

O IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL

Mariano Yoshitake
Wagner Pagliato
Wilson Bustamente Filho
Jéssica Bezerra dos Santos
Juliana Tohoma

RESUMO

O objetivo deste artigo é mensurar os efeitos da arrecadação de ICMS-ST, regime pelo qual a responsabilidade do ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços, é atribuída a outro contribuinte nas empresas do Simples Nacional. Utilizamos uma pesquisa descritiva, que segundo GIL (2000) tem por objetivo primordial à descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. Esse trabalho foi exemplificado por um estudo de caso, cujo objetivo é explorar situações da vida real, preservar o caráter unitário, descrever a situação no contexto em que está sendo feita a pesquisa, formular hipóteses e desenvolver teorias (Yin, 2001). O estudo de caso teve foco na área das empresas de comércio atacadista enquadradas no Simples Nacional. A empresa estudada atua no ramo de produtos eletrônicos, pilhas e baterias, no qual fazem parte da categoria de contribuinte substituído tributário. Nesse artigo demonstraremos a escrituração, a apuração e as consequências financeiras e tributárias de uma empresa, que mesmo no regime Simples Nacional, paga um percentual maior de ICMS sobre os seus produtos. Isso ocorre pela falta de planejamento tributário nas empresas e pela falta de coerência entre as leis federais e estaduais.

Palavras-chave: Substituição Tributária. Contribuinte substituído tributário. ICMS

ABSTRACT

The objective of this paper is to measure the effects of ICMS tax - ST regime whereby the responsibility of GST payable in relation to the operations or services, is assigned to another taxpayer in the companies of National Simple. We use a descriptive research, which according GIL (2000) is essential to the description of the characteristics of a given population or phenomenon and then establishing relationships between variables goal. This work was exemplified by a case study, whose aim is to explore real life situations, to preserve the unitary character, describing the situation in the context it is being done the research, formulate hypotheses and develop theories (Yin, 2001). The case study was focused in the area of wholesale companies classified in the National Simple. The studied company operates in the field of electronics and batteries, which are in the category of taxpayer tax replaced. In this article we demonstrate the bookkeeping, the determination and the financial and tax consequences of a business, even in Simple National scheme pays a higher percentage of VAT on their products. This is due to lack of tax planning in the companies and the lack of coherence between federal and state laws.

Keywords : Replacement Tax . Taxpayer replaced tax . ICMS

1. INTRODUÇÃO

No trabalho a seguir, analisaram-se os aspectos gerais relativos à aplicação do regime de substituição tributária, com foco no contribuinte substituído e fundamento nas disposições do Regulamento do ICMS-SP, aprovado pelo Decreto nº 45.490/00, do Convênio ICMS nº 81/93 e demais normas correlatas.

A substituição tributária não é específica para um grupo de empresas e, sim, por produtos que são determinados pelo Regulamento do ICMS/2000. É conhecida também como antecipação tributária, pois nela é recolhido o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) com base em toda a cadeia operacional, ou seja, produção/importação, venda e revenda.

O contribuinte substituto é o responsável pelo recolhimento do ICMS/ST e o substituído é quem adquire a mercadoria com o ICMS já recolhido.

O objetivo deste artigo é mensurar os efeitos da arrecadação de ICMS-ST, regime pelo qual a responsabilidade do ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços, é atribuída a outro contribuinte nas empresas do Simples Nacional. Com a eficiência desse imposto, foi notório que a sua aplicação fez diminuir a evasão fiscal e facilitou a fiscalização como um todo. Entretanto, quando especificamos as empresas optantes pelo Simples Nacional tal imposto não foi tão benéfico.

O trabalho abordará de forma prática a apuração dos impostos de uma empresa nessas condições, emissão das notas fiscais e escrituração fiscal da operação.

As pesquisas e estudos realizados apontam uma enorme deficiência nas Micros e Pequenas empresas referente a um planejamento tributário, devido as consequências do Regime ST, seus conceitos e cálculos, por isso, este artigo foi estruturado de maneira a facilitar a compreensibilidade teórica e empírica do seu conteúdo. Com o intuito de esclarecer alguns pontos importantes pretendemos alcançar melhores resultados para a empresa em questão e, também, ajudar à todos os profissionais do ramo contábil/fiscal que se deparam com situações como esta todos os dias.

Finaliza-se o trabalho apontando os resultados e conclusão referente ao estudo de caso.

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA/FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Conceito de Substituição Tributária

A Substituição Tributária do imposto sobre circulação de mercadoria e serviços (ICMS-ST) é uma forma tributária de atribuir à responsabilidade do recolhimento do imposto devido pela operação à terceiros, sendo assim, determinado contribuinte tratado como substituto, deverá ser responsável pelo pagamento do ICMS da operação/prestação feita por outro contribuinte, nomeado substituído.

Não devemos ter a ideia de que o ICMS-ST se resume na cobrança antecipada em relação a um fato gerador futuro. É necessário notar, porém que a substituição tributária pode ocorrer relativamente a operações e prestações antecedentes, concomitantes ou subsequentes.

A Constituição Federal determina que *“Cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária”* (art. 155, § 2º, XII, b)

A Lei Complementar 87/96 prevê: Art. 6º, § 1º - *A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da*

diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

A substituição tributária é um dos temas que despertam debates acirrados no mundo tributário, especialmente no âmbito do tributo estadual – ICMS, seja pelo questionamento jurídico em relação a várias formas de sua aplicação, seja pela dificuldade de entendimento em relação a vários aspectos de sua forma de operacionalização. E, de fato, a ampliação de sua utilização pelos Estados tem causado muita preocupação a contabilistas, fiscais, advogados e profissionais da área fiscal, em geral.

2.2 Modalidades

Há três modalidades de substituição tributária: a) antecedente, o imposto será recolhido em um momento futuro; b) concomitante, a responsabilidade do imposto é atribuída à outro contribuinte, e não a quem está realizando a operação/prestação; c) subsequente, o imposto é recolhido na primeira operação, referente a toda as operações subsequentes.

Abordaremos neste artigo, a modalidade Subsequente apuradas em empresas optantes pelo Simples Nacional. O contribuinte que comercializar mercadorias importadas ou industrializadas por ele próprio à outros contribuintes, destinadas a revenda, deverá ser o responsável pelo pagamento do imposto de sua operação e das demais operações dentro do estado ao qual pertence. Podendo, incluir esse imposto em Nota Fiscal para que o mesmo seja acrescido ao valor do produto.

Como regra geral, a substituição tributária é a transferência da responsabilidade tributária de um contribuinte a outro, no mesmo ciclo operacional. Esse tipo de tributação foi estabelecido, devido à falta de recolhimento do ICMS nos últimos contribuintes de uma operação/prestação. Os envolvidos nessa operação são conhecidos como Substituto e Substituído.

Substituto tributário é aquele a quem é devido o recolhimento do imposto. Independente da modalidade. Eles podem ser: fabricante; importador (paga o ICMS da importação, no desembaraço, se credita e, ao vender, paga o ICMS da sua operação e retém o ICMS das operações subsequentes); arrematante de mercadoria importada, apreendida ou abandonada; estabelecimento atacadista que receber em transferência de sua filial que fabricou ou importou.

Já o contribuinte substituído é aquele que adquire a mercadoria já com o ICMS retido. Ele irá pagar pela mercadoria acrescida do ICMS-ST.

Nesse caso, ele é determinado pelo produto adquirido. Pode ser qualquer regime tributário, ou estabelecimento.

2.3 Legislação

Em se tratando de substituição tributária, muito se houve falar nessas duas formas de normas. Assim, veremos a seguir as diferenças e pontos comuns existentes entre ambas. Também devemos observar a legislação que rege as empresas do Simples Nacional, pois existem especificações nelas que devem ser observadas. Apesar de não ser uma lei exatamente recente, já que sua primeira publicação foi em 1996, pela Lei Complementar nº 87. As dúvidas ocorrem devido à suas muitas atualizações e particularidades, pois a ST se aplica a produtos específicos estabelecidos por convênios e decretos, por isso, muitas empresas ainda têm problemas com o entendimento e execução da substituição em suas

operações, seja na emissão das notas, no pagamento das guias, nas apurações dos impostos e na escrituração.

2.4 Protocolo

Nos termos do art. 38 do Protocolo 133/1997, Protocolos são acordos firmados entre dois ou mais Estados e Distrito Federal, estabelecendo procedimentos comuns visando os seguintes fins: Implementação de políticas fiscais; permuta de informações e fiscalização conjunta; fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais; outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal.

Portanto, os acordos estabelecidos em Protocolos são de natureza fiscalizatória, procedimental e não podem estabelecer normas relativas ao aumento, diminuição, instituição ou revogação de benefícios fiscais, cuja matéria é reservada aos Convênios.

2.5 Convênios

Nos termos do art. 100 do CTN que Convênios são normas complementares de leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos. Mais complexos que os Protocolos, possuem maior espectro matérias que, através deles, podem ser normatizadas. Visando os seguintes fins: Isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; redução da base de cálculo; devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; concessão de créditos presumidos; quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Os convênios podem dispor que a aplicação de qualquer de suas cláusulas seja limitada a uma ou a algumas Unidades da Federação.

2.6 Micro Empresas

A Lei Complementar 123/06 (Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte) excetua do tratamento incentivado do SN as operações sujeitas à substituição tributária: Art. 13 § 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 ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;***
- g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:***

1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;

2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;

As empresas do Simples Nacional, na categoria de contribuinte Substituído, não recolhe o ICMS incluso no DAS, apenas das mercadorias que tenham sido adquiridas com ST. A alíquota do crédito é determinada pelo percentual do ICMS a que a empresa estiver enquadrada no momento da apuração.

- Anexos do Simples Nacional

A apuração do DAS (Documento de Arrecadação do Simples) tem como base as alíquotas do anexo em que a empresa esteja enquadrada. Até o momento existem 5 anexos principais em vigor que são: Comércio em geral; indústrias e importadora; serviços permitidos em geral e locação dos bens móveis; serviços na área de construção Civil e Vigilância; serviços específicos nos itens 5, 4, 5, 6 da Lei Complementar 123.

O ICMS-ST se enquadra nos anexos I e II.

2.7 Cálculo

Após esta breve introdução sobre o ICMS-ST, já é possível criar um entendimento melhor em relação à sua finalidade: facilitar o controle da arrecadação e fiscalização do tributo, ou seja, sua operacionalização e antecipar o ICMS de uma operação que pode ou não ser omitida pelos contribuintes.

Desta forma, iremos tratar do Protocolo ICMS 81/95 publicado no DOU de 29.07.85, no qual dispõe sobre a substituição tributária nas operações com pilha e baterias elétricas.

2.7.1 Imposto Sobre o Valor Acrescentado – IVA ST

O cálculo do ICMS-ST é de certa forma complexo, pois deve ser observado as particularidades e percentuais de produto a produto. Cada item pertencente à substituição tributária deve acompanhar o índice do IVA-ST correspondente. O IVA-ST é um percentual determinado pela legislação e é acrescentado ao valor do produto, para assim, formar a base para o cálculo da ST, conforme será demonstrado abaixo.

Essa regra muda de produto para produto, por isso, é extremamente necessário que o contribuinte esteja sempre atento às mudanças na legislação e ao convênio a que o respectivo produto se enquadra. No caso das pilhas e baterias, se enquadram no sistema de antecipação pela portaria CAT 81/13.

2.7.2 Fórmula

O imposto a ser recolhido por antecipação (IA) é obtido pela seguinte fórmula: $IA = VA \times (1 + IVA-ST) \times ALQ - IC$, onde:

SIGLA	CONCEITO
IA	Imposto a ser recolhido por antecipação.
VA	Valor constante no documento fiscal relativo à entrada, acrescido dos valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos suportados pelo contribuinte.

IVA-ST	Índice de valor adicionado divulgado pelo Estado por meio de Ato legal específico.
ALQ	Alíquota interna aplicável.
IC	Imposto cobrado na operação anterior

Exemplo prático

ICMS-ST é igual:

1000,00 (valor das pilhas e baterias total na nota fiscal)
x 1 + **63,91%** (percentual do IVA-ST das pilhas e baterias)
= **1.639,10** (base para o cálculo da ST)
x **18%** (alíquota interna do produto)
= **295,03** (ICMS-ST antes da redução)
- **12%** (alíquota do ICMS já pago na nota fiscal, calculado sobre o valor da dos produtos)
= **120,00** (ICMS normal pago na operação)

=**175,04** (Valor do ICMS-ST a ser destacado e pago antecipadamente)

Vale salientar que esse cálculo é válido para todas as empresas que tenham produtos enquadrados no sistema da ST, independente de regime tributário.

2.8 Escrituração e Obrigações Acessórias

De acordo com a legislação vigente, o contribuinte da ST, seja ele substituto ou substituído, deve proceder com suas obrigações acessórias mensais observando as particularidades de sua atividade comercial. E isso vai além da emissão das notas fiscais.

O responsável pela escrituração fiscal de uma empresa ST, têm que estar atento às suas particularidades, sendo necessário o acompanhamento de questões, como a apuração do imposto de forma correta, sua devida escrituração e as obrigações acessórias que podem ou não ser pertinentes à empresa.

2.8.1 Nota Fiscal

Como foi dito anteriormente, o contribuinte da ST deve emitir a nota fiscal, tendo em mente o destaque do ICMS-ST e os códigos de operação fiscal diferenciados, sendo esses procedimentos que irão destacar ao adquirente da mercadoria, qual a forma de tributação da mesma.

- O CFOP (código fiscal de operação ou prestação) é o que determina em qual categoria a empresa se encaixa, se substituto ou substituído. Também determina se a venda da mercadoria é para dentro ou fora do estado. Em casos fora da ST, o CFOP determina o tipo de operação que a empresa está fazendo.

CFOP	OPERAÇÕES INTERNAS
5.403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto.

5.405	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído.
--------------	--

CFOP	OPERAÇÕES INTERESTADUAIS
6.403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído.
6.404	Venda de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, cujo imposto já tenha sido retido anteriormente.

- Valor destacado

Em uma nota fiscal de contribuinte ST, deve ser destacado o valor do ICMS-ST e da sua base de cálculo diferenciada (acrescida do IVA). Sendo o ST somado ao valor da nota fiscal e à base de cálculo apenas para informação.

2.9 Escrituração Fiscal

A escrituração fiscal de uma nota com ST deve ser fiel e correta, tanto nos livros de registro entradas e saídas como no livro de apuração de ICMS.

Para os contribuintes substituídos, deve constar a escrituração da nota fiscal de compra da mercadoria dos respectivos produtos com ST. Pois no livro de apuração do ICMS será feito o confronto entre os valores debitados e creditados.

As Microempresas (ME) e as Empresas de Pequeno Porte (EPP) não estão obrigadas a escriturar o Livro Registro de Saídas, nos termos do art. 61 da Resolução CGSN nº 94/11, que determina quais são os livros que essas empresas devem adotar para seus registros e controles. Contudo, entendemos que não há nenhuma objeção de sua utilização, desde que se destine exclusivamente para fins de controle interno do estabelecimento.

2.10 Apuração do DAS

Esse artigo tem como foco principal as empresas do Simples Nacional, para tanto, será demonstrado a apuração do DAS de uma empresa nesse regime.

Quando a escrituração for feita diretamente no Programa gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS), deve ser lançado o valor total das vendas com mercadorias sujeitas a ST, que tenham sido pagas nesta operação ou em operações anteriores, no campo:

- Revenda de mercadorias, exceto para o exterior
- Sem substituição tributária/tributação monofásica/antecipação com encerramento de tributação
- Com substituição tributária/tributação monofásica/antecipação com encerramento de tributação

Assim, o sistema automaticamente isentará a empresa de pagar o percentual do ICMS devido.

2.11 Obrigações Acessórias

As empresas que recolhem ou recebem mercadorias com ICMS-ST devem apresentar as seguintes obrigações: GIA-ST; Substituição tributária - Relatório demonstrativo de apuração; Substituição tributária - Levantamento de estoque; Declaração do SIMPLES Nacional relativa à Substituição Tributária e ao Diferencial de Alíquota (STDA).

Sendo que as empresas do Simples Nacional estão obrigadas apenas a STDA, no qual deve ser apresentada anualmente no último dia útil de outubro do ano subsequente.

3. METODOLOGIA

Utilizou-se de um estudo de caso em uma empresa no ramo de comércio atacadista de eletrônicos, pilhas e baterias. A empresa RSTL Comércio de Eletrônicos LTDA foi analisada, para a obtenção de dados de aplicação no cotidiano de uma empresa no entendimento de ICMS-ST e, também, para melhor visualização do impacto fiscal mediante mercadorias adquiridas com ST nas empresas enquadradas no Simples Nacional.

4. ESTUDO DE CASO

O estudo de caso foi efetuado na empresa RSTL COMÉRCIO DE ELETRÔNICOS LTDA – ME com seus atos constitutivos em 28/07/2011 na Junta Comercial do Estado de São Paulo, optante pelo regime tributário Simples Nacional, na categoria de contribuinte substituído do ICMS-ST, comercializa produtos eletrônicos, pilhas e baterias. A apuração mensal do DAS e as notas fiscais foram disponibilizadas por seus diretores.

Durante a verificação das apurações mensais da empresa, constatou-se que algumas notas fiscais de compra de mercadorias, especialmente, as de pilhas e baterias, que são adquiridas diretamente do importador, estavam com o imposto ICMS-ST destacado e acrescido ao valor da nota fiscal. O que inicialmente já encarece o valor do produto adquirido, pois a empresa paga pela mercadoria e acaba pagando pelo imposto também.

Após a devida análise dos livros de entrada e dos extratos de apuração do Simples Nacional, foi possível verificar que esse imposto pago na compra da mercadoria não estava sendo aproveitado, pelo fato de haver uma diferença significativa entre o imposto pago nas compras e o crédito do imposto no pagamento da guia de Simples Nacional. Já que o cálculo do ST, conforme demonstrado anteriormente, é feito com base na alíquota integral de ICMS no estado, independente, do regime tributário.

Esse fato é extremamente relevante para uma micro empresa, pois ela paga pelo ICMS de toda uma cadeia comercial e não tem benefícios em troca, sendo que o governo “oferece”.

Para melhor entendimento, abaixo o modelo de uma escrituração fiscal e apuração do Simples Nacional da empresa acima mencionada.

Exemplo:

ESCRITURAÇÃO

ENTRADA DA MERCADORIA

Nota fiscal nº 1111

Fornecedor: Ponto Sul

Produto: Pilha AAA

Valor total do Produto: **590,00**

ICMS da operação: 23,60

Base de Cálculo ST: 1301,97

ICMS ST: **210,75**

Observação: ICMS total pago: 234,35

VALOR TOTAL PAGO PELA MERCADORIA: R\$ 800,75

SAÍDA DA MERCADORIA

Nota fiscal nº 530

Cliente: _____

Produto: Pilha AAA

Valor total do Produto: **1.200,00**

Observação: ICMS a pagar no DAS: 27,96

VALOR TOTAL RECEBIDO PELA MERCADORIA: R\$ 1.200,00

APURAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL

Na apuração do imposto do mês, a empresa teria que pagar um ICMS no valor de 27,96 (alíquota de 2,33%), mas como a mercadoria foi adquirida com ST, ela fica isenta desse pagamento.

Valor devido por tributo (R\$)								
IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/Pasep	INSS/ CPP	ICMS	IPI	ISS	Total
3,24	3,72	11,40	2,76	33,00	0,00	0,00	0,00	54,12
Parcela 1: 1.200,00								
Substituição tributária de: ICMS								

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

Para exemplificar o lucro perdido pela empresa devido a ST, abaixo demonstrou-se a apuração do resultado do exercício.

SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	
Receita de Vendas	R\$ 1.200,00
(-) Imposto sobre venda – DAS	(R\$ 82,08)
(-) Custo da mercadoria vendida	(R\$ 590,00)
= Lucro Bruto sobre as vendas	R\$ 527,92

COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	
Receita de Vendas	R\$ 1.200,00
(-) Imposto sobre venda – DAS	(R\$ 54,12)

(-) Custo da mercadoria vendida	(R\$ 800,75)
= Lucro Bruto sobre as vendas	R\$ 345,13

Nota-se uma redução significativa do lucro bruto da empresa, com o percentual exato de 34%. Mesmo o valor do DAS sendo maior na venda sem substituição, o custo da mercadoria vendida é 26% maior. E esse fato é, extremamente, relevante para as micro e pequenas empresas.

5. CONCLUSÃO

O presente capítulo pretende demonstrar os resultados coletados a partir do estudo de caso apresentado.

As reduzidas alíquotas do ICMS aplicáveis às empresas optantes pelo Simples Nacional (que variam entre 1,25% e 3,95%) determinam, em regra, um débito do imposto inferior ao que seria pago. De forma mais clara, em qualquer operação com ST na modalidade subsequente, o contribuinte substituído sempre pagará o maior valor.

Somente após o estudo de caso e apuração dos resultados, percebemos que se o intuito do Simples Nacional foi de favorecer as micros e pequenas empresas, na prática não atende em hipótese alguma ao se tratar em aspecto tributário, especificamente, ao ICMS-ST. O termo Simples Nacional não é tão simples quanto parece. Muito pelo contrário. É preciso que os empreendedores se atentem na escolha da tributação de sua empresa para que não ocorra um prejuízo inesperado.

Mediante estudos sobre a empresa RSTL COMÉRCIO DE ELETRÔNICOS LTDA – ME, é possível visualizar o desfavorecimento, em geral, dos comerciantes optantes do Simples Nacional na condição de substituídos tributários.

O artigo 179 da Constituição Federal determina:

"Artigo 179 - 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."

Ainda que o artigo 179 determine que as microempresas e as empresas de pequeno porte tenham um tratamento diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas e tributárias, essa realidade está muito longe de acontecer.

A substituição tributária apesar de ter sido criada com a intenção de eximir a sonegação do ICMS, possui falhas facilmente identificadas, pois elas beneficiam em grande parte dos casos apenas o governo estadual, e as grandes empresas. Nesse artigo pode-se identificar que existem falhas, principalmente para as micro e pequenas empresas.

Se uma empresa do Simples Nacional tem como alíquota de ICMS máxima de 3,95%, em qualquer operação com ST na modalidade subsequente, o contribuinte substituído sempre pagará o maior valor. No exemplo mostrado, o ICMS pago na aquisição da mercadoria foi de R\$ 234,35, e o valor que pode ser aproveitado, na venda de todas as mercadorias foi de R\$ 27,96. Isso mostra, claramente, que o custo para as microempresas acaba sendo maior. Pois o

lucro bruto dessa empresa foi reduzido em 38% devido ao custo da sua mercadoria ter aumentado consideravelmente. Devido a inclusão do ICMS-ST.

Diante dos fatos apresentados, concluiu-se que, as empresas optantes pelo Simples Nacional, como contribuintes substituídos, são nitidamente prejudicadas pelo Regime ST. Isso ocorre devido aos impostos acrescidos na mercadoria, pois a micro empresa paga um valor de ICMS na aquisição relativo a toda a cadeia produtiva e, além disso, o percentual chega a 200% maior que o percentual incluso no DAS.

Ficou claro que, as despesas da empresa estudada, a RSTL Comércio de Eletrônicos, aumentaram consideravelmente para uma microempresa, pois para que ela obtenha um lucro razoável, ela terá que subir o valor das suas vendas, consequentemente, quando as despesas das empresas aumentam, aumentam o valor de venda e a competitividade entre elas caem, e a grandes empresas são novamente beneficiada.

O ICMS-ST, apesar de ter sua finalidade atendida, acaba desrespeitando a Lei Complementar nº123/2006. Pois isso aumenta a carga tributária de uma empresa que deveria contribuir com ICMS apenas referente ao percentual ao qual pertence no anexo do Simples Nacional.

Em suma, uma das soluções para esse problema é que deve ser feito um replanejamento tributário, tanto para essa empresa quanto na legislação estadual que rege a Substituição Tributária, para que nenhum tipo de empresa seja lesado ou infrinja os benefícios criados para as micros e pequenas empresas.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BD CENOFISCO. Cenofisco. Disponível em:

<<http://bd.cenofisco.com.br/bd/bd.dll/bol/1?f=templates&fn=main-h.htm>>. Acesso em: 14 set. 2014.

CÓDIGO FISCAL DE OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES (CFOP). Site Contábil. 2000.

Disponível em: <http://www.sitecontabil.com.br/tabelas/cfop/pag_um.html>. Acesso em: 14 set. 2014.

DE AMORIM, José Nicodemos. O Simples Nacional e o ICMS Substituição Tributária.

Fiscosoft. Disponível em:<<http://www.fiscosoft.com.br/a/64p8/o-simples-nacional-e-o-icms-substituicao-tributaria-jose-nicodemos-de-amorim>>. Acesso em: 09 nov. 2014.

DIFERENÇAS ENTRE PROTOCOLO E CONVÊNIO - Para fins da legislação pertinente ao ICMS. Informanet. Disponível em:

<http://www.informanet.com.br/Prodinfor/boletim/2013/geral/ipi_27_2013.html>. Acesso em: 07 set. 2014.

ENTENDA COMO A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA AFETA SUA EMPRESA.

Dalcon Contabilidade. Disponível em:

<http://www.dalconcontabilidade.cnt.br/ver_artigos.php?cod=14>. Acesso em: 20 set. 2014.

Regras gerais do Regime de Substituição Tributária. Substituição Tributária. Disponível

em: <<http://www.substituicaotributaria.com/SST/substituicao-tributaria/noticia/regrasGerais/>>. Acesso em: 16 ago. 2014.

ROSA, José Roberto. **Substituição Tributária no ICMS**: Estudo de Casos e Manual Explicativo. 3º edição – Ampliada e atualizada. Itu-SP: Ottoni Editora, 2011.

Substituição Tributária. Wikipedia. Disponível em:

<http://pt.wikipedia.org/wiki/Substitui%C3%A7%C3%A3o_tribut%C3%A1ria>. Acesso em: 31 ago. 2014

ZANLUCA, Júlio César. **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS**. Portal Tributário.

Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/substituicao_tributaria.html>.

Acesso em: 20 set. 2014.