

O impacto da Substituição Tributária do ICMS nas empresas do Simples Nacional: Custos X Preço de Venda

Fernanda Klein Both - URI Santo Ângelo/RS ¹

Berenice Whatuba - URI Santo Ângelo/RS ²

Neusa Gonçalves Salla - URI Santo Ângelo/RS ³

Resumo

O presente artigo objetivou, através da realização de cálculos simulados, analisar o Impacto da Substituição Tributária do ICMS nos custos e nos preços de venda das mercadorias listadas no protocolo 49/2008 e comercializadas pelas empresas varejistas gaúchas optantes pelo regime de tributação Simples Nacional. Com base nas análises realizadas neste estudo, foi possível identificar que, apesar de haver tratamento diferenciado no que diz respeito à arrecadação do ICMS, quando se fala de ICMS Substituição Tributária, as empresas optantes pelo regime de tributação Simples Nacional não possuem tratamento diferenciado, o que acaba as prejudicando, pois desta forma há menor potencial de competitividade no mercado. Pode-se ainda concluir que as empresas optantes pelo Simples Nacional, ao movimentar mercadorias que tem incidência de Substituição Tributária são prejudicadas, pois perdem o direito ao tratamento diferenciado a que tem direito e que está previsto na Constituição Federal Brasileira.

Palavras-chave: Contabilidade – ICMS Substituição Tributária – ICMS – Simples Nacional

Abstract

This article aimed, through realization of simulated calculations, analyze the impact of the GST Tax Replacement in the costs and selling prices of the goods listed in the protocol 49/2008 and marketed by retailers from South of Brazil that opted for the tax system called Simples Nacional. Based on analyzes performed in this study, we observed that, although there is differential treatment in respect of the collection of the VAT, when it comes to GST Tax Replacement, companies opting for the Simples Nacional tax system does not have differential treatment, and it can harm them, because this way there is less potential of market competitiveness. We can still conclude that companies opted for the Simples Nacional, are harmed when they commercialize goods that have incidence of Substituição Tributária, because they lose the right to special treatment that is provided in the Federal Constitution.

Keywords: Accounting – GST Tax Replacement- VAT - Simples Nacional

¹ Aluna do Curso de Especialização em Finanças Empresariais e Controladoria – URI Santo Ângelo/RS

² Mestre em Desenvolvimento – Unijuí/RS

³ Mestre em Contabilidade – USP/SP

INTRODUÇÃO

Os tributos são peças importantes do conjunto de ações que alicerçam o desenvolvimento de um país. A arrecadação de impostos, taxas e contribuições é destinada à manutenção do Estado e ao custeio dos serviços públicos utilizados pela população, como saúde, educação e segurança.

No Brasil, a tributação está em um estágio de amadurecimento, e no momento é bastante complexa e alvo de críticas e dúvidas. No sentido de melhorar a arrecadação de tributos, o Estado criou o mecanismo da Substituição Tributária, que consiste em tributar determinados produtos antecipadamente já no primeiro contribuinte de uma cadeia de valor.

Além disso, para a simplificação da arrecadação das micro e pequenas empresas, o Governo criou um sistema diferenciado de tributação e de cumprimento das obrigações acessórias, denominado de Simples Nacional.

É na associação entre regimes de tributação das pequenas empresas e do mecanismo de substituição tributária que reside o foco deste artigo, que tem como objetivo identificar, através da realização de cálculos simulados, o impacto que a Substituição Tributária tem sobre os custos e preços de venda dos produtos movimentados pelas empresas gaúchas do ramo de peças automotivas optantes pelo regime de tributação Simples Nacional.

A metodologia foi baseada na tipologia de Beuren (2006), que é classificada quanto à forma de abordagem em pesquisa qualitativa; quanto aos objetivos em exploratória, descritiva e explicativa. Com relação aos procedimentos técnicos adotados, utilizou-se da pesquisa bibliográfica. Os dados foram tratados quantitativamente, sendo elaboradas planilhas com simulações de cálculos acerca das possíveis variações de tributação, baseado nos protocolos vigentes para o tipo de mercadoria específico da empresa. Ainda, qualitativamente foram descritos e analisados os cálculos simulados e seus resultados, além das demais informações obtidas por meio da pesquisa em material bibliográfico.

1. SIMPLES NACIONAL

Em 14 de dezembro de 2006, com validade a partir de 1º de janeiro de 2007, a Lei Complementar nº 123 instituiu Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – o novo regime tributário, denominado de Supersimples, que substituiu as legislações anteriores sobre o Simples Federal, ao mesmo tempo em que provocou a eliminação do Simples Estadual. No regime antigo, o ICMS e o ISS não compunham os tributos abrangidos pelo Simples Federal. Pela nova legislação, feita em conjunto com todos os Estados da Federação, o ICMS e o ISS passam a fazer parte do Simples Nacional, ou Supersimples (REEVE *et al.*, 2009, p.44).

Para poder optar pelo regime de tributação denominado Simples Nacional, a empresa precisa, mediante disposição da lei, ser considerada microempresa, ou empresa de pequeno porte. Para tal, segundo o artigo 3º da Lei 123/2006, a empresa deve, além de estar devidamente registrada no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, preencher os seguintes requisitos:

- I – no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);
- II – no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

No entendimento de Rezende (2010, p.175), a possibilidade de optar pelo Simples Nacional está condicionada ao atendimento de uma série de condições relacionadas a:

- Tipo de atividade econômica envolvida – as empresas que exercem determinadas atividades, como, por exemplo, instituições financeiras, construtoras, imobiliárias e prestadoras de serviços típicos de profissões regulamentadas, com algumas exceções estão entre as empresas que não podem optar pelo SIMPLES.
- Origem do capital social – sociedades de cujo capital participe estrangeiro residente no exterior ou outra pessoa jurídica, dentre outros, não podem optar;
- Forma de organização social – por exemplo, empresas organizadas na forma de sociedade por ações estão impedidas;

A inscrição no SIMPLES Nacional também dispensa a pessoa jurídica do pagamento das contribuições instituídas pela União, como as destinadas ao SESC, ao SESI, ao SENAI, ao SENAC, ao SEBRAE e seus congêneres, bem como as relativas ao salário educação e à Contribuição Sindical Patronal (REZENDE, 2010, p.175)

O recolhimento referente ao Simples Nacional é realizado mensalmente, no mês seguinte ao da apuração da receita, e feito em uma única guia de recolhimento, denominada Documento de Arrecadação do Simples Nacional – DAS. O governo federal é que se encarrega da redistribuição dos tributos para os governos estaduais e municipais. (REEVE, 2009, p.45)

A empresa optante pelo Simples Nacional tem também tratamento diferenciado no que diz respeito ao aproveitamento e geração de créditos de impostos não cumulativos. O contribuinte enquadrado no Simples Nacional não poderá usufruir dos benefícios fiscais do ICMS previstos na legislação. Portanto, caso realize operações com produtos isentos ou com base de cálculo reduzida, seria conveniente verificar se convém ou não adotar esse regime, exceto nos casos em que os Estados, Municípios e Distrito Federal concedem, a partir de 1º.07.2007, isenção ou redução de base de cálculo. (FREITAS *et al.*, 2010, p.34)

2. ICMS

O Imposto sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, conhecido pela sigla ICMS, é o imposto cobrado na comercialização de mercadorias e prestações de serviço, pelos Estados e Distrito Federal.

O ICMS é por determinação constitucional um imposto não cumulativo, ou seja, do imposto devido em cada operação é abatido o valor pago na operação anterior.

As alíquotas incidentes sobre o ICMS variam de Estado para Estado. De acordo com Abreu (2008, p.63),

[...] cada estado tem seus interesses e alíquotas diferentes, que refletem as desigualdades sociais. No Sudeste por exemplo, a alíquota base é 18%. Já no Nordeste, uma região mais pobre, uma alíquota assim seria impossível.

Apesar de, teoricamente a tarifa ser repassada pelo comerciante ou fornecedor ao produto, quem assume o valor da carga tributária é o consumidor final, que a paga embutida no valor da mercadoria adquirida.

O fato de o ICMS ser um tributo de competência estadual implica em que cada Estado tenha a sua legislação própria relativa ao tributo. O problema é que as mercadorias circulam não apenas dentro de um único Estado, sendo que, muitas vezes, os Estados de origem e de destino possuem alíquotas e obrigações acessórias diferentes. Essa é uma das principais razões do alto grau de complexidade operacional desse tributo. (Rezende, 2010, p.79),

O ICMS é o principal imposto de competência estadual, e é regulado pela Lei Complementar nº 87, redigida em 1996 e conhecida como Lei Kandir. Dentro da legislação do ICMS também devem ser considerados os convênios que são acordados entre os estados da União.

3. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Uma particularidade do ICMS é a Substituição Tributária, que foi criada pelos Estados para, entre outras questões, buscar uma melhor forma de controle da arrecadação.

Segundo Rezende (2010, p.80), neste tipo de situação, atribui-se a um determinado elo da cadeia a responsabilidade de antecipar os recolhimentos que ocorreriam nas transações subsequentes.

Em outras palavras, a Substituição Tributária é a técnica de arrecadação através da qual a responsabilidade pelo pagamento do montante de ICMS devido em cada uma das etapas de sua cadeia comercial é atribuída ao contribuinte responsável. Tal responsabilidade é determinada pela legislação, e é o contribuinte responsável que irá recolher o valor aos cofres públicos.

Segundo Assef (2003, p.21),

[...] a tendência de criação de substitutos tributários, nos mais diversos ramos de negócio, é muito forte, face à enorme facilidade de apuração devido e, particularmente, à redução nos níveis de sonegação fiscal.

No entanto, no entendimento de Rezende (2010, p.55)

Apesar de a Substituição Tributária ser um mecanismo aparentemente interessante para o governo, tem surgido questionamentos por parte de algumas empresas sujeitas a esse tipo de tributação, tendo em vista que o tributo acaba incidindo sobre um valor estimado, que pode ser superior ao valor final da venda, levando o contribuinte a recolher mais do que seria pago no sistema normal.

Ou seja, a Substituição Tributária, apesar de ser um método facilitador do recolhimento do imposto pode, em algumas situações, gerar um recolhimento maior do que o que ocorreria nas demais situações de tributação do ICMS. É importante ressaltar também, que em determinadas situações pode ocorrer o contrário, ou seja, o tributo poderá incidir sobre um valor estimado que é menor do que o valor de venda do item, o que gera para o contribuinte uma vantagem.

Ou seja, a Substituição Tributária, apesar de ser um método facilitador do recolhimento do imposto pode, em algumas situações, gerar um recolhimento maior do que o que ocorreria nas demais situações de tributação do ICMS. É importante ressaltar também, que em determinadas situações pode ocorrer o contrário, ou seja, o tributo poderá incidir sobre um valor estimado que é menor do que o valor de venda do item, o que gera para o contribuinte uma vantagem.

A base de cálculo do ICMS Substituição está prevista e foi tratada no artigo 8º da Lei Complementar 87 de 1996, conhecida como Lei Kandir. Essa lei define que:

[...] a base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Ou seja, a base da substituição tributária será o cálculo resultante da soma do preço de venda dos produtos, acrescido de seguro, outras despesas, IPI, frete e deduzidos os descontos. Ao montante encontrado deve-se aplicar a Margem de Valor agregado determinada.

Outro fator determinante na Substituição Tributária, é a Margem de Valor Agregado, que conhecida por MVA, é um percentual utilizado no regime de Substituição Tributária para calcular a evolução dos preços durante o seu processo de circulação no mercado.

Em outras palavras, a Margem de Valor Agregado é uma margem pré-determinada que deve ser acrescida ao valor do produto para que se chegue aos preços usualmente encontrados no mercado. Os MVA's são estabelecidos através de protocolos.

A Lei 87/1996 determina que a Margem de Valor agregado,

[...] será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

O MVA é definido e registrado em Protocolos assinados entre os Estados da União.

Existem basicamente dois tipos de contribuintes concernentes ao ICMS: Contribuinte Substituto e Contribuinte substituído.

Denominado contribuinte substituto, este é o sujeito responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente nas operações ou prestações subseqüentes, inclusive do valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem mercadorias e serviços ao consumidor final. Este normalmente é o fabricante ou importador.

O contribuinte responsável irá recolher o ICMS referente as suas operações próprias e também o ICMS devido nas operações posteriores, ou seja, “a lei poderá atribuir ao sujeito passivo a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deverá ocorrer posteriormente” (ABREU, 2008, p.17)

É importante ressaltar também que “o contribuinte responsável pelo recolhimento do ICMS, por conta dos demais elos da cadeia, deverá somar ao preço cobrado o imposto incidente nas operações subseqüentes.” (REZENDE, 2010, p.80).

O contribuinte substituído é aquele que tem o imposto devido relativo às operações e prestações de serviços o qual foi pago pelo contribuinte substituto.

4. CÁLCULOS DE ICMS E ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Essa parte do estudo objetiva a realização dos cálculos simulados para exemplificar a incidência do ICMS, do ICMS Substituição Tributária em empresas optantes pelo Simples Nacional e nas empresas conhecidas por “Categoria Geral”.

Para realização dos cálculos, a coleta de dados foi feita por meio de pesquisa bibliográfica em livros, artigos científicos, Código Tributário Nacional, Legislações específicas do ICMS e SIMPLES Nacional, material disponível na internet, protocolo de ICMS nº 49 de 2008 e todos os meios que puderam dar suporte teórico à pesquisa.

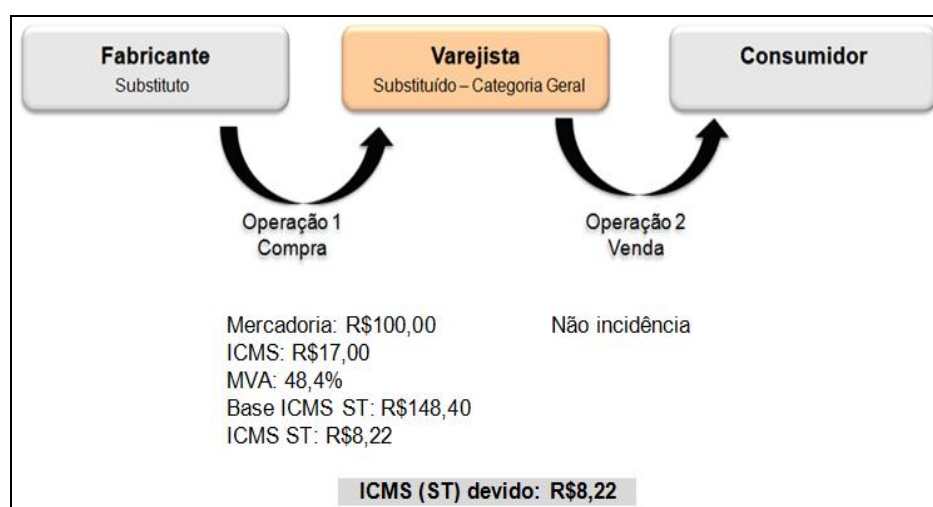
Os dados foram tratados de maneira quantitativa e qualitativa. Sendo que na forma quantitativa, foram elaboradas simulações por meio de planilhas eletrônicas que evidenciam os cálculos e os efeitos do ICMS Substituição Tributária nos custos e preço de venda dos produtos. Na forma qualitativa, foram descritos e analisados os cálculos simulados e seus resultados, além das demais informações obtidas por meio da pesquisa em material bibliográfico.

Primeiramente serão exemplificados os cálculos do ICMS Tributado Integral e ICMS Substituição Tributária para empresas optantes pelos regimes de tributação que não possuem os benefícios concedidos às Micro-empresas e Empresas de Pequeno Porte. Após, serão realizados os cálculos utilizando as informações de uma empresa optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, e os mesmos valores de preço de compra e preço de venda utilizados para realizar os cálculos da empresa Categoria Geral. Desta forma será possível evidenciar os impostos que cada tipo de empresa terá que pagar em cada tipo de tributação.

4.1. ICMS Substituição Tributária – Empresa Categoria Geral.

Quando a empresa Categoria Geral realiza a compra de um item que possui características da Substituição Tributária, com CST = 10, por exemplo, o cálculo e recolhimento do imposto correspondente à toda a movimentação do item é feito pelo fabricante, que assume o papel de substituto. O fabricante apenas realiza o recolhimento, e acrescenta ao valor total da Nota Fiscal o valor correspondente ao ICMS Substituição Tributária calculado. Neste caso, para a empresa categoria geral, o valor correspondente ao ICMS Substituição Tributária acrescido ao custo da compra é o mesmo que seria calculado se a tributação do item fosse caracterizada como “Tributado Integral”.

Figura 1: ICMS Tributado com Cobrança de Substituição Tributária – Empresa Categoria Geral



Fonte: Elaborado pelo autor

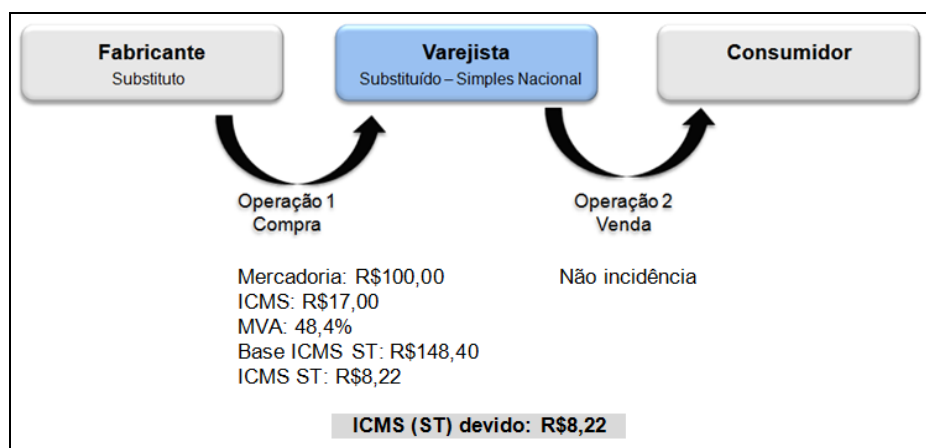
Assim, para realizar o cálculo do ICMS próprio devido, o contribuinte substituto realizou a aplicação da alíquota do ICMS sobre o valor de venda da mercadoria, ou seja, aplicou uma alíquota de 17% sobre o valor correspondente ao produto, chegando assim a um total de R\$17,00 representando o ICMS próprio.

Para realizar o cálculo do ICMS Substituição Tributária, o contribuinte aplicou uma Margem de Valor Agregado sobre o valor total da mercadoria, para simular o preço com que a mercadoria chegaria ao consumidor final. Neste caso, foi utilizado o MVA de 48,4% sobre o valor da mercadoria, chegando-se à base de cálculo do ICMS ST de R\$148,40. Sobre esse valor foi aplicada a alíquota de ICMS ST de 17% e descontado o valor corresponde ao ICMS próprio da operação, chegando-se assim ao valor total de R\$8,22 que será acrescido ao valor total da Nota Fiscal, e será considerado custo da mercadoria para o contribuinte substituído que adquirir a mercadoria.

4.2. ICMS Substituição Tributária – Empresa optante pelo Simples Nacional.

Quando a empresa optante pelo Simples Nacional adquire uma mercadoria sobre a qual incidir a Substituição Tributária, ela irá pagar, agregado ao custo da mercadoria, o mesmo valor que a empresa Categoria Geral. Ao contrário do que ocorre quando é utilizada a opção de Tributação Integral, na Substituição Tributária não há nenhuma diferenciação de tratamento para a empresa por ela ser uma Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte.

Figura 2: ICMS Tributado por Substituição Tributária – Empresa optante pelo Simples Nacional



Fonte: Elaborado pelo autor

Assim como no exemplo demonstrado para as empresas da Categoria Geral, para realizar o cálculo do ICMS Substituição Tributária, chega-se ao valor total de R\$8,22 que será acrescido ao valor total da Nota Fiscal, e será considerado custo da mercadoria para o contribuinte substituído que adquirir a mercadoria. Se a empresa fosse comercializar a mesma mercadoria com Tributação Integral, iria apenas pagar o valor correspondente ao preço de venda multiplicado pela alíquota do Simples correspondente ao ICMS.

Com base nesses dados, podemos concluir que a empresa optante pelo Simples Nacional, ao adquirir mercadorias que são tributadas com incidência da Substituição Tributária, são prejudicadas, pois perdem o tratamento diferenciado a que tem direito e que está previsto em lei.

5. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - CUSTOS X PREÇOS DE VENDA

Para exemplificar melhor a situação descrita acima, serão analisados os impactos que a substituição tributária exerce sobre os custos e o preço de venda dos produtos comercializados nas empresas gaúchas optantes pelo Simples Nacional, que trabalham no ramo de comercialização de peças automotivas. Para tal fim, serão exemplificados cálculos que simularão a aquisição de uma mesma mercadoria por uma empresa optante pelo Simples Nacional e por uma empresa Categoria Geral, evidenciando a formação dos Custos e do Preço de Venda, considerando-se que ambas desejem um mesmo percentual de margem líquida de lucro.

Para realização dos cálculos do ICMS Substituição Tributária, foi utilizado o protocolo nº49 de 2008. O preço de venda será calculado utilizando o Markup, conforme exemplificado por Cogan (1999, p.133).

5.1. Fabricante de SC vende mercadoria com incidência de ICMS tributado integralmente para varejista do RS, que a revende dentro do Estado.

A Nota Fiscal nº001 foi emitida no dia 10 de julho de 2012 por um fabricante cuja empresa está localizada no Estado de Santa Catarina. O produto discriminado na Nota Fiscal possuía CST 00 – Tributado Integralmente.

Base de Cálculo do ICMS R\$100,00	Valor do ICMS R\$12,00	Base de Cálculo ICMS ST	Valor do ICMS ST	Valor total dos produtos R\$100,00
Valor do Frete	Valor do Seguro	Outras Desp. Acessórias	IPI R\$10,00	Valor Total da Nota Fiscal R\$110,00

Quadro 1: Nota Fiscal 001

Fonte: Elaborado pelo autor

Sabendo-se que a alíquota de ICMS utilizada foi de 12%, e que o IPI incidente sobre o produto era de 10%, o seguinte cálculo foi realizado para formar o valor da Nota Fiscal:

Valor dos Produtos: R\$100,00

Valor do IPI: $R\$100,00 \times 10\% = R\$10,00$

Base de cálculo do ICMS Próprio: R\$100,00

Valor do ICMS Próprio: $R\$100,00 \times 12\% = R\$12,00$

Como a alíquota de ICMS dentro do Rio Grande do Sul é de 17%, ao realizar a entrada da mercadoria no Estado, é calculado o valor correspondente ao diferencial de alíquota. Neste caso, o diferencial de alíquota é de 5% (diferença entre os 12% destacados na Nota Fiscal e os 17% cobrados internamente).

Com base nos dados acima, é possível calcular o custo líquido de aquisição do produto e o seu respectivo preço de venda.

Para as empresas optantes pelo regime de tributação Simples Nacional, o custo do produto é formado pelo valor do produto acrescido do valor do IPI. Além disso, deve ser somado o valor de ICMS correspondente ao diferencial de alíquota, pois a empresa não tem direito a realizar o crédito deste valor. Como a empresa não se recupera do valor correspondente ao ICMS sobre a compra, esse valor não pode ser descontado do custo líquido da mercadoria.

Simples Nacional	
Valor dos Produtos	R\$ 100,00
Valor do IPI	R\$ 10,00
ICMS diferencial de alíquota	R\$ 5,00
ICMS	R\$ -
ICMS Substituição Tributária	R\$ -
Custo Líquido	R\$ 115,00

Quadro 2: Formação do Custo da mercadoria Tributada Integralmente na empresa Optante pelo Simples Nacional

Fonte: Elaborado pelo autor

Ao realizar a venda desse item, a empresa considera a margem líquida de 30%. Para chegar ao valor de lucro líquido na venda desta mercadoria, é necessário, além de considerar o percentual da margem em si, acrescentar o valor do ICMS incidente sobre a venda.

No exemplo abaixo, para definir a alíquota de ICMS a ser utilizada, foi analisada a tabela de Partilha do Simples Nacional do Comércio, localizada no Anexo I da lei 123/2006, conhecida por Lei do Simples Nacional. Neste caso foi considerada a alíquota de ICMS de 1,86%, para empresas com receita bruta anual variável entre R\$120.000,00 e R\$240.000,00.

ANEXO I							
Partilha do Simples Nacional – Comércio							
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
Até 120.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%

Quadro 3: Tabela de Partilha do Simples Nacional – Comércio

Fonte: Elaborado pelo autor

Para melhor exemplificar o impacto do ICMS em si, não foram considerados os percentuais correspondentes à margem operacional e PIS/COFINS.

Simples Nacional	
Custo da última Compra	R\$ 115,00
ICMS Simples	1,86%
Margem de Lucro Líquido	30%
Divisor para cálculo do Preço de Venda	0,6814
Preço de Venda	R\$ 168,77

Quadro 4: Formação do Preço de Venda da mercadoria Tributada Integralmente na empresa Optante pelo Simples Nacional

Fonte: Elaborado pelo autor

O preço de venda deste item, neste caso foi composto pelos seguintes valores:

Custo Líquido do Produto: R\$115,00

ICMS sobre venda: $R\$168,77 \times 1,86\% = R\$3,14$

Lucro sobre a venda: R\$50,63

Considerando os dados acima, pode-se visualizar que a empresa, ao utilizar o preço de R\$168,77 atingiu um lucro de R\$50,63 na venda do produto.

Para as empresas Categoria Geral, o custo do produto é formado pelo valor do produto acrescido do valor do IPI e descontados os valores de ICMS próprio e ICMS diferencial de alíquota. Esses valores são descontados no momento de formar o custo líquido porque a empresa tem direito a crédito desse valor no momento de realizar a apuração dos impostos.

Categoria Geral	
Custo Bruto	R\$ 100,00
Valor do IPI	R\$ 10,00
ICMS diferencial de alíquota	-R\$ 5,00
ICMS	-R\$ 12,00
ICMS Substituição Tributária	R\$ -
Custo Líquido	R\$ 93,00

Quadro 5: Formação do Custo da mercadoria Tributada Integralmente na empresa Categoria Geral

Fonte: Elaborado pelo autor

Ao realizar a venda desse item, a empresa considera a margem líquida de 30%. Para chegar ao valor de lucro líquido na venda desta mercadoria, é necessário, além de considerar o percentual da margem em si, acrescentar o valor do ICMS incidente sobre a venda.

Categoria Geral	
Custo da última Compra	R\$ 93,00
ICMS Próprio	17%
Margem de Lucro Líquida	30%
Divisor para cálculo do Preço de Venda	0,53
Preço de Venda	R\$ 175,47

Quadro 6: Formação do Preço de Venda da mercadoria Tributada Integralmente na empresa Categoria Geral

Fonte: Elaborado pelo autor

O preço de venda deste item, neste caso foi composto pelos seguintes valores:

Custo Líquido do Produto: R\$93,00

ICMS sobre venda: R\$29,82

Lucro sobre a venda: R\$52,64

Considerando os dados acima, pode-se visualizar que a empresa optante pelo Simples Nacional, ao utilizar o preço de R\$168,77 atingiu um lucro de R\$50,63 na venda do produto.

Ao comparar os valores de custo e preço de venda atingidos por ambas as empresas, é possível concluir que, apesar de o custo ser maior na empresa do Simples, mesmo com idêntica margem de lucro da empresa categoria geral, a empresa optante pelo Simples Nacional acaba trabalhando com um preço menor de mercado. Isso ocorre em virtude da diferenciação de tributação existente entre as empresas optantes pelo Simples Nacional e as optantes pelos demais regimes de tributação.

Apesar de o preço praticado pela empresa optante pelo Simples Nacional ser menor quando considerado o seu valor absoluto, quando a venda é feita para outra empresa, que fará apuração de impostos, o preço mais competitivo ainda é o da empresa Categoria Geral, pois essa permite a recuperação do valor do ICMS, enquanto que a empresa optante pelo Simples Nacional não permite esse crédito, ou permite que o valor de crédito seja proporcional ao valor de alíquota de imposto por ela pago.

No exemplo citado acima, a empresa optante pelo Simples Nacional, por ter um faturamento abaixo da faixa que permite conceder direito à recuperação do ICMS, não possibilitará ao cliente a recuperação desse valor. Neste caso, ao adquirir a mercadoria por R\$168,77, esse será o valor de custo para o adquirente.

Ao adquirir a mesma mercadoria pela empresa Categoria Geral, o valor absoluto da compra seria de R\$175,47, porém, em virtude do direito à recuperação do ICMS, o custo líquido da mercadoria corresponderia ao seu valor deduzidos os 17% correspondentes ao ICMS recuperável. Neste caso, o valor do custo seria de $R\$175,47 - R\$29,83 = R\$145,64$.

Com base nessa diferença, para que as empresas optantes pelo regime de tributação Simples Nacional possam ser competitivas, é necessário que o seu valor absoluto, ou seja, que o seu preço de venda praticado seja menor que o praticado pelas empresas optantes pelos demais regimes de tributação.

5.2. Fabricante de SC vende mercadoria com incidência de ICMS Substituição Tributária para varejista do RS, que a revende dentro do Estado.

A Nota Fiscal nº002 foi emitida no dia 15 de agosto de 2011 por um fabricante cuja empresa está localizada no Estado de Santa Catarina.

Base de Cálculo do ICMS R\$100,00	Valor do ICMS R\$12,00	Base de Cálculo ICMS ST R\$163,24	Valor do ICMS ST R\$15,75	Valor total dos produtos R\$100,00
Valor do Frete	Valor do Seguro	Outras Desp. Acessórias	IPI R\$10,00	Valor Total da Nota Fiscal R\$125,75

Quadro 7: Nota Fiscal 002

Fonte: Elaborado pelo autor

Os produtos da Nota Fiscal sofreram incidência de substituição tributária, com MVA de 48,40%, conforme previsto no protocolo nº49/2008:

	Alíquota interna na unidade federada de destino		
	17%	18%	19%
Alíquota interestadual de 7%	56,9%	58,8%	60,7%
Alíquota interestadual de 12%	48,4%	50,2%	52,1%

Quadro 8: Margens de Valor Agregado

Fonte: Protocolo ICMS 49/2008

Sabendo-se que o MVA utilizado foi de 48,40%, que a alíquota do ICMS próprio foi de 12% e do ICMS ST foi de 17%, e que o IPI correspondeu a 10% do valor da mercadoria, o seguinte cálculo foi realizado para formar o valor da Nota Fiscal:

Valor dos Produtos: R\$100,00

Valor do IPI: $R\$100,00 \times 10\% = R\$10,00$

Base de cálculo do ICMS Próprio: R\$100,00

Valor do ICMS Próprio: $R\$100,00 \times 12\% = R\$12,00$

Base de cálculo do ICMS ST: $R\$100,00 + R\$10,00 + 48,40\% = R\$163,24$

Valor do ICMS ST: $R\$163,24 \times 17\% = R\$27,75 - R\$12,00 = 15,75$

Valor total da NF: Valor das Mercadorias + IPI + ICMS ST = R\$125,75

Para compor o custo líquido de aquisição da mercadoria, a empresa optante pelo Simples Nacional irá acrescentar ao valor da mercadoria os valores correspondentes ao IPI e ICMS

Substituição Tributária. Conforme informado anteriormente, a empresa não tem direito a se creditar de nenhum valor.

Ao contrário do que ocorre nos casos de aquisição de mercadoria com tributação integral, no caso da substituição tributária, a empresa Categoria Geral também não poderá realizar o crédito de nenhum dos valores de ICMS ou IPI. Isso ocorre porque o valor do imposto não será recolhido pela empresa. O mesmo já foi recolhido na etapa anterior e teve o valor acrescido ao custo da mercadoria.

Empresa Simples Nacional:	
Custo Bruto	R\$ 100,00
Valor do IPI	R\$ 10,00
ICMS diferencial de alíquota	
ICMS	R\$ -
ICMS Substituição Tributária	R\$ 15,75
IPI	R\$ -
Custo Líquido	R\$ 125,75

Quadro 9: Formação do Custo da mercadoria com incidência de Substituição Tributária na empresa optante pelo Simples Nacional

Fonte: Elaborado pelo autor

Tanto na empresa Categoria Geral quanto na empresa optante pelo Simples Nacional foi calculado o mesmo custo em virtude de ambas terem o mesmo tratamento para cálculo do referido custo.

Empresa Categoria Geral	
Custo Bruto	R\$ 100,00
Valor do IPI	R\$ 10,00
ICMS diferencial de alíquota	
ICMS	
ICMS Substituição Tributária	R\$ 15,75
IPI	R\$ -
Custo Líquido	R\$ 125,75

Quadro 10: Formação do Custo da mercadoria com incidência de Substituição Tributária na empresa Categoria Geral

Fonte: Elaborado pelo autor

Diante dessa realidade, para que ambas as empresas cheguem à mesma margem líquida de 30%, o preço de venda deverá ser calculado da seguinte maneira:

Simples Nacional/Categoria Geral	
Custo da última Compra	R\$ 125,75
Imposto não recuperável	0,00%
Margem de Lucro Líquido	30%
Divisor para cálculo do Preço de Venda	0,70
Preço de Venda	R\$ 179,64

Quadro 11: Formação do Preço de Venda da Mercadoria com incidência de Substituição Tributária nas empresas Categoria Geral e Simples Nacional

Fonte: Elaborado pelo autor

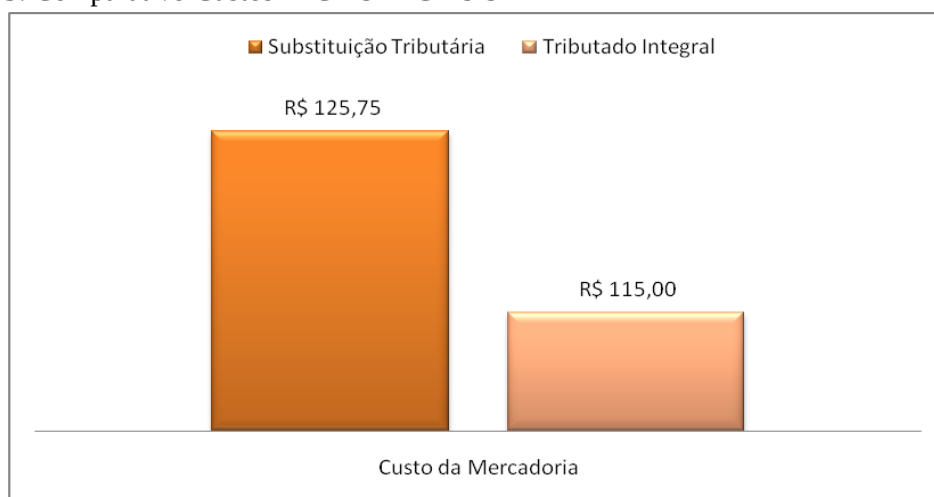
Ao analisar o cálculo acima podemos visualizar que o lucro obtido pela venda da mercadoria foi de R\$53,89.

5.3. Comparativo entre o custo e o preço de venda praticados pela empresa optante pelo Regime de Tributação Simples Nacional na Aquisição de mercadoria com incidência de Substituição Tributária e com incidência de Tributação Integral.

Com base nos dados levantados nos cálculos realizados nos tópicos anteriores (itens 5.1 e 5.2), ao realizar-se o comparativo entre os valores atingidos e simular a aquisição de um produto com incidência de Substituição Tributária e de um item com incidência de Tributação Integral, ambas as simulações referentes à empresa optante pelo Simples Nacional, pode-se identificar os seguintes resultados:

Quanto à formação do custo da mercadoria:

Figura 3: Comparativo Custos – ICMS x ICMS ST

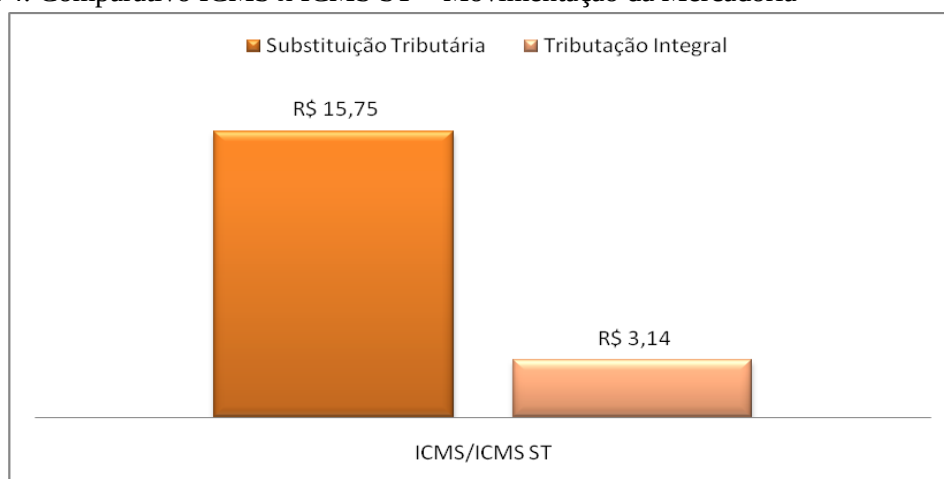


Fonte: Elaborado pelo autor

Como pode-se visualizar através do gráfico acima, ao adquirir a mercadoria com incidência de ICMS ST, o custo desta aumenta em 10% com relação à aquisição da mesma mercadoria sem a incidência deste imposto.

Ao realizar a venda desta mercadoria, o ICMS ST pago foi de R\$15,75, assim como ocorre nas empresas Categoria Geral. Se a empresa, no entanto, fosse comercializar a mesma mercadoria com incidência da alíquota de ICMS do Simples Nacional, o valor a ser pago de imposto seria de R\$3,14. Através desses gráficos é possível identificar a grande diferenciação que ocorre no tratamento da tributação para uma empresa do Simples no que diz respeito à Substituição Tributária e Tributação Integral.

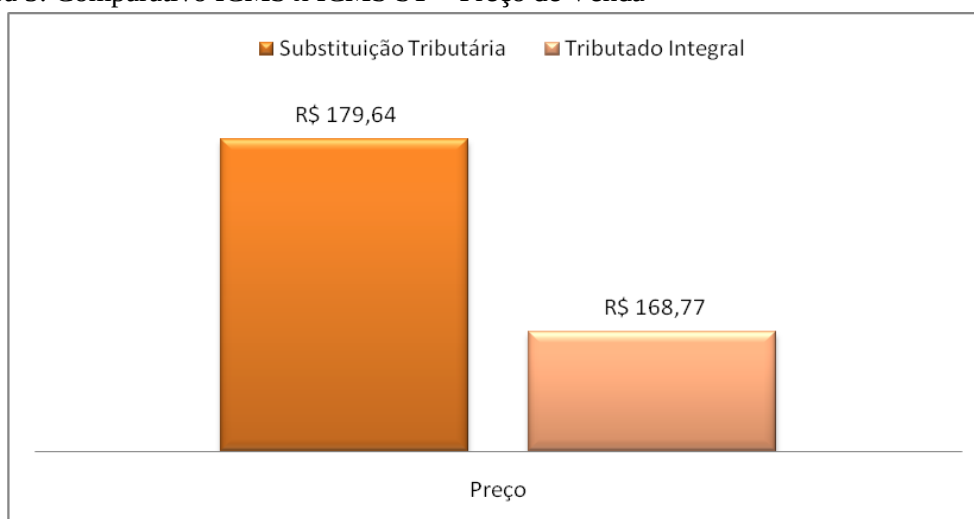
Figura 4: Comparativo ICMS x ICMS ST – Movimentação da Mercadoria



Fonte: Elaborado pelo autor

Diante da alteração nos custos e no valor de arrecadação do imposto, o preço de venda também ficará alterado, ou seja, maior quando a mercadoria for adquirida com ST, conforme figura 5:

Figura 5: Comparativo ICMS x ICMS ST – Preço de Venda



Fonte: Elaborado pelo autor

Diante dos valores expostos, pode-se verificar que não há tratamento diferenciado para a empresa optante pelo Simples Nacional quando há cobrança de Substituição Tributária.

Se a empresa, mesmo comprando a mercadoria com ST quisesse manter a prática do preço de R\$168,77, a sua margem de lucro seria na verdade de 25,5% e não de 30%.

A adequação do preço ao mercado é uma decisão importante e necessária a ser tomada pela empresa, que muitas vezes acaba reduzindo a sua lucratividade para poder manter-se competitiva, no entanto, de acordo com o art. 179 da Constituição Federal.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Ou seja, as empresas optantes pelo Regime de tributação Simples Nacional devem ter tratamento diferenciado no que diz respeito ao recolhimento de tributos. Essa situação ocorre corretamente diante de diversas situações de cálculos de tributos, porém para fins de Substituição Tributária ainda não há tratamento diferenciado para essas pequenas empresas, e isso pode afetá-las de forma significativa durante o decorrer de suas atividades.

CONCLUSÃO

O mercado brasileiro, assim como ocorre em âmbito mundial, é bastante competitivo. A carga tributária brasileira, no entanto, é bastante complexa e elevada, o que faz com que as empresas sofram grande incidência de impostos e tenham dificuldades para apuração e análise das melhores opções de tributação a serem utilizadas.

Dentre as legislações existentes para os diversos tipos de empresas brasileiras, as pequenas e micro empresas possuem tratamento diferenciado previsto em lei. Essa diferenciação ocorre, entre outros fatores, para incentivar a sua criação e manutenção.

Mesmo ante a existência do tratamento diferenciado, as pequenas e micro empresas buscam alternativas legais que permitam uma redução do ônus gerado com os tributos, pois esse é um dos fatores mais importantes para que elas possam se estabilizar no mercado.

Como forma de facilitar a arrecadação dos tributos por essas empresas, que normalmente não possuem departamentos fiscais e contábeis estruturados, foi criada a forma de tributação denominada Simples Nacional.

O Simples Nacional é uma forma simplificada de arrecadação de impostos que engloba os principais impostos incidentes nas empresas. A arrecadação é feita através do pagamento de uma única guia denominada DAS, que engloba oito impostos diferentes, entre eles, o ICMS.

O ICMS - Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, é um imposto de abrangência nacional, cuja responsabilidade de arrecadação é Estadual. A apuração do valor a ser recolhido de imposto, no entanto, é feita por cada empresa e recolhido periodicamente aos cofres públicos.

Para melhorar a arrecadação do ICMS, que acaba se tornando complexa em virtude da forma de recolhimento, que ocorre em cada etapa da circulação da mercadoria, o Estado criou o mecanismo da Substituição Tributária, que consiste em uma simplificação da arrecadação, através da qual determinados produtos tem o valor do seu imposto recolhido antecipadamente já no primeiro contribuinte de uma cadeia de valor.

O presente estudo objetivou analisar o Impacto da Substituição Tributária do ICMS nos custos e nos preços de venda das mercadorias listadas no protocolo 49/2008 e comercializadas pelas empresas varejistas gaúchas optantes pelo regime de tributação Simples Nacional.

Com base nas análises realizadas neste estudo, foi possível identificar que, apesar de haver sim tratamento diferenciado no que diz respeito à arrecadação do ICMS, quando se fala de ICMS Substituição Tributária, as empresas optantes pelo regime de tributação Simples Nacional não possuem tratamento diferenciado, o que acaba as prejudicando, pois elas perdem competitividade no mercado.

Quando é feita a venda de um item tributado integralmente, a empresa oferece um preço diferenciado em virtude da impossibilidade de oferecer o crédito do imposto, porém, quando ocorre a venda de um item com ST, a empresa optante pelo Simples Nacional oferece o mesmo preço de mercado que as empresas Categoria Geral.

O governo, ao não oferecer diferenciação para arrecadação da Substituição Tributária para as empresas optantes pelo Simples Nacional, está ferindo o artigo nº 179 da Constituição Federal, que conferiu aos pequenos e micro empresários o direito de ter um tratamento tributário favorecido.

Diante desses fatos, o presente estudo pode concluir que há necessidade de alteração na legislação do ICMS Substituição Tributária no que diz respeito à sua incidência para as micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional, pois há clara incompatibilidade entre as duas formas de tributação.

Como opção para estudos futuros, sugere-se o aprofundamento de pesquisas, bem como a possibilidade realização de um estudo jurídico aprofundado que prove a necessidade de alteração na legislação, sugerindo-se medidas a fim de possibilitar a redução da Margem de Valor Agregado a ser utilizada para calcular a base de cálculo do ICMS ST para essas empresas enquadradas no Simples Nacional.

Por fim, conclui-se que o trabalho obteve êxito pois respondeu a questão de pesquisa e atingiu os objetivos propostos.

Referências Bibliográficas

- ABREU, Andréia. **Gestão Fiscal nas empresas**. São Paulo: Atlas, 2008.
- ASSEF, Roberto. **Guia prático de formação de preços: aspectos mercadológicos, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas**. 2 ed. rev. e at. Rio de Janeiro: Campus, 2003.
- BEUREN, Ilse Maria *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BRASIL. Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988.
- BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.
- BRASIL. Lei das Micro e Pequenas Empresas – Lei nº 123, de 14 de dezembro de 2006.
- COGAN, Samuel. **Custos e Preços – Formação e Análise**. 1ª ed. Pioneira: São Paulo, 2002.
- Ministério da Fazenda, **SIMPLES Nacional – Perguntas e Respostas**. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/sobre/perguntas.asp>>. Acesso em 07 de junho de 2011.
- Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação / RS - Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997.
- REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade Tributária: Entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**. São Paulo: Atlas, 2010.
- WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; DUCHAC, Jonathan E.; PADOVEZE, Clóvis Luís. tradução [de] Angela Tourinhos Nery. **Fundamentos de Contabilidade: Aplicações**. 22 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.