

Análise do ICMS-ST em empresas mineiras da região do Alto Paranaíba optantes pelo Simples Nacional

Aparecido Geraldo Costa Pereira

Juliana Morais Silva

Clésio Marques Moreira

Antônio Carlos Brunozi Júnior

RESUMO

O estudo objetivou identificar o impacto do ICMS-ST em empresas da região do Alto Paranaíba em Minas Gerais optantes pelo regime do Simples Nacional. Os estados, buscando uma maneira mais eficiente de fiscalizar os contribuintes, adotaram a modalidade de ICMS-ST, em que a empresa industrial recolhe todo o ICMS da cadeia consumidora no momento da venda para o distribuidor. A pesquisa de caráter explicativo-descritivo teve como objetivo evidenciar a oneração da carga tributária em empresas do setor farmacêutico, óptico, informática e construção pelo cálculo do ICMS nas duas modalidades. Na primeira, utilizando-se a alíquota do ICMS da tabela do Simples Nacional de acordo com o faturamento e, na segunda, considerando-se o ICMS-ST aplicado com a legislação vigente em Minas Gerais. Os dados utilizados no estudo foram fornecidos por empresas dos setores em questão. A partir daí a pesquisa buscou averiguar que o percentual a ser recolhido utilizando-se o ICMS-ST pode ser bem mais elevado do que o recolhido no ICMS do Simples Nacional. Procurou-se também apontar que empresas com faturamento menor podem ter um pagamento percentual maior de ICMS-ST, enquanto algumas, com faturamento maior, podem ter uma proporção percentual menor de aumento do ICMS.

INTRODUÇÃO

A Lei Complementar 123 de 2006 instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional – com o objetivo de incentivar as micro e pequenas empresas, o que implica o recolhimento mensal mediante documento único de arrecadação dos seguintes impostos: Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços (ISS); porém não excluiu a incidência de outros tributos não expressos acima, nem as contribuições previstas em operações específicas devidas na qualidade de contribuinte responsável em aplicação às demais pessoas jurídicas. Entre estes, o ICMS por Substituição Tributária (ST).

Segundo Melchor (2008), vários estados têm instituído em suas legislações o regime de ICMS por substituição tributária com o objetivo de reduzir o custo da fiscalização para o estado e evitar a sonegação fiscal, pois o ICMS-ST representa a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do tributo a uma terceira pessoa que está indiretamente vinculada ao sujeito que deu origem ao fato gerador, mesmo que ele ainda não tenha ocorrido, denominada substituição para frente, ou a operações anteriores denominadas substituição para trás. No entanto, tem servido também para que o estado escape dos percentuais reduzidos do Simples Nacional, o que pode elevar significativamente a tributação dessas empresas.

De acordo com as orientações da Receita Federal (2011), não se aplicam as alíquotas constantes nos anexos do Simples Nacional no caso da modalidade de ICMS-ST, mas sim as alíquotas definidas por cada estado, que são bem superiores. Assim, a carga tributária dessas empresas pode se tornar muito onerada, já que pagam a alíquota do ICMS de 18%, no caso de Minas Gerais, e não a alíquota beneficiada do Simples Nacional, que seria a partir de 1,25%.

Apesar de criar facilidades para os pequenos empreendedores, que não precisam investir em estrutura específica para atender ao fisco, a substituição tributária pode gerar impactos negativos nas empresas cujos produtos comercializados se enquadrem neste regime. O recolhimento antecipado pode afetar o fluxo de caixa considerando o recolhimento antecipado do imposto em consonância com o ciclo operacional do produto, bem como em função de divergência entre a margem presumida pelo fisco e a margem real que deveria ser adotada para o cálculo do tributo.

Diante do exposto, com esse estudo pretende-se demonstrar qual o impacto do ICMS-ST em diversos setores de empresas tributadas pelo Simples Nacional. Sabe-se que este mecanismo de recolhimento de imposto antecipado tornou-se polêmico por presumir a ocorrência do fato gerador futuro e gerou vários questionamentos a respeito, tanto de sua validade jurídica quanto de suas consequências às empresas que operam sob o regime em questão.

REFERENCIAL TEÓRICO

De acordo com Melchor (2008), as empresas optantes

pelo Simples Nacional estão enfrentando sérios problemas com os institutos na substituição tributária nos casos em que a obrigação tributária é atribuída a terceiros por força da lei. O autor observou que as micro e pequenas empresas estão pagando mais tributos em total descompasso com a Lei Geral das MPÉs (Micro e Pequenas Empresas). Verificou-se que quanto menor a receita bruta da empresa, maior será a sua tributação, contrariando a Constituição Federal, que instituiu o imposto progressivo.

2.1 Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições Devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional

O Simples Nacional foi instituído pela Lei Complementar nº. 123/2006 para dar tratamento diferenciado às Microempresas (ME), que, de acordo com a Lei Complementar nº. 39 de 10/11/2011, tenham receita anual de até R\$ 360.000,00, e às Empresas de Pequeno Porte (EPP), com receita anual de até R\$ 3.600.000,00, conforme a referida lei. Esse sistema unifica os recolhimentos de até oito tributos federais, estaduais e municipais, que são: Imposto de Renda, PIS/PASEP, COFINS, CSLL, Contribuição Patronal para a Previdência Social, ICMS e ISS segundo o setor e alíquota progressiva definida de acordo com o faturamento dos últimos 12 meses. O cálculo do valor devido é feito sobre o faturamento mensal.

Para Andrade (2010), “a cobrança do tributo deve ser feita em declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais referente ao valor devido mensalmente pela ME ou EPP”. Ainda de acordo com a autora “esse cálculo é baseado em uma alíquota mensal progressiva e admite abatimentos de impostos pagos antecipadamente ou não incidentes”.

Segundo Flores (2009) o regime do Simples Nacional pretende unificar a tributação das MEs e EPPs, contudo não o faz completamente. O parágrafo primeiro ressalva que o recolhimento na forma desse artigo não exclui a incidência de outros tributos não contemplados expressamente acima nem de 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.

De acordo com Barros e Souza (2008), as empresas enquadradas como ME e EPP podem recolher seus tributos em conformidade com um dos cinco anexos constantes na Lei Complementar 123/2006, dependendo exclusivamente da atividade principal. São enquadradas no anexo I as empresas comerciais, no anexo II as indústrias e, nos anexos III, IV e V, as prestadoras de serviços, variando conforme o serviço prestado.

Ainda de acordo com Barros e Souza (2008), para a empresa fazer opção pelo regime do Simples Nacional, além do faturamento bruto se enquadrar na faixa permitida, deverão ser observados fatores como não possuir participação no capital de outra pessoa jurídica, não ser constituída sob a forma de Sociedade por Ações, não possuir sócio domiciliado no exterior, entre outros, e ainda confirmar se a atividade da empresa é permitida pelo regime do Simples Nacional.

2.2 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

Entre as várias formas de impostos, o estado tem a permissão do Sistema Tributário Nacional para a cobrança deste, que decorre de situação geradora independentemente de qualquer contraprestação do estado em favor do contribuinte (OLIVEIRA *et al.*, 2011). O referido autor completa ao afirmar que “o contribuinte do imposto é qualquer pessoa que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviço de transporte ainda que se inicie no exterior”.

Segundo Ribeiro (2009) o ICMS é considerado um imposto por dentro, pois seu valor está incluído no valor das mercadorias ou dos serviços constantes da nota fiscal, e será calculado mediante a aplicação de uma alíquota (porcentagem) sobre esse valor, que poderá variar de acordo com o tipo, origem e destinação, devendo ser observados na Constituição Federal o tratamento de não incidência (isenção, imunidade) ou base de cálculo reduzida de acordo com cada mercadoria. Fabretti (2007) completa que o ICMS é um imposto indireto, pois a cada etapa econômica ele é transferido sendo repassado para o preço do produto e transferindo o ônus ao consumidor final embutido no preço de venda.

De acordo com Bortolon (2011) o ICMS pode ser considerado seletivo, pois as mercadorias tidas como essenciais, a exemplo da cesta básica, são tributadas com alíquotas inferiores em relação às mercadorias supérfluas.

Conforme Brunozi (2009) o ICMS é o principal e o mais complexo dos impostos arrecadados e incide praticamente em todos os produtos; e, além da essencialidade dos bens e serviços, a alíquota considera também a localização do estado.

Segundo Oliveira *et al.* (2011) o mecanismo da não cumulatividade do ICMS previsto constitucionalmente deve ser sempre observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou serviço com incidência do imposto, um crédito, e toda saída, um débito correspondente, exceto nas operações não tributadas, ou seja, toda mercadoria tributada, ao ser repassada para o contribuinte desse imposto, o receptor poderá abater do valor devido o valor pago na etapa anterior.

2.2.1 ICMS Substituição Tributária

O ICMS-ST está previsto no artigo 128 do Código Tributário Nacional (CTN), que permite atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a responsabilidade pelo pagamento do imposto relativo ao fato gerador, facilitando a fiscalização, pois centraliza no contribuinte substituto a obrigação do recolhimento do ICMS devido por toda a cadeia, até o consumidor final.

Segundo Carneiro (2008) *apud* Flores (2009) a modalidade de responsabilidade por substituição é a determinação da lei para que terceiro ocupe a posição de contribuinte desde o início do fato gerador, o substituto tributário.

Nas palavras de Faliguski (2010) o contribuinte “pode ser substituído (o qual deve efetuar a retenção do imposto) ou substituto (aquele que nas operações ou prestações antecedentes ou

concomitantes é beneficiado pelo diferimento do imposto e nas operações e prestações subsequentes sofre a retenção”.

O art. 6º da Lei Complementar nº. 87/96 descreve que a responsabilidade por substituição tributária poderá ser atribuída em relação a imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, nas seguintes modalidades: a) antecedente: “substituição para trás” quando o imposto devido pelo remetente ou alienante da mercadoria ficar sob a responsabilidade do destinatário, b) concomitante: no caso de prestador de serviço de transporte rodoviário de carga que ficar com a responsabilidade do alienante ou do remetente por ocasião da saída da mercadoria, em relação à prestação realizada, ou c) subsequente: (para frente) a qual será abordada no trabalho, quando o imposto devido pelo adquirente ou destinatário da mercadoria, nas sucessivas operações até o consumidor final, ficar sob a responsabilidade do alienante ou remetente da mercadoria (BRASIL, 1996).

De acordo com Copetti (2004), para a exigência do imposto por substituição, o fato gerador ocorre com a entrada de mercadorias no estabelecimento do adquirente ou outro por ele indicado. Assim a LC 87/96 constitucionalizou as obrigações dos contribuintes substitutos que antes contestavam o regime de substituição tributária.

Para Maier e Filipin (2010) a nova sistemática de cobrança do ICMS-ST acarretou para a maioria das empresas um aumento repentino dos custos, ocasionando aumento dos preços aos consumidores finais, além do desembolso de recurso financeiro para esse recolhimento relativo aos produtos em estoque.

Conforme Oyadomari e Biava Júnior (2010) “em relação às empresas varejistas do Simples Nacional (ME e EPP), tal sistemática de tributação antecipada do ICMS acaba por eliminar o tratamento tributário diferenciado e mais benéfico”.

A relevância do fato da adoção do regime de substituição tributária adotado pelo Estado implica basicamente em cinco aspectos: maior vigilância do Fisco acerca do recolhimento do imposto que é exercido sobre um número reduzido de contribuintes e não nos inúmeros locais de venda; antecipação do pagamento do ICMS ao importador, ao fabricante ou na entrada do território do Estado; incidência do ICMS sobre o estoque com base de cálculo presumida no preço do varejo; aumento da carga tributária para empresas comerciais; definição da cobrança do ICMS para atacado e varejo, já que não se admite crédito nem débito de ICMS nas operações posteriores, salvo raras exceções, torna-se pertinente uma pesquisa científica sobre o tema proposto (ALVES, 2010).

Em relação ao ICMS-ST, Melchor (2008) traz o seguinte texto:

A ‘substituição tributária’, na forma como vem sendo praticada, fere o princípio constitucional da capacidade contributiva, o princípio da isonomia, o princípio da reserva legal que atribuiu à lei complementar estabelecer regras gerais de tributação das pequenas empresas, o princípio da segurança jurídica, o princípio da pequena empresa na ordem econômica nacional e todos aqueles que com eles se relacionam, especialmente os princípios sociais. (MELCHOR, 2008)

Ainda nas palavras do autor, o sistema de ICMS-ST como vem sendo cobrado onera as pequenas empresas de maneira regressiva, pois quanto menor for seu faturamento, maior será a proporcionalidade da tributação, contrariando o que está previsto no Simples Nacional, que atribui alíquotas progressivas de acordo com o faturamento da empresa.

Para Oliveira (2005) entre as mercadorias sujeitas a este sistema de ICMS-ST podem-se citar: fumo; tintas e vernizes; motocicletas; automóveis; pneumáticos; cervejas, refrigerantes, chope, água e gelo; cimento; combustíveis e lubrificantes; material elétrico. Porém a quantidade de mercadorias sujeitas à substituição tributária em Minas Gerais vem crescendo cada vez mais, já houve inclusão dos seguintes produtos de acordo com o Anexo XV do RICMS/MG: cigarros e derivados do fumo, discos e fitas, lâminas e aparelhos de barbear e isqueiros, pilhas e baterias, filmes cinematográficos, sorvetes, peças, componentes e acessórios de produtos autopropulsados, medicamentos e produtos farmacêuticos, rações, rações tipo pet para animais domésticos, materiais de construção, papelaria, óptica, colchoaria, materiais de limpeza, ferramentas, cosméticos, perfumaria, telefonia móvel, artefatos de uso doméstico, brinquedos, bicicleta, canudos descartáveis, instrumentos musicais, água mineral, produtos alimentícios, sabões e detergentes.

Segundo Stella (2011) afirmou em um comentário do SEBRAE, a partir do ano de 2009 os estados passaram a incluir mais produtos no regime do ICMS-ST. Minas Gerais possui a maior quantidade, com cerca de 340 produtos nessa modalidade, sendo concentrado nos setores de higiene, alimentação e limpeza permitindo ao governo estadual aumento nas receitas.

Ainda de acordo com Stella (2011), as empresas enquadradas no Simples Nacional, ao comprar produtos para revenda de seus fornecedores, pagam o ICMS que está incluído no produto como custo de aquisição. No caso do ICMS-ST tem-se um aumento no custo nem sempre sendo possível repassar ao preço de venda, pois perderiam competitividade, ocasionando redução na margem de lucro dessas empresas. Nos produtos com incidência do ICMS-ST o pagamento do imposto é feito no momento da compra ou no máximo no mês subsequente e a maioria do recebimento dessas vendas leva em média 30 a 60 dias fazendo com que o pagamento do imposto e o recebimento de clientes impactem de forma negativa o caixa dessas empresas.

Uma pesquisa pelo SEBRAE encomendada à Fundação Getúlio Vargas em 2009, ano calendário 2008, apontou que as MEs e EPPs perderam 1,7 bilhão em 2008 devido ao ICMS-ST em diversos setores econômicos; o problema se agravou após a implantação do regime unificado, por exemplo, nas empresas de comércio a alíquota do ICMS começa em 1,25% para aquelas com receita bruta anual até R\$120.000,00, porém com o ICMS-ST elas deixam de pagar o ICMS reduzido no Simples Nacional para recolher a alíquota normal, geralmente 18% sobre a MVA dependendo do produto e do estado; além de antecipar o recolhimento do tributo faz com que a pequena empresa produtora que vende para a grande empresa pague o imposto antecipado que irá receber em até 60 dias.

2.2.2 Margem de Valor Agregado (MVA)

Segundo Faliguski (2010), existem três formas de obter a base de cálculo pela sistemática da substituição tributária: utilizando a MVA, o preço máximo sugerido pelo fabricante ou o valor único ou máximo fixado pelo órgão público. Ainda de acordo com o referido autor, no caso de utilização pela MVA adiciona-se o valor de compra das mercadorias, do frete, bem como as demais despesas e impostos constantes na nota fiscal e em seguida aplica-se a MVA para chegar à base de cálculo do ICMS-ST.

Conforme Sizílio Jorge, Coutinho Filho e Theóphilo (2007), de acordo com o RICMS-MG, nas operações internas com mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, o percentual da MVA a ser aplicado para cálculo do ICMS é definido coercitivamente pelo estado por meio de decretos. Em operações interestaduais, terão a MVA definida por convênios ou protocolos. Ainda segundo o autor, a MVA do produto será determinada com base em preços usualmente praticados pelo mercado, obtidos por levantamento. Porém, nem sempre esses preços condizem com a realidade do mercado.

Sobre o valor total da operação é aplicada a MVA – Margem de Valor Agregado –, essa margem, em forma de percentual, serve para determinar o possível lucro que será gerado por um determinado produto nas vendas subsequentes até o final da sua cadeia produtiva. Sobre este lucro é calculado o ICMS/ST devido. O MVA possui variação de produto a produto e como sua definição é feita pelos Estados e não pelo mercado isso em alguns casos pode impactar de forma negativa na gestão tributária, econômica e financeira das MEs e EPPs. (STELLA, 2011)

Entre as diversas modalidades existentes o trabalho abordará a substituição tributária em especial a subsequente (para frente).

2.2.3 Margem de Valor Agregado (MVA) Ajustada

Segundo Oliveira *et al.* (2011) a substituição tributária também ocorre em operações interestaduais em que o fabricante ou o distribuidor deve aplicar a legislação do estado de destino para recolher o imposto ao também estado de destino.

O contribuinte, mesmo optante pelo Simples Nacional, deverá observar a aplicação da MVA ajustada para a retenção do ICMS-ST nas operações interestaduais sujeitas ao regime de substituição tributária.

A fórmula da margem de valor agregado nos dizeres de Bortolon (2011): “MVA ajustada = [(1 + MVA-ST original) x (1 – ALQ inter)/(1 – ALQ intra)] – 1”, em que “MVA-ST original” é a margem de valor agregado; “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação; e “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota prevista para as operações substituídas.

Ainda de acordo com a autora “a MVA ajustada é aplicada apenas a determinados produtos e somente para operações interestaduais, ou seja, torna-se necessário ajustar a MVA quando o produto vendido tiver diferença de alíquota entre o seu estado e o estado que está vendendo”.

Porém, de acordo com o Convênio 35/2011, ratificado em Minas Gerais pelo Decreto 45.688/11, quando o remetente da mercadoria for optante pelo Simples Nacional, não será aplicada a MVA ajustada, e sim a MVA original mesmo havendo diferença entre a alíquota interestadual e interna.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipo de Pesquisa

Segundo Gil (1996), em relação aos objetivos gerais, podem-se classificar as pesquisas em três grupos: exploratórias, descritivas e explicativas. Para Malhotra (2001) *apud* Brunozi (2010), a pesquisa exploratória é aquela usada nos casos em que é necessário definir o problema com maior precisão, identificar cursos relevantes de ação ou obter dados adicionais antes que se possa desenvolver uma abordagem. A pesquisa descritiva, de acordo com Cervo e Bervian (2006) *apud* Brunozi (2010), determina a procura em descobrir a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características.

Em relação à investigação explicativa, Vergara (2004) *apud* Brunozi (2010) afirma que a pesquisa tem como objetivo principal tornar algo inteligível, justificar-lhe os motivos. Desse modo, esclarecer quais fatores que contribuem de alguma forma para a ocorrência de determinado fenômeno.

Com base na classificação apresentada, este estudo se caracteriza como descritivo. No entanto, como ressalta Gil (1996), este tipo de pesquisa aproxima-se da pesquisa explicativa, pois se procurará descrever o valor do ICMS pago nas alíquotas da tabela do Simples Nacional e o valor pago pelo sistema de substituição tributária.

3.2 Coleta de dados e aplicação

Para o trabalho foram coletados dados do ano de 2011 fornecidos por empresários da região do Alto Paranaíba em Minas Gerais sobre quais produtos com incidência da substituição tributária possuem maior relevância no faturamento das empresas de alguns setores sendo eles farmacêutico, informática, óptica e construção.

Para o cálculo do ICMS-ST utilizou-se o programa fornecido pela Secretaria da Fazenda de Minas Gerais em que foram consideradas todas as operações interestaduais, uma vez que a maioria desses produtos, de acordo com os empresários, são de origem de outros estados.

Para o cálculo do preço de venda foi considerado o preço de custo mais a MVA de cada produto determinada pelo governo. Para definir a alíquota do ICMS pelo Simples Nacional utilizou-se esse faturamento multiplicado por 12 meses verificando a faixa da receita bruta na qual a empresa estaria enquadrada para a obtenção da alíquota do ICMS referente a essa faixa.

Em Minas Gerais, de acordo com o Decreto nº. 44.894 de 2008, o contribuinte responsável pelo pagamento do ICMS-ST, relativamente às operações interestaduais com os produtos em que a alíquota interna é maior que a interestadual, deverá, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), utilizar a seguinte fórmula:

Fórmula da MVA ajustada apresentada de forma didática:

$$\text{MVA ajustada} = ((A \times B) - 1) \times 100$$

$$A = (1 + \text{MVA-ST original})$$

$$B = (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})$$

Onde:

I – MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

II – MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III – ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

IV – ALQ intra é o coeficiente correspondente à alíquota prevista neste Estado para as operações subsequentes alcançadas pela substituição tributária. (BRASIL, 2008).

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Análise do impacto do ICMS-ST nas empresas do estudo

Conforme demonstrado nas tabelas a seguir será analisado o impacto do ICMS em duas modalidades. Na primeira, será a alíquota do ICMS da tabela do Simples Nacional de acordo com o faturamento da empresa e, na segunda, considerando o ICMS-ST aplicado com a atual legislação vigente em Minas Gerais.

Para verificar o impacto do ICMS-ST nas empresas dos setores de construção, informática, óptico e farmacêutico foram elaboradas as tabelas a seguir especificadas para assim apurar os valores e a variação percentual do total mensal pago de ICMS nas empresas.

Na elaboração das tabelas foi considerado o preço médio de custo fornecido pelos empresários e utilizadas as alíquotas reais de cada produto de acordo com RICMS/MG atualmente vigente. Também foi considerada a MVA ajustada sempre que a alíquota interna foi maior que a interestadual. Em todos os produtos a alíquota interestadual em Minas Gerais é 12% e a interna,

12% ou 18% na maioria dos produtos.

A quantidade de cada produto utilizado na elaboração das tabelas condiz com o percentual aproximado repassado pelos empresários referente a uma média de seu faturamento mensal sendo desconsiderados produtos não relevantes.

Para o valor dos produtos foi considerado o valor de compra de cada item aplicando-se a MVA e a soma do total de cada um para chegar ao total da nota fiscal especificado nas tabelas. Assim, considerou-se esse valor mensal, que foi multiplicado por doze meses, para chegar à receita bruta anual de cada empresa e verificar a faixa enquadrada no Simples Nacional para a obtenção das alíquotas referentes a este modo de tributação.

O regime de substituição tributária se traduz no recolhimento antecipado do imposto devido por uma operação subsequente, encerrando a fase de tributação da mercadoria internamente, sendo a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Por meio desta política tributária o estado garante o recebimento antecipado do ICMS antes que a mercadoria deixe o estabelecimento comercial ou industrial. Assim, o governo tenta evitar a sonegação e possibilita a entrada efetiva de recursos públicos nas unidades estaduais. Entretanto, principalmente para as unidades empresariais do Simples Nacional, devido à antecipação deste tributo nas operações de transações de mercadorias, o seu fluxo de caixa é afetado, prejudicando sua competitividade e, até mesmo, a perspectiva de desenvolvimento e geração de empregos. O valor a recolher do ICMS-ST geralmente é superior ao ICMS recolhido pelas alíquotas do Simples Nacional. Veja Tabela 1.

A empresa em análise do setor de construção apresenta um faturamento anual médio de aproximadamente R\$ 2.385.000,00. De acordo com esse faturamento, o ICMS incluso na alíquota do Simples Nacional é de 2,87%. No ICMS-ST, a MVA desses produtos varia entre 39% e 73% já considerando a MVA ajustada quando a alíquota interna do ICMS for 18%. Quando considerado o ICMS que a empresa pagaria incluso na guia do Simples Nacional, o valor seria apenas R\$ 4.605,20, já no ICMS-ST, a empresa pagou R\$ 15.579,19. Essa diferença representa um aumento de 238,30% no valor do ICMS da empresa.

Tabela 1 – Análise do impacto do ICMS-ST nas empresas do setor de construção

Produtos	Valor Produto	MVA	ICMS-ST a recolher	Alíq. ICMS pelo Simples Nacional	ICMS Simples Nacional a recolher	Aumento ICMS pela ST
Tubos e Conexões	2.314,94	40%	111,12	2,87%	93,01	19,47%
Pisos e Esmaltados	707,50	39%	33,11	2,87%	28,22	17,33%
Telhas	4.612,90	73%	882,91	2,87%	229,04	285,48%
Portas e Afins	16.677,19	43,8%	2.315,46	2,87%	688,28	236,41%
Pias e Armários	7.782,50	48,1%	1.140,76	2,87%	330,79	244,86%
Tintas	30.914,92	44,88%	4.352,33	2,87%	1.285,43	238,58%
Caixa-d'água e afins	36.790,00	49,17%	5.463,54	2,87%	1.575,05	246,88%
Esmalte secagem rápida	9.027,70	44,88%	1.279,96	2,87%	375,38	240,98%
TOTAL DA NOTA	108.827,65		15.579,19		4.605,20	238,30%

Fonte: Elaboração própria, conforme dados da pesquisa.

A empresa do setor de óptica (Tabela 2) apresenta um faturamento anual médio abaixo de R\$ 180.000,00, que é a menor faixa do Simples Nacional. Com isso, a alíquota de ICMS incidente sobre seu faturamento seria de apenas 1,25% e o valor a pagar seria R\$ 104,66. No ICMS-ST, os produtos apresentam

MVA elevadas, variando entre 114,63% e 136,1%. Somando isso ao fato de a alíquota interna do ICMS ser de 18% para esses produtos, o valor a pagar pelo ICMS-ST é de R\$ 1.075,93. Nesse caso, a variação foi a maior entre as analisadas, um aumento de 927,93% no valor pago de ICMS.

Tabela 2 – Análise do impacto do ICMS-ST nas empresas do setor de óptica

Produtos	Valor Produto	MVA	ICMS-ST a recolher	Alíq. ICMS pelo Simples Nacional	ICMS Simples Nacional a recolher	Aumento ICMS pela ST
Armações	420,00	125,37%	119,98	1,25%	11,83	914,20%
Óculos de Sol	300,00	136,1%	91,49	1,25%	8,85	937,35%
Óculos para Correção	2.562,00	136,1%	781,36	1,25%	75,61	1033,41%
Lentes para Óculos	312,00	114,63%	83,10	1,25%	8,37	992,83%
TOTAL DA NOTA	3.594,00		1.075,93		104,66	927,93%

Fonte: Elaboração própria, conforme dados da pesquisa.

A empresa do setor de informática (Tabela 3) igualmente apresenta um faturamento anual médio de até R\$ 180.000,00 e com isso também pagaria o ICMS com uma alíquota de apenas 1,25%, que pelo faturamento do mês seria de R\$ 74,26. Porém no ICMS-ST, apesar de pagar R\$ 334,88, o aumento foi de 350,95%. Esse percentual de aumento é alto, mas é bem abaixo

do aumento da empresa do setor de óptica, que foi 927,93%. Isso se deve a alguns motivos, a MVA dos produtos de informática é menor, variando de 26,19% a 60,56%, e boa parte dos produtos apresenta benefício de redução da alíquota interna de ICMS para 12%.

Tabela 3 – Análise do impacto do ICMS-ST nas empresas do setor de Informática

Produtos	Valor Produto	MVA	ICMS-ST a recolher	Alíq. ICMS pelo Simples Nacional	ICMS Simples Nacional a recolher	Aumento ICMS pela ST
Processador	1.330,00	30,96%	153,92	1,25%	21,77	607,03%
Memória RAM	350,00	34,45%	14,47	1,25%	5,88	146,09%
Unidade Disco Rígido (HD)	1.050,00	32,39%	40,81	1,25%	17,38	134,81%
Placa Mãe	975,10	32,39%	37,90	1,25%	16,14	134,82%
Impressora	209,00	26,19%	6,57	1,25%	3,30	99,09%
Modem e Equip. de Rede	75,00	47,02%	10,85	1,25%	1,38	686,23%
Kit Multimídia	385,00	60,56%	65,07	1,25%	7,73	741,79%
Cartuchos e Peças Avulsas	39,00	42,02%	5,29	1,25%	0,69	666,67%
TOTAL DA NOTA	4.413,10		334,88		74,26	350,95%

Fonte: Elaboração própria, conforme dados da pesquisa.

O cálculo do ICMS-ST da empresa do ramo farmacêutico (Tabela 4) é feito com base na tabela da ABCFARMA. Nesse cálculo, o valor de ICMS a pagar foi de R\$16.892,56. A empresa obteve um faturamento mensal de R\$ 109.985,04 e, de acordo com a alíquota do ICMS pela sua faixa no Simples Nacional, 2,87%, pagaria R\$ 3.156,57. Apesar de remédios serem produtos essenciais, não há benefícios suficientes para reduzir a alíquota de ICMS. Apenas os medicamentos genéricos têm a alíquota do

ICMS reduzida para 12%. Com isso, a empresa teve um aumento de 435,16% no valor pago de ICMS.

Em termos gerais, os resultados obtidos mostram a não conformidade do ICMS-ST em empresas do Simples Nacional com o princípio tributário da progressividade. Esse princípio cita que as empresas pagam maiores percentuais de tributos à medida que o faturamento aumenta. O Simples Nacional apresenta alíquotas progressivas de acordo com o faturamento.

Tabela 4 – Análise do impacto do ICMS-ST nas empresas do setor farmacêutico

Produtos	Valor Produto	ICMS-ST a recolher	Alíq. ICMS pelo Simples Nacional	ICMS Simples Nacional a recolher	Aumento ICMS pela ST
- Sedilax 300+125+50+30MG	9.208,08	1.657,45	2,87%	264,27	527,18%
+ Voltarem 100MG	7.383,96	1.329,11	2,87%	211,92	527,18%
+ Omeprazol 20MG	18.966,96	2.276,04	2,87%	544,35	318,12%
+ Selene CX 21 drg	6.049,08	1.088,83	2,87%	173,61	527,17%
- Buscopan Composto10+250MG	3.687,68	660,18	2,87%	105,26	527,19%
- Sedalgina 30+300+30MG	3.849,12	692,84	2,87%	110,47	527,17%
+ Microvar CX 21 drg	1.934,28	348,17	2,87%	55,51	527,20%
+ Captopril 25MG	6.476,76	777,21	2,87%	185,88	318,12%
+ Losartana Potássica 50MG	4.280,04	513,60	2,87%	122,84	318,10%
+ Atenolol 50MG	11.152,08	2.007,37	2,87%	320,06	527,19%
+ Cimelid 100MG	3.797,28	683,51	2,87%	108,98	527,19%
- Novacort 20+0,5+2,5MG creme	6.107,40	1.099,33	2,87%	175,28	527,19%
- Neosaldor CX 20 drg	3.622,32	652,02	2,87%	103,96	527,19%
+ Rivotril 2MG	4.801,68	864,30	2,87%	137,81	527,17%
- Cloridrato de Sibutramina10MG	18.688,32	2.242,60	2,87%	536,35	318,12%
TOTAL DA NOTA	109.985,04	16.892,56		3.156,57	435,16%

ICMS-ST calculado com base na tabela ABCFARMA.. Fonte: Elaboração própria, conforme dados da pesquisa.

No entanto, quando o ICMS-ST incide sobre produtos comercializados por essas empresas, o resultado acaba sendo o inverso. Na empresa do setor de óptica, com faturamento enquadrado na menor alíquota do Simples Nacional, houve o maior percentual de aumento do ICMS – 927,93% – quando cobrado pelo ICMS-ST. O impacto do setor de informática só não foi maior devido aos vários incentivos de alíquotas fornecidos pelo governo com o propósito de inclusão digital. Já o setor de construção, que tem o maior faturamento entre as empresas analisadas, obteve a menor proporção de aumento do ICMS quando pago pelo ICMS-ST, 238,30%.

5 CONCLUSÃO

O Estado de Minas Gerais, como a maioria dos estados brasileiros, vem aumentando constantemente a quantidade de produtos sujeitos à incidência do ICMS-ST. Para o estado essa forma de tributação facilita a fiscalização, pois é mais fácil fiscalizar os fabricantes e distribuidores, que são a minoria e movimentam maiores valores monetários, do que os comerciantes, que são um número muito alto e realizam pequenas transações.

Porém essa forma de evitar a sonegação fiscal acaba prejudicando as MEs e EPPs optantes pelo Simples Nacional. Como pode ser analisada pelos resultados obtidos, em alguns setores a variação pode chegar a mais de 900% do imposto, quando se compara o valor calculado do ICMS-ST com o ICMS do Simples Nacional. Na empresa do setor de informática, que apresentou um faturamento de apenas R\$ 4.413,10, o valor pago a mais de ICMS no mês por causa do ICMS-ST foi R\$ 260,62, um aumento de 350,95%. Além do aumento da tributação, as empresas optantes pelo Simples Nacional sofrem com outro fator do ICMS-ST, elas acabam tendo que financiar esse imposto antecipado com o seu próprio caixa, já que o recolhem antes mesmo

de a mercadoria chegar a seu estabelecimento. O custo de oportunidade desse valor pago a mais diminui o poder de aquisição de estoques e investimentos. O impacto dessa oneração é ainda maior na empresa do setor de óptica, que teve um faturamento ainda menor, apenas R\$ 3.594,00. O valor pago a mais de ICMS foi de R\$ 971,26, representando 927,93% de aumento. A empresa que sofreu o menor aumento percentual de ICMS foi a empresa do setor de construção, 238,30%. Essa empresa apresentou um faturamento de R\$ 108.827,65.

Nota-se, na análise dos resultados, que o percentual pago a mais de ICMS-ST cresceu de maneira inversamente proporcional ao faturamento das empresas, ou seja, quanto menor o faturamento, maior o aumento percentual. Isso está em total descompasso com os dizeres da Lei Geral das PMEs. Nos setores analisados, a maioria dos seus produtos está sujeita à incidência do ICMS-ST, o que faz com que as empresas percam espaço na competitividade pelo mercado.

Como o Simples Nacional foi criado com o propósito de unificar, simplificar e reduzir os impostos para as MEs e EPPs, deveria ser aplicado no cálculo do ICMS-ST, pois essas empresas não estão tendo nenhum incentivo quanto a esse imposto já que estão pagando na mesma proporção que as demais, optantes pelos outros regimes de tributação. Como foi demonstrado, em alguns setores com maior incidência deste imposto, o ICMS-ST, essas empresas tiveram sua tributação muito onerada, uma vez que a margem de valor agregado para cálculo desse imposto estabelecida pelo estado atribuída a cada produto muitas vezes não condiz com a realidade.

Como a substituição tributária é uma forma para o governo ter maior controle e facilidade na fiscalização a alternativa seria as empresas enquadradas no Simples Nacional recolherem o ICMS-ST apenas referente a suas alíquotas do ICMS inclusas nas

tabelas dos anexos do Simples Nacional. Isso se tornaria uma forma justa de pagamento para as empresas e de fácil fiscalização para o governo, uma vez que, além da oneração para as empresas, implica maiores custos para os consumidores.



Aparecido Geraldo Costa Pereira

Graduando em Ciências Contábeis Universidade Federal de Viçosa – Campus de Rio Paranaíba (MG).



Juliana Moraes Silva

Universidade Federal de Viçosa – Campus de Rio Paranaíba (MG). Graduando em Ciências Contábeis.



Clésio Marques Moreira

Graduando em Ciências Contábeis Universidade Federal de Viçosa – Campus de Rio Paranaíba (MG).



Antônio Carlos Brunozi Júnior

Mestre em Ciências Contábeis – Docente Universidade Federal de Viçosa – Campus de Rio Paranaíba.

REFERÊNCIAS

ALVES, Adenes Teixeira. **O Impacto do ICMS Substituição Tributária no Fluxo de Caixa em Curto Prazo em uma Empresa Distribuidora de Produtos Farmacêuticos**. 2010. Disponível em: <http://www.ppgcc.ufam.edu.br/attachments/028_Dissertacao%20banca%20_%20versao%20biblioteca%20banc a%20corrigido%20abril%202010_.pdf>. Acesso em: 15 out. 2011.

ANDRADE, Juliana Santos de. **Vantagens e Desvantagens do Simples Nacional**. 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25729/000751600.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 08 out. 2011.

BARROS, Deborah Marinho de; SOUZA, Evaldo Santana de. CONGRESSO USP de INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 5, 2008, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2008. Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos82008/an_busca.asp?con=2&txtbusca=Simples+Nacional&Submit=Buscar>. Acesso em: 08 out. 2011.

BORTOLON, Bruna Raulino. **Impactos da Substituição Tributária do ICMS sobre a Carga Tributária das Empresas Optantes pelo Simples Nacional**: um estudo multicasos em duas empresas de Santa Catarina. 2011. Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis295848.pdf>>. Acesso em: 15 out. 2011.

BRASIL. Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 16 de setembro de 1996.

BRASIL. Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. **Diário Oficial da União**, 15 de dezembro de 2006.

BRASIL. Lei Complementar nº. 139, de 10 de novembro de 2011. Altera dispositivos da Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 11 novembro 2011.

BRUNOZI JR., Antônio Carlos. **Efeitos das Transferências Intergovernamentais e Arrecadação Tributária sobre os Indicadores Sociais da Saúde e Educação e Avaliação do Impacto nos Municípios Mineiros**: Uma Aplicação da Análise de Regressão Logística. II Encontro Mineiro de Administração Pública, Economia Solidária e Gestão Social, Viçosa, jun. 2010. Disponível em: <<http://www.emapegs.ufv.br>>. Acesso em: 12 nov. 2011.

COPETTI, Auri. **Substituição Tributária/Manual Prático do ICMS/ST**. Volume I, atualizado até 28/07/2004. Belo Horizonte: DFASF-SEF/MG, 2004.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 10. ed. revista e atualizada, São Paulo: Editora Atlas, 2007.

FALIGUSKI, Ivan. **O Impacto da Substituição Tributária no Preço de Venda para Consumidor Final**. TCC, UFRGS, Porto Alegre, 2010.

FLORES, Felipe de Pelegrini. **Substituição Tributária Progressiva do ICMS e o Simples Nacional**. 2009. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, 2009. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/33800-44181-1-PB.pdf>>. Acesso em 10 out. 2011.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996. 162 p.

MAIER, Fabiani Amorim; FILIPIN, Roselaine. **O Impacto da Substituição Tributária do ICMS sobre os Produtos da Cesta Básica de Alimentos da COTRIPAL**. In: Seminário Interinstitu-

cional de Ensino, Pesquisa e Extensão. Porto Alegre: UFRGS. 2010.

MELCHOR, Paulo. **Substituição Tributária das Empresas no Simples Nacional – ICMS e ISS – Inconstitucionalidades**. 2008. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/3jo9/substituicao-tributaria-das-empresas-no-simples-nacional-icms-e-iss-inconstitucionalidades-paulo-melchor>>. Acesso em 08 out. 2011.

OLIVEIRA, L. M. et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas. 2011.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3. ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Leticia Lopes de. **Os Fatores que Determinam a não Aplicação do Princípio da Entidade pelos Empresários do Ramo de Autopeças da Cidade de Montes Claros (MG)**. 2005. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual de Montes Claros, 2005. Disponível em: <http://www.fucape.br/_admin/upload/prod_cientifica/mono_09.pdf>. Acesso em 18 out. 2011

OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu; BIAVA JUNIOR, Roberto. **Impactos da Substituição Tributária do ICMS na Lucratividade e nos Custos Empresariais**. R. Cont. UFBA, Salvador – BA, v. 4, n. 2, p. 71-91, maio-agosto 2010. Disponível em: <<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/viewFile/4456/3368>>. Acesso em: 19 out. 2011.

RIBEIRO, M. O. **Contabilidade Intermediária**. 2 ed. São Paulo: Saraiva. 2009.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS GERAIS. Decreto 44.894, de 17 de setembro de 2008. Altera o Regulamento do ICMS (RICMS) aprovado pelo Decreto nº. 43.080, de 13 de dezembro de 2002. **Minas Gerais**, Belo Horizonte, 18 de setembro de 2008.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS GERAIS. **Cálculo da Substituição Tributária – Anexo XV do RICMS/MG**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/substituicao_tributaria/stanexov.htm>. Acesso em: 25 nov. 2011.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS GERAIS. **Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº. 001/2008 ST/MVA Ajustada**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/orientacao/orientacao_001_2008.htm>. Acesso em: 15 nov. 2011.

SIZÍLIO JORGE, Ricardo; COUTINHO FILHO, Fernando Batista; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Os Reflexos da Substituição Tributária Antecipada nas Empresas do Segmento de Autopeças de Montes Claros**. 2007. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/539.pdf>>. Acesso em: 18 out. 2011.

STELLA, Emerson Dalla. **O ICMS Substituição Tributária é Prejudicial para as Micro e Pequenas Empresas?** 2011. Disponível em: <<http://portal.pr.sebrae.com.br/blogs/posts/legislacao?c=2337>>. Acesso em: 20 out. 2011.

Seja Perito Judicial



CURSO PERÍCIAS JUDICIAIS

Curso presencial indicado para todas as profissões



- Sem necessidade de concurso
- Podem ser peritos: profissionais liberais, aposentados, funcionários públicos ou de empresas;
- Profissão proporciona horários flexíveis.

Inscrições e Informações:
ate@manualdepericias.com.br
0800 600 3622
(53) 3231 3622

Curso em Belo Horizonte/MG

Data: 09 a 12 de Julho de 2013

Horário: das 19h00 às 22h45

Local: Rua Tomé de Souza 67, 3º Andar - Funcionários

Incluso:

- Apostila
- Certificado de Participação
- Suporte Técnico de 6 meses
- Cadastro no Site Nacional de Peritos

www.manualdepericias.com.br

FILIPPE JULIANO PERÍCIAS

Curso PERÍCIA Judicial online

Inteiramente pela Internet

Para engenheiros, arquitetos, agrônomos, administradores, contadores, economistas e médicos

Material didático que acompanha o curso



Informações e inscrições: www.manualdepericias.com.br
ate@manualdepericias.com.br Tel.: (53) 3231 3622