

Substituição tributária progressiva no ICMS em Santa Catarina: análise do benefício fiscal de redução da margem de valor agregado e seus impactos na carga tributária das empresas optantes do simples nacional

Marco Aurélio Moisés Nadir (UFSC) - marconadir@hotmail.com

Sérgio Murilo Petri (UFSC) - sergio@deps.ufsc.br

Resumo:

O Governo do Estado de Santa Catarina, por meio da Secretaria da Fazenda, definiu redução de 70% na margem de valor agregado - MVA de 486 produtos sujeitos à substituição tributária progressiva - ST por meio da edição do Decreto estadual nº 3.467/2010. Por conseguinte, o objetivo do presente trabalho é verificar o impacto do benefício fiscal de redução da MVA concedido às empresas optantes do Simples Nacional localizadas no Estado de Santa Catarina, sobre a carga tributária das operações de venda envolvendo o produto colchão (Protocolo ICMS 190/09 - NCM/SH 9404.2), sujeito à substituição tributária. Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, tendo sua abordagem qualitativa e fazendo uso de dados secundários ao analisar a legislação tributária vigente. Em linhas gerais, os resultados encontrados evidenciam que o benefício fiscal de redução da MVA reduziu significativamente a elevação da carga tributária resultante da implementação da ST, inclusive, tratando-se de operações internas, diminuindo quase que pela metade o valor do imposto devido se comparado com o ICMS recolhido pelo Simples Nacional, dependendo da faixa de tributação considerada. Porém, para operações interestaduais, o benefício fiscal apenas reduz a carga tributária do ICMS por substituição tributária, sem, contudo, equalizar os valores do imposto devido por ST com aqueles resultantes da tributação simplificada do Simples Nacional.

Palavras-chave: *Benefício Fiscal, Margem de Valor Agregado, ICMS, Substituição Tributária, Simples Nacional*

Área temática: *Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos*

Substituição tributária progressiva no ICMS em Santa Catarina: análise do benefício fiscal de redução da margem de valor agregado e seus impactos na carga tributária das empresas optantes do simples nacional

Resumo

O Governo do Estado de Santa Catarina, por meio da Secretaria da Fazenda, definiu redução de 70% na margem de valor agregado - MVA de 486 produtos sujeitos à substituição tributária progressiva - ST por meio da edição do Decreto estadual nº 3.467/2010. Por conseguinte, o objetivo do presente trabalho é verificar o impacto do benefício fiscal de redução da MVA concedido às empresas optantes do Simples Nacional localizadas no Estado de Santa Catarina, sobre a carga tributária das operações de venda envolvendo o produto colchão (Protocolo ICMS 190/09 - NCM/SH 9404.2), sujeito à substituição tributária. Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, tendo sua abordagem qualitativa e fazendo uso de dados secundários ao analisar a legislação tributária vigente. Em linhas gerais, os resultados encontrados evidenciam que o benefício fiscal de redução da MVA reduziu significativamente a elevação da carga tributária resultante da implementação da ST, inclusive, tratando-se de operações internas, diminuindo quase que pela metade o valor do imposto devido se comparado com o ICMS recolhido pelo Simples Nacional, dependendo da faixa de tributação considerada. Porém, para operações interestaduais, o benefício fiscal apenas reduz a carga tributária do ICMS por substituição tributária, sem, contudo, equalizar os valores do imposto devido por ST com aqueles resultantes da tributação simplificada do Simples Nacional.

Palavras-chave: Benefício Fiscal, Margem de Valor Agregado, ICMS, Substituição Tributária, Simples Nacional.

Área Temática: Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos.

1. Introdução

A substituição tributária progressiva tem tido uma grande repercussão nos últimos anos no Brasil pelo fato de vários estudiosos defendem que esta modalidade de tributação é inconstitucional, pois segundo Carrazza (2005, p. 265), “a Constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência”. Tais entendimentos levaram muitos contribuintes a ingressarem no Judiciário contra a cobrança do ICMS/ST. Ao apreciar a questão, entretanto, o Supremo Tribunal Federal – STF declarou a constitucionalidade e a legitimidade do regime de ST, conforme o Recurso Especial 213.396-5 SP/1999.

Assim, para estimar o preço final da mercadoria ao consumidor final são utilizadas metodologias de fixação de base de cálculo que variam de produto para produto, e cujas regras gerais estão determinadas no artigo 8º da Lei Complementar nº 87/1996. A base de cálculo do ICMS por substituição tributária - ICMS/ST pode ser estabelecida por meio de: a) margem de valor agregado; b) preço final a consumidor, único ou máximo, que seja fixado por órgão público competente; c) Preço final sugerido pelo fabricante ou importador. Nas unidades da Federação, o instrumento mais comum para se obter o preço final de venda é a MVA.

Conforme Nadir Júnior (2010), gerente de Substituição Tributária da Secretaria da Fazenda de Santa Catarina, esse mecanismo de tributação objetiva simplificar e racionalizar a tributação, coibir a sonegação fiscal, e combater a concorrência desleal no meio empresarial, sem, contudo, resultar em qualquer tipo de aumento da carga tributária. Portanto, segundo o

gerente, o regime de substituição tributária somente acarreta ônus àqueles contribuintes que sonegam o ICMS e não emitem a nota fiscal.

No início do ano de 2010, com a implantação de 14 novos protocolos de substituição tributária pelo estado de Santa Catarina, em conjunto com os estados de Minas Gerais - MG, Paraná - PR e Rio de Janeiro - RJ, o Conselho das Federações Empresariais de SC - COFEM, representando as empresas enquadradas no regime do Simples Nacional, pleiteou na Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina a redução da MVA de forma que a tributação dos novos produtos sujeitos à ST equivalesse àquela resultante da tributação prevista no Simples Nacional. Nesse sentido, um dos produtos apontados pelo referido Conselho como aquele que recebeu o maior aumento da carga tributária foi o colchão, tornando-se emblemático na discussão da questão da ST em Santa Catarina. Segundo a Federação das Câmaras de Dirigentes Lojistas de Santa Catarina - FCDL/SC (2010), uma pequena empresa que vende colchões poderia ter um percentual de aumento de 491% no valor do imposto.

Então, em consenso com integrantes do COFEM, o Governo do Estado, por meio da Secretaria da Fazenda, definiu a redução de 70% na MVA agregada de 486 produtos com a edição do Decreto estadual nº 3.467/2010. A redução é prevista para as margens de valor agregado originais - MVA original e para as ajustadas - MVA ajustada, ou seja, para operações internas e interestaduais. As alíquotas de ICMS foram mantidas nos percentuais originais. Assim, o regime de substituição tributária continua vigente em Santa Catarina como forma de facilitar o controle do fisco sobre os contribuintes sejam eles sujeitos ao regime normal de apuração do imposto ou optantes pelo Simples Nacional.

Baseado no que foi exposto acima se elaborou a seguinte pergunta que norteia esta pesquisa: Qual o impacto do benefício fiscal de redução da margem de valor agregado - MVA concedido pelo Estado de Santa Catarina às empresas optantes do Simples Nacional, por meio do Decreto estadual nº 3.467/2010, sobre a carga tributária das operações de venda envolvendo o produto colchão (Protocolo ICMS 190/09 - NCM/SH 9404.2), sujeito à substituição tributária?

Para responder à pergunta proposta neste trabalho, o objetivo geral deste artigo pode ser definido da seguinte forma: verificar o impacto do benefício fiscal de redução da MVA concedido pelo Estado de Santa Catarina às empresas optantes pelo Simples Nacional, sobre a carga tributária das operações de venda envolvendo o produto colchão, sujeito à substituição tributária.

Com o intuito de atingir o objetivo geral é necessário atentar os seguintes objetivos específicos:

a) comparar as formas de tributação das operações de venda dentro do estado de Santa Catarina (interna) e entre os Estados da Federação (interestadual) do produto colchão de três maneiras: (1) o produto sem a incidência da substituição tributária, ou seja, apenas com ICMS apurado pelo regime simplificado; (2) o produto com a incidência da substituição tributária mediante a aplicação da MVA; (3) o produto com a incidência da substituição tributária mediante a aplicação da MVA com o benefício fiscal de redução;

b) comparar os resultados obtidos no item precedente com o recolhimento do ICMS pelo regime simplificado do Simples Nacional, considerando-se todas as faixas de enquadramento que as empresas optantes podem estar submetidas.

Este estudo é relevante em virtude da importância das micro e pequenas empresas para o estado de Santa Catarina e para o Brasil, haja vista que sua quantidade é muito maior que as empresas de grande porte. As empresas de grande porte geram grande valor adicionado e empregam em quantidade considerável, mas não estão presentes nas municipalidades tanto quanto as micro e pequenas empresas, na sua grande maioria optantes pelo Simples Nacional. Portanto, é necessário analisar em profundidade o efeito do regime de substituição tributária

progressiva sobre os benefícios auferidos pelas empresas optantes do Simples Nacional, que possuem uma tributação reduzida e simplificada.

2. Referencial teórico

2.1 ICMS no regime normal de apuração

2.1.1 Aspectos Gerais e base legal

A Constituição Federal dispõe sobre o ICMS no seu artigo 155, sendo denominado de “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. A CF também regula suas características essenciais, como exemplo sua competência (estadual), deixando a cargo da Lei Complementar nº 87/1996 legislar a respeito de sua incidência, base de cálculo, alíquotas gerais e contribuintes genéricos. A Carta Magna também determina que cabe às unidades da Federação implementar o Regulamento do ICMS. Sendo assim, o estado de Santa Catarina instituiu o RICMS por meio do Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001.

2.1.2 Fato Gerador e Obrigação tributária

Tem-se uma boa noção de seu fato gerador apenas pela sua denominação. Trata-se da circulação de mercadorias, ou seja, compra, venda, transferência, doação ou brinde, comodato, demonstração, consignação, importação e exportação de mercadorias, assim como a prestação dos serviços específicos expressos em Lei.

Carrazza (2005, p. 45 e 46) traz o seguinte texto sobre o nascimento da obrigação tributária:

(...) não se pode considerar ocorrido o fato imponible do ICMS: a) em momento anterior à ocorrência da operação mercantil; b) quando o fato verificado não configurar operação mercantil;20 c) quando o bem móvel sai do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele tornar, como se dá no comodato;21 ou d) na (...) consignação mercantil, em que o consignante remete de mercadoria de sua propriedade para o consignatário, que a venderá, por sua conta e risco (há, aí apenas movimentação física do bem móvel, não operação mercantil). (...)

Conforme o item “a” da citação do autor, a não realização do fato gerador do ICMS garante a não criação da obrigação tributária. Em decorrência disso, muitas discussões têm ocorrido no âmbito da legalidade das operações com substituição tributária progressiva, devido ao fato do recolhimento do imposto ocorrer antes da concretização do fato gerador.

2.1.3 Contribuinte

A caracterização do contribuinte se dá por meio do art. 4 da Lei Complementar federal nº 87/1996, denominada Lei Kandir, a qual dispõe sobre o ICMS nos estados e no Distrito Federal:

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

2.1.4 Base de cálculo e alíquotas

A base de cálculo do ICMS é composta, na maiorias das vezes, pelo montante do próprio imposto (calculado “por dentro”) e pelo valor da operação, somando-se a ele todos os

demais gastos acessórios, como exemplo frete, seguros, juros, descontos concedidos sob condição e algumas vezes até mesmo outros impostos como o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Ressalta-se que a Lei Complementar nº 87/1996 é ampla e que há muitas exceções para formação da base de cálculo do ICMS, dependendo da operação que irá se realizar.

Segundo a Lei Complementar nº 87/1996, as alíquotas do ICMS serão definidas pelas unidades da Federação.

Conforme Biava Jr; Oyadomari (2010), normalmente, mantém-se uma alíquota interna geral aplicável igualmente para a maioria dos produtos, que no estado de Santa Catarina é de 17%. As alíquotas nas operações interestaduais são definidas por resolução do Senado Federal, e em geral são de 12% ou de 7%.

2.2 ICMS no regime de substituição tributária progressiva

2.2.1 Aspectos Gerais

Rosa (2009, p. 74 apud BIAVA JR; OYADOMARI 2010) apresenta o seguinte exemplo de funcionamento da ST:

Uma fábrica de cigarros, ao vender para o comerciante, debita o imposto normal sobre sua operação, mas também já calcula o imposto do comerciante, referente a operação subsequente, cobra na nota fiscal, apura e declara separadamente o valor do imposto retido e recolhe ao Estado, como substituto.

As unidades da Federação começaram a utilizar o mecanismo da substituição tributária na década de 80 com o objetivo de diminuir a sonegação do imposto e aumentar sua arrecadação. Esse instrumento também facilita a fiscalização, principalmente em relação ao comércio varejista, onde há uma grande quantidade de empresas e torna-se difícil o combate à sonegação fiscal.

Os efeitos positivos da ST estão demonstrados nos estudos de Campos et al (2010) e Lange; Petri (2011). O primeiro teve como objetivo verificar se o regime de substituição tributária no ICMS, implantado a partir de 2008 em vários setores da economia paulista, sustentou o crescimento da arrecadação tributária sobre o consumo do estado de São Paulo, em comparação com o Governo Federal durante a crise econômica de 2008. O resultado encontrado foi a ocorrência de queda na arrecadação de ambas as esferas, porém a queda da arrecadação do ICMS foi menor que a dos tributos federais, motivado pela alta capacidade produtiva do Estado, como também pela adoção do regime de substituição tributária no ICMS.

O segundo estudo analisou os valores arrecadados a título de ICMS no estado de Santa Catarina no período de 2006 até o primeiro semestre de 2010, com intuito de verificar a ocorrência de alteração na arrecadação do ICMS em função da ampliação da técnica arrecadatória da substituição tributária. Tem-se como resultado a constante evolução do valor arrecadado pelo Estado, sendo que grande parcela foi arrecadada graças à sistemática da substituição tributária. Aponta-se como exemplo o primeiro semestre de 2010, que apresentou um aumento de 17,24% na arrecadação, sendo que 9,15% foram devidos à utilização da substituição tributária.

2.2.2 Base Legal

A substituição tributária está prevista na Constituição Federal no seu parágrafo 7º do artigo 150. Por sua vez, a alínea “b” do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155 reza que cabe à Lei Complementar dispor sobre a substituição tributária no ICMS. A Lei que dispõe sobre o ICMS/ST é a Lei Complementar nº 87/96, a qual prevê que a substituição tributária deve ser

instituída pelas legislações estaduais. No caso catarinense, a legislação sobre o ICMS/ST em Santa Catarina está contida no Anexo 3 do Regulamento do ICMS – RICMS/SC-01.

2.2.3 Contribuinte

No caso da ST existem dois tipos de contribuintes, conforme definição constante de cartilha disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda de Santa Catarina. (Cartilha Substituição Tributária, 2011, p. 3):

Contribuinte substituto

Sujeito passivo, diverso do contribuinte, a quem a lei atribui o dever de recolher o imposto relativo às operações subseqüentes àquela por ele praticada.

Contribuinte substituído

É aquele que promove a operação de circulação de mercadorias (contribuinte) cujo recolhimento a legislação atribuiu ao substituto.

A indústria e o importador são substitutos tributários por excelência, enquanto os atacadistas e varejistas são substituídos. Todavia, por meio de regime especial, nas operações que entender necessárias, o fisco, geralmente, concede a condição de responsável pelo recolhimento do ICMS/ST a atacadistas e varejistas.

2.2.4 Cálculo do valor devido a título de ICMS/ST

A fórmula para apuração do valor devido a título de ICMS/ST é a seguinte (Cartilha Substituição Tributária, 2011, p. 10):

Fórmula ICMS ST = (Al x BC ST) – (ICMS operação própria)

Onde:

- ICMS ST = imposto a recolher por substituição tributária;

- Al = alíquota interna aplicável ao produto;

- BC ST = base de cálculo da substituição tributária apurada conforme regra aplicável ao produto;

- ICMS operação própria = ICMS incidente sobre a operação praticada pelo próprio remetente.

Segundo Biava Jr; Oyadomari (2010), os critérios de fixação da base de cálculo da substituição tributária têm por objetivo prever o preço final ao consumidor. Para tanto são utilizadas algumas regras de fixação de base de cálculo que variam de produto a produto, e cujas regras gerais estão determinadas no artigo 8º da Lei Complementar n° 87/1996.

Diante disso, as unidades da Federação escolheram utilizar a margem de valor agregado, na maior parte dos casos, para a obtenção do futuro preço de venda da maioria dos produtos sujeitos à ST.

Logo abaixo, observa-se exemplo de como é o funcionamento da MVA.

Operação Interna Santa Catarina	Valor em R\$	Cálculo realizado
Base de cálculo da operação própria	100,00	-
MVA do produto	50%	-
Base de cálculo da substituição	150,00	100,00 x 1,5
ICMS operação própria	17,00	100,00 x 17%
ICMS-ST a recolher	8,50	(150,00 x 17%) - 17,00

Fonte: Elaboração do autor, 2011.

Quadro 1 - Exemplo de funcionamento da MVA

Quando a operação for realizada entre as unidades da Federação, a MVA deverá ser ajustada com o objetivo eliminar a vantagem competitiva nas aquisições interestaduais de mercadorias (sujeitas às alíquotas de 12% ou 7%, dependendo da unidade da Federação

destinatária) em relação às aquisições internas (sujeitas à alíquota de 17%, no caso catarinense). Esta vantagem se dá em virtude do valor do ICMS integrar o preço de venda da mercadoria, ou seja, sem a aplicação da MVA ajustada, nas operações interestaduais o preço de partida (utilizado para fins de determinação da base de cálculo da substituição tributária) seria menor do que aquele obtido nas operações internas, possibilitando ao contribuinte de outras unidades da Federação oferecer a mesma mercadoria com preço final mais atraente do que aquele contribuinte que realiza operações internas.

A fórmula para a obtenção da MVA ajustada é a seguinte (Cartilha Substituição Tributária, 2011, p. 12):

$$MVA \text{ ajustada} = [(1 + MVA \text{ ST original}) \times (1 - ALQ \text{ inter}) / (1 - ALQ \text{ intra})] - 1$$

Onde:

- *MVA ST original* = é a margem de valor agregado estabelecida para o produto;

- *ALQ inter* = é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

- *ALQ intra* = é o coeficiente correspondente à alíquota interna aplicável sobre a operação substituída.

2.3 Simples Nacional

2.3.1 Aspectos Gerais e Base Legal

O Simples Nacional - SN é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº 123/2006, aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, a partir de 01/07/2007.

O Órgão Regulador é o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), o qual trata dos aspectos tributários do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

O SN abrange o recolhimento de 8 diferentes tipos de tributos, incluindo o ICMS. Ele permite a simplificação da escrituração contábil das empresas optantes, e o seu recolhimento se dá por meio de aplicação de alíquota única, definida de acordo com a atividade e faturamento da empresa.

As empresas poderão ser enquadradas em 5 anexos distintos, sendo o Anexo I para empresas comerciais, II para indústria e III, IV e V para empresas prestadoras de serviço.

2.3.2 A problemática dos contribuintes do ICMS/ST enquadrados no Simples Nacional

Consoante com os resultados do estudo de Biava Jr; Oyadomari (2010), há um aumento da carga tributária das empresas optantes do Simples Nacional que comercializam produtos sob a sistemática da substituição tributária progressiva pela falta de tratamento tributário diferenciado.

Também, conforme estudo da Confederação Nacional da Indústria – CNI (2010), dentre vários impactos negativos, essa modalidade tributária causa transtornos às empresas pela antecipação do valor devido ao Estado, afetando, assim, o fluxo de caixa e a necessidade de capital de giro dos contribuintes. Além disso, também segundo a CNI, que corrobora com o entendimento acima de Biava Jr; Oyadomari (2010), a ST acarreta aumento na carga tributária de empresas optantes pelo Simples Nacional pela falta de tratamento diferenciado na legislação tributária, isto em razão das operações comerciais não fazerem parte do tratamento simplificado, ou seja, as operações promovidas pelas empresas do Simples Nacional que englobam mercadorias sujeitas à substituição tributária têm o mesmo tratamento das empresas que promovem operações com produtos idênticos, porém estão sujeitas ao regime de Lucro Real ou de Lucro Presumido.

2.3.3 Benefício fiscal concedido pelo estado de Santa Catarina às empresas do Simples Nacional

O benefício fiscal ora em discussão foi instituído pelo Decreto estadual nº 3.467/2010, o qual garante para 14 segmentos (entre eles colchoaria) a redução da MVA em 70% para a formação da base de cálculo do imposto.

Esse benefício somente é concedido caso o destinatário esteja enquadrado no Simples Nacional com sede em Santa Catarina. Segue exemplo no Quadro 2:

Operação interna Santa Catarina	Valor em R\$	Cálculo realizado
Base de cálculo da operação	100,00	-
MVA original	50%	-
MVA original com redução de 70%	15,00%	0,50 x 0,30
Base de cálculo da substituição	115,00	100 x 1,15
Alíquota interna	17,00%	-
ICMS operação própria	17,00	100 x 0,17
ICMS/ST a recolher	2,55	(115 x 0,17) - 17

Fonte: Elaboração do autor, 2011.

Quadro 2 - Exemplo de utilização do benefício fiscal de redução da MVA

3. Metodologia da pesquisa

Os artigos que compõem o referencial teórico do presente estudo foram identificados dentre os 13 periódicos vinculados aos Programas de Pós-Graduação recomendados pela Capes em Ciências Contábeis em nível de Mestrado ou Doutorado. Utilizaram-se tais periódicos na formação da base teórica por se acreditar que publicam artigos interessantes e relevantes na área do conhecimento contábil.

Fez-se necessário ampliar a busca selecionando também os seguintes eventos: Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), Congressos USP de Controladoria e Contabilidade (USPCC) e Iniciação Científica (USPIC) e 4º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. Esta ampliação justifica-se tanto pela necessidade de informações sobre a substituição tributária no estado de Santa Catarina como também pelo reconhecimento dos eventos citados na área contábil e tributária.

A pesquisa dos artigos selecionados foi realizada por meio do site dos referidos periódicos e nos anais dos eventos disponíveis em meio *online*. A pesquisa abrange o período de 2000 a 2011.

A forma escolhida para a seleção dos artigos foi por intermédio de palavras-chave no título, resumo e nas palavras-chave do artigo, sendo estas: Simples Nacional, Substituição Tributária, ICMS, Legislação Tributária e Carga Tributária.

Com a busca foram encontrados e analisados 30 artigos, sendo que nem todos foram utilizados para elaborar o referencial teórico, pois seu conteúdo não seria relevante para a execução desta pesquisa, restando, assim, apenas 3 artigos selecionados.

O presente estudo também se utilizou de literatura e de pesquisa realizada pela CNI na área da substituição tributária progressiva no ICMS em razão da relevância de autores clássicos como Roque Antonio Carrazza e Angelo Braga Netto Mello, além da importância e representatividade no meio empresarial da entidade acima citada. Outra razão que justifica a utilização do material citado é a necessidade de mais informações, além daquelas contidas nos artigos escolhidos para compor o referencial teórico.

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois este estudo busca descrever e analisar os impactos do benefício fiscal de redução na MVA sobre a carga tributária do produto colchão. Na coleta de dados fez-se o uso de dados secundários ao analisar a legislação tributária vigente.

Quanto à abordagem do problema, pode-se considerar esta pesquisa como qualitativa. Segundo Richardson (1999), uma pesquisa qualitativa envolve examinar e refletir sobre as percepções para obter um entendimento de atividades sociais e humanas, portanto, ir-se-á analisar os efeitos do benefício fiscal sobre a carga tributária do produto colchão por meio de simulações de operações de venda, e, ao final, estabelecer-se-á uma relação entre o valor devido a título ICMS substituição tributária com e sem a aplicação do benefício fiscal, com o imposto devido pela empresa enquadrada no Simples Nacional, que se sujeita à alíquota simplificada.

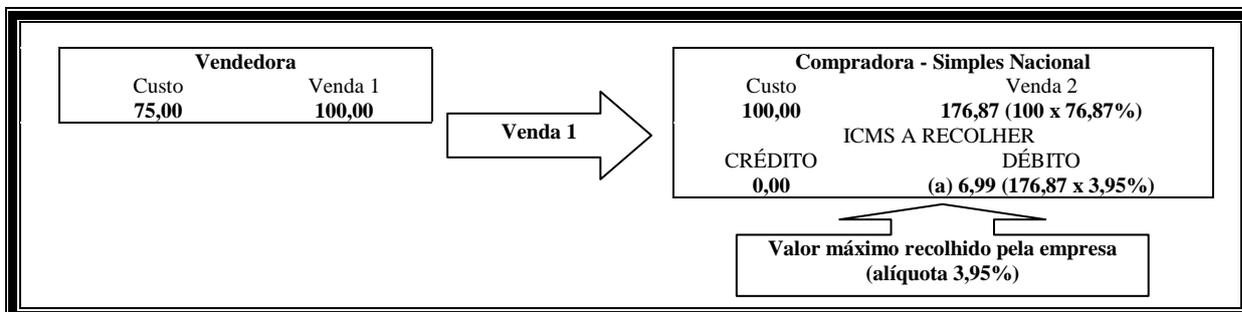
O procedimento técnico adotado neste trabalho foi o da pesquisa documental, uma vez que utilizou os dados coletados na legislação tributária vigente do estado de Santa Catarina para alcançar o objetivo geral proposto.

4. Análise dos dados

4.1 Simulações de operação de venda dentro do estado de Santa Catarina

O valor base da Venda 1 (venda para empresa do Simples) será de R\$ 100,00, considerando que o valor recolhido a título de ICMS, nesta etapa, é indiferente, pois o que será analisado é o valor da Venda 2 (venda empresa do Simples para consumidor final), o qual, para efeito deste exemplo, será obtido por meio da aplicação da MVA de 76,87% prevista no Protocolo ICMS 190/09 - NCM 9404.2.

A seguir, encontra-se o Quadro 3, onde é demonstrada a obtenção do valor devido (a) sendo calculado considerando o regime simplificado do ICMS. Para obter o valor devido da Venda 2 será considerada a alíquota máxima do ICMS prevista no Anexo I do Simples Nacional.



Fonte: Elaboração do autor, 2011.

Quadro 3 - Venda do produto colchão tributada pelo regime simplificado do ICMS (operação interna)

Na sequência, apresenta-se o Quadro 4, onde é demonstrada a obtenção do valor devido (b) por ICMS/ST calculado com a MVA integral. É necessário frisar que neste caso o valor do ICMS a recolher pela empresa do Simples Nacional não existirá (haja vista tratar-se de mercadoria sujeita à ST, fora do alcance dos benefícios do Simples Nacional), portanto o imposto será recolhido na Venda 1 pela empresa Vendedora (por tratar-se de operação envolvendo ST, cabe ao contribuinte substituto destacar e recolher o ICMS devido por ST), resultando num acréscimo no valor de compra do produto, uma vez que o ICMS/ST integra o preço de venda da mercadoria.

Vendedora			Compradora - Simples Nacional	
Custo	Valor final da venda 1	Cálculo Realizado	Custo	Venda 2
75,00	113,07	100 + 13,07	113,07	176,87
ICMS/ST A RECOLHER			ICMS A RECOLHER	
DÉBITO			CRÉDITO	DÉBITO
(b) 13,07			0,00	0,00
Cálculo do ICMS/ST				
Valor da Operação	100,00			
Acréscimos	0,00			
MVA	76,87%			
Alíquota Interna	17%			
ICMS próprio	17,00	100 x 17%		
Base de cálculo ST	176,87	100 x (1 + 76,87%)		
ICMS-ST a recolher	13,07	(176,87 x 17%) - 17		

Venda 1	Não há débito, pois já foi recolhido por ST
---------	---

Fonte: Elaboração do autor, 2011.

Quadro 4 - Venda do produto colchão tributada pelo regime de substituição tributária no ICMS (operação interna)

Ato contínuo, apresenta-se o Quadro 5, onde é demonstrada a obtenção do valor devido (c) por ICMS/ST calculado com a MVA reduzida.

Vendedora			Compradora - Simples Nacional	
Custo	Valor Final da venda 1	Cálculo Realizado	Custo	Venda 2
75,00	103,92	100 + 3,92	103,92	176,87
ICMS A RECOLHER			ICMS A RECOLHER	
DÉBITO			CRÉDITO	DÉBITO
(c) 3,92			0,00	0,00
Cálculo do ICMS/ST				
Valor da Operação	100,00			
Acréscimos	0,00			
MVA reduzida em 70%	23,06%	76,87% x 30%		
Alíquota Interna	17%			
ICMS próprio	17,00	100 x 17%		
Base de cálculo ST	123,06	100 x (1 + 23,06%)		
ICMS-ST a recolher	3,92	(123,06 x 17%) - 17		

Venda 1	Não há débito, pois já foi recolhido por ST
---------	---

Fonte: Elaboração do autor, 2011.

Quadro 5 - Venda do produto colchão tributada pelo regime de substituição tributária no ICMS com benefício de redução da MVA (operação interna)

Após encontrar os três valores de ICMS devido, segue abaixo o Quadro 6 para comparação.

	ICMS suportado pela empresa optante do Simples Nacional (em R\$)	Acréscimo no valor
ICMS simplificado	(a) 6,99	-
ICMS/ST MVA integral	(b) 13,07	86,98%
ICMS/ST MVA reduzida	(c) 3,92	-43,92%

Fonte: Elaboração do autor, 2011

Quadro 6 - Relação entre valores recolhidos para o estado de Santa Catarina (operação interna)

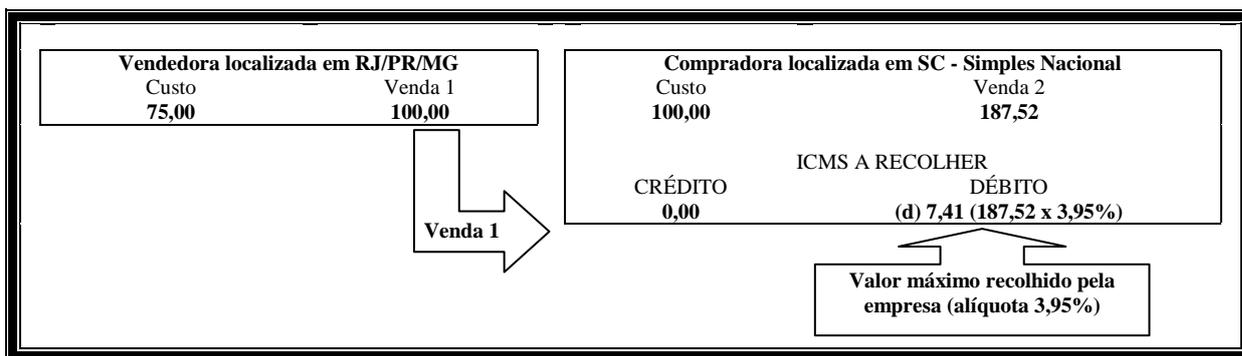
Conforme o Quadro 6, infere-se que a empresa do Simples Nacional que estiver enquadrada na última faixa de tributação do Anexo I passa a suportar uma carga de ICMS aproximadamente 87% maior do que aquela resultante do regime simplificado. Entretanto, nota-se que com a utilização do benefício fiscal a situação é inversa, ou seja, a empresa passa a suportar uma carga de ICMS aproximadamente 44% menor do que arcaria se o produto

estivesse no regime simplificado, criando vantagem para empresas enquadradas na última faixa de tributação.

4.2 Simulações de operação de venda entre Estados da Federação

Repetem-se as considerações iniciais das operações internas, exceto pelo fato que as operações interestaduais estão sujeitas à utilização da MVA ajustada. Como consta no referencial teórico, seu objetivo é equilibrar os preços nas duas operações (interna e interestadual).

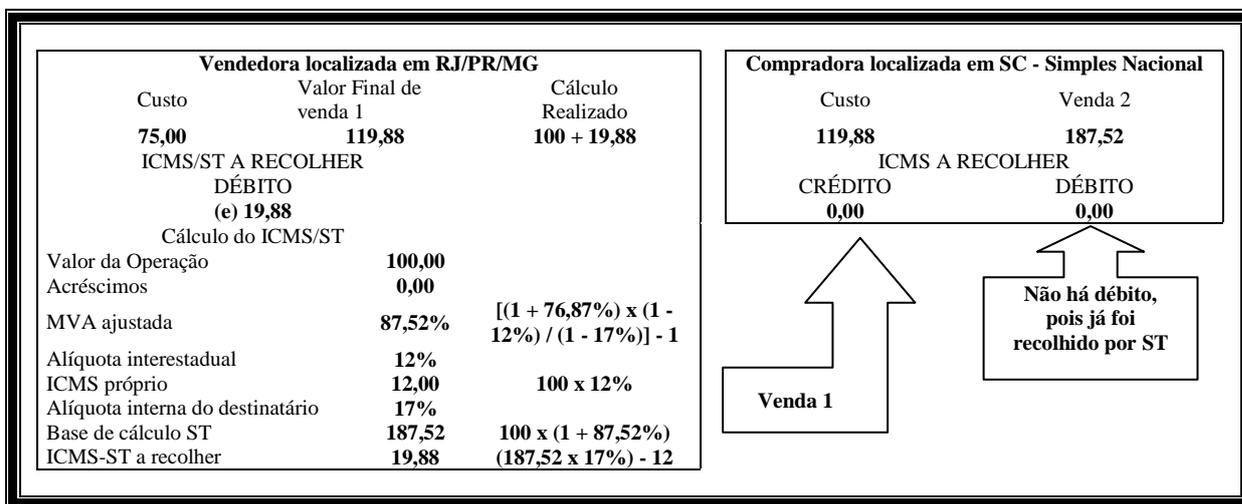
A seguir, encontra-se o Quadro 7, onde é demonstrada a obtenção do valor devido (d) calculado considerando o regime simplificado do ICMS. Para obter o valor a recolher da Venda 2 será usada a alíquota máxima do ICMS prevista no Anexo I do Simples Nacional.



Fonte: Elaboração do autor, 2011.

Quadro 7 - Venda do produto colchão tributada pelo regime simplificado do ICMS (operação interestadual)

Na sequência, encontra-se o Quadro 8, onde é demonstrada a obtenção do valor devido (e) por ICMS/ST calculado com a MVA ajustada integral.



Fonte: Elaboração do autor, 2011.

Quadro 8 - Venda do produto colchão tributada pelo regime de substituição tributária no ICMS (operação interestadual)

Por último, encontra-se o Quadro 9, onde é demonstrada a obtenção do valor devido (f) por ICMS/ST calculado com a MVA ajustada reduzida.

Vendedora localizada em RJ/PR/MG			Compradora localizada em SC - Simples Nacional	
Custo	Valor Final de venda 1	Cálculo Realizado	Custo	Venda 2
75,00	110,18	100 + 10,18	110,18	187,52
ICMS/ST A RECOLHER			ICMS A RECOLHER	
DÉBITO (f) 10,18			CRÉDITO 0,00	DÉBITO 0,00
Cálculo do ICMS/ST				
Valor da Operação	100,00			
Acréscimos	0,00			
MVA ajustada	30,47%	$[(1 + 23,06\%) \times (1 - 12\%) / (1 - 17\%) - 1]$		
Alíquota interestadual	12%			
ICMS próprio	12,00	100 x 12%		
Alíquota interna do destinatário	17%			
Base de cálculo ST	130,47	100 x (1 + 30,47%)		
ICMS-ST a recolher	10,18	(130,47 x 17%) - 12		

Venda 1

Não há débito, pois já foi recolhido por ST

Fonte: Elaboração do autor, 2011.

Quadro 9 - Venda do produto colchão tributada pelo regime de substituição tributária no ICMS com benefício de redução da MVA (operação interestadual)

Após encontrar os três valores de ICMS devido, segue abaixo o Quadro 10 para comparação.

	ICMS pago pela empresa optante do Simples Nacional (em R\$)	Acréscimo no valor
ICMS simplificado	(d) 7,41	-
ICMS/ST MVA integral	(e) 19,88	168,29%
ICMS/ST MVA reduzida	(f) 10,18	37,38%

Fonte: Elaboração do autor, 2011.

Quadro 10 - Relação entre valores recolhidos para o estado de Santa Catarina (operação interestadual)

Conforme o Quadro 10, conclui-se que a empresa do Simples Nacional que realizar uma operação de compra interestadual, e estiver enquadrada na última faixa de tributação do Anexo I, passa a suportar uma carga de ICMS aproximadamente 168% maior do que aquela resultante do regime simplificado do ICMS. Entretanto, nota-se que com a utilização do benefício fiscal a situação é semelhante, ou seja, a empresa passa a suportar uma carga de ICMS aproximadamente 37% maior do que arcaria se o produto estivesse no regime simplificado do ICMS, obtendo-se assim uma diminuição no ônus da carga tributária.

4.3 Comparações dos resultados obtidos nas simulações com o recolhimento do ICMS pelo regime do Simples Nacional

As comparações estão divididas em operação interna (em verde - OI) e interestadual (em vermelho - OE) conforme o Quadro 11, o qual contém os valores a recolher ao Estado e seus respectivos acréscimos conforme a mudança da faixa de tributação.

Receita Bruta em 12 meses	Alíq. ICMS	Valor Simples (OI/OE)	Valor ST MVA integral (OI/OE)	Acréscimo carga tributária (OI/OE)	Valor ST MVA reduzida (OI/OE)	Acréscimo carga tributária (OI/OE)
Até 180.000	1,25%	2,21 / 2,34	13,07 / 19,88	(g) 491,40% / 749,57%	3,92 / 10,18	77,38% / 335,04%
De 180.000,01 a 360.000,00	1,86%	3,29 / 3,49	13,07 / 19,88	297,26% / 469,63%	3,92 / 10,18	19,15% / 191,69%
De 360.000,01 a 540.000,00	2,33%	4,12 / 4,37	13,07 / 19,88	217,23% / 354,92%	3,92 / 10,18	-4,85% / 132,95%
De 540.000,01 a 720.000,00	2,56%	4,53 / 4,80	13,07 / 19,88	188,52% / 314,17%	3,92 / 10,18	-13,47% / 112,08%
De 720.000,01 a 900.000,00	2,58%	4,56 / 4,84	13,07 / 19,88	186,62% / 310,74%	3,92 / 10,18	-14,04% / 110,33%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	2,82%	4,99 / 5,29	13,07 / 19,88	161,92% / 275,80%	3,92 / 10,18	-21,44% / 92,44%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	2,84%	5,02 / 5,33	13,07 / 19,88	160,36% / 272,98%	3,92 / 10,18	-21,91% / 90,99%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	2,87%	5,08 / 5,38	13,07 / 19,88	157,28% / 269,52%	3,92 / 10,18	-22,83% / 89,22%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	3,07%	5,43 / 5,76	13,07 / 19,88	140,70% / 245,14%	3,92 / 10,18	-27,81% / 76,74%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	3,10%	5,48 / 5,81	13,07 / 19,88	138,50% / 242,17%	3,92 / 10,18	-28,47% / 75,22%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	3,38%	5,98 / 6,34	13,07 / 19,88	118,56% / 213,56%	3,92 / 10,18	-34,45% / 60,57%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	3,41%	6,03 / 6,39	13,07 / 19,88	116,75% / 211,11%	3,92 / 10,18	-34,99% / 59,31%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	3,45%	6,10 / 6,47	13,07 / 19,88	114,26% / 207,26%	3,92 / 10,18	-35,74% / 57,34%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	3,48%	6,15 / 6,53	13,07 / 19,88	112,52% / 204,44%	3,92 / 10,18	-36,26% / 55,90%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	3,51%	6,21 / 6,58	13,07 / 19,88	110,47% / 202,13%	3,92 / 10,18	-36,88% / 54,71%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	3,82%	6,76 / 7,16	13,07 / 19,88	93,34% / 177,65%	3,92 / 10,18	-42,01% / 42,18%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	3,85%	6,81 / 7,22	13,07 / 19,88	91,92% / 175,35%	3,92 / 10,18	-42,44% / 41,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	3,88%	6,86 / 7,28	13,07 / 19,88	90,52% / 173,08%	3,92 / 10,18	-42,86% / 39,84%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	3,91%	6,92 / 7,33	13,07 / 19,88	88,87% / 171,21%	3,92 / 10,18	-43,35% / 38,88%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	3,95%	6,99 / 7,41	13,07 / 19,88	86,98% / 168,29%	3,92 / 10,18	-43,92% / 37,38%

Fonte: Elaboração do autor, 2012.

Quadro 11 - Relações entre os valores devidos pelo regime do Simples Nacional e os recolhidos por ST em R\$ (operação interna e interestadual)

Depreende-se que a afirmação feita pela FCDL (2010), a qual era que uma pequena empresa que vende colchões poderia ter um percentual de aumento de 491% no valor do imposto, encontra-se comprovada na primeira faixa de tributação com a percentagem (g).

Após análise das operações internas, observa-se que é na 3ª faixa de tributação que o benefício fiscal chega mais próximo de atingir seu objetivo. A partir da 4ª faixa o valor a recolher por ICMS/ST diminui gradativamente até 43,92% comparado com o regime simplificado do ICMS.

Com a concessão do benefício fiscal, caso a operação de compra seja oriunda de outro Estado, a empresa do Simples Nacional passa a obter uma diminuição no ônus da carga tributária. Todavia, não se verificou a equalização do imposto devido por ST com aquele devido pela tributação simplificada em nenhuma faixa de tributação do Simples Nacional, uma vez que as operações interestaduais estão sujeitas à MVA ajustada.

Salienta-se que todos os percentuais de acréscimo na carga tributária referentes ao produto colchão sempre serão iguais àqueles aduzidos no Quadro 11, independentemente dos valores monetários utilizados nas simulações, porquanto a MVA não muda, conseqüentemente a razão obtida nos cálculos dos valores a recolher ao Estado sempre será invariável. Isto é, as percentagens somente se modificarão caso haja alteração da MVA ou da alíquota de tributação do Simples, evento que se observa pela simples troca do produto em análise por outro tributariamente semelhante, porém com MVA diversa. Perante o exposto, infere-se que, dependendo do produto, o benefício ora estudado poderá favorecer ainda mais, bem como prejudicar, a empresa optante do Simples Nacional.

5. Conclusão

O presente artigo teve por objetivo verificar o impacto do benefício fiscal de redução da margem de valor agregado – MVA concedido pelo Estado de Santa Catarina às empresas optantes pelo Simples Nacional, por meio do Decreto estadual nº 3.467/2010, sobre a carga tributária do produto colchão, sujeito à substituição tributária.

Com relação ao primeiro objetivo específico, verificou-se que nas operações de venda internas o benefício fiscal de redução da MVA, comparado com o valor devido de ICMS apurado pelo regime simplificado, cria um decréscimo de 43,92% no valor do imposto devido, considerando-se que a empresa seja enquadrada na última faixa de tributação do Anexo I. Já nas operações de venda interestaduais, o referido benefício fiscal diminui o valor do ICMS/ST, porém, não consegue equalizá-lo com o ICMS devido pelo Simples Nacional, resultando numa tributação a maior em qualquer uma das faixas de enquadramento.

Quanto ao segundo objetivo específico, verificou-se que nas operações de venda internas o benefício fiscal chega mais próximo de atingir seu objetivo na 3ª faixa de tributação do Anexo I. Porém, a partir da 4ª faixa o valor a recolher por ICMS/ST diminui gradativamente até 43,92% comparado com o regime simplificado do ICMS. Nas operações de venda interestaduais não se verificou a equalização do imposto devido por ST com aquele devido pela tributação simplificada em nenhuma faixa de tributação do Simples Nacional, uma vez que as operações interestaduais estão sujeitas à MVA ajustada.

Assim, considerando a análise do produto colchão quanto à substituição tributária, o benefício fiscal de redução da MVA favorece as micro e pequenas empresas enquadradas no Simples Nacional, porém, dependendo da faixa de tributação considerada e da origem da mercadoria, ou seja, de operações internas ou interestaduais, o referido benefício ultrapassa o objetivo de equalização com a tributação do Simples Nacional, reduzindo o imposto muito além da tributação simplificada. Nos casos em que o contribuinte adquira o produto colchão de empresa de outro Estado, os valores devidos por ICMS/ST (mesmo com o benefício fiscal de redução da MVA) são sempre mais elevados do que nas operações internas que utiliza a MVA original, haja vista que a MVA ajustada foi criada para eliminar a vantagem do preço de partida do produto adquirido nas operações interestaduais.

Cabe também aqui destacar que a substituição tributária tem como principal objetivo o combate à sonegação fiscal e à concorrência desleal por parte dos maus pagadores de impostos, especialmente no setor de varejo que possui um grande número de estabelecimentos, o que dificulta o monitoramento e fiscalização por parte do fisco. Com o ICMS recolhido na fonte, o problema da sonegação fiscal tende a diminuir, incrementando a arrecadação do Estado e, conseqüentemente, minimizando a necessidade de aumento da carga tributária por parte do Governo para fazer frente às demandas da Sociedade por serviços públicos.

Para trabalhos futuros, sugere-se a utilização de outras mercadorias sujeitas ao benefício fiscal de redução da MVA, como produtos de grande comercialização no Estado, com intento de analisar o impacto da substituição tributária no ICMS no setor empresarial, em especial empresas optantes do Simples Nacional. Aconselha-se também um estudo de caso prático em uma empresa que tenha como principal atividade a venda de um ou mais produtos sujeitos à substituição tributária com o benefício fiscal de redução da MVA, a fim de verificar sua eficácia quanto à redução da carga tributária e equalização com o Simples Nacional.

Referências

BIAVA JÚNIOR, Roberto; OYADOMARI, Jorge Carlos Tiomatsu. Impactos da Substituição Tributária do ICMS na Lucratividade e nos Custos Empresariais. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 4, p. 71-91, mai./ago. 2010. Disponível em:

<<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/issue/view/524>> Acesso em: 21 ago. 2011.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

BRASIL. Lei n.º 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis n.ºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as 16 Leis n.ºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2006.

BRASIL. Lei n.º 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. (LEI KANDIR) **Diário Oficial [da] Republica Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 1996.

CAMPOS, Cesar Roberto Delfino et al. O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS COMO SUSTENTAÇÃO DA ARRECADAÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO: UM COMPARATIVO COM A ARRECADAÇÃO DA UNIÃO NA CRISE ECONÔMICA DE 2008. In: 10º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2010, São Paulo. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos102010/69.pdf>>. Acesso em: 18 ago. 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **A substituição tributária do ICMS no Brasil**. Disponível em: <<http://www.cni.org.br/portal/data/pages/FF808081314EB36201314F2229716E7F.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

ESTADO DE SANTA CATARINA. **Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001**. Aprova o regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <http://200.19.215.13/legtrib_internet/html/Decretos/2001/Dec_01_2870.htm>. Acesso em: 21 set. 2011.

ESTADO DE SANTA CATARINA. **Decreto nº 3.467, de 19 de agosto de 2010**. Introduce as Alterações 2.420 a 2.434 no RICMS/SC.. Disponível em: <http://200.19.215.13/legtrib_internet/html/Decretos/2010/Dec_10_3467.htm>. Acesso em: 21 set. 2011.

ESTADO DE SANTA CATARINA. **Protocolo ICMS nº 190, de 11 de dezembro de 2009**. Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com colchoaria. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2009/pt190_09.htm>. Acesso em: 21 set. 2011.

FEDERAÇÃO DAS CÂMARAS DE DIRIGENTES LOJISTAS DE SANTA CATARINA. **Lojistas pressionam para mudar novas regras tributárias**. Disponível em: <<http://www.lojistacatarinense.com.br/resenha/lojistas-pressionam-para-mudar-novas-regras-tribut%C3%A1rias>>. Acesso em: 18 set. 2011.

Federação das Câmaras de Dirigentes Lojistas de Santa Catarina. **Reforma na substituição tributária ajuda pequenas empresas de SC**. Disponível em:

< <http://www.lojistacatarinense.com.br/resenha/reforma-na-substitui%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria-ajuda-pequenas-empresas-de-sc>>. Acesso em: 18 set. 2011.

LANGE, Ana Carolina; PETRI, Sérgio Murilo. Substituição Tributária do ICMS em Santa Catarina: uma análise das mudanças que ocorreram com a ampliação da Substituição Tributária e seus impactos na arrecadação do Estado. In: 4º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 2011, Santa Catarina. **Anais eletrônicos...** Disponível em: < http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos_artigos/artigos/784/20110112155330.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2011.

MELLO, Angelo Braga Netto R. de. *Substituição Tributária Progressiva no ICMS* - Teoria e Prática. Porto Alegre: Núria Fabris, 2008.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SECRETARIA DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Artigo: A substituição tributária como instrumento de justiça fiscal** Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com_content&task=view&id=1116&Itemid=C>. Acesso em: 21 set. 2011.

SECRETARIA DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Segmentos sujeitos à redução na MVA: destinatários do Simples Nacional**. Disponível em: < http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com_content&task=view&id=83&Itemid=161>. Acesso em: 22 set. 2011.

SECRETARIA DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Substituição Tributária: Cartilha e cálculo de ICMS Devido**. Disponível em: < http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com_content&task=view&id=83&Itemid=161>. Acesso em: 21 set. 2011.