

## **O IMPACTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO PREÇO DE VENDA DE APARELHOS DE AR CONDICIONADO EM EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL**

Felipe Fernandes Neves dos Santos<sup>1</sup>

Cleber Batista de Sousa<sup>2</sup>

### **RESUMO**

O Simples Nacional é um regime tributário criado pelo Governo Federal em 2006 com a promulgação da Lei Complementar nº 123. A principal proposta da norma referenciada é o tratamento diferenciado aos optantes pelo regime, principalmente no que tange à recolhimento e arrecadação de tributos. Nessa modalidade de recolhimento, o ICMS quando aplicável através da substituição tributária, inviabiliza parcialmente o tratamento diferenciado proposto com a criação desse regime tributário, uma vez que, para efeitos da substituição dá ao substituto embasamento para realizar os cálculos na forma e regra do regime geral de tributação conforme disposto no Art. 13 da já mencionada Lei Complementar. O objetivo do presente trabalho é evidenciar as diferenças geradas com a aplicação dessa técnica tributária no simples nacional e o ônus gerado aos optantes na substituição do ICMS nas operações realizadas com mercadorias, tendo como base pesquisa aparelhos de ar condicionado no Estado de Minas Gerais. Para realização da pesquisa, utiliza-se a pesquisa bibliográfica, com ênfase em artigos publicados e consulta à legislação vigente com destaque às normas de Minas Gerais.

**PALAVRAS-CHAVE:** Simples Nacional. ICMS Substituição Tributária. Tributação de aparelhos de ar condicionado.

### **1 INTRODUÇÃO**

Conforme definição expressa da Receita Federal do Brasil (2006), o Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Esse regime foi

---

<sup>1</sup> Graduando em ciências contábeis do Centro Universitário de Belo Horizonte UNIBH – E-mail: fernandes.santos@live.com

<sup>2</sup> Professor Orientador. Bacharel em Ciências Contábeis. Mestre em Contabilidade. E-mail: cleber@batistaeassociados.com.br

introduzido no ordenamento jurídico brasileiro através da Lei Complementar de nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

A norma em referência estabelece condições diferenciadas às microempresas e empresas de pequeno porte com ênfase especial na apuração e recolhimento de impostos e contribuições conforme estabelecido em seu artigo 1º, inciso I, transcrito abaixo;

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

Dentre os impostos instituídos para recolhimento diferenciado no Simples Nacional está o Imposto Sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Conforme disposto no artigo 155 da Constituição Federal, o ICMS é um imposto não-cumulativo de competência dos Estados e do Distrito Federal que, no ano de 2014, segundo dados registrados pela Comissão Técnica Permanente do ICMS – COTEPE (2015), teve um recolhimento bruto acumulado superior à 387 bilhões de reais. Grande parte do valor recolhido a título de ICMS está na natureza substitutiva do imposto. A substituição é uma técnica tributária que consiste na atribuição da responsabilidade de recolhimento do imposto a um contribuinte denominado substituto em detrimento do fato gerador do imposto praticado por um terceiro, denominado substituído. A cada dia os governos aumentam a relação de mercadorias alcançadas pela substituição tributária do ICMS (BRAVO, 2012, p.48).

Com o instrumento da substituição, uma técnica criada pelos Estados para melhorar e aperfeiçoar o controle na arrecadação do ICMS, que consiste na atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do imposto a um contribuinte definido como substituto, o ente tributário, através da redução da área de fiscalização, obtém controle mais rígido acerca dos valores devidos, e minimiza a evasão de valores nas operações

praticadas com mercadorias e serviços sujeitos ao imposto ao longo da cadeia de tributária; da indústria até consumidor final.

A substituição tributária do ICMS, quando aplicado às operações realizadas por empresas optantes pelo Simples Nacional, é realizada com base nas alíquotas do regime geral do ICMS conforme estabelecido no marco regulatório do simples em seu artigo 13, parágrafo 1º inciso XIII conforme transcrito a seguir;

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

(...)

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

(...)

XIII - ICMS devido:

- a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação[...];

Dessa forma, quando as empresas optantes pelo Simples Nacional, realizam operações com mercadorias, e estas estão sujeitas ao regime da substituição tributária do ICMS, a norma aplicável é a mesma à que se sujeitam as empresas que não são optantes por esse regime tributário.

Essa situação atribui ao microempresário ou empresário de pequeno porte, na condição de substituído, um status equivalente aos não optantes, tendo em vista que o cálculo e recolhimento do imposto será realizado conforme as alíquotas previstas pelo regime geral para o produto em questão.

O objetivo desse trabalho é evidenciar o ônus adicional proporcionado por essa situação aos optantes por esse regime tributário, a atribuição de recolhimento superior ao que seria apurado sem a substituição tributária e a perda do tratamento diferenciado às ME's e EPP's inicialmente proposto pela LC123/2006 no Estado de Minas Gerais respondendo ao seguinte questionamento; Qual o impacto da

substituição tributária do ICMS no preço de venda de aparelhos de ar condicionado nos optantes pelo Simples Nacional?

Nesse sentido, objetiva-se também identificar o impacto da cobrança do ICMS no regime tributário em questão quando aplicada a técnica da substituição tributária nos valores de compra e venda dos aparelhos de ar condicionado em Minas Gerais. Para isso, alguns pontos serão trabalhados, sendo eles;

- a) Identificar o impacto da substituição tributária do ICMS no valor de aquisição dos aparelhos de ar condicionado no Simples Nacional;
- b) Explicitar através de cálculos simulados, o recolhimento do imposto com a aplicação da substituição tributária do ICMS e os valores sem a referida substituição.

## **2 REFERENCIAL TEORICO**

### **2.1 Aparelhos de Ar Condicionado**

O desenvolvimento inicial do processo mecânico de condicionamento do ar para controle de temperatura em ambientes fechados, surgiu em 1902 através de estudos realizados pelo engenheiro Willys Carrier (WEBER *apud* RIGOTTI, 2014).

Gonçalves (*apud* RIGOTTI, 2014, p.21), afirma que o condicionamento de ar surgiu para tratamento do ar ambiental, controlando não só sua temperatura, mas também sua umidade, pureza e movimentação. Ainda segundo Gonçalves (*apud* RIGOTTI, 2014, p.35), o condicionador de ar é um aparelho projetado para proporcionar conforto térmico a um ambiente fechado e para ser instalado em janelas, paredes, casas de máquinas, etc., compõe-se de um sistema de refrigeração e desumidificação com circulação e filtragem do ar, podendo, ainda, incluir renovação do ar e aquecimento

Dentre os tipos de ar condicionados existentes destacam-se:

- a) Modelos Individuais; e

b) Os modelos tipo Split.

### 2.1.1 Modelo Individual

O modelo individual de ar condicionado incorpora em um único gabinete a unidade evaporadora e a unidade condensadora (Gonçalves, 2005). A unidade evaporadora puxa o ar quente do ambiente e joga de volta o ar refrigerado. A unidade condensadora é responsável por dispensar o ar quente trazido pela unidade evaporadora para o ambiente externo. Nessa unidade fica localizado o compressor de ar.

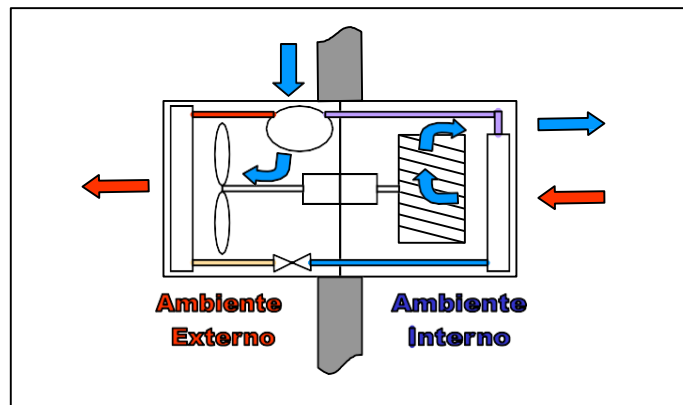


Figura 1: Diagrama de aparelho de janela – Bryant(2001) apud Gonçalves 2005.

### 2.1.2 Ar condicionado tipo Split

Ainda segundo Gonçalves (2005), o ar modelo tipo Split é aquele cuja parte ruidosa é instalada na área externa deixando apenas a unidade evaporadora no interior do ambiente, sendo no forro ou janela. O sistema Split, por ter a unidade condensadora o lado de fora do ambiente, e nesta localizar-se o compressor, proporciona condicionamento de ar silencioso.

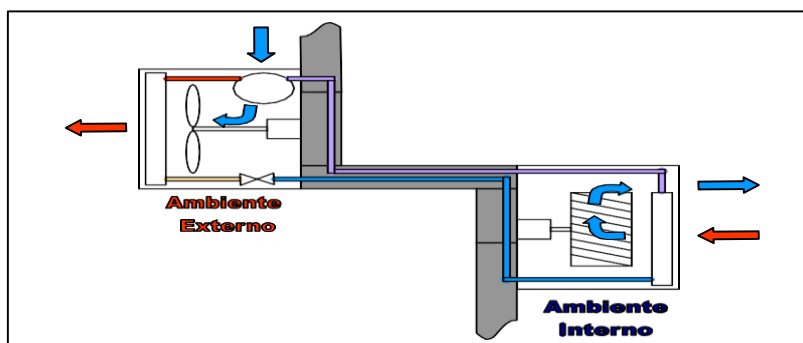


Figura 2: Diagrama esquemático de um split – Bryant(2001) apud Gonçalves 2005.

De acordo com a Tabela do IPI – TIPI, os aparelhos de ar condicionado são classificados no capítulo 84 – Reatores nucleares, caldeira, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos e suas partes, posição 8415.

Em Minas Gerais, os aparelhos classificados nessa posição, conforme disposto na parte 2 do Anexo XV do Regulamento de ICMS do Estado, são produtos alcançados pela substituição tributária do ICMS, sendo tal situação, válida para as empresas tributadas pelo regime geral e também por optantes do Simples Nacional.

## **2.2 Simples Nacional**

O Simples Nacional é um regime tributário simplificado de recolhimento de tributos, que permite ao micro e pequeno empresário, através do pagamento mensal de um documento de arrecadação, recolher vários tributos, garantindo assim, a redução da burocracia tributária.

Segundo Reeve (*apud* BOTH; WBATUBA; SALLA, 2009, p.44), 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. Nesse novo formato, o contribuinte pode realizar a opção pelo regime unificado, caso atenda às definições de micro empresa ou de empresa de pequeno porte.

A LC 123/2006 em seu artigo 3º, inciso I, define que micro empresa é aquela que aufera no ano-calendário receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 e em seu inciso II, ressalta que empresa de pequeno porte é aquela com receita bruta auferida superior a R\$360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00.

No artigo 13 da supracitada lei, ficam definidos os tributos que serão recolhidos através da guia única de recolhimento mensal gerada pelo contribuinte optante. O ICMS é destacado no inciso VII. A norma em questão, em seu artigo 18 define que o valor devido mensalmente pelo contribuinte optante será determinado pela aplicação das alíquotas constantes dos anexos I a VI da lei complementar. No parágrafo 1º do mesmo artigo, explicita também que para efeitos de determinação da alíquota utilizar-

se-á a receita bruta acumulada nos últimos doze meses anteriores ao período de apuração.

No contexto geral não há no regime, em termos de ICMS, incidência do imposto sobre cada operação de venda realizada, uma vez que, conforme definido anteriormente o valor mensal devido é obtido através de um percentual previamente definido conforme faturamento do período de apuração anterior.

De acordo com as alíquotas constantes dos anexos supramencionados, o ICMS tem variação percentual na composição da guia única de recolhimento entre 1,25% e 3,95%. Segundo Bravo (2012),

Do ponto de vista meramente econômico, a sistemática simplificada de apuração do ICMS é progressiva porquanto o montante do imposto é proporcional ao porte ou poder econômico do vendedor – tendo o legislador eleito a receita bruta acumulada, auferida nos últimos 12 (doze) meses, como o critério de mensuração da capacidade contributiva

Dessa forma, os valores devido à título de ICMS pelos optantes pelo Simples Nacional, seriam graduais e definidos conforme as alíquotas próprias do regime, sustentando assim, o objetivo inicial almejado com a implementação da LC 123 que é proporcionar tratamento diferenciado aos contribuintes e vantagem competitiva frente às grandes empresas tributadas pelo regime geral do ICMS.

Contudo, a Lei Complementar 123 em seu artigo 13, parágrafo 1º, inciso XIII, retira o ICMS Substituição tributária da sistemática de recolhimento do regime, atribuindo assim ao optante, a legislação aplicável às empresas tributadas pelo regime geral (débito e crédito). No regime geral do ICMS o empresário tem uma substancial alteração no recolhimento do imposto já que, conforme a atividade, o percentual aplicado para recolhimento chega até 30% sobre o valor da operação.

### **2.3 Conceito geral do ICMS**

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, é um imposto não-cumulativo, ou seja, o valor devido nas vendas é compensado com

o valor cobrado nas operações anteriores, que incide sobre operações que envolvam circulação de mercadorias e/ou prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual.

Segundo Veiga (2010);

O primeiro tributo a incidir sobre as operações de circulação de mercadorias foi o Imposto de Vendas Mercantis (IVM), de competência da União, que vigorou entre 1922 e 1934. Foi sucedido pelo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), de competência dos Estados e do Distrito Federal, o qual foi substituído, em 1966, pelo Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias (ICM).

O ICMS tem suas regras gerais definidas pela Lei Complementar 87/1996, também conhecida como Lei KANDIR. A mesma Lei, em seu artigo 19, define que o ICMS é não cumulativo, ou seja, compensa-se em cada operação o valor devido com o valor cobrado anteriormente. Esta Lei Complementar define ainda que o imposto é de competência dos Estados e do Distrito Federal. A possibilidade de instituir normas e obrigações diferentes ao mesmo imposto em cada Estado, eleva o nível de dificuldade de entendimento do ICMS.

O Decreto 43080 de 2008 (RICMS MG), destaca em seu artigo 42 as alíquotas do imposto, que podem alcançar até 30% sobre o valor da operação. Nas operações com aparelhos de Ar Condicionado a alíquota interna percentual aplicável será de 18% conforme disposto na alínea E do mesmo artigo;

I - nas operações e prestações internas:

(...)

e) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

O ICMS tem uma grande variação de alíquotas de tributação. Cada produto é tributado conforme as necessidades e entendimento de cada Estado. Apesar de teoricamente a incidência ser sobre o produto, a tarifa é repassada, pelo comerciante ou fornecedor, para o consumidor. O fato é que nos tributos que incidem sobre produtos o ônus final é sempre do consumidor, que assume a carga tributária (ABREU, 2008, p.63-64).



A base de cálculo do imposto é o valor sobre o qual a legislação determina que deve ser aplicada a alíquota específica para a operação ou prestação que estiver sendo realizada (ABREU, 2008, p. 71).

Ainda a respeito da Base de Cálculo, (Melo 2008 apud Veiga, 2010) define que

A base de cálculo é a grandeza destinada, primordialmente, a dimensionar o elemento material da hipótese de incidência, para, combinando-a à alíquota, permitir a fixação do valor da prestação pecuniária, além de ter a virtude de confirmar ou afirmar esse respectivo elemento material

Conforme a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais (SEFAZ MG - 2002), a Base de cálculo é o montante tributável. É o valor sobre o qual deverá ser aplicada a alíquota correspondente à operação ou prestação. Regra geral, a base de cálculo de incidência do imposto é o valor da operação ou prestação. A SEFAZ define ainda, através do RICMS, as normas para tributação do ICMS Substituição Tributária no Estado.

#### **2.4 Substituição Tributária do ICMS**

A substituição tributária ocorre quando a lei atribui a terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte, a responsabilidade por obrigação tributária, Veiga (2010, p.12).

A substituição tributária constitui importante instrumento de arrecadação e fiscalização dos valores devidos de ICMS. Com o instituto da substituição, os órgãos fiscalizadores conseguem reduzir significativamente o público-alvo das ações de fiscalização de recolhimento dos tributos, garantindo aos cofres públicos, a redução da evasão fiscal.

Rezende et al *apud* Both; Wbatuba; Salla (2012, p.4, adaptado) afirmam que:

Neste tipo de situação, atribui-se a um determinado elo da cadeia a responsabilidade de antecipar os recolhimentos que ocorreriam nas transações subsequentes. No entanto, a lógica primária do imposto é preservada, qual seja: o imposto é calculado com base em um suposto valor final de venda do bem

A Base de Cálculo do ICMS ST é tal como no ICMS Próprio, definida de forma geral, pela Lei Complementar 87/96. No artigo 8º dessa norma, tem-se o seguinte:

Art. 8º 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 subseqüentes, 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 subseqüentes. [...]

Com isso, a base para cálculo da substituição tributária é encontrada pelo preço de venda ou valor da operação, acrescido das outras despesas, do frete e seguro se houver, do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e da Margem de Valor Agregado – MVA.

A MVA original será ajustada quando a alíquota interna do Estado remetente for diferente a do Estado Destinatário. O artigo 19, Inciso III, parágrafo 4º, determina que para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ”, 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:

a) o coeficiente correspondente à alíquota interna estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial ou importador substituto tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria; ou

b) caso a operação própria do contribuinte industrial a que se refere à alínea "a" esteja sujeita à redução de base de cálculo, o valor do multiplicador estabelecido na Parte 1 do anexo IV.

Para o Estado de Minas Gerais, as regras gerais da substituição tributária estão previstas no Anexo XV do Decreto nº 43.080/2002, também conhecido como Regulamento do ICMS (RICMS/2002) que determina, tal como o Art. 6º da norma geral do ICMS, Lei Kandir, a existência de três modalidades de substituição tributária, sendo:

- Substituição tributária em operações antecedentes: aplicável quando o imposto devido pelo remetente ou alienante da mercadoria ficar sob a responsabilidade do destinatário, também denominada como substituição tributária "para trás";
- Substituição tributária em prestações concomitantes: aplicável, quando, por exemplo, o recolhimento do imposto devido pelo prestador de serviço de transporte rodoviário de carga ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente por ocasião da saída da mercadoria, em relação à prestação realizada;
- Substituição tributária em operações subsequentes: quando o recolhimento do 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 Também denominada de substituição tributária "para frente".

Conforme disposto nos artigo 6º e 9º incisos I e II, do parágrafo 2º, da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente

Nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, o sujeito substituto é o responsável pelo recolhimento do imposto aos cofres públicos, sendo tal responsabilidade oriunda de especificidade legal.

O contribuinte substituído por sua vez, é aquele que já recebe a mercadoria com o imposto recolhido anteriormente na cadeia de comercialização. No contexto geral, a retenção realizada pelo substituto tributário é uma antecipação do imposto devido na operação posterior, e assim, o contribuinte substituído não tem obrigações relativas à pagamento de ICMS naquela mercadoria, contudo, conforme o Art. 10 da Lei Complementar 87/96, é assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

Mariano; Werneck; Bezerra (2010), menciona que o contribuinte deixará de ser substituído para ser substituto, a partir do momento em que ele realizar operações interestaduais com contribuinte de outro estado, pois a responsabilidade pelo recolhimento do imposto será dele, em favor do estado destinatário.

### **3 METODOLOGIA**

O presente estudo, é realizado através da pesquisa bibliográfica, valendo-se de consulta à legislação específica, sites, livros e artigos científicos que relacionam conteúdo com o tema abordado, que é “Os impactos da Substituição Tributária do ICMS nas operações de empresas optantes pelo Simples Nacional”.

Pesquisa bibliográfica “é elaborada com base em material já publicado. Tradicionalmente, esta modalidade de pesquisa inclui material impresso como livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de eventos científicos”, conforme GIL (2010).

## **4 DADOS E ANALISE DA PESQUISA**

### **4.1 A FORMAÇÃO DO PREÇO DA MERCADORIA VENDIDA COM BASE NOS CUSTOS.**

Para efeitos de cálculo e composição dos custos de aquisição e posterior revenda dos produtos, foi escolhido um item de grande comercialização no segmento de aparelhos de ar condicionado. Os valores mencionados são simulados. O item selecionado, de acordo com o RICMS MG, está classificado como “Máquinas e aparelhos de ar condicionado contendo um ventilador motorizado”.

Produto: Ar Condicionado do tipo Split System

Código interno do produto: 600.379

Classificação fiscal: 8415.10.11

Preço unitário de compra: 182,05

Preço de venda: 290,00

O produto mencionado acima está classificado no subitem 29.2.3 do anexo XV do RICMS/MG.

a. NCM: 84.15.

b. Descrição: Máquinas e aparelhos de ar-condicionado contendo um ventilador motorizado e dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade, incluídos as máquinas e aparelhos em que a umidade não seja regulável separadamente

c. MVA % original: 30,00

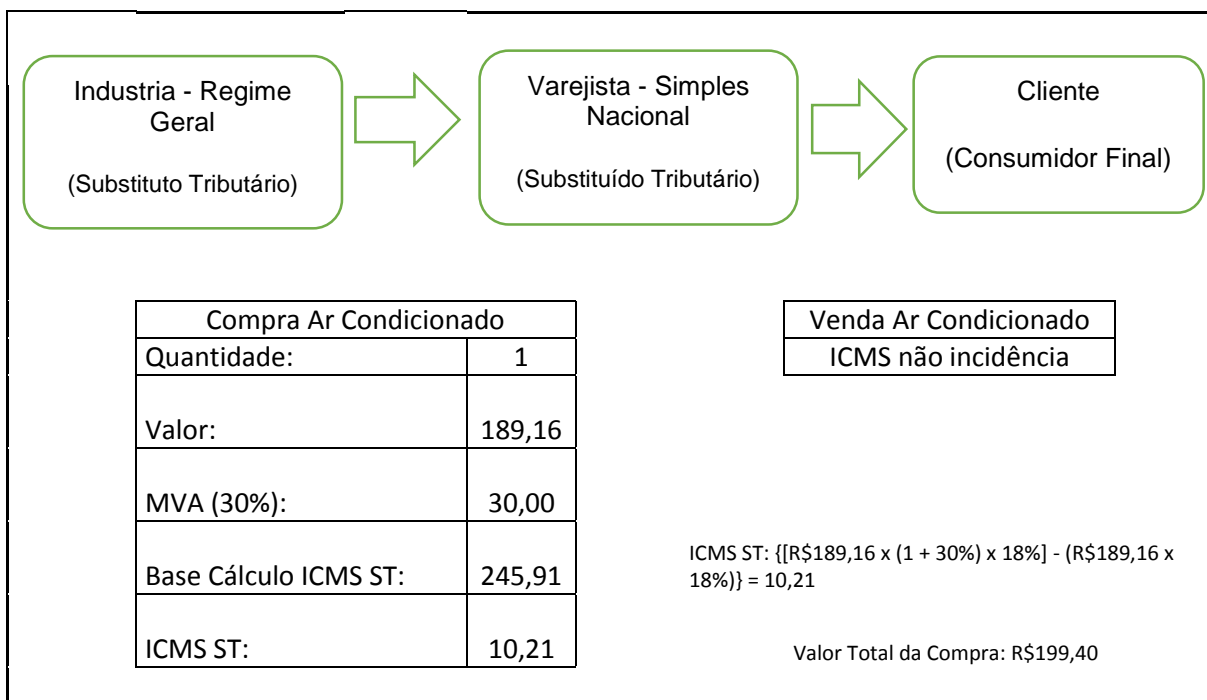
d. MVA Ajustada: =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100\%$   
 ou seja,  $\{[(1 + 0,30) \times (1 - 0,12) / (1 - 0,18)] - 1\} \times 100 = 39,51\%$

Tendo em vista que o presente estudo objetiva análise o impacto do ICMS Substituição no preço de venda dos aparelhos de ar condicionado, o custo apresentado nos cálculos é considerado líquido de quaisquer outros valores, excetuando-se apenas o ICMS e o ICMS Substituição Tributária.

#### 4.1.1 Aquisição com ICMS Substituição Tributária – Regime Geral

Considerando uma aquisição do aparelho de ar condicionado para revenda, realizado por uma empresa tributada pelo regime de débito x crédito, aqui tratado como Regime Geral, com incidência da substituição tributária do ICMS, sendo a operação iniciada e concluída no Estado de Minas Gerais, temos a seguinte composição de custo de aquisição da mercadoria;

Figura 1: Substituição Progressiva ICMS – Regime Geral



Fonte: Both; Wbatuba; Salla, 2012 (Adaptado).

Dessa forma, ao realizar a aquisição do aparelho de ar condicionado, o contribuinte varejista, tributado pelo Regime Geral, tem antecipado pela indústria, um recolhimento à título de ICMS no valor de R\$10,21. A indústria ao realizar o recolhimento, o faz, por toda a cadeia de valor posterior, acrescentando o valor do ICMS ST na nota fiscal encaminhada ao varejista.

O acréscimo realizado pela Indústria, representa para o contribuinte tributado pelo regime geral, o mesmo valor que seria por ele recolhido, caso a mercadoria fosse tributada integralmente no momento da venda.

Para efeitos de cálculo, de acordo com a legislação do Estado, o Substituto Tributário, encontra a Base de Cálculo do ICMS ST aplicando sobre o valor do produto, o percentual relativo à Margem de Valor Agregado, perfazendo uma Base de Cálculo de R\$ 245,91. Sobre a Base do ICMS é aplicada a alíquota percentual estabelecida pela legislação mineira para o produto, no caso, dezoito por cento.

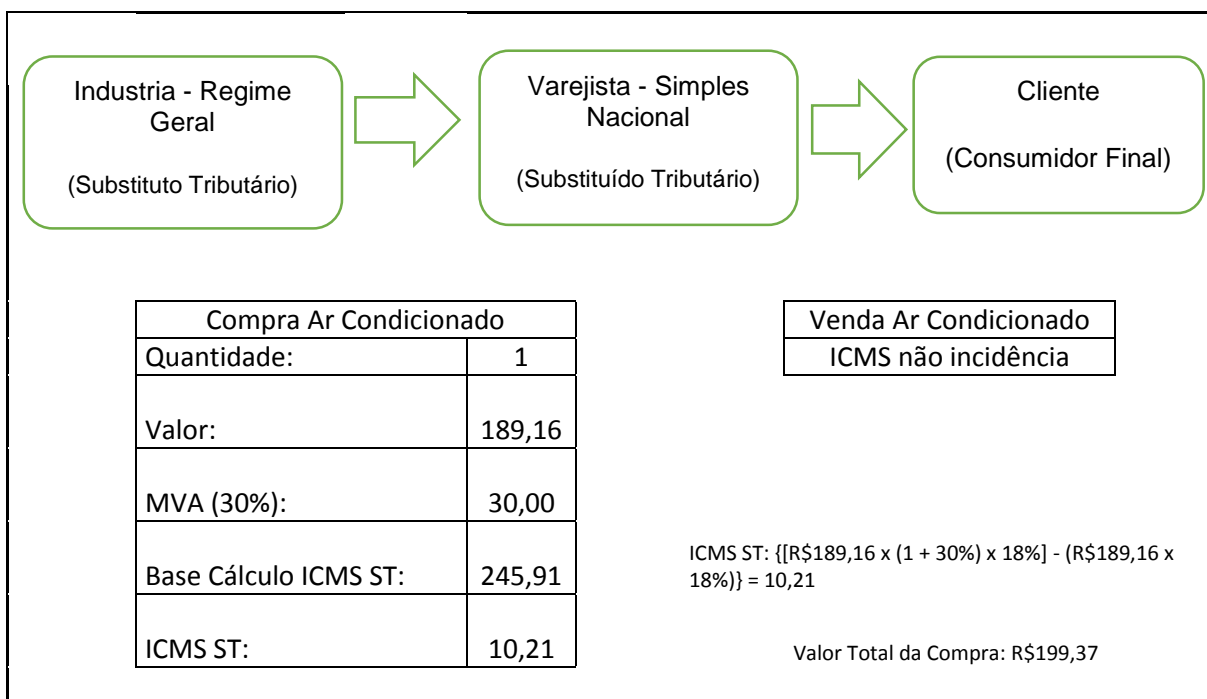
Ao final desconta-se do valor encontrado, o ICMS Próprio, obtido pela aplicação da alíquota do produto no valor da venda. O valor encontrado, R\$10,21, para o adquirente da mercadoria, será tratado como custo de aquisição do produto.

#### **4.1.2 Aquisição com ICMS Substituição Tributária – Simples Nacional**

O contribuinte, quando optante pelo Simples Nacional, ao realizar a aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária do ICMS, perde direito ao tratamento diferenciado proposto pela Lei Complementar 123/2006 e enquadra-se nas mesmas condições aplicáveis as demais empresas.

Sendo assim, considerando as mesmas condições de compra, exemplificadas abaixo, o optante pelo Simples receberá uma nota fiscal no valor de R\$ 199,37 (R\$189,16 + R\$10,21). Contudo, o cálculo do ICMS Próprio do Simples Nacional não é realizado sobre cada operação, mas sim, sobre a receita gerada no período, com a aplicação uma única vez, da alíquota percentual correspondente à faixa de faturamento do contribuinte.

Figura 2: Substituição Progressiva ICMS – Simples Nacional



Fonte: Both; Wbatuba; Salla, 2012 (Adaptado).

No momento da venda, caso o contribuinte fizesse apenas a venda desse produto no mês, sua receita seria considerada como sendo R\$189,16. Sobre esse valor, aplica-se a alíquota correspondente ao ICMS no Simples Nacional, no caso, 1,25%. Dessa forma, o valor correspondente ao ICMS seria R\$ 2,36 (R\$189,16 x 1,25%). Com a antecipação realizada pela indústria no valor de R\$10,21, o contribuinte tem uma variação negativa superior a 330%.

#### 4.1.3 Preço de Venda Simples Nacional

A venda do aparelho de ar condicionado, deve ser realizada com base no custo de aquisição. Considerando-se que o custo do aparelho de ar condicionado em questão, é formado pelo valor do produto, somado ao valor do ICMS ST, o custo final de aquisição, R\$199,37 compõe a base de formação do preço de venda desse item.

Para formação do preço de venda é considerado o valor de compra do item, o ICMS Próprio incidente na operação e a Margem de Lucro desejada, considerando-se aqui, líquida também de quais outros valores. Para encontrar o preço de venda, pode ser utilizado um divisor de cálculo, conforme explicitado a seguir:



Custo de Aquisição do Produto:	199,37
Percentual Agregado ao Custo:	30,00%
Margem de Lucro Desejada:	30%
Divisor de Cálculo:	0,700
Preço de Venda do Produto:	284,81

A necessidade de repassar para o preço de venda o custo gerado pela antecipação do ICMS ST, representa também uma perda de competitividade do optante pelo Simples Nacional. O micro e o pequeno empresário, para colocar no mercado produtos com valores competitivos, se alcançado pela sistemática atual do ICMS ST no Simples, deve arcar com a diferença nos valores de ICMS, visto que, de acordo com o método do Simples seria tributado em percentual significativamente menor do que o tributado pelas demais empresas.

Se a venda fosse realizada sem a incidência inicial do ICMS ST no custo do produto, o preço repassado para o cliente, mantendo a mesma margem de 30%, seria de R\$275,14 conforme destacado abaixo;

Custo de Aquisição do Produto:	189,16
Percentual Agregado ao Custo:	31,25%
Margem de Lucro Desejada:	30%
ICMS Próprio da Operação:	1,25%
Divisor de Cálculo:	0,6875
Preço de Venda do Produto:	275,14

No Regime Geral, o preço de venda, precedido de aquisição com ICMS ST é mesmo registrado para o contribuinte do Simples, já que, em nenhum dos casos é possível creditar-se de valores fiscais do imposto. Contudo, caso a operação seja precedida por compra sem a incidência da Substituição Tributária, o preço de venda no Regime Geral é R\$298,29 conforme indicado abaixo:

Custo de Aquisição do Produto:	155,11
Percentual Agregado ao Custo:	48,00%

Margem de Lucro Desejada:	30%
ICMS Próprio da Operação:	18%
Divisor de Cálculo:	0,5200
Preço de Venda do Produto:	298,29

O custo de aquisição (R\$155,14) é obtido com a dedução do crédito de ICMS gerado na aquisição da mercadoria, correspondente no caso, a R\$34,05 (R\$189,16 x 18%).

Diante dessa situação, mesmo o preço de venda sendo maior na empresa tributada pelo Regime Geral, sem a incidência do ICMS ST, ainda é mais vantajoso para o adquirente, realizar a compra com ela em detrimento ao produto disponibilizado pelo contribuinte do Simples. Isso porque, a diferença entre os preços é de R\$23,15 e o crédito gerado pela empresa do Simples é menor em 50,25.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O Simples Nacional, criado em 2003, com o objetivo de proporcionar aos microempresários e empresários de pequeno porte uma saída viável para comercialização legítima de produtos e serviços em condições de igualdade com empresas de médio e pequeno porte, privou os varejistas adquirentes e revendedores de determinadas mercadorias da integralidade dos benefícios propostos com sua criação.

A incidência da substituição tributária estabelecida pelo Art. 13 da Lei Complementar 123 de 2006, coloca os empresários em condições de igualdade com as demais empresas.

O modelo atual aplicável ao Simples Nacional para cálculo e recolhimento do ICMS sujeito à substituição tributária não favorece o contribuinte inscrito no regime já que, impõe carga maior que a alíquota máxima prevista pelo regime, igualando o micro e pequeno empresário a empresas de porte completamente diferente e também atribui ao adquirente um dispêndio financeiro muito alto no custo das mercadorias que serão posteriormente revendidas.

A atribuição das normas aplicáveis aos demais contribuintes aos optantes pelo Simples na aquisição e revenda de mercadorias sujeitas ao ICMS ST deve ser objeto de revisão na normatização do regime. Tendo em vista a garantia de arrecadação do ente tributário e a diminuição do prejuízo causado pelo imposto aos inscritos no regime, uma opção para minimizar o impacto do imposto na continuidade das empresas do simples seria alterar a metodologia de cálculo do imposto, retirando à condição de equivalência às demais empresas no momento da substituição, fazendo assim, que o montante calculado fosse igual ao que seria gerado caso a operação não estivesse sujeita ao regime da substituição tributária.

Conforme dados expostos nesse estudo, foi possível identificar que apesar do Simples Nacional, em relação ao ICMS, oferecer tratamento tributário diferenciado, impõe perda de competitividade aos inscritos no regime ao aplicar a substituição tributária do imposto nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas.

Através dos cálculos realizados, foi possível identificar que o contribuinte optante, tem uma antecipação do ICMS superior a 300%, o que por sua vez, pode comprometer o fluxo financeiro da entidade. É possível também identificar que apesar do custo de aquisição da mercadoria com ICMS ST ser igual nos dois regimes tributários (Geral e Simples), o preço de venda no Simples Nacional é fortemente influenciado por esse imposto, acarretando em grande impacto na lucratividade empresarial.

Através do estudo, identifica-se também a necessidade de adequação da legislação atual, para conceder de fato, um tratamento tributário diferenciado ao contribuinte optante pelo Simples Nacional, diferenciação esta, conforme estudo, no recolhimento do ICMS.

Sugere-se o aprofundamento nas condições normativas propostas pela Lei Complementar 147/2014, que prevê dentre outras coisas, a extinção da cobrança do ICMS ST em alguns segmentos de mercado a partir do ano de 2016.

## REFERENCIAS

ABREU, Andreia. **Gestão Fiscal nas Empresas. Principais Conceitos Tributários e sua aplicação.** São Paulo: Atlas, 2008.

BEZERRA, Sandra Regina Alencar; MARIANO, Paulo Antônio; WERNECK, Raphael. **Substituição Tributária de ICMS – Aspectos Jurídicos e Práticos.** 3. ed. São Paulo: IOB, 2009.

BOTH, Fernanda; WBATUBA, Berenice, SALLA, Neusa Gonçalves. **O Impacto da substituição tributária do ICMS nas empresas do simples nacional: custo x preço de venda.** [S.l.]: PDF, 2012. Disponível em: < [http://www.convibra.com.br/upload/paper/2012/33/2012\\_33\\_4890.pdf](http://www.convibra.com.br/upload/paper/2012/33/2012_33_4890.pdf)>. Acesso Em: 20/08/2015.

BRASIL, Receita Federal do. **Simplex nacional. Orientações.** Disponível em: < <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documents/Pagina.aspx?id=3> >. Acesso em: 30/08/2015.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Altera a Legislação Federal. **Presidência da república.** Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 02 Set. 2015.

BRASIL, Receita Federal do. Lei nº 9.317 de 05 de Dezembro de 1996. **Lei das micro empresas e empresas de pequeno porte - Simplex.** Disponível em: < <https://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei931796.htm>>. Acesso em: 30/08/2015

BRASIL. Lei Complementar 87 de 13 de Setembro de 1996. **Lei Kandir.** Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 05/09/2015.

BRAVO, Kalinka Conchita Ferreira da Silva. **O não favorecimento dos micro e pequenos comerciantes em operações sujeitas à substituição progressiva do ICMS: problema, pesquisa e adequação.** [S.l.]: PDF, 2012. Disponível em: < <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/noticias/Kalinka%20Conchita%20F.%20da%20Silva%20Bravo...pdf> >. Acesso Em: 16/08/2015. 22:12:05

COLONETTI, Daiene Rodrigues. **Análise dos Procedimentos Internos do ICMS – Substituição Tributária: Um Estudo de Caso em uma Cerâmica da Região Carbonífera.** [S.l.]: PDF, 2012. Disponível em: < <http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/1299/1/Daiane%20Rodrigues%20Colonetti%200.pdf>>. Acesso em: 03/10/2015.

COTEPE, Comissão Técnica Permanente do ICMS. **Boletim do ICMS. Ano 2014.** Disponível em: < <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/Valores.asp>>. Acesso em: 30/08/2015

GERAIS, Secretaria de Estado da Fazenda de Minas. Lei nº 15.219 de 07 de Julho de 2004. **Simples minas.** Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/l15219\\_2004.htm](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l15219_2004.htm)>. Acesso em: 30/08/2015

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2008

GONÇALVES, Luciene Pavanello. **Condicionamento de ar e sua evolução tecnológica.** [S.l.]: PDF, 2014. Disponível em:<<http://engenharia.anhembri.br/tcc-05/civil-36.pdf>>. Acesso em: 02 set. 2015, 20:03:42

MORH, Patrícia RodaWelly. **ICMS por Substituição Tributária no Estado de Santa Catarina: Um Estudo de Caso Numa Padaria.** [S.l.]: PDF, 2011. Disponível em: <<http://pergamum.udesc.br/dados-bu/000000/000000000016/00001629.pdf>>. Acesso em: 25/09/2015.

RIGOTTI, Pedro Antônio Cardias. **Projeto de aproveitamento de água condensada de sistema de condicionadores de ar.** [S.l.]: PDF, 2014. Disponível em:<[http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/2513/TC%20PEDRO%20PÓS%20BANCA%20\(1\).pdf?sequence=1](http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/2513/TC%20PEDRO%20PÓS%20BANCA%20(1).pdf?sequence=1)>. Acesso em: 02 set. 2015, 14:19:33

VEIGA, Fabiano Macedo da. **A Substituição Tributária Progressiva do ICMS.** [S.l.]: PDF, 2010. Disponível em: <[http://www.ecg.tce.rj.gov.br/documents/454798/528797/2010%20-20MONOGRAFIA\\_VEIGA.pdf](http://www.ecg.tce.rj.gov.br/documents/454798/528797/2010%20-20MONOGRAFIA_VEIGA.pdf)>. Acesso Em: 12/09/2015 13:02:53