

Impactos da Redução do ICMS para Produtos Importados em Empresas Mineiras do Lucro Real e Simples Nacional.

Vitor Márcio de Sousa

Universidade Federal de Uberlândia (UFU)

vsouza@martins.com.br

Lucimar Antônio Cabral de Ávila

Universidade Federal de Uberlândia (UFU)

lcavila@ufu.br

Resumo

No início de 2013 entrou em vigor no Brasil a resolução do senado nº 13/2012 que estabeleceu uma alíquota de 4% no ICMS de todas operações interestaduais, realizadas com produtos importados ou com conteúdo de importação superior a 40%. Esta medida afetou significativamente o recolhimento de ICMS das empresas brasileiras, considerando que antes só existiam as alíquotas de 7% e 12%. E o objetivo desse trabalho é justamente identificar quais foram os efeitos desta resolução, em termos de recolhimento de imposto, para as empresas do lucro real e simples nacional, instaladas no estado de Minas Gerais. Pois observa-se que houve uma redução nas alíquotas interestaduais, o que é de esperar que as empresas estejam pagando menos ICMS, no entanto, a resolução afetou também no recolhimento de ICMS por substituição tributária, antecipação de imposto e diferencial de alíquota. E o resultado desta pesquisa revelou que as empresas estão recolhendo mais impostos nas situações que envolvem empresas do simples nacional e/ou incidência de substituição tributária. Para chegar até este resultado foram realizados levantamentos hipotéticos, que envolveram simulações de compras e vendas baseados nas legislações vigentes. Ao final, considerando os resultados obtidos, tornou-se possível ponderar sobre o real motivo da implantação da resolução, que para os autores, foi uma alternativa encontrada pelo governo para aumentar a arrecadação de tributos.

Palavras-chave: ICMS; Resolução do Senado 13/2012; Lucro Real; Simples Nacional.

Introdução

Segundo pesquisa realizada em nível mundial pela empresa KPMG Internacional (2012), o Brasil ocupa a quarta posição entre os países com carga tributária mais elevada. Outro fator a ser considerado, segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2013), é que nos 25 anos de existência da Constituição Federal de 1988, já foram publicadas mais de 4,7 milhões de normas, dentre estas cerca de 6,5% tratam de questões tributárias. Isso demonstra a complexidade do sistema tributário no país e revela a importância do assunto para as empresas que desejam a continuidade de seus negócios sem irregularidades fiscais, além de ser um assunto de interesse público, já que a sociedade é afetada diretamente, arcando com todos os tributos. Tal afirmação pode ser corroborada com os estudos de Coutinho Junior e Oliveira (2013), no qual relatam que os brasileiros desconhecem que na maioria dos produtos que adquirem se encontram embutidos pesadíssimos tributos.

Dentre os inúmeros tributos presentes no Sistema Tributário Brasileiro, o ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), é o imposto que mais gera dúvidas tributárias. “O ICMS é considerado pelos especialistas como o mais complexo de todos os tributos nacionais, devido ao seu emaranhado de leis e alíquotas diferenciadas” (BANKER, 2013).

Isto decorre do fato de ser um imposto de nível estadual, e baseado no Art. 155 da Constituição Federal de 1988, cabe a cada estado elaborar seus próprios regulamentos para o imposto. Desta forma, cada federação procura atender seus interesses próprios, o que iniciou no Brasil a chamada guerra fiscal, que é conceituada por Calciolari (2006, p.5) como a “exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados”.

No dia 26 de abril do ano de 2012, com o intuito de diminuir os conflitos entre os estados, o Senado Federal publicou a Resolução nº 13/2012, que fixou uma alíquota de 4% nas operações interestaduais de produtos importados ou com conteúdo de importação superior a 40%. “O principal objetivo dessa medida é dificultar a guerra fiscal, inibindo a concessão de benefícios fiscais ou financeiros a empresas para que se instalem em determinado lugar do país” (ZONTA, ARAUJO e SILVEIRA, 2013, p.7).

Neste contexto, este trabalho tem como objetivo geral identificar quais foram os efeitos da Resolução 13/2012 para as empresas, nos regimes de tributação: Simples Nacional e Lucro Real, em termos de recolhimento de tributos. Todo o estudo será realizado baseando-se na própria resolução e na legislação vigentes no estado de Minas Gerais. Sendo assim a questão que norteará esta pesquisa, será: qual o impacto no recolhimento do ICMS após a implementação da medida regulamentar nas empresas mineiras?

Como objetivos específicos, este estudo busca:

- i) identificar as alterações trazidas pela Resolução 13/2012;
- ii) efetuar simulações quanto ao recolhimento de tributos nos métodos de tributação avaliados, considerando o aspecto temporal anterior e posterior à Resolução 13/2012;
- iii) verificar se após a resolução, alguma outra legislação complementar foi implantada;
- iv) ponderar se a resolução amenizou os conflitos federativos, já que esta foi a justificativa para a sua existência.

Tendo em vista a atualidade do tema e a complexidade do ramo tributário no país, o estudo é de grande relevância para ajudar no entendimento da normativa e verificar o impacto gerado por ela em termos de recolhimento de tributos. A pesquisa se faz importante também, para descobrir se algum regime tributário foi mais afetado que outro e isso poderá contribuir para a elaboração de futuros planejamentos tributários.

O presente estudo é dividido em cinco tópicos, iniciando-se por esta breve introdução, e passando-se a um referencial teórico onde serão delimitadas pesquisas importantes sobre a temática envolvida. Logo em seguida, é apresentada a metodologia utilizada no trabalho, partindo-se para os resultados e conclusões.

Base Teórica

Contabilidade Tributária e Tributos

Para maior compreensão do trabalho, é preciso ter conhecimento de outras definições sobre o tema abordado, dentre elas a contabilidade tributária que é entendida como o “ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada” (FABRETTI, 2006, p. 29). Borinelli (2006, p. 137) diz que o objetivo é “atender as obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar

impostos, tributos e contribuições, bem como elaborar o Planejamento Tributário da organização”.

Seguindo esta linha, um dos objetos de estudo dessa área da contabilidade são os tributos, definidos no art.3º da lei de nº 5.172/1966 do Código Tributário Nacional (CTN), como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Dentre os tributos existentes, se encontram os tributos, definidos no art. 16º também da lei de nº 5.172/1966, como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Fabretti (2006, p. 109) preceitua que “pode-se resumir o conceito de tributo, afirmando que é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária”. Também separa os tributos em espécies que segundo Fabretti (2006), são impostos, taxas e contribuições. Este estudo contemplará somente os impostos que são definidos por Machado (2009, p. 298), como:

A obrigação de pagar imposto não se origina de nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. O fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é a situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado.

ICMS

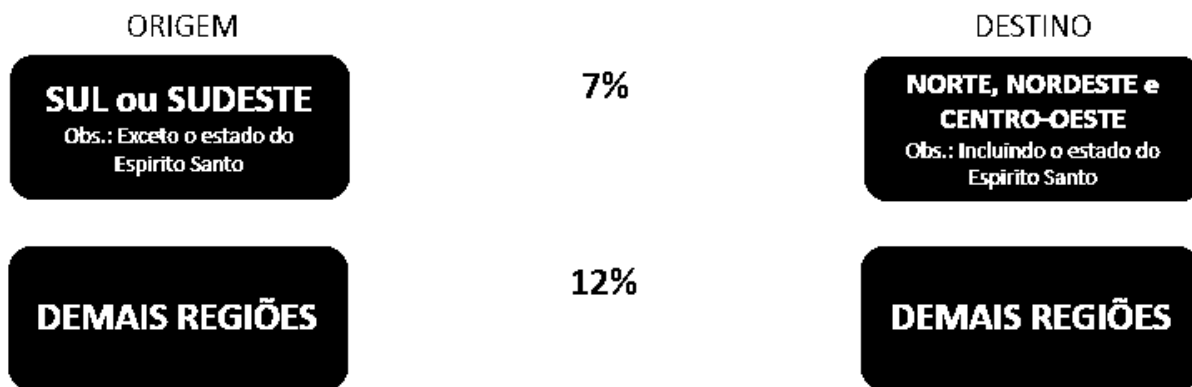
O tributo de grande destaque e foco neste trabalho é o ICMS, “um imposto estadual não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviço com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado” (GASPERIN, 2011, p.13 *apud* SANTOS et al, 2013, p.03). Ou seja, do valor total devido (proveniente das vendas), a empresa abate o valor do imposto que foi incidente sobre as entradas (compras), e desta forma a mesma só recolhe a diferença de ICMS entre o que incidiu das vendas e compras.

O ICMS é espécie de imposto de incidência múltipla ou plurifásica sobre o consumo, no tanto que incide em cada uma das fases ou etapas/operações em que se desdobra a cadeia mercadológica das mercadorias e serviços por ele atingidos[...] É também não cumulativo, pois o valor devido em uma determinada etapa compensa-se com os valores recolhidos nas anteriores, de modo que o imposto acaba por incidir apenas sobre o valor agregado ou margem de lucro bruto nela verificada. (PEREIRA et al, 2013, p. 4)

Uma das características do ICMS é a seletividade que conforme a Constituição Federal de 1988, no Inciso III, §2º a tributação do imposto é diferenciada conforme a essencialidade do produto ou serviço prestado.

O ICMS é um imposto regulamentado por cada estado e Distrito Federal, sendo assim cabe a cada federação determinar a forma de tributação do imposto. No entanto, a Constituição Federal de 1988, dá autonomia para o Senado Federal estabelecer as alíquotas mínimas e máximas nas operações internas e também quais alíquotas a serem utilizadas nas operações interestaduais. Oliveira (2011) define alíquota como o “percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser recolhido”. As alíquotas a serem aplicadas nas operações interestaduais foram estabelecidas pela Resolução do Senado Federal de nº 22/1989:

Figura 1 – Alíquotas Interestaduais antes da Resolução do Senado nº 13/2012



Fonte: Resolução do Senado nº 22 de 1989

A Constituição Federal dá autonomia para que cada estado defina as alíquotas a serem utilizadas nas operações internas. Dentro do estado de Minas Gerais as alíquotas são definidas também conforme a seletividade dos produtos e serviços prestados pelas empresas. A legislação que define estas alíquotas no estado, é o Decreto nº 43.080/2002 (Regulamento de ICMS de MG) que conforme o item a ser comercializado pode ter os seguintes percentuais: 7%, 12%, 18%, 19%, 25%, 27% e 30%.

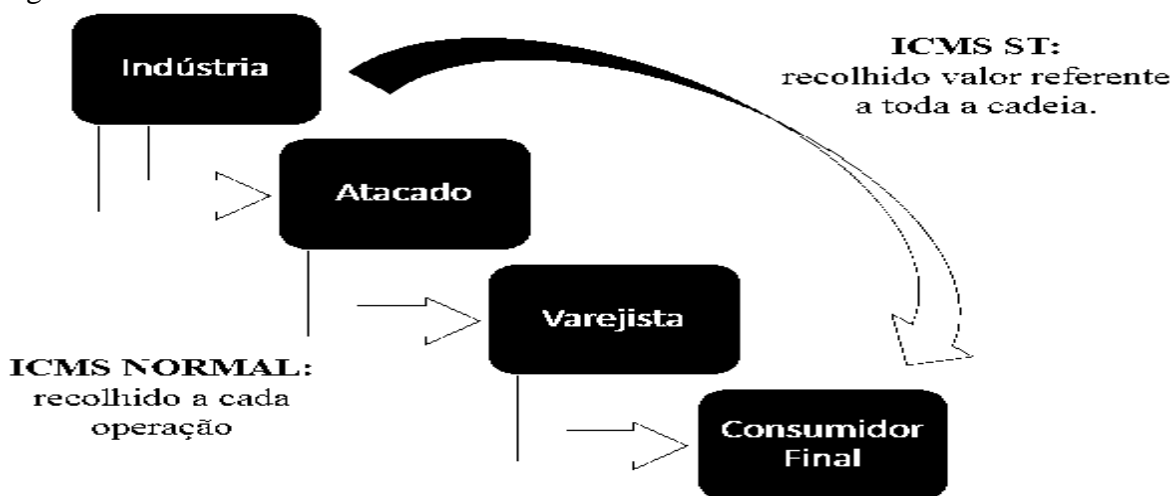
ICMS Substituição Tributária

O ICMS Substituição Tributária, conhecido pela forma abreviada como ICMS ST é definido pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais como o “Regime de recolhimento do ICMS, mediante o qual se atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo a fato gerador praticado por terceiro”.

Este imposto está previsto no § 7º do art. 150 da Constituição Federal de 1988, quando relata: “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente”. Sujeito Passivo que “é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária”, conforme Art. 121 da lei nº 5.172/1966.

Biava Júnior e Oyadomari (2010, p. 74) descrevem o ICMS ST como “um regime de apuração do ICMS, pelo qual a responsabilidade pelo imposto devido em relação às operações, é atribuída originalmente a outro contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador”.

Figura 2 – Incidência ICMS e ICMS ST.



Fonte: Elaborada pelos Autores

Conforme Figura 2, observa-se que no ICMS normal, a incidência ocorre em cada etapa de venda, enquanto no ICMS ST um único sujeito passivo recolhe o ICMS referente a toda cadeia. Faliguski, Souza, e Souza (2011) menciona o quanto a modalidade de

substituição tributária têm intensificado na maioria dos estados, com a justificativa de assim ter maior controle e fiscalização dos produtos, o que de fato ocorre. Além disso, a substituição tributária comparada ao regime normal, já reflete em maiores ganhos aos cofres públicos, conforme revela Faliguski, Souza, e Souza (2011), tendo em vista que o governo tem com essa modalidade uma antecipação de imposto.

O ICMS ST assim como o ICMS normal é definido pelas federações brasileiras e quando ocorre em operações interestaduais devem estar previstos em protocolos e/ou convênios celebrados pelos estados que desejarem adotar a tributação, conforme previsto no Art. 9º da Lei Complementar nº 87 de 1996.

Trindade et al. (2011, p. 40) complementam que “a celebração do Convênio ou Protocolo é feito no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), determinando as regras para atribuição de responsabilidade, procedimentos e demais aspectos relacionados ao referido regime”.

A Lei complementar nº 87/1996 em seu § 4º do art. 8º define a base de cálculo do ICMS ST como o “preço usualmente praticado no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores”.

“Os critérios de fixação da base de cálculo da substituição tributária têm por objetivo prever o preço final da mercadoria ao consumidor final” (BIAVA JUNIOR E OYADOMARI, 2010, p. 74).

Este preço que projeta o valor a qual o item será vendido no final da cadeia é determinado pelos órgãos públicos competentes conforme também determina a Lei complementar nº 87/1996. No entanto, nos casos que a operação é efetuada entre estados, é previsto o ajuste dessa Margem de valor agregado (MVA), que no estado de Minas Gerais está previsto no art. 19º, § 5º, anexo XV do Decreto nº 43.080/2002:

Nas operações interestaduais [...] 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 = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ”

Nos incisos seguintes, a legislação demonstra o significado de cada sigla, sendo: MVA Ajustada como Margem de Valor Agregado a ser utilizada na apuração da base de cálculo relativa a substituição tributária; MVA-ST original, como Margem de valor Agregado previsto na legislação interna; ALQ Inter, como coeficiente correspondente a alíquota interestadual da operação; e ALQ intra, como coeficiente à alíquota interna do contribuinte destinatário.

Também com base no § 5º da Lei complementar nº 87/1996, tem-se que o valor do ST é obtido aplicando a alíquota prevista na operação interna do estado de destino sobre a base de cálculo encontrada e deste resultado subtrai-se a quantia referente a operação normal do ICMS.

ICMS Diferencial de Alíquota e Antecipação de recolhimento

Quando se compara a diferença existente entre as alíquotas incidentes nas operações interestaduais e internas, observa-se que em muitos casos a alíquota interestadual é menor do que as incidentes na operação interna. Tendo em vista esta informação, é previsto no art. 155 da Constituição Federal de 1988, o recolhimento por parte do adquirente da mercadoria, do valor da diferença entre a alíquota interna e a interestadual de operação que se destine ao consumidor final. O montante calculado desta diferença do ICMS é recolhido ao estado do destinatário.

De acordo com Cruz e Roos (2012, p.62), “somente existirá diferencial de alíquotas a ser recolhido caso o percentual da alíquota interna for superior ao da alíquota interestadual”.

Já no caso do Simples Nacional, o contribuinte deverá “efetuar o pagamento da diferença de carga tributária entre a operação interestadual e a interna em qualquer aquisição que efetuar de outra Unidade da Federação que houver a diferença de alíquotas entre as federações” (CRUZ e ROOS, 2012, p.63). É o que afirma também o § 14 do art. 42º do Decreto nº 44.650 de 2007, ao mencionar que as microempresas e empresas de pequeno porte são obrigadas a recolher na entrada de mercadoria para industrialização ou comercialização, a título de antecipação do imposto, a diferença entre alíquota interna e interestadual.

Resolução 12/2012 do Senado Federal

Segundo estudo realizado por Molon et al (2013, p.346 e 347), o intuito da Resolução do Senado nº 13/2012, foi:

O Senado Federal em abril de 2012, com intuito de dar fim a “Guerra dos Portos” e diminuir as vantagens competitivas dos produtos importados sobre os nacionais, estabeleceu a partir da Resolução 13 que nas operações interestaduais com mercadorias importadas ou com conteúdo de importação superior a 40% se aplicará a alíquota de 4% de ICMS.

A medida do governo começou a vigorar em 01 de janeiro de 2013 e com ela surgiram algumas outras normativas que foram necessárias para complementar a decisão do Senado. Porém, em geral as principais mudanças são as apresentadas na Tabela 1.

Quadro 1 - Comparativo entre os principais itens alterados pela Resolução 13/2012.

	ANTES RESOLUÇÃO	APÓS RESOLUÇÃO	BASE LEGAL
Código de Situação Tributária (CST)- um composto de três dígitos na forma ABB, onde o 1º dígito deve indicar a origem da mercadoria ou serviço (Tabela A) e o 2º e 3º dígitos a tributação pelo ICMS (Tabela B)	Tabela A: Continha 3 Códigos; Tabela B: Continha 10 Códigos	Tabela A: Contém 8 Códigos; Tabela B: Contém 10 Códigos	Convênio ICMS s/ nº de 1970; e SINIEF 20 de 2012
Informação da Ficha Conteúdo de Importação (FCI)	-	Obrigatório para bens ou mercadorias importadas que tenham sido submetidos a processos de industrialização	Convênio ICMS de nº 38 de 2013.
Alíquota nas operações Interestaduais	7% ou 12 %	4%, 7% ou 12%	Resolução do Senado de nº 13/2012.

Fonte: Resolução do Senado nº13/2012; Convênio ICMS s/ nº de 1970, Convênio ICMS de nº 38/2013; e SINIEF 20/2012

Com o surgimento da Resolução 13/2012, a Tabela A sofreu algumas modificações. Antes era estabelecido pelo Convênio sem número de 1970, somente três códigos: “0 - Nacional; 1 - Estrangeira - Importação direta; 2 - Estrangeira - Adquirida no mercado interno”. Com a criação da resolução e ajuste do Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais (SINIEF) de nº 20 de 2012, a tabela A foi atualizada.

Dentre as atualizações a resolução determinou que fosse aplicado 4% na comercialização de mercadorias com conteúdo de importação superior a 40% em operações interestaduais, o que pode-se concluir que a nova alíquota deve ser aplicada para todos os itens classificados com CST 1, 2, 3 ou 8.

“No caso de operações com bens ou mercadorias importadas que tenham sido submetidos a processo de industrialização, o contribuinte industrializador deverá preencher a Ficha de Conteúdo de Importação – FCI” SINIEF 19/2012. Conteúdo de importação é definido também nesta SINIEF como o percentual obtido no quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual.

Com a inclusão da alíquota de 4% nas operações interestaduais, tem-se um novo resumo das alíquotas estaduais existentes:

Figura 3 – Alíquotas Interestaduais após da Resolução do Senado nº 13/2012

ORIGEM		DESTINO
QUALQUER REGIÃO Com produtos importados ou nacional com conteúdo de importação superior a 40%.	4%	QUALQUER REGIÃO Com produtos importados ou nacional com conteúdo de importação superior a 40%.
SUL ou SUDESTE Obs.: Exceto o estado do Espírito Santo	7%	NORTE, NORDESTE e CENTRO-OESTE Obs.: Incluindo o estado do Espírito Santo
DEMAIS REGIÕES	12%	DEMAIS REGIÕES

Fonte: Resolução do Senado nº 22 de 1989 e 13 de 2013.

Em resumo verifica-se que são muitas as mudanças resultantes da resolução, o que exigiu das empresas grandes esforços para se adequarem a essas novas condições. “Todas essas mudanças geraram muitas dificuldades para os contribuintes, sobretudo às indústrias, devido à complexidade para aplicação da lei e o curto prazo para adaptação e parametrização dos sistemas” (MOLON et al, 2013, p. 346)

No entanto, este estudo irá aprofundar-se na implantação da alíquota de 4% nas operações interestaduais, aplicada aos produtos importados do exterior e/ou submetidos a qualquer processo de transformação que resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento).

Regimes de Tributação

Lucro Real

A definição para a tributação pelo Lucro Real foi trazida por Chaves (2008) como um regime que geralmente reflete a melhor opção, pois neste regime o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o lucro é com base no real ajustado para fins fiscais.

“O Lucro Real é a forma de tributação completa com base na escrituração comercial e fiscal apurada trimestralmente, ou anualmente, com base no lucro líquido contábil” (MARTINS e DANTAS, 2010, p. 3)

O Art. 246º do Decreto nº 3.000 de 1999, atualizado pela Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013, obriga algumas empresas a se enquadrarem nesta tributação, porém, qualquer empresa também pode optar pelo regime.

Neste formato de tributação, o ICMS é calculado de forma não-cumulativa, sendo permitido se creditar no valor total a ser recolhido, o montante que já foi pago na operação de compra. Esta característica é destacada no texto de Biava Junior e Oyadomari (2010, p. 73), que especifica o ICMS como “um imposto não-cumulativo, permitindo a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado”.

“A vantagem proporcionada por esse sistema para a empresa é que se em determinado momento as compras forem iguais às vendas a empresa não terá que pagar nada, pois não haverá saldo de tributos a pagar” (ZANATTA e MARONI NETO, 2006, p. 22).

Simples Nacional

O Simples Nacional, conforme previsto na Lei Complementar nº 123, de 2006 é um regime compartilhado aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Neste regime, uma única guia de recolhimento (DAS-Documento de Arrecadação do Simples

Nacional) abrange os seguintes tributos: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica-IRPJ; Imposto sobre Produtos Industrializados-IPi; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS; Contribuição para o PIS/Pasep; Contribuição Patronal Previdenciária-CPP para a Seguridade Social; Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS; e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS.

Os critérios para se enquadrar como Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, também são definidos na Lei complementar nº 123/2006 e regulamentações posteriores: I - no caso da microempresa, que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); II - no caso da empresa de pequeno porte, que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Devido ao fato de no Simples Nacional ser uma única guia de recolhimento de imposto e conforme Art. 18 da Lei Complementar 123/2006 o cálculo ser realizado levando em consideração o faturamento da empresa, o ICMS não tem a mesma característica que nos demais regimes de se aproveitar os créditos provenientes das compras. No entanto, conforme Art. 13 da mesma lei, ainda cabe às organizações deste regime, o recolhimento do ICMS substituição tributária e ICMS antecipação do recolhimento do imposto, que mesmo no simples nacional sofreram alguma interferência da resolução do Senado 13/2012 e por isso serão consideradas neste estudo.

Pela necessidade do recolhimento desses tributos é que alguns autores destacam desvantagens nesse regime, como enfatizam Cruz e Roos (2012, p.64):

As empresas optantes pelo Simples Nacional, em nenhuma hipótese, poderão ter direito a créditos oriundos de impostos, nem poderão transferir créditos. Sendo assim, quando houver pagamento do diferencial de alíquota as empresas somente poderão fazer o recolhimento sem esperança de reaver o valor em forma de créditos.

Aspectos Metodológicos

Para alcance dos objetivos, este trabalho fará um estudo descritivo, tendo em vista que se faz necessário identificar e comparar situação em diferentes regimes tributários. Este tipo de pesquisa tem como objetivo “descrever as características de determinada população ou fenômeno ou ainda estabelecer relações entre as variáveis” (SILVA, 2006, p. 59). Sampieri, Collado e Lucio (2006, p.100) relatam que o objetivo da pesquisa descritiva é “descrever situações, acontecimento e feitos, isto é, dizer como é e como se manifesta determinado fenômeno”.

Em relação à abordagem do problema, a tipologia da pesquisa é qualitativa, pois conforme ressalta Silva (2006) a investigação não é estabelecida mediante a operacionalização de variáveis, sendo necessária uma avaliação mais específica do fenômeno que está sendo estudado, por analisar a relação e interação das questões envolvidas no caso, permitindo a compreensão dos processos vividos por grupos sociais, no caso os efeitos da redução do ICMS para produtos importados no estado de Minas Gerais.

Desenho da pesquisa

Para desenvolvimento da pesquisa, este trabalho recorre a estudos bibliográficos, principalmente nas legislações que estão em vigor no Brasil e no estado de Minas Gerais, a fim de conseguir fundamentar as simulações necessárias para se obter o resultado almejado. Estas simulações serão realizadas nos dois regimes de tributação presentes neste estudo e em todos contará com situações de compra e venda.

As simulações de compras e vendas serão determinadas com valores fixos, a serem utilizados nas duas operações e com valores que permitam uma empresa estar enquadrada em qualquer um dos regimes tributários.

Com os resultados obtidos nestas situações hipotéticas, serão apresentadas tabelas comparativas que facilitarão na conclusão de quais foram os benefícios e malefícios trazidos pela medida do Senado Federal.

As limitações desta pesquisa encontram-se na utilização dos cálculos somente em situações de compra e venda, além de se basear somente no valor a ser recolhido de ICMS, não analisando, portanto o impacto no lucro das organizações. Além disso, devido ao fato do imposto ter interpretações diferentes em cada estado, o estudo se limitará somente à federação de Minas Gerais, estado escolhido por sua representatividade na economia brasileira, que conforme última pesquisa divulgada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2011) é a terceira federação com maior PIB (Produto Interno Bruto). Outro motivo da escolha do estado é por maior facilidade na interpretação da legislação, tendo em vista ser o estado de atuação dos autores.

O estudo não levou em consideração o regime de tributação do Lucro Presumido, pois o objetivo do trabalho se limita em verificar o impacto no recolhimento do ICMS e sendo assim, não haveria diferenciação entre o Lucro Real. Deste modo os valores apresentados nos resultados e descritos como Lucro Real também poderão ser interpretados como valores que uma empresa do Lucro Presumido recolheria.

Definição de dados

Para manter um padrão de comparação entre os regimes de tributação, foram utilizadas cinco operações de compras de bens para revenda nos seguintes valores: 330.000,00; 275.000,00; 190.000; 250.000 e 310.000, totalizando 1.355.000. Para as vendas também levou-se em consideração cinco operações: 627.000; 495.000; 380.000; 487.500 e 558.000, totalizando 2.547.500. As operações de compras foram consideradas respectivamente com origem nas seguintes federações: SP; RS; MG; SP e BA. Já as vendas foram consideradas, respectivamente os destinos: MG; SP; GO; BA e RJ.

Além disso, foi considerado que destes valores metade seria em compras e vendas de produtos com ST e a outra metade com produtos sem ST.

Os valores foram escolhidos de forma aleatória, considerando que se referem a 12 meses de operação de uma empresa comercial. Com o total de receita apurado é possível que a empresa esteja enquadrada nos dois regimes de tributação e deste modo a comparabilidade entre os regimes também se torna possível.

Para determinação dos valores de ST é preciso definir um produto, tendo em vista que o imposto é diferenciado para cada mercadoria e, além disso, é preciso considerar a existência de convênio ou protocolos entre os estados definidos nas operações de compra e venda. O produto escolhido para abordar este trabalho foi Tintas, da NCM 3208.10.10. O motivo da escolha foi por ser um produto que possui ST para todos os estados em análise e não possui grandes particularidades, como redução da base de cálculo e/ou benefícios fiscais.

Simples Nacional

Para o cálculo do Simples Nacional, serão utilizados os mesmos valores dos cálculos do Lucro Real, até mesmo para que seja possível a comparação entre os mesmos.

Em tese quando se faz o cálculo das guias do simples nacional, onde já está incluso o valor do ICMS, leva-se em consideração somente o faturamento, ou seja, sem o aproveitamento do crédito sobre as compras. Para realização dos cálculos, deve-se considerar a tabela disposta pela Lei complementar nº 123/2006 e atualizada pela Lei complementar nº139/2011, que neste estudo será utilizada a tabela para as empresas comerciais, conforme descrito na Lei Complementar nº139, de 10 de dezembro de 2011

Análise e Discussões dos Resultados

Lucro Real

Compras

Considerando um MVA (Margem de Valor Agregado) original de 35% e alíquota interna de 18%, conforme é determinado no Decreto nº 43.080/2002 de MG para tintas na posição 3208.10.10, tem-se os seguintes resultados antes de considerar a Resolução do Senado nº 13/2012, para as compras com ST:

Tabela 1 - Compras pelo Lucro Real com incidência de ST – Antes da Resolução 13/2012

	UF Origem	UF Destino	Valor Compra	Alíquota ICMS	Valor de ICMS	MVA (%)	BC ICMS ST	Valor de ST	Valor de NF
1	SP	MG	165.000,00	12,0%	19.800,00	44,88	239.048,78	23.228,78	188.228,78
2	RS	MG	137.500,00	12,0%	16.500,00	44,88	199.207,32	19.357,32	156.857,32
3	MG	MG	95.000,00	18,0%	17.100,00	35,00	128.250,00	5.985,00	100.985,00
4	SP	MG	125.000,00	12,0%	15.000,00	44,88	181.097,56	17.597,56	142.597,56
5	BA	MG	155.000,00	12,0%	18.600,00	44,88	224.560,98	21.820,98	176.820,98
			677.500,00		87.000,00			87.989,63	765.489,63

Fonte: Elaborado pelos autores, com base na Resolução do Senado nº 22/1989 e Decreto nº 43.080/2002.

Já após a resolução do Senado 13/2012, nas mesmas condições os valores encontrados foram:

Tabela 2 - Compras pelo Lucro Real com incidência de ST – Após Resolução 13/2012

	UF Origem	UF Destino	Valor Compra	Alíquota ICMS	Valor de ICMS	MVA (%)	BC ICMS ST	Valor de ST	Valor de NF
1	SP	MG	165.000,00	4,0%	6.600,00	58,05	260.780,49	40.340,49	205.340,49
2	RS	MG	137.500,00	4,0%	5.500,00	58,05	217.317,07	33.617,07	171.117,07
3	MG	MG	95.000,00	18,0%	17.100,00	35,00	128.250,00	5.985,00	100.985,00
4	SP	MG	125.000,00	4,0%	5.000,00	58,05	197.560,98	30.560,98	155.560,98
5	BA	MG	155.000,00	4,0%	6.200,00	58,05	244.975,61	37.895,61	192.895,61
			677.500,00		40.400,00			148.399,15	825.899,15

Fonte: Elaborado pelos autores, com base na Resolução do Senado nº 13/2012 e Decreto nº 43.080/2002.

Nas compras com produtos sem ST, os valores apurados foram, antes e após a resolução 13/2012, respectivamente:

Tabela 3 - Compras pelo Lucro Real sem incidência de ST – Antes da Resolução 13/2012

	UF Origem	UF Destino	Valor Compra	Alíquota ICMS	Valor de ICMS	MVA	BC ICMS ST	Valor de ST	Valor de NF
1	SP	MG	165.000,00	12,0%	19.800,00				165.000,00
2	RS	MG	137.500,00	12,0%	16.500,00				137.500,00
3	MG	MG	95.000,00	18,0%	17.100,00				95.000,00
4	SP	MG	125.000,00	12,0%	15.000,00				125.000,00
5	BA	MG	155.000,00	12,0%	18.600,00				155.000,00
			677.500,00		87.000,00			-	677.500,00

Fonte: Elaborado pelos autores, com base na Resolução do Senado nº 22/1989 e Decreto nº 43.080/2002.

Tabela 4 - Compras pelo Lucro Real sem incidência de ST – Após Resolução 13/2012

	UF Origem	UF Destino	Valor Compra	Alíquota ICMS	Valor de ICMS	MVA (%)	BC ICMS ST	Valor de ST	Valor de NF
1	SP	MG	165.000,00	4,0%	6.600,00				165.000,00
2	RS	MG	137.500,00	4,0%	5.500,00				137.500,00
3	MG	MG	95.000,00	18,0%	17.100,00				95.000,00
4	SP	MG	125.000,00	4,0%	5.000,00				125.000,00
5	BA	MG	155.000,00	4,0%	6.200,00				155.000,00

	677.500,00		40.400,00				677.500,00
--	-------------------	--	------------------	--	--	--	-------------------

Fonte: Elaborado pelos autores, com base na Resolução do Senado nº 13/2012 e Decreto nº 43.080/2002.

Vendas

Nas operações de vendas, foram consideradas as margens de valores agregados e alíquotas internas dos estados de destinos. A partir disso, foram encontrados os seguintes valores antes e após a Resolução do Senado nº 13/2012 para as operações de vendas com ST, respectivamente:

Tabela 5 - Alíquotas internas e MVA original para Tintas (NCM 3208.10.10) nas UF's destino de venda.

Alíq. Interna(SP)	18%	Alíq. Interna(GO)	17%	Alíq. Interna(BA)	25%	Alíq. Interna(RJ)	19%
MVA Original	38%	MVA Original	35%	MVA Original	35%	MVA Original	35%

Fonte: Elaborado pelos autores, com base no Decreto nº 45.490/2000 de SP, Decreto nº 4.852/1997 de GO, Decreto nº 13.780/2012 da BA e Decreto nº 27.427/2000 do RJ.

Tabela 6 - Vendas pelo Lucro Real com incidência de ST – Antes da Resolução 13/2012

	UF Origem	UF Destino	Valor	Alíquota ICMS	Valor de ICMS	MVA (%)	BC ICMS ST	Valor de ST	Valor de NF
1	MG	MG	313.500,00						313.500,00
2	MG	SP	247.500,00	12,0%	29.700,00	48,10	366.541,46	36.277,46	283.777,46
3	MG	GO	190.000,00	7,0%	13.300,00	51,27	287.403,61	35.558,61	225.558,61
4	MG	BA	243.750,00	7,0%	17.062,50	51,27	368.708,58	45.617,96	289.367,96
5	MG	RJ	279.000,00	12,0%	33.480,00	46,67	409.200,00	44.268,00	323.268,00
			1.273.750		93.542,50			161.722,04	1.435.472,04

Fonte: Elaborado pelos autores, com base no Decreto nº 45.490/2000 de SP, Decreto nº 4.852/1997 de GO, Decreto nº 13.780/2012 da BA, Decreto nº 27.427/2000 do RJ e Resolução do Senado nº 22/1989.

Tabela 7 - Vendas pelo Lucro Real com incidência de ST – Após Resolução 13/2012

	UF Origem	UF Destino	Valor	Alíquota ICMS	Valor de ICMS	MVA (%)	BC ICMS ST	Valor de ST	Valor de NF
1	MG	MG	313.500,00						313.500,00
2	MG	SP	247.500,00	4,0%	9.900,00	61,56	399.863,41	62.075,41	309.575,41
3	MG	GO	190.000,00	4,0%	7.600,00	56,14	296.674,70	42.834,70	232.834,70
4	MG	BA	243.750,00	4,0%	9.750,00	56,14	380.602,41	54.952,41	298.702,41
5	MG	RJ	279.000,00	4,0%	11.160,00	60,00	446.400,00	73.656,00	352.656,00
			1.273.750		38.410,00			233.518,52	1.507.268,52

Fonte: Elaborado pelos autores, com base no Decreto nº 45.490/2000 de SP, Decreto nº 4.852/1997 de GO, Decreto nº 13.780/2012 da BA, Decreto nº 27.427/2000 do RJ e Resolução do Senado nº 13/2012.

Nas operações de vendas sem a incidência de ST, os valores obtidos antes e após a resolução foram os seguintes:

Tabela 8 - Vendas pelo Lucro Real sem incidência de ST – Antes da Resolução 13/2012

	UF Origem	UF Destino	Valor	Alíquota ICMS	Valor de ICMS	MVA (%)	BC ICMS ST	Valor de ST	Valor de NF
1	MG	MG	313.500,00	18,0%	56.430,00				313.500,00
2	MG	SP	247.500,00	12,0%	29.700,00				247.500,00
3	MG	GO	190.000,00	7,0%	13.300,00				190.000,00
4	MG	BA	243.750,00	7,0%	17.062,50				243.750,00
5	MG	RJ	279.000,00	12,0%	33.480,00				279.000,00
			1.273.750		149.972,5				1.273.750,00

Fonte: Elaborado pelos autores, com base no Decreto nº 45.490/2000 de SP, Decreto nº 4.852/1997 de GO, Decreto nº 13.780/2012 da BA, Decreto nº 27.427/2000 do RJ e Resolução do Senado nº 22/1989

Tabela 9 - Vendas pelo Lucro Real sem incidência de ST – Após Resolução 13/2012

	UF Origem	UF Destino	Valor	Alíquota ICMS	Valor de ICMS	MVA (%)	BC ICMS ST	Valor de ST	Valor de NF
--	--------------	---------------	-------	------------------	------------------	------------	---------------	-------------	-------------

1	MG	MG	313.500,00	18,0%	56.430,00				313.500,00
2	MG	SP	247.500,00	4,0%	9.900,00				247.500,00
3	MG	GO	190.000,00	4,0%	7.600,00				190.000,00
4	MG	BA	243.750,00	4,0%	9.750,00				243.750,00
5	MG	RJ	279.000,00	4,0%	11.160,00				279.000,00
			1.273.750		94.840,00				1.273.750,00

Fonte: Elaborado pelos autores, com base no Decreto nº45.490/2000 de SP, Decreto nº 4.852/1997 de GO, Decreto nº 13.780/2012 da BA, Decreto nº 27.427/2000 do RJ e Resolução do Senado nº 13/2012.

Apuração Total

Levando em consideração que este trabalho tem como intuito verificar o valor de imposto a ser recolhido, foi desconsiderado o ICMS ST incidentes sobre as vendas, tendo em vista que quem arcará com imposto será o destinatário da mercadoria (cliente).

Deste modo, os resultados obtidos nas operações com ST pelo Lucro Real foram:

Tabela 10 - Apuração do valor a recolher de impostos nas operações com destaque de ST pelo Lucro Real – Comparativo Antes e Após Resolução 13/2012

Antes da Resolução 13/2012		Após da Resolução 13/2012	
DESCRIÇÃO	VALOR	DESCRIÇÃO	VALOR
ICMS a Recuperar	R\$ 87.000,00	ICMS a Recuperar	R\$ 40.400,00
ICMS a Recolher	R\$ 93.542,50	ICMS a Recolher	R\$ 38.410,00
Total ICMS Devido	R\$ 6.542,50	Total ICMS a Recuperar	R\$ 1.990,00
ST – Compras	R\$ 87.989,63	ST - Compras	R\$ 148.399,15
TOTAL IMPOSTO PG	R\$ 94.532,13	TOTAL IMPOSTO PG	R\$ 150.389,15

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nas operações sem ST, os resultados foram:

Tabela 21 - Apuração do valor a recolher de impostos nas operações sem destaque de ST pelo Lucro Real – Comparativo Antes e Após Resolução 13/2012

Antes da Resolução 13/2012		Após da Resolução 13/2012	
DESCRIÇÃO	VALOR	DESCRIÇÃO	VALOR
ICMS a Recuperar	R\$ 87.000,00	ICMS a Recuperar	R\$ 40.400,00
ICMS a Recolher	R\$ 149.972,50	ICMS a Recolher	R\$ 94.840,00
TOTAL ICMS DEVIDO	R\$ 62.972,50	TOTAL ICMS DEVIDO	R\$ 54.440,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

No geral os valores recolhidos antes e após a resolução são destacados na Tabela 12.

Tabela 12 - Comparativo 1 do valor a recolher de impostos pelo Lucro Real – Antes e Após Resolução 13/2012

Antes da Resolução 13/2012		Após da Resolução 13/2012	
ICMS DEVIDO	R\$ 69.515,00	ICMS DEVIDO	R\$ 52.450,00
ST DEVIDO	R\$ 87.989,63	ST DEVIDO	R\$ 148.399,15
TOTAL GERAL	R\$ 157.504,63	TOTAL GERAL	R\$ 200.849,15

Fonte: Elaborado pelos autores.

Diante de tais resultados, pode-se observar que em termos da operação própria do ICMS, há uma evidente queda no recolhimento do imposto, no entanto, não é suficiente para superar o aumento que a resolução trouxe para as situações em que há incidência de ICMS ST, causando por fim, um aumento de 27,52% a mais de recolhimento do imposto após a resolução do Senado de nº 13/2012:

Tabela 13 - Comparativo 2 do valor a reolher de impostos pelo Lucro Real – Antes e Após Resolução 13/2012

Comparativo - Antes e Após Resolução 13/2012		
DESCRIÇÃO	DIFERENÇA (R\$)	VARIAÇÃO %
ICMS	-R\$ 17.065,00	-24,55%
ST DEVIDO	R\$ 60.409,51	68,66%
TOTAL	R\$ 43.344,51	27,52%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Simples Nacional

Compras

Na compra de produtos com ST, não há diferença entre os valores encontrados antes e após a resolução se comparados à tributação pelo lucro real ou simples nacional. Somente nas compras sem ST, pois nestas situações é exigido pela legislação o recolhimento da antecipação do imposto pelas empresas do simples nacional.

Sendo assim, os valores encontrados na operação de compra de mercadorias sem ST e os valores a serem recolhidos como antecipação de impostos foram, tomando por base os dados da Tabela 3.

Tabela 14 - Cálculo Antecipação do Imposto sobre compras pelo Simples Nacional sem incidência de ST – Antes da Resolução 13/2012

Cálculo Antecipação do Imposto				
	UF Origem	UF Destino	Alíquota	ICMS Antecipado
1	SP	MG	6,00%	9.900,00
2	RS	MG	6,00%	8.250,00
3	MG	MG	0,00%	-
4	SP	MG	6,00%	7.500,00
5	BA	MG	6,00%	9.300,00
				34.950,00

Fonte: Elaborado pelos autores, com base no Decreto nº 44.650 de 2007 e Resolução do Senado nº 22/1989.

Já após a resolução, com as mesmas condições, tomando por base os valores da Tabela 4 foram:

Tabela 35 - Cálculo Antecipação do Imposto sobre compras - Simples Nacional sem incidência de ST – Após da Resolução 13/2012

Cálculo Antecipação do Imposto				
	UF Origem	UF Destino	Alíquota	ICMS Antecipado
1	SP	MG	14,00%	23.100,00
2	RS	MG	14,00%	19.250,00
3	MG	MG	0,00%	-
4	SP	MG	14,00%	17.500,00
5	BA	MG	14,00%	21.700,00
				81.550,00

Fonte: Elaborado pelos autores, com base no Decreto nº 44.650 de 2007 e Resolução 13/2012.

Vendas

No caso do simples nacional, os tributos sobre as vendas são pagos em guia única, envolvendo todos os impostos descritos no item 2.3.1. No entanto, como o foco deste trabalho é o recolhimento de ICMS, foram descritos somente os valores que a empresa paga de ICMS, seguindo a alíquota destacada na tabela disposta pela legislação e descrita no item 3.2.1.

Sendo assim, os valores apurados sobre as vendas, tanto antes quanto após a resolução do senado 13/2012, foram:

Tabela 16 - Vendas pelo Simples Nacional – Antes ou após Resolução 13/2012

Apuração ICMS conforme Tabela Simples - Anexo I (Comércio)			
Total Vendido	R\$ 1.273.750,00	Alíquota ICMS	3,51%
Valor Devido de ICMS	R\$ 44.708,63		

Fonte: Elaborado pelos autores, com base na Lei Complementar nº139, de 10 de dezembro de 2011.

Apuração Total

O comparativo do total que a empresa fictícia recolhia de imposto relativos a ICMS antes da resolução 13/2013, com o que recolhe agora após a resolução, pode ser visualizada nas Tabelas 17 e 18.

Tabela 17 - Comparativo 1: valor a recolher de impostos - Simples Nacional – Antes e Após Resolução 13/2012

Antes da Resolução 13/2012		Após Resolução 13/2012	
DESCRIÇÃO	VALOR	DESCRIÇÃO	VALOR
ST – COMPRAS	R\$ 87.989,63	ST – COMPRAS	R\$ 148.399,15
Antecipação ICMS	R\$ 34.950,00	Antecipação ICMS	R\$ 81.550,00
ICMS RECOL. DASN	R\$ 44.708,63	ICMS RECOL. DASN	R\$ 44.708,63
TOTAL	R\$ 167.648,26	TOTAL	R\$ 274.657,77

Fonte: Elaborado pelos autores.

Tabela 18 - Comparativo 2: valor a recolher de impostos - Simples Nacional – Antes e Após Resolução 13/2012

Comparativo - Antes e Após Resolução 13/2012		
DESCRIÇÃO	DIFERENÇA (R\$)	VARIAÇÃO %
ICMS ST	R\$ 60.409,51	68,66%
ICMS Antecipação	R\$ 46.600,00	133,33%
ICMS DASN	R\$ -	0,00%
TOTAL	R\$ 107.009,51	63,83%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Considerações Finais

Em resposta à questão que norteou este trabalho, verificou-se que em termos gerais, após a inclusão da Resolução do Senado Federal de nº 13/2012, as empresas que comercializam produtos com conteúdo de importação superior a 40% estão recolhendo mais impostos.

No caso do ICMS da operação normal, é evidente que o imposto tenha diminuído, tendo em vista que a alíquota interestadual passou de 7% ou 12% para apenas 4%. No entanto, nos casos com incidência de ST o recolhimento foi 68,66% superior quando comparado com as mesmas situações antes da resolução nos dois regimes, considerando que o imposto é arcado por quem está comprando.

Este aumento no ST é justificado pelo fato da alíquota interestadual ser considerada no cálculo do MVA, que aumenta à medida que essa alíquota reduz e consequentemente eleva o valor de ICMS ST a ser recolhido.

No geral, foi verificado um aumento de 27,52% para o Lucro Real e 63,83% no caso do Simples Nacional. O percentual do simples nacional foi superior ao obtido no Lucro Real, pois é exigido destas empresas o recolhimento da antecipação do imposto nas compras interestaduais. Deste modo, a diferença de alíquota interna comparada com a interestadual elevou após a resolução do senado, o que refletiu negativamente para as empresas do Simples Nacional.

A fim de amenizar a substituição tributária para as empresas do simples nacional, o projeto de lei nº 201 de 2013 propõe que “os produtos ou mercadorias sujeitos à substituição tributária adquiridos por microempresa ou empresa de pequeno porte enquadrada no Simples

Nacional, terão incidência do ICMS à alíquota de 3,95%”. No entanto até que o projeto se concretize em lei, as empresas do simples nacional continuarão arcando com o alto custo da substituição tributária.

Diante dos resultados obtidos, é de grande importância que as empresas se atentem aos efeitos trazidos pela resolução do senado nº 13/2012, pois este aumento observado no recolhimento do imposto deve ser repassado ao preço do produto, caso contrário é previsto um resultado abaixo do projetado pelas empresas, principalmente pelas entidades optantes pelo simples nacional.

Além disso, pode-se imaginar portanto, que esta medida do governo não tenha sido elaborada puramente como forma de controle a guerra fiscal, mas também pode ter sido implantada com o intuito de aumentar o montante de imposto arrecadado. Tendo em vista a já mencionada intensificação que os estados têm dado para substituição tributária. Deste modo, é de esperar que o governo tenha visto na Resolução do Senado de nº 13/2012 uma forma de aumentar ainda mais os seus ganhos e se apropriar dos também já mencionados benefícios, maior controle, fiscalização e antecipação de recursos.

Levando em consideração os resultados obtidos neste estudo, a utilização de outras unidades federativas e também a pesquisa dos efeitos dessa resolução na formação de preço, composição de custos e no resultado das entidades são possíveis temas para realização de trabalhos futuros.

Referências

AMARAL, G.L.; OLENIKE, J.E.; AMARAL, L.M.F. Quantidade de normas editadas no Brasil: 25 ano da Constituição Federal de 1988. **Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação**. Curitiba, out. 2013. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1272/NormasEditadas25AnosDaCFIBPT.pdf>>. Acesso em 4 de jan. 2014.

BANKER, G. Crise do ICMS atrasa unificação do imposto. **Jornal do Comércio**, Porto Alegre, maio 2013. Disponível em: <<http://jcrs.uol.com.br/site/noticia.php?codn=125225>>. Acesso em 4 jan.2014.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria de da práxis. Tese (Doutorado em contabilidade). 2006. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** de 5 de outubro de 1988. Brasília-DF, 5 de out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 27 de dez. 2013.

BRASIL. **CONFAZ-Conselho Nacional de Política Fazendária**, Convênio ICMS s/ nº de 1970. Brasília-DF, 15 de dez 1970. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/SINIEF/CVSN_70.htm>. Acesso em 25 de jan. 2014.

BRASIL. **CONFAZ-Conselho Nacional de Política Fazendária**, Convênio ICMS nº 38 de 2013. Brasília-DF, 22 de maio 2013. Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/frameset.asp?pagina=confaz/diversos/ResolucaoSenado/ResolucaoSenado.asp>>. Acesso em 25 de jan. 2014.

BRASIL. **CONFAZ-Conselho Nacional de Política Fazendária**, SINIEF nº 19 de 2012. Brasília-DF, 07 de nov. 2012. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2012/AJ_019_12.htm>. Acesso em 18 de jun. 2014.

BRASIL. **CONFAZ-Conselho Nacional de Política Fazendária**, SINIEF nº 20 de 2012. Brasília-DF, 07 de nov. 2012. Disponível em:

<<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/frameset.asp?pagina=confaz/diversos/ResolucaoSenado/ResolucaoSenado.asp>>. Acesso em 25 de jan. 2014.

BRASIL. **Decreto nº 3.000**, de 26 de março de 1999. Brasília-DF, 26 de mar. 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/L2Parte1.htm>>. Acesso em 08 de fev. 2014.

BRASIL, **Decreto nº 4.852**, de 29 de dezembro de 1997. Goiânia-GO, 29 de dez. 1997. Disponível em: < http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/Lte_ver_40_3_hm/Rcte/RCTE.htm>. Acesso em 08 de nov. 2014

BRASIL, **Decreto nº 13.780**, de 16 de março de 2012. Salvador-BA, 16 de mar. 2012. Disponível em: <http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_2012_13780_ricms_texto.pdf>. Acesso em 08 de nov. 2014

BRASIL, **Decreto nº 27.427**, de 17 de novembro de 2000. Rio de Janeiro, 17 de nov. 2000. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/legislacao/legislacao-estadual-navigation/coluna2/RegulamentoDoICMS?_afLoop=17565342803000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A80961&_adf.ctrl-state=1wx7wcxua_224>. Acesso em 08 de nov. 2014.

BRASIL. **Decreto nº 43.080**, de 13 de dezembro de 2002. Belo Horizonte-MG., 13 de nov. 2002. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43080_2002.htm>. Acesso em 03 de out. 2014.

BRASIL. **Decreto nº 44.650**, de 07 de novembro de 2007. Belo Horizonte-MG, 07 de nov. 2007. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d44650_2007.htm>. Acesso em 08 de nov. 2014.

BRASIL, **Decreto nº 45.490**, de 30 de novembro de 2000. São Paulo-SP, 30 de nov. 2000. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>>. Acesso em 03 de out. 2014.

BRASIL. **IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística**. São Paulo-SP, 22 de nov. 2013. Disponível em: <<http://saladeimprensa.ibge.gov.br/noticias?busca=1&id=1&idnoticia=2522&view=noticia>>. Acesso em 15 de fev. 2014.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Brasília-DF, 13 de set. 1996. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 01 de fev. 2014.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Brasília-DF, 14 de dez. 2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em 01 de fev. 2014.

BRASIL. **Lei Complementar nº 139**, de 10 de novembro de 2011. Brasília-DF, 10 de nov. 2011. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2011/leicp139.htm>>. Acesso em 11 de set. 2014.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Código Tributário Nacional**. Brasília-DF, 25 de out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em 05 de jan. 2014.

BRASIL. **Lei nº 12.814**, de 16 de maio de 2013. Brasília-DF, 16 de maio 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm>. Acesso em 11 de set. 2014.

BRASIL, **Projeto de Lei nº 201**, de 23 de maio de 2013. Brasília-DF, 23 de maio 2013. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=128515&tp=1>>. Acesso em 29 de nov. 2014.

BRASIL. **Resolução nº 13 de 2012** de 25 de abr. de 2012. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Brasília-DF, 25 de abr. de 2012. Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/frameset.asp?pagina=confaz/diversos/ResolucaoSenado/ResolucaoSenado.asp>>. Acesso em 27 de dez. 2013.

BRASIL. **Resolução nº 22 de 1989** de 22 de maio de 1989. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações e prestações interestaduais. Brasília-DF, 22 de maio de 1989. Disponível em: <<https://www1.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em 01 de jun. 2014.

BRASIL. **SEFAZ-MG – Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais**, Substituição Tributária (ST). Belo Horizonte-MG. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/substituicao_tributaria/>. Acesso em 02 de jun. 2014.

CALCIOLARI, R. P. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. **Caderno de Finanças Públicas**, Brasília, n.7, p. 5-30, dez. 2006.

CHAVES, F. C. **Planejamento Tributário na Prática**. São Paulo: Atlas, 2008.

CRUZ, V.R.L; ROOS, C.A. ICMS e o Simples Nacional - O Reflexo do Recolhimento de Diferencial de Alíquotas nas Empresas Optantes pelo Simples Nacional. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, Santa Maria- RS, v.6, n.1, p. 56-67, jan/jun. 2012.

COUTINHO JUNIOR, B.A; OLIVEIRA, C.R. Direito à informação dos tributos indiretos embutidos nos produtos à luz da Constituição Federal de 1988. **Revista JurisFIB**, Bauru- SP, v.4, p.269-290, dez.2013.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FALIGUSKI, I; SOUZA, R.B.L; SOUZA, P. L. O impacto da substituição tributária no preço de venda para o consumidor final. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS E INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE – UFSC, 4, 18 a 20 abr. 2011. Florianópolis-SC. **Anais...**Santa Catarina-UFSC,2011.

BIAVA JÚNIOR, R.; OYADOMARI, J.C.T. Impactos da Substituição Tributária do ICMS na Lucratividade e nos Custos Empresariais. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador-BA, v.4, n.2, p. 71-91, maio/ago. 2010.

LUONGO, E.R. Competitive Alternatives. **KPMG International Cooperative**, Canadá, 2012. Disponível em: <http://www.competitivealternatives.com/reports/2012_compalt_report_tax_en.pdf>. Acesso em 4 de jan. 2014.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, O.S; DANTAS, R.F. Custo Tributário e Elisão Fiscal: As Facetas de um Planejamento Tributário. **Qualitas Revista Eletrônica**, Campina Grande-PB, v.9, n.3, p. 1-14, 2010.

MOLON et al. Procedimentos para Adequação das Empresas do Rio Grande do Sul às Normas da Resolução 13/2012. In: SEMINÁRIO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA CURSO DE

CIÊNCIAS CONTÁBEIS – FSG, 7, 2013 v.4, n.2. Caxias do Sul. **Anais...**Rio Grande do Sul, 2013.

OLIVEIRA, L.M. **Manual de Contabilidade Tributária:** textos e testes com as respostas. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PEREIRA et al. Influências da Substituição Tributária de ICMS em Empresas Optantes por Diferentes Enquadramentos Tributários. In: SEMINÁRIO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS – FSG, 6, 2013, v. 4, n. 1. Caxias do Sul. **Anais...**Rio Grande do Sul, 2013.

RICHARDSON, R.J. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

SAMPIERI, R.H; COLLADO, C.F; LUCIO, P.B. **Metodologia de pesquisa.** 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SANTOS et al. Aplicação da Resolução do Senado Federal 13/2012 em um Indústria do Simples Nacional e suas Consequências. In: SEMINÁRIO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS – FSG, 6, 2013, v. 4, n. 1. Caxias do Sul. **Anais...**Rio Grande do Sul, 2013.

SILVA, A.C.R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade:** orientações de estudo, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

TRINDADE et al, A Influência do Índice de Valor Adicionado (IVA) no Custo Final do Produto. **Revista Científica do Unisalesiano**, Lins-SP, n.3, p. 34-48, jan./jun. de 2011.

ZANATTA, D; MARONI NETO, R. Algumas considerações sobre o planejamento tributário: uma comparação por meio de simulação entre o Simples, o Lucro Presumido e o Lucro Real. **Revista de Ciências Gerenciais**, Valinhos-SP, v.10, n.12, p. 16-24, 2006.

ZONTA, N.D.; ARAUJO, Z.C.; SILVEIRA, R.Z. O Impacto da Resolução nº 13/2012 do Senado Federal no Sistema FUNDAP e suas Consequências nas Finanças dos Municípios da Grande Vitória. **Revista Científica – Faculdade PIO XII**, Cariacica-ES, n.12, p.7-13, nov. 2013.