que sabem que o ICMS cobrado fora do SIMPLES NACIONAL é estabelecido por legislação estadual. Fonte: Pesquisa SEBRAE

- h) **Redução da lucratividade das MPE e aumento do preço de venda dos produtos** : conforme demonstrado na Figura 1, tanto o preço de venda quanto os lucros da MPE são significativamente afetados pela aplicação da ST.

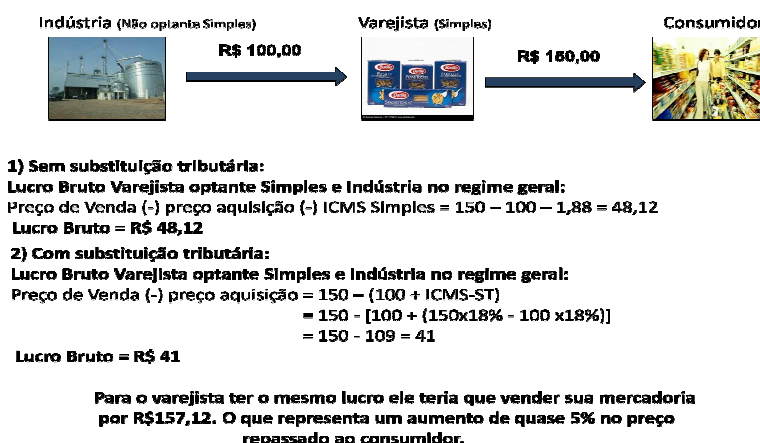


Figura 3: Simulação do Lucro Bruto com ST e sem ST

Este cenário é ainda mais agravado pelo uso indiscriminado que os Estados fazem da Substituição Tributária. O instituto da ST foi originalmente concebido para viabilizar a fiscalização de itens com produção concentrada e comercialização dispersa (como combustíveis, bebidas, etc), com elevada representatividade na arrecadação e com comprovada capacidade econômica do sujeito tributário.

Contudo, atualmente os Estados estendem a aplicação da ST a produtos de qualquer natureza e para qualquer tipo de contribuinte envolvido, criando pautas e estabelecendo a MVA (Margem de Valor Agregado) de forma arbitrária.

Essa distorção, portanto, acarreta na mitigação e anulação dos benefícios reconhecidos às pequenas e microempresas, por arcarem com a mesma carga de ICMS das grandes empresas, por se tratar de operação sujeitas à substituição tributária, sendo recolhida conforme a legislação estadual. Não é só isso: define uma carga tributária não em função da capacidade contributiva dos contribuintes, mas em virtude de um instrumento de simplificação arrecadatória.



✓ ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA

Muitos Estados, com o objetivo de proteger sua economia interna, exigem do contribuinte estabelecido em seu território o recolhimento do ICMS nas aquisições interestaduais, no momento da entrada da mercadoria.

O art. 13, § 1º, XIII, “g”, da LC 123/2006, excetuou da sistemática especial e simplificada o ICMS devido na antecipação (com ou sem encerramento de tributação) relativa à aquisição de outro Estado ou do Distrito Federal, dentre outras elencadas pelo dispositivo, as ME e EPP optantes pelo Simples Nacional.

Então não está incluído no Simples Nacional o ICMS devido nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:

- a) com encerramento da tributação: nesse caso, a própria LC 128/2008 (alteração da LC 123/2006) prevê que a receita decorrente da operação subsequente com a mesma mercadoria deverá ser segregada das demais, para dedução da parcela do ICMS, ou seja, a ME ou a EPP recolhe o ICMS antecipado quando da aquisição e não recolherá novamente no Simples Nacional, quando realizar a venda subsequente;
- b) sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor.

Dessa forma, os optantes do Simples Nacional sujeitam-se à legislação do ICMS aplicável às demais pessoas jurídicas. A aplicação da antecipação, no caso aqui em comento, é muito semelhante à substituição tributária.

Não obstante, quando um produto, por disposição legal de um Estado, é incluído na substituição tributária, o adquirente desses produtos naquele Estado deve verificar seu estoque para antecipar o ICMS devido. Na prática, os Estados têm exigido que todos os contribuintes que se enquadrarem no regime promovam o levantamento de estoque existente um dia antes do início da vigência da substituição tributária e paguem o ICMS do estoque com um acréscimo de margem de lucro presumida, conhecido como Índice de Valor Acrescido (IVA-ST).

Ademais, é comum os Estados criarem barreiras fiscais para exigir essa espécie de antecipação do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas.

Supondo que um comerciante optante pelo Simples Nacional adquira, no mês de outubro, em outro Estado, por R\$ 1.000,00, 100 unidades do produto X, com Crédito fiscal disponível no valor de R\$ 70,00. No mês seguinte, a cobrança do ICMS relativo ao produto X passa a ser efetuada através do regime de substituição tributária com liberação das operações subsequentes. A margem de valor agregado prevista para o produto é de 30%. Cálculo do ICMS relativo ao estoque, considerando que o contribuinte possuía, em 31.10.2010, 50 unidades do produto X:



CÁLCULO DO ICMS SOBRE O ESTOQUE	
Quantidade de mercadoria em estoque	50
(x) Custo unitário média ponderada	(R\$ 10,00)
(=) Valor do estoque	500,00
(+) Margem de valor agregado de 30% (IVA normal)	
(=) Base de cálculo da antecipação	650,00
Valor Agregado	150,00
(x) Alíquota interna de 18%*	27,00
(=) ICMS total)	
(-) Saldo credor disponível (o optante do Simples Nacional não gera)	0,00
Imposto antecipado	27,00

**Considerando como exemplo o Estado de SP.*

Não restam dúvidas que 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 tem contribuído para a neutralização do favorecimento ao substituído tributário de pequeno porte, oportunizado pelo regime simplificado previsto na LC 123/06.

✓ DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA

O diferencial de alíquota (DIFA) nada mais é que uma forma de antecipação do imposto na estrada da mercadoria no Estado.

Cabe ressaltar que a LC 128/2008 (art. 13, § 1º, XIII, "h", §§ 5º e 6º, II) trouxe novidade relativa ao cálculo do imposto, visto que, assim como ocorre no cálculo da antecipação, a diferença entre a alíquota interna e a interestadual será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional.

Ou seja, o adquirente (ME ou EPP), para cálculo do diferencial de alíquotas, deverá sempre considerar a alíquota interestadual aplicável à operação, mesmo que o remetente (fornecedor) seja optante pelo Simples Nacional e não tenha destacado o imposto correspondente a essa alíquota no documento fiscal. Assim, um dos gargalos relativo ao DIFA foi parcialmente resolvido.

Valor da aquisição	R\$ 1.000,00
Alíquota interestadual de 12%:	R\$ 120,00
ICMS calculado pela alíquota interna (ex: SP - 18%):	R\$ 180,00
ICMS devido = 180,00 – 120,00	R\$ 60,00

Contudo, o DIFA ainda atinge diretamente as empresas optantes do SIMPLES Nacional, distorcendo a carga tributária devida pelas empresas nesse regime, na medida em que exige-se o recolhimento do ICMS antecipado e ainda o exigem novamente na operação de venda, quando o produto não estiver sujeito a substituição tributária. Por fim, ainda devem recolher o ICMS por conta do próprio sistema do SIMPLES



Nacional, previstos nas tabelas previstas na Lei Complementar nº 123/2006, o que prejudica a competitividade e o fluxo de caixa.



3 – ESTUDOS REALIZADOS PELO SEBRAE NACIONAL

Com o intuito avaliar como os mecanismos de cobrança do ICMS contribuem para distorcer a carga tributária e onerar os optantes do Simples Nacional e, desta maneira, poder subsidiar discussões e mudanças na forma de tributação dos pequenos negócios, o SEBRAE Nacional encomendou as pesquisas de duas instituições, a saber:

- ✓ **Fundação Getúlio Vargas**
- ✓ **IOB**

O SEBRAE desenvolveu uma terceira análise, onde procurou relacionar a carga tributária e a geração de empregos nos estados.

Também foram levantados dados sobre a evolução do ICMS nos estados.

A seguir, são apresentadas as metodologias e as principais conclusões destes estudos.



3.1 – Fundação Getúlio Vargas – FGV: Impacto Setorial da Incidência do ICMS por Substituição Tributária

A metodologia utilizada pela **Fundação Getúlio Vargas** utilizou informações obtidas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), referente ao período entre 2008 e 2011. Apenas os dados relativos a empresas optantes pelo Simples Nacional foram considerados.

A partir das informações obtidas e analisadas foi possível ponderar e comparar dados que demonstram os efeitos na arrecadação do ICMS da aplicação do regime de substituição tributária, sejam em relação à arrecadação, alíquota e carga tributária. Também apresentou os segmentos mais afetados e comparação da arrecadação tributária da ST pelos optantes do Simples Nacional, em todos os Estados.

As principais conclusões do estudo realizado pela FGV são apresentadas a seguir:

a) A expansão da Substituição Tributária é superior a evolução dos optantes do Simples Nacional e dos demais tributos.

A substituição tributária (ST) é um instrumento de controle de fiscalização estadual, mas sua utilização reflete nos pequenos negócios e tomou proporções desalinhadas com a própria natureza das ME e EPP.

Entre os anos de 2008 e 2011, o número de empresas optantes pelo Simples Nacional cresceu 15,9%. O número de empregados teve crescimento semelhante no mesmo período, registrando-se 17,6%.

Já a receita bruta do segmento representado pelas empresas do Simples Nacional registrou aumento de 47,7%. Por sua vez, as receitas sujeitas à substituição tributária apresentaram um crescimento ainda mais expressivo no período em comento, de 74,6%.

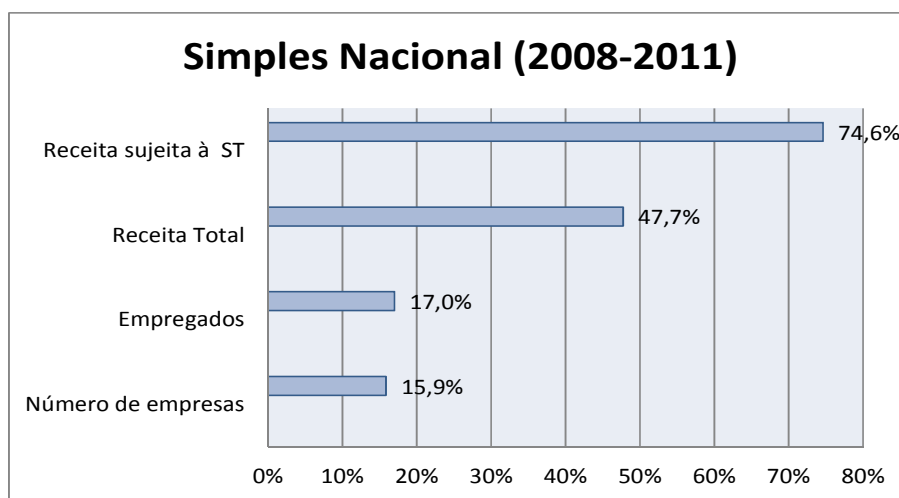


Gráfico 7: Evolução das MPE, Empregados, Receitas Tributadas pelo Simples Nacional e pela ST – Fonte: FGV



Esse aumento destoante da receita sujeita à substituição tributária em relação aos demais índices apresentados acima é prova da abrangência do regime, com a inclusão indiscriminada, descontrolada e inconstitucional de segmentos e de produtos.

Sem levar em conta a ST, também é possível verificar que a participação estadual (ICMS) em relação à repartição das receitas tributárias arrecadadas dos optantes do Simples teve discreto aumento no período de 2008 a 2011 (apenas 2%); contudo, se considerarmos os efeitos da ST sobre referida participação o percentual é superior à soma da repartição dos tributos federais (excluindo a contribuição previdenciária).

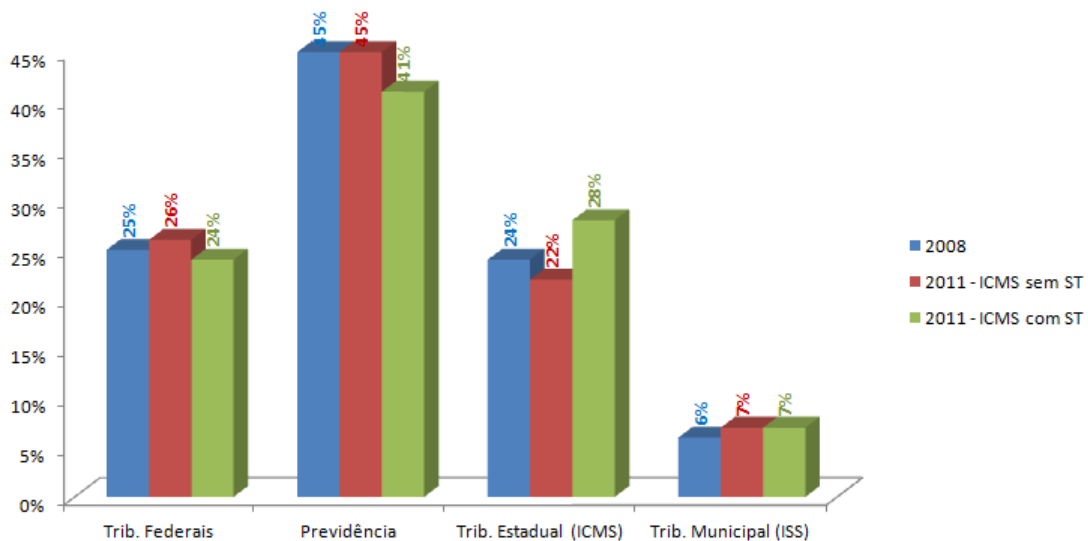


Gráfico 8: Distribuição dos Tributos no total arrecadado pelo Simples Nacional – com e sem ST. Fonte: FGV

Novamente é perceptível a influência da substituição tributária no Simples Nacional, uma vez que enquanto a geração de receita é constante ao longo dos períodos analisados, a receita da ST cresce em proporções maiores, gerando os problemas e distorções já apresentadas.

Considerando o valor do ICMS devido pelos optantes do regime simplificado com e sem a ST, novamente são obtidos números relevantes. Entre 2008 e 2011, verificou-se um aumento de 47,4% no valor do ICMS devido pelo Simples sem considerar a substituição tributária. Se considerada a substituição tributária a taxa de crescimento passa para 62,4%. No mesmo período, a arrecadação dos estados subiu 35,6%.

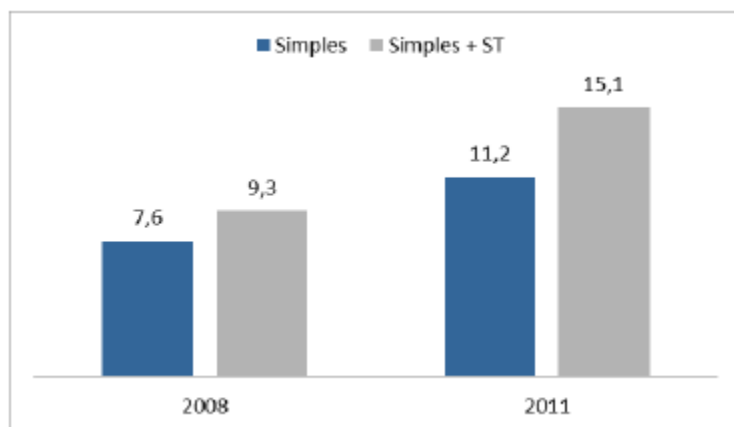


Gráfico 9: Valor do ICMS devido pelas empresas do Simples (R\$ bilhões)

Importante ressaltar que a evolução demonstrada acima não decorre somente da expansão da relação de mercadorias sujeitas à substituição tributária, mas também do aumento da base de cálculo do imposto devido nessa modalidade. Os Estados então não se contentaram apenas em aumentar a lista de produtos, mas também autorizaram uma carga tributária maior incidente sobre o mecanismo da ST.

b) A Substituição Tributária é especialmente representativa nos segmentos onde há maior concentração das empresas optantes do Simples Nacional.

Em relação à representatividade da ST em alguns segmentos, verifica-se que há que uma grande concentração das receitas das empresas do Simples Nacional nos atividades comerciais e de alojamento e alimentação (63,2% do total); essa concentração é ainda maior nas receitas sujeitas à substituição tributária (90,9%).

Tomando por base apenas os segmentos acima, de alta concentração de empresas optantes do Simples Nacional e produtos sujeitos à ST, esse mecanismo representou um acréscimo tributário da ordem de R\$ 3,9 bilhões. Em 2008, o impacto apurado foi de R\$ 1,7 bilhão, representando um aumento de 129,4%. Isso pode ser explicado, em parte, pelo crescimento do próprio Simples Nacional, que foi de 47,7%

Ainda assim, esse aumento é deveras exagerado. Em uma proporção simples e lógica, se o acréscimo tributário tivesse seguido a proporção do aumento do Simples Nacional, teria sido da ordem de R\$ 2,5 bilhões. Desta forma, o crescimento da substituição tributária que excedeu o crescimento do Simples representou R\$ 1,4 bilhão.

c) A Substituição Tributária afeta linearmente todas as faixas do Simples Nacional, desprezando a progressividade entre as faixas prevista na Lei Geral.

Se compararmos a carga tributária por faixa de receita no Simples Nacional, sem ST, com as alíquotas efetivas nesse regime considerando produtos sujeitos a substituição tributária, o impacto é significativo; a diferença na primeira faixa do Simples Nacional é de 5,15% enquanto que na última faixa é de 2,48%. Isto porque as alíquotas da ST são as mesmas, independentemente da receita bruta das empresas.

Em outras palavras: a ST prejudica especialmente aquelas empresas nas faixas iniciais de receita bruta – que são aquelas que mais precisam do tratamento favorecido para poder se desenvolver.

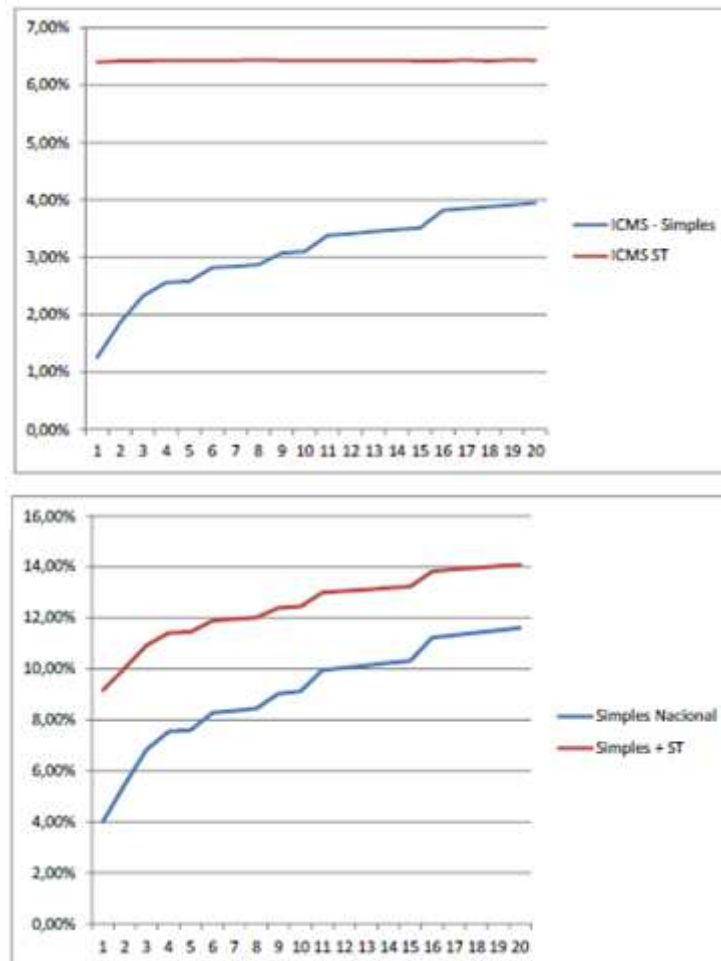


Gráfico 10: Impacto da Substituição Tributária sobre as alíquotas do Simples Nacional - Fonte: FGV

d) Apesar do grande impacto provocado às micro e pequenas empresas, a receita tributária referentes a Substituição Tributária dos pequenos negócios não é representativa para os Estados.

Demonstram-se claramente os impactos danosos da ST para optantes do Simples Nacional. Mas se levarmos em conta o valor arrecadado por esse mecanismo dos optantes, ele não é representativo para os Estados.

Analisando a representatividade da arrecadação por substituição tributária no Simples Nacional, face ao total da arrecadação, por Estado, Mato Grosso é aquele que possui o maior percentual; 4,48% do total da arrecadação decorrem de recolhimentos derivados da ST, sendo que a média dos Estados é de 2,19%.

UF	Arrecadação SIMPLES ST (A)	Arrecadação ICMS Total (B)	(A) / (B)
AC	2.495	585.837	0,43%
AL	35.084	2.272.831	1,54%
AM	21.007	5.919.879	0,35%
AP	7.301	510.612	1,43%
BA	323.303	13.231.412	2,44%
CE	268.297	6.794.824	3,95%
DF	53.283	5.195.242	1,03%
ES	117.077	7.748.478	1,51%
GO	125.678	9.875.178	1,27%
MA	53.615	3.412.368	1,57%
MG	1.066.712	29.219.113	3,65%
MS	149.820	5.413.880	2,77%
MT	260.621	5.814.671	4,48%
PA	96.541	5.728.144	1,69%
PB	59.603	2.824.625	2,11%
PE	128.345	9.925.874	1,29%
PI	49.035	2.088.225	2,35%
PR	232.171	15.961.798	1,45%
RJ	412.308	25.154.567	1,64%
RN	50.498	3.178.453	1,59%
RO	55.147	2.594.488	2,13%
RR	11.947	421.493	2,83%
RS	646.890	19.502.930	3,32%
SC	419.398	12.514.406	3,35%
SE	18.058	1.993.722	0,91%
SP	1.911.219	102.138.925	1,87%
TO	37.416	1.270.345	2,95%
Total	6.612.868	301.292.320	2,19%

Tabela 2: Representatividade da Arrecadação por Substituição Tributária no Simples Nacional por Estado em 2011:
Comércio, Alimentação e Alojamento (R\$ Mil). Fonte: FGV

Ademais, o impacto médio da diferença auferida pelo valor cobrado pela substituição tributária e o valor devido no simples, ou seja, a representatividade média da diferença entre o valor cobrado por substituição tributária e o devido no Simples Nacional, em relação à arrecadação estadual é 1,28%.



3.2 – IOB Folhamatic: Pesquisa da Carga Tributária incidente sobre os optantes do Simples Nacional

A IOB desenvolveu a pesquisa da carga tributária incidente sobre os optantes do Simples Nacional, tendo em vista efetuar uma comparação entre os estados brasileiros, identificar as melhores ou piores práticas e pontuar os estados que oferecem os melhores ambientes de negócios para as micro e pequenas empresas.

Para o dimensionamento da carga tributária do ICMS, foram criadas empresas padronizadas, com os mesmos segmentos de atividades, produtos, faixas de receita bruta, mesmas condições de compra e venda de produtos e insumos.

Foram estabelecidos os seguintes parâmetros para a definição das empresas padrão:

- a) Segmentos de atividades e produtos: foram selecionados os segmentos de atividades onde há o maior número de micro e pequenas empresas cadastradas. Os produtos pesquisados foram definidos junto à empresários dos setores, que apontaram os produtos considerados de maior representatividade e que poderiam se enquadrar em regimes diferenciados de tributação (com ou sem Substituição Tributária). Assim, foram pesquisados os seguintes segmentos e produtos:

Atividade	Segmento	Produto
Indústria	Fabricação de calçados de couro	Calçados de couro
	Fabricação de Laticínios	Iogurte
	Fabricação de Móveis	Armários de Cozinha
	Fabricação de Produtos de Panificação	Pão de forma
	Fabricação de produtos cerâmicos	Tijolos
	Confecção de peças de vestuário	Camisas
Comércio	Comércio varejista de autopeças	Oxigênio industrial
		Pneus
	Farmácias	Medicamentos genéricos
		Sabões de toucador
		Esparadapo
	Comércio varejista de materiais de construção	Tijolos para construção
		Areia
	Mercearias	Tomate fresco
		Massas alimentícias
	Restaurantes	Refrigerantes
		Refeições
Serviços	Comercio varejista de artigos do vestuário	Camisas de malha masculina
		Meia calça feminina

Tabela 3: Segmentos de Atividades e Produtos incluídos na Pesquisa Tributária IOB

- b) Foram consideradas sete faixas de receita bruta anual:
- R\$ 100.000,00
 - R\$ 150.000,00
 - R\$ 300.000,00
 - R\$ 600.000,00
 - R\$ 1.500.000,00
 - R\$ 2.000.000,00
 - R\$ 3.000.000,00



- c) Foram definidos os seguintes parâmetros para as operações de compra e venda de produtos:
- Aquisições de produtos: 60% de operações internas e de 40% operações interestaduais. Não foi incluído o ICMS-ST na compra de mercadorias para revenda.
 - Receitas de vendas: 100% no mercado interno;
- d) Para fins de cálculo do ICMS fora do DAS/SN¹ os seguintes referenciais foram adotados:
- Diferencial de alíquota: considerada a tributação integral, sem benefício na origem e com imposto na operação interna;
 - Antecipação tributária: incluído quando não houver previsão de utilização do percentual de agregação na legislação estadual;
 - Sublimite: se o estado adotar sublimite, foi considerado que o contribuinte permanece no Simples para os demais tributos e adota o regime de débito/crédito do ICMS;
 - Substituição Tributária: foi incluída nos casos em que houver previsão legal de percentual de agregação (MVA).

Os dados apurados foram ponderados, utilizando como parâmetro as receitas declaradas na DASN (Declaração Anual do Simples Nacional). Foram utilizados níveis de ponderação, decorrente da receita bruta acumulada por segmento e faixa: peso da faixa de receita dentro do segmento de atividade, peso da faixa de receita e segmento de atividade dentro do setor (comércio e indústria), e peso da faixa de receita, segmento e setor dentro de todos os segmentos pesquisados.

Ainda como parâmetro de comparação, foi apurado qual seria o percentual do ICMS de acordo com a Lei Geral da Micro e Pequena Empresa, isto é, qual o percentual de recolhimento do ICMS seria realizado se não fossem as formas alternativas de tributação que distorcem a carga tributária dos optantes do regime simplificado (Substituição Tributária, Sublimite, Diferencial de Alíquota e Antecipação Tributária). Este percentual foi denominado DAS Ponderado.

Observa-se que a metodologia para tratamento e ponderação dos dados adotada neste estudo é diferente da metodologia utilizada no estudo apresentado pela CNI “Carga Tributária sobre as Micro e Pequenas Empresas – Ranking dos Estados”.

No presente estudo, as parcelas do ICMS foram ponderadas com base no faturamento informado na DASN (Declaração Anual do Simples Nacional), por segmento e faixa de receita. No estudo da CNI, a ponderação foi efetuada com base no número de empresas.

Aqui também se considerou a Substituição Tributária paga pela Indústria, nos casos em que esta for o substituto tributário – esta participação não foi considerada pela CNI. Esta opção foi adotada uma vez que os segmentos pesquisados foram selecionados com base no número de empresas, não se atendo às cadeias econômicas.

Para consultar o estudo apresentado pela CNI, acesse o link:

<http://www.leigeral.com.br/portal/main.jsp?lumPagId=FF808181273E546301273E9A2A8420E3&lumItemId=FF8080814126F16F01413314788906A0>

¹ Documento de Arrecadação do Simples Nacional

A “empresa padrão” foi movimentada em cinco datas, seguindo eventuais alterações nas legislações estadual e federal, como entrada de produtos na substituição tributária, cobrança antecipada dos produtos e alterações no sublimite: 1ª rodada: data de corte 30/04/2012; 2ª rodada: data de corte 30/09/2012; 3ª rodada: data de corte 30/11/2012; 4ª rodada: data de corte 01/01/2013; e 5ª rodada: data de corte 30/09/2013. Os gráficos e dados apresentados a seguir referem-se aos resultados de Setembro/2013.

Obs.: Todos os percentuais da carga tributária apresentados nesta Nota Técnica referem-se a representatividade da carga sobre a receita bruta anual.

a) Ranking dos Estados – incluindo todos os segmentos da Indústria e Comércio

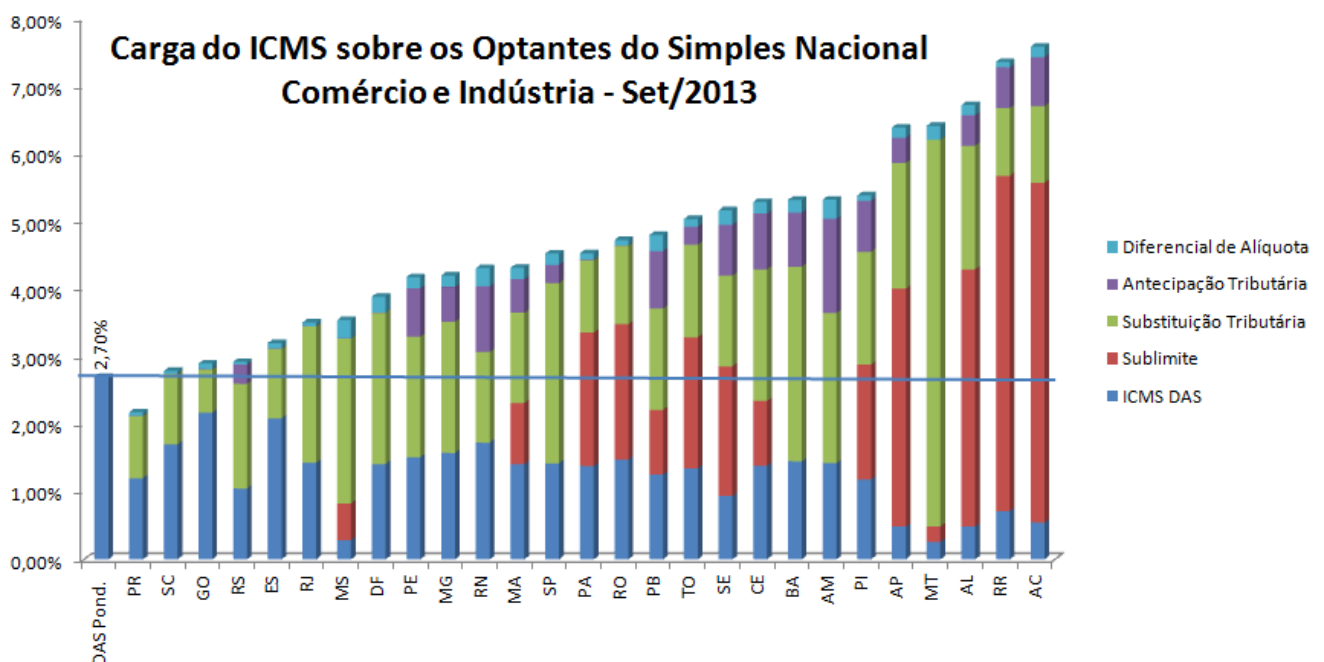


Gráfico 11: Ranking do ICMS dos Estados – Indústria e Comércio. Fonte: Pesquisa IOB

Observa-se que, enquanto o DAS Ponderado é de 2,70%, encontramos percentuais de tributação de até 7,58% para o ICMS (280% sobre o DAS Ponderado), em virtude da aplicação dos instrumentos de Substituição Tributária, Sublimite, Diferencial de Alíquota e Antecipação Tributária.

Alguns pontos do Gráfico 11 merecem ser destacados:

- A Substituição Tributária está presente, em maior ou menor grau, em todos os estados brasileiros. A carga menor do DAS representa na maioria das vezes, a tributação das receitas fora do Simples Nacional.
- O Sublimite é aplicado pelos sete estados com maior carga tributária, nas últimas posições do Ranking.
- Alguns estados adotam boas práticas de isenção ou redução das alíquotas do ICMS. Estes estados também ficam com a tributação no DAS menor do que o DAS Ponderado. O quadro a seguir demonstra as isenções e reduções de alíquotas encontradas nos segmentos e produtos da pesquisa.



UF	Setor	Segmentos	Prática
AM	Comércio	Todos	Isenção ICMS nas faixas 100 e 150
AM	Indústria	Todos	Isenção ICMS nas faixas 100 e 150
BA	Comércio	Todos	Isenção de ICMS até R\$ 180.000 (1ª e 2ª faixas)
BA	Indústria	Todos	Isenção de ICMS até R\$ 180.000 (1ª e 2ª faixas)
DF	Comércio	Todos	Alíquota de 0,06% na primeira faixa
DF	Indústria	Todos	Alíquota de 0,06% na primeira faixa
GO	Indústria	Confecção de Peças de Vestuário	Isenção de ICMS em todas as faixas p/ indústria do Simples Nacional
PA	Comércio	Todos	Isenção de ICMS até R\$ 120.000 (1ª faixas)
PA	Indústria	Todos	Isenção de ICMS até R\$ 120.000 (1ª faixas)
PB	Comércio	Todos	Redução de base de cálculo dentro do DAS até faixa de receita bruta de R\$1.260.000
PB	Indústria	Todos	Redução de base de cálculo dentro do DAS até faixa de receita bruta de R\$1.260.000
PR	Comércio	Todos	Isenção até R\$ 360.000 (1ª a 3ª faixas). Alíquotas reduzidas nas demais faixas
PR	Indústria	Todos	Isenção até R\$ 360.000 (1ª a 3ª faixas). Alíquotas reduzidas nas demais faixas
RJ	Comércio	Todos	Alíquotas reduzidas em todas as faixas
RJ	Indústria	Todos	Alíquotas reduzidas em todas as faixas
RS	Comércio	Todos	Isenção até a 3ª faixa; alíquotareduzida até a 6ª faixa
RS	Indústria	Todos	Isenção até a 3ª faixa; alíquotareduzida até a 6ª faixa
SE	Comércio	Todos	Isenção para receita bruta até R\$360.000
SE	Indústria	Todos	Isenção para receita bruta até R\$360.000

Tabela 4: Reduções e Isenções do ICMS concedidas pelos Estados para os Segmentos, Produtos e Faixas de Receita incluídos na pesquisa. Fonte: IOB

- Santa Catarina apresenta outro exemplo de boa prática, que é a redução do MVA para as empresas optantes do Simples Nacional.
- Como práticas menos indicadas, são relacionadas:
 - Adoção dos sublimites estaduais. Reajuste dos sublimites abaixo da atualização do teto do Simples Nacional, efetuada pela Lei 139/2011;
 - Adoção da antecipação tributária e diferencial de alíquota;
 - Regime diferenciado de tributação (MT) – ST com base no CNAE e não nos produtos;
 - Aplicação indiscriminada da Substituição Tributária, que atinge vários produtos da pesquisa que não se enquadram aos critérios de essencialidade que deveriam ser observados para utilização do instituto da ST.

b) Ranking dos Estados – Comércio

Abaixo é apresentado o Ranking dos Estados abrangendo apenas os segmentos do Comércio. Aplicam-se aqui as mesmas avaliações quanto às práticas adotadas pelos estados.

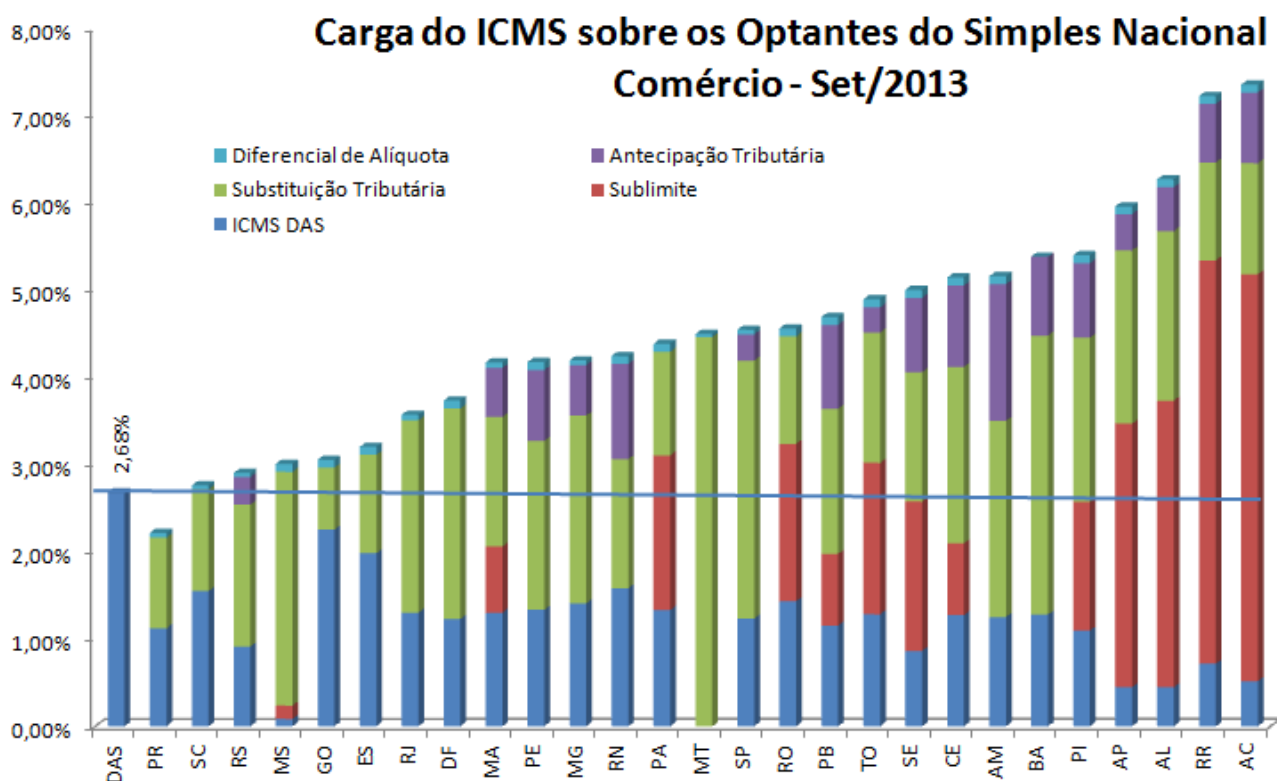


Gráfico 12: Ranking dos Estados – Comércio. Fonte: Pesquisa Tributária IOB

c) *Ranking dos Estados – Indústria*

Abaixo é apresentado o Ranking dos Estados abrangendo apenas os segmentos da Indústria. Também aplicam-se aqui as mesmas avaliações quanto às práticas adotadas pelos estados.

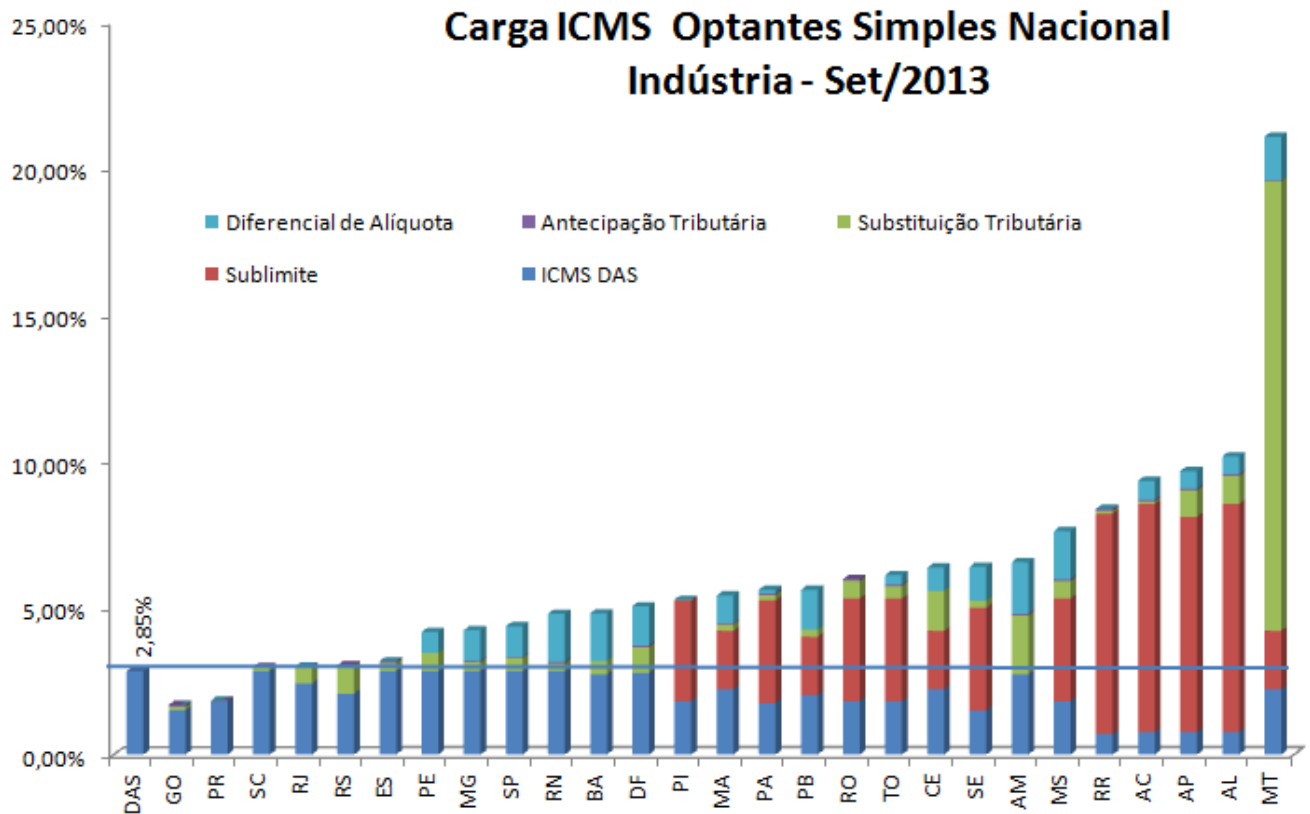


Gráfico 13: Ranking dos Estados – Indústria. Fonte: Pesquisa Tributária IOB

d) Ranking dos Estados – Substituição Tributária

Abaixo é apresentado o Ranking dos Estados abrangendo apenas a incidência da Substituição Tributária. Os percentuais indicam qual a representatividade da ST frente ao DAS Ponderado.

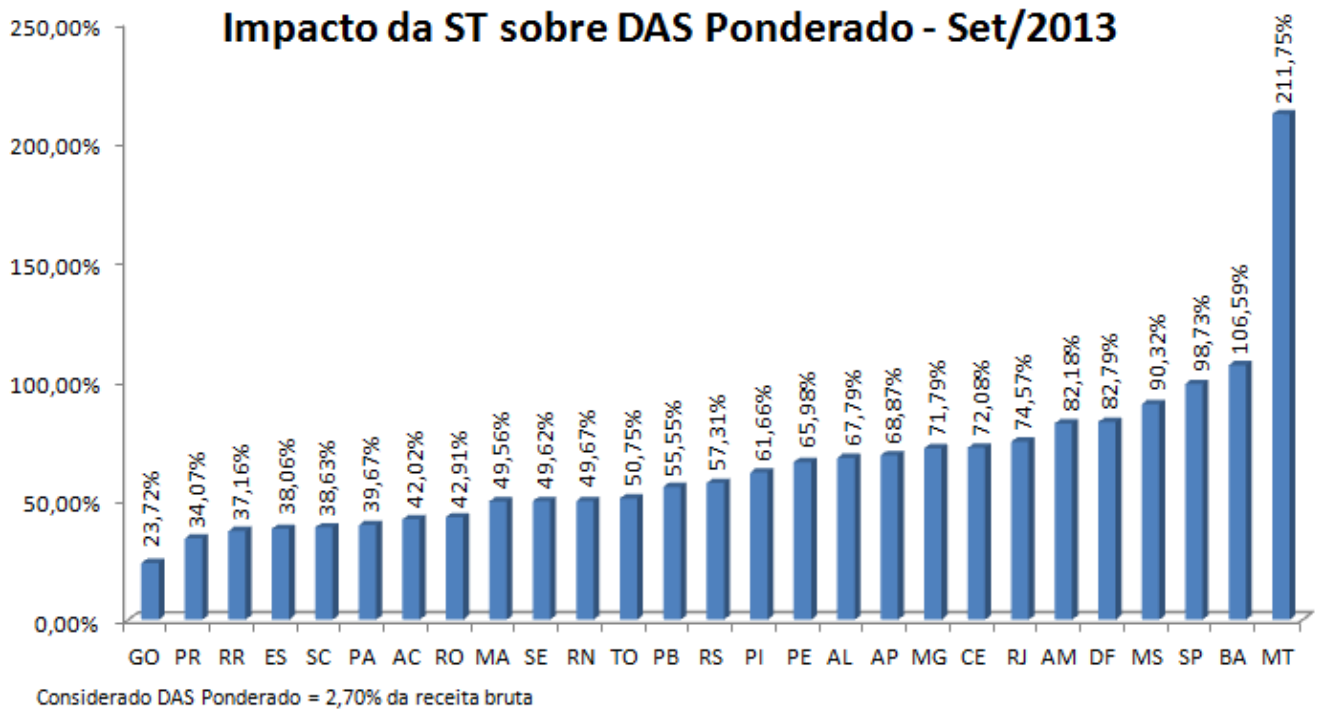


Gráfico 14: Impacto da Substituição Tributária sobre o DAS Ponderado. Fonte: Pesquisa Tributária IOB

A incidência do ICMS e suas variáveis nos estados brasileiros é demonstrada no mapa a seguir.

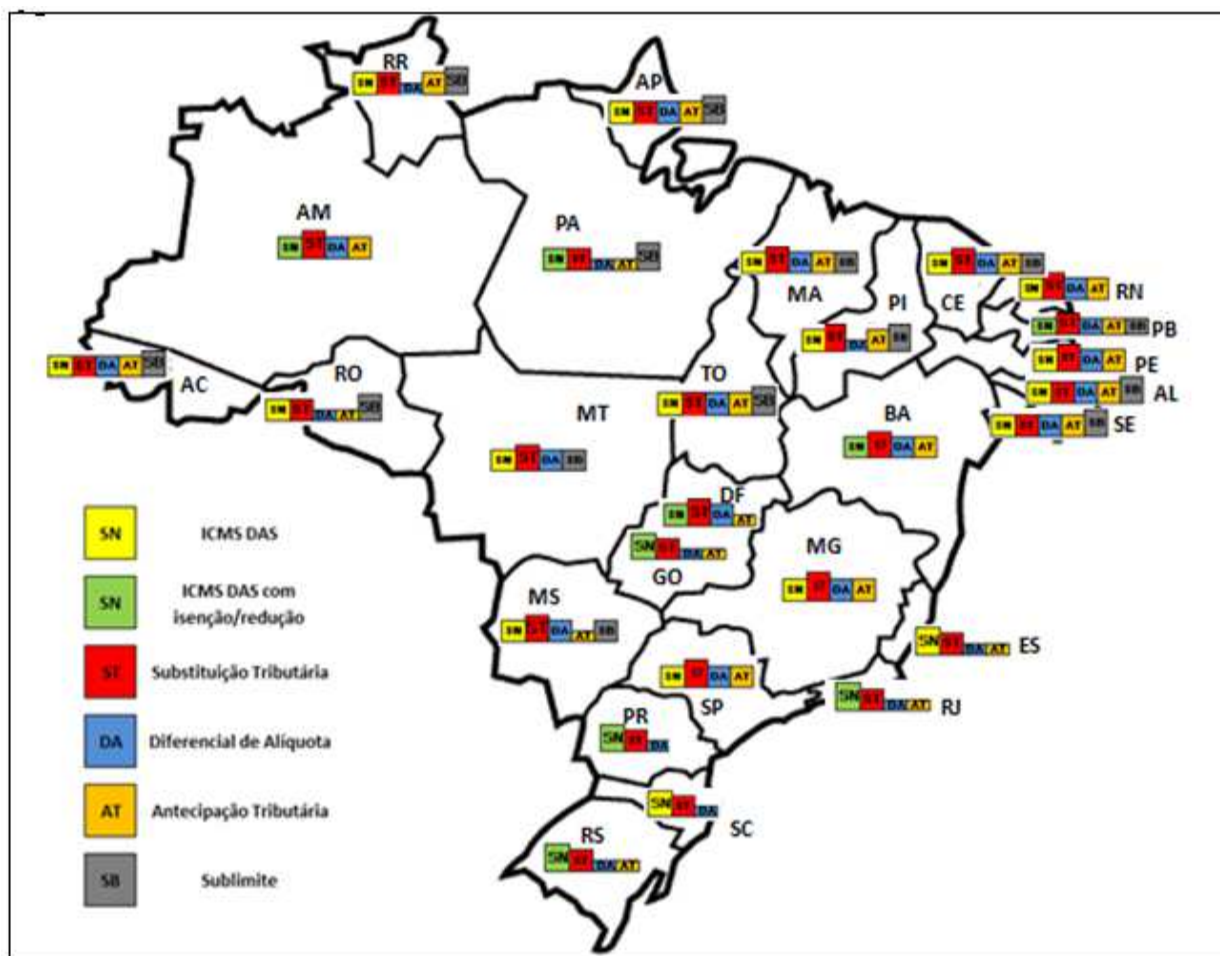


Figura 4: Mapa Tributário do Brasil – Janeiro/2013. Fonte: Pesquisa IOB

3.3 – Carga Tributária e a Geração de Empregos

As micro e pequenas empresas são a grande fonte de geração de empregos no Brasil. Por isto, o SEBRAE procurou avaliar como a carga tributária afeta a geração de empregos.

Para tanto, foram confrontados os dados do CAGED e a carga tributária (ICMS) dos estados. Foi considerado apenas o ICMS, porque os tributos federais tem a mesma carga em todos os estados, não constituindo, portanto, um diferencial para análise.

Foram considerados os saldos líquidos de geração de emprego em 12 meses, tendo em vista neutralizar o efeito da sazonalidade nos movimentos de admissões e demissões. Após os saldos de geração de emprego em doze meses serem apurados, foi calculado o seu percentual da representatividade em relação à PEA (População Economicamente Ativa - dados de 2009 / IPEA) de cada estado.

Sabe-se que os empregos são afetados por vários outros fatores, como a condução de programas de desenvolvimento do Governo, safras agrícolas, crises externas, etc. Mas ao se relacionar a carga tributária e a geração de empregos, obtém-se uma linha de tendência, que aponta para uma conclusão óbvia: a geração de empregos e a carga tributária são inversamente relacionados, onde à menor carga corresponde uma maior geração de emprego.

Esta relação inversa e direta é comprovada em todos os meses onde foi realizada a análise. A título de exemplo, mostramos os dados de novembro/2012, agosto/2013 e setembro/2013:

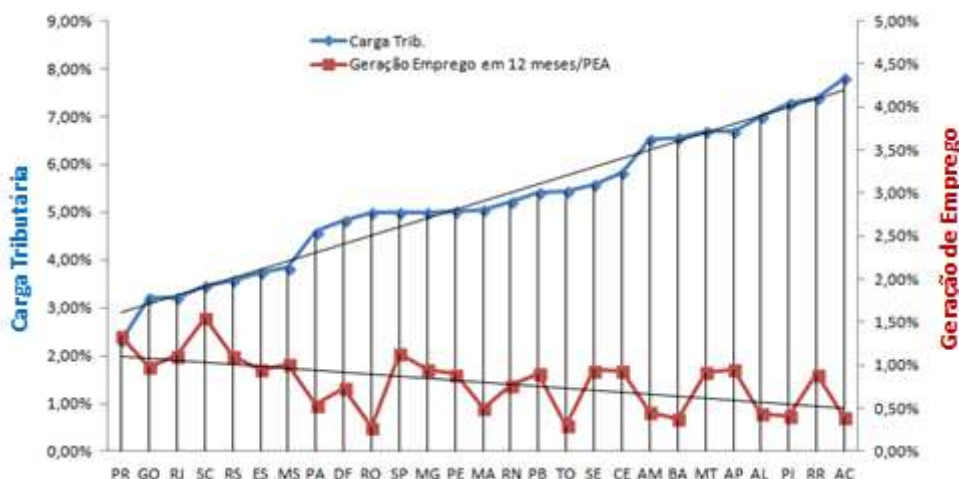


Gráfico 15: Impacto da Carga Tributária do ICMS na Geração de Emprego – Nov/2012. Fontes: CAGED e Pesquisa IOB

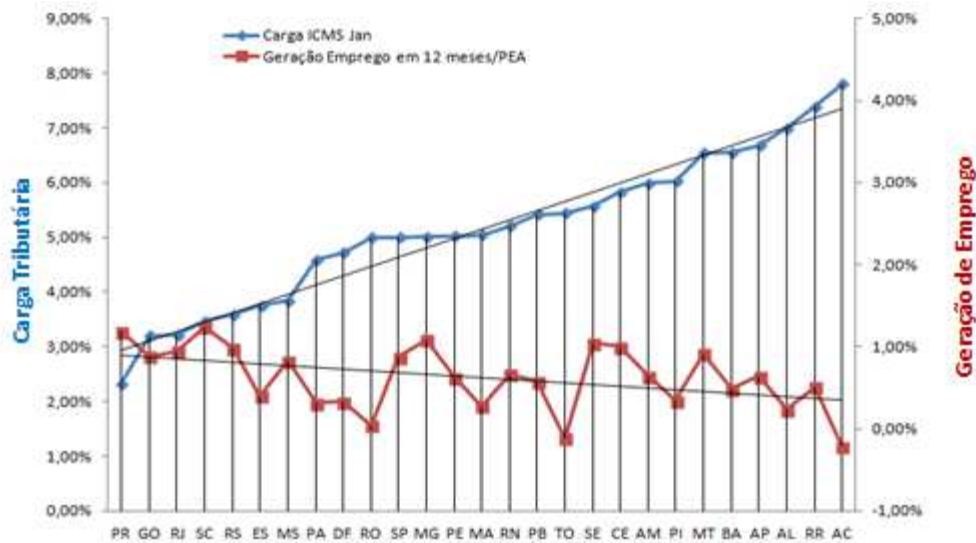


Gráfico 16: Impacto da Carga Tributária do ICMS na Geração de Emprego – Ago/2013. Fontes: CAGED e Pesquisa IOB

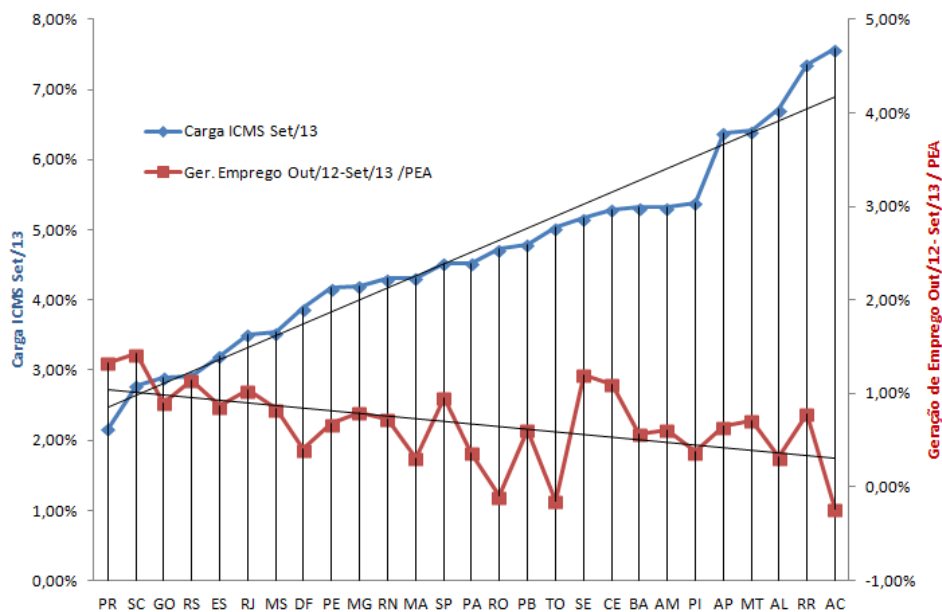


Gráfico 17: Impacto da Carga Tributária do ICMS na Geração de Emprego – Set/2013. Fontes: CAGED e Pesquisa IOB

Relacionando as duas variáveis, identificam-se como linha de tendência:

- Em novembro/2012: a cada 1% de aumento na carga tributária, o saldo de geração de emprego diminui 1,38%;
- Em agosto/2013: a cada 1% de aumento na carga tributária, o saldo de geração de emprego diminui 1,41%.
- Em setembro/2013: a cada 1% de aumento na carga tributária, o saldo de geração de emprego diminui 1,61%.



Mesmo se considerando os outros fatores que afetam a geração de empregos (não avaliados neste estudo), esta análise é uma prova do efeito nocivo do aumento da carga tributária para o desenvolvimento do país e para a sociedade em geral.

3.4 – Evolução do ICMS nos Estados

Concluindo os estudos, o SEBRAE procurou observar o comportamento da arrecadação do ICMS nos estados.

Conforme já apresentado nesta Nota Técnica, a arrecadação do ICMS no período 2007 a 2012 supera a inflação acumulada e o PIB acumulado, em todos os estados (a exceção do Acre).

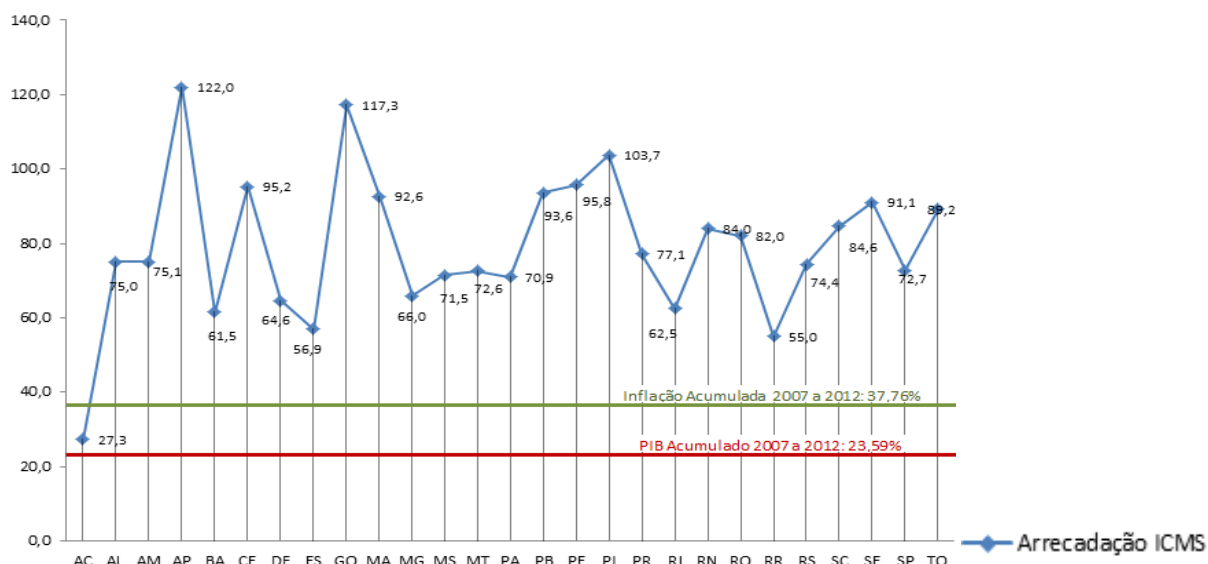


Gráfico 18: Crescimento do ICMS nos Estados 2007 a 2012 – Fonte: CONFAZ

Somam-se a essas constatações dados de 2012 obtidos do CONFAZ e do IBGE quanto ao ICMS *per capita* (indicador que demonstra a distribuição do ICMS pela coletividade local) nos Estados. Verifica-se que muitos Estados geralmente caracterizados como de “menos industrializados” possuem um ICMS *per capita* maior do que muitos Estados “mais industrializados”.

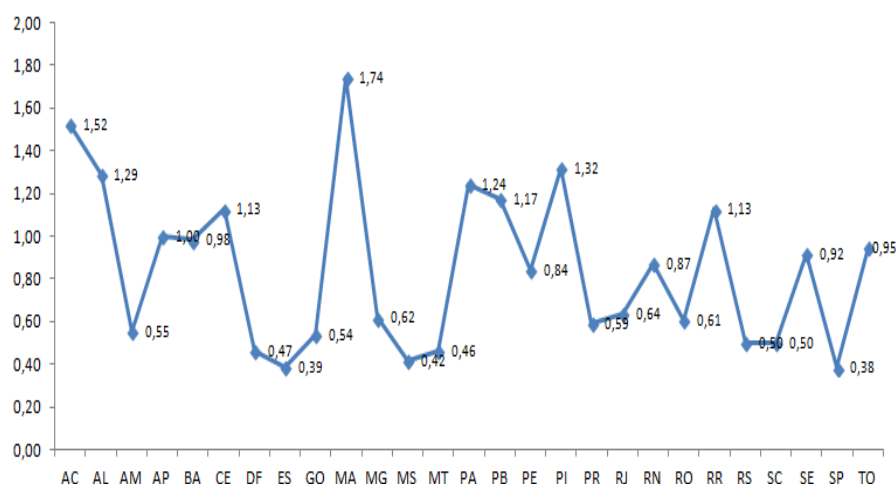


Gráfico 19: Arrecadação ICMS 2012 Per Capita. Fontes: CONFAZ e IBGE



Portanto é possível concluir que são infundadas as alegações de alguns Estados quanto a perda de arrecadação na desoneração da ST para optantes do Simples Nacional ou mesmo para justificar o crescente aumento de produtos na lista desse mecanismo.

Isso também pode ser aplicado aos mecanismos da antecipação tributária e do diferencial de alíquota.

Não obstante, o aumento de carga tributária não significa efetivo aumento de arrecadação. Vejamos.

Cada 1% de aumento na carga tributária há redução de 1,65% na evolução da arrecadação total do ICMS.

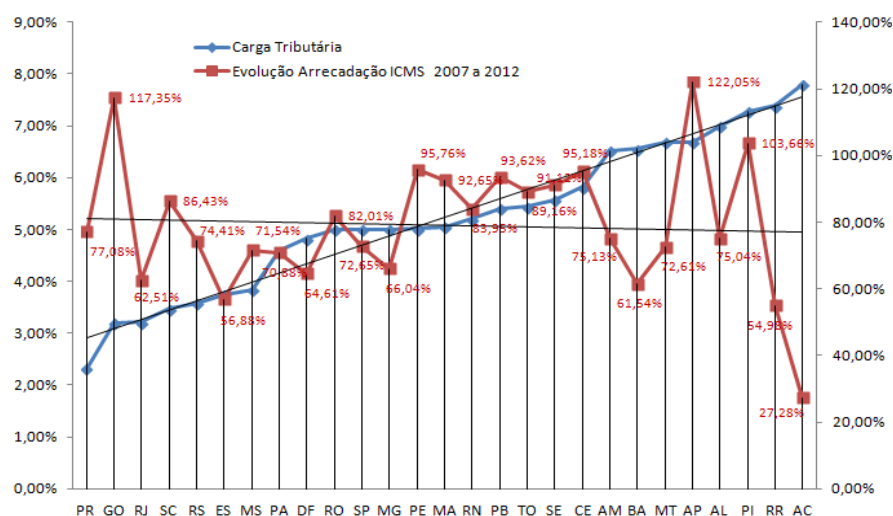


Gráfico 20: Carga Tributária e Evolução da Arrecadação do ICMS. Fonte: CONFAZ e Pesquisa Tributária IOB

Nesse sentido, demonstra-se altamente contestável a política da ST e da antecipação tributária para os pequenos negócios, uma vez que sua arrecadação está longe de ser significativa para os Estados (representando em média 2% da arrecadação), mas altamente comprometedora para o Simples Nacional.



4 - Conclusões

É compreensível o esforço de arrecadação dos Estados brasileiros diante de grave quadro fiscal, na promoção do desenvolvimento e na crescente necessidade de modernização para o atendimento a demandas sociais e de infraestrutura. Na ponta do processo, eles são pressionados a atrair grandes investimentos e a incrementar esforços de arrecadação. Tal quadro se agrava com o acirramento da “guerra fiscal”.

Neste esforço a substituição tributária e a antecipação foram muito ampliadas num esforço de facilitar a fiscalização, diminuir seu custo e assim combater a sonegação.

O aspecto crítico é que alguns Estados avançaram além dos princípios constitucionais da seletividade e da essencialidade, em que a substituição tributária e a antecipação do ICMS deveriam ser aplicadas a produtos potencialmente significativos para a arrecadação e que se caracterizem pela produção concentrada e comercialização pulverizada.

Não parece lógico que sejam incluídos nessa sistemática de tributação produtos que não tenham características de comercialização pulverizada ou que não se mostrem relevantes para a arrecadação tributária. Quando isto ocorre, afeta de forma negativa as micro e pequenas empresas – sem que este sacrifício corresponda a resultados significativos na receita tributária dos estados.

A geração de empregos pode ser considerada o primeiro fator afetado pela maior carga tributária; é perceptível o desestímulo da geração de novos postos de trabalho quando há aumento de tributos. Por outro lado, a perspectiva de geração de empregos é “maximizada” quando os pequenos negócios são estimulados. A adoção de uma tributação equalizada e justa pode manter a geração de empregos no atual patamar ou até melhorá-la.

Pode-se afirmar que as ME e EPP vem “puxando” o saldo positivo de geração de empregos já há algum tempo. Em outubro/2013, enquanto as micro e pequenas empresas geraram 101.747 novos postos de trabalho, as médias e grandes reduziram 7.486 postos.

Contudo, os Estados vêm a cada momento onerando de forma significativa a carga tributária para as ME e EPP. Novamente aqui surgem a substituição tributária, a antecipação tributária, o diferencial de alíquota e a adoção do sublimite estadual. É imprescindível resgatar o critério da seletividade original da Substituição Tributária, isto é, somente devem ser sujeitos a ST aqueles produtos com concentração na produção e comercialização pulverizada, que possuam relevância na arrecadação; garantia da capacidade econômica do sujeito tributário e viabilidade de fiscalização.

É urgente que os governos estaduais se conscientizem de que a maior contribuição das MPE é a geração de empregos e a distribuição de renda, que traz confiança e encoraja o consumo, promovendo assim a arrecadação. Por isto, os governos estaduais devem se preocupar em melhorar continuamente o ambiente de negócios para as micro e pequenas empresas, o que inclui em primeiro lugar, adotar uma sistemática justa de tributação e assegurar o tratamento favorecido e simplificado previsto na Constituição Federal.



SEBRAE

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

2013 – SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas.

É autorizada a reprodução total ou parcial desta publicação, desde que citada a fonte.

Este documento traz estudos e pareceres sobre temas de interesse das micro e pequenas empresas, elaborados pela Unidade de Políticas Públicas do SEBRAE, visando facilitar os entendimentos e fomentar discussões e análises por parte do empresariado e demais parceiros.

As visões e as conclusões expressas nos trabalhos são as do autor e não indicam, necessariamente, concordância do SEBRAE.

Unidade de Políticas Públicas do Sebrae Nacional

i	RECEITA	FEDERAL	DO	BRASIL.	<u>Estatísticas de arrecadação.</u>	Disponível	em
	http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx						
ii	RECEITA	FEDERAL	DO	BRASIL.	<u>Estatísticas de arrecadação.</u>	Disponível	em
	http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx						