

APURAÇÃO DO ICMS NOS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO LUCRO REAL, LUCRO PRESUMIDO E SIMPLES NACIONAL

Renato Crivelli Martins (G-PG/FINAN)
Márcia Regina Cavalcante Bonadio (Finan)

Resumo: O ICMS é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. A apuração do ICMS é diferenciada dentre os regimes de tributação Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional. Nos regimes de tributação Lucro Real e Lucro Presumido apura-se o ICMS pelo regime normal de apuração, ou seja, deduzem-se os créditos das entradas de mercadorias com o débito da venda/saída das mercadorias. No regime de tributação simples nacional não é compensado os créditos das entradas de mercadorias com o débito do imposto, o imposto é incidente sobre o faturamento da empresa. O crédito fiscal do ICMS consiste no direito concedido ao contribuinte de compensar-se do imposto anteriormente cobrado em operações relativas à entrada de mercadorias no estabelecimento, ou recebimento de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. As empresas que farão jus ao crédito fiscal do ICMS são as optantes pelos regimes Lucro Real e Lucro Presumido, já que as optantes pelo Simples Nacional não tem o direito de apropriar-se desse crédito. As empresas não optantes pelo Simples Nacional que mantiverem transações com estas, terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições.

Regime de tributação Lucro Real

O Lucro Real compreende ao resultado obtido da Demonstração de Resultado do Exercício, com suas adições e exclusões.

O Lucro Real é o resultado contábil (receitas menos os custos e despesas), ajustados pelas adições e exclusões. Quando analisado somente a o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o lucro, na maioria dos casos é a melhor opção, porque a empresa somente paga os referidos tributos quando obtém lucro. (CHAVES, 2008 p.10).

Existe uma obrigatoriedade para determinadas empresas que devem apurar seu resultado com base no lucro real conforme descrito no artigo nº 246 do RIR/99, mas a opção por este regime pode ser opcional, onde que, após feito um planejamento tributário pode-se constatar que a empresa pagará menos tributos.

Art. 246. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14):

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de vinte e quatro milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de

crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
V - que, no decorrer do ano-caleário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 222;
VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);
Parágrafo único. As pessoas jurídicas não enquadradas nos incisos deste artigo poderão apurar seus resultados tributáveis com base nas disposições deste Subtítulo.

Regime de tributação Lucro Presumido

O Lucro Presumido caracteriza-se pela presunção do Lucro, ou seja, presume-se o lucro da empresa aplicando um percentual, conforme definido nos art. 518 e 519 do RIR/99, sobre o faturamento do período, onde este lucro presumido será a base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota do imposto de renda.

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

I - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no **caput**;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;
- b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

§ 2º No caso de serviços hospitalares aplica-se o percentual previsto no **caput**.

§ 3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 2º).

§ 4º A base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até cento e vinte mil reais, será determinada mediante a aplicação do percentual de dezesseis por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§ 5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, parágrafo único).

§ 6º A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual de que trata o § 5º, para apuração da base de cálculo do imposto trimestral, cuja receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de cento e vinte mil reais, ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurado em relação a cada trimestre transcorrido.

§ 7º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a diferença deverá ser paga até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre em que ocorreu o excesso.

O art. 516 do RIR/99 define as empresas que poderão optar pelo regime Lucro Presumido:

Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º).

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 2º).

§ 3º A pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real (art. 246), poderá optar pela tributação com base no lucro presumido.

§ 4º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º).

§ 5º O imposto com base no lucro presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observado o disposto neste Subtítulo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25).

As empresas enquadradas nos regimes Lucro Real ou Lucro Presumido, no que se refere ao ICMS, são amparadas pelo princípio da não cumulatividade, ou seja, na operação de venda de mercadoria não será pago o ICMS sobre a parcela em que se foi cobrado ICMS em uma operação anterior, onde que se compensa o ICMS das entradas de mercadorias (Crédito Fiscal do ICMS) com o ICMS devido incidente sobre as vendas de mercadoria. Sendo assim, em operação com empresas optantes por um desses dois tipos de regime de tributação, farão jus ao Crédito Fiscal de ICMS oriundos da entrada de mercadoria, com base na tributação de cada Estado e de cada mercadoria.

Regime de tributação Simples Nacional

O regime de tributação Simples Nacional também conhecido como regime unificado, foi criado pela Lei Complementar nº. 123 de 14 de dezembro de 2006, a qual estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte e um regime especial e unificado de arrecadação de Tributos e Contribuições no âmbito Federal, Estadual e Municipal. Os impostos e contribuições que são abrangidos por este regime são os previstos no art. 13, incisos I ao VIII, sendo eles 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.

O art. 3º da Lei Complementar nº. 123/2006 descreve os quesitos para considerar-se como microempresas ou empresas de pequeno porte, para efeito de enquadramento no regime simples nacional.

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I – no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);

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

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

§ 2º No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite a que se refere o caput deste artigo será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

O simples nacional é considerado um regime unificado por abranger o recolhimento dos diversos tributos e contribuições em uma única guia de recolhimento. Os percentuais de tributação são bem inferiores se comparado com os de outros tipos de regime de tributação, o que para muitas empresas seria uma ótima alternativa de se obter uma redução na carga tributária, mas há atividades específicas que podem aderir à este regime, como também, há limites de faturamento que não podem ser ultrapassados, do contrário não será possível fazer opção pelo regime. As atividades acobertadas por este regime são comércio, indústria, serviços e locação de bens móveis e as receitas que serão tributadas por este regime de tributação são as descritas no art. 18, § 4 da Lei Complementar nº. 123/2006 deste regime.

4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento:

I – as receitas decorrentes da revenda de mercadorias;

II – as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;

III – as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis;

IV – as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária e tributação concentrada em uma única etapa

(monofásica), bem como, em relação ao ICMS, antecipação tributária com encerramento de tributação; (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008) *(produção de efeitos: 1º de janeiro de 2009)*.

V - as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar. (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008)

O art. 3º, §§ 4 e 5 da Lei Complementar nº. 123/2006 estabelece as pessoas jurídicas que não poderá fazer opção pelo regime simples nacional com uma exceção:

§ 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica: (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008)

I – de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

II – que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

III – de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

IV – cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

V – cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

VI – constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

VII – que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII – que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos,

valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

IX – resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

X – constituída sob a forma de sociedade por ações.

§ 5º O disposto nos incisos IV e VII do § 4º deste artigo não se aplica à participação no capital de cooperativas de crédito, bem como em centrais de compras, bolsas de subcontratação, no consórcio referido no art. 50 desta Lei Complementar e na sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar, e em associações assemelhadas, sociedades de interesse econômico, sociedades de garantia solidária e outros tipos de sociedade, que tenham como objetivo social a defesa exclusiva dos interesses econômicos das microempresas e empresas de pequeno porte. (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008).

O art. 17 desta mesma lei ainda estabelece algumas vedações quanto ao ingresso no simples nacional:

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

I – que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

II – que tenha sócio domiciliado no exterior;

III – de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

IV – (Revogado pela Lei Complementar nº 128, de 2008) (*produção de efeitos: 1º de janeiro de 2009*).

V – que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

VI – que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;

VII – que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;

VIII – que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;

IX – que exerça atividade de importação de combustíveis;

X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de: (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008) (*produção de efeitos: 1º de janeiro de 2009*).

a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes; (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008) (*produção de efeitos: 1º de janeiro de 2009*).

b) bebidas a seguir descritas: (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008) (*produção de efeitos: 1º de janeiro de 2009*).

1 - alcoólicas; (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008) (*produção de efeitos: 1º de janeiro de 2009*).

2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas; (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008) (*produção de efeitos: 1º de janeiro de 2009*).

3 - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado; (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008) (*produção de efeitos: 1º de janeiro de 2009*).

4 - cervejas sem álcool; (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008) (*produção de efeitos: 1º de janeiro de 2009*).

XI – que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

XII – que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

XIII – que realize atividade de consultoria;

XIV – que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

XV – que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS. (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008).

As microempresas e empresas de pequeno porte que ultrapassarem o limite de faturamento previsto nesta lei, bem como, não obedecerem aos quesitos desta lei, terão sua denominação alterada, podendo de microempresa passar para empresa de pequeno porte e/ou poderão também ser excluída deste regime de tributação.

ICMS

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação teve sua evolução marcada por uma série de aperfeiçoamentos, assumiu características diversas em seu princípio básico e nos seus métodos de cobrança.

Atualmente o ICMS tem como base legal o Regulamento do ICMS nº. 9.203 de 18 de setembro de 1998 – RICMS e o art. 155 inciso II da CF. O parágrafo segundo do art. 155 da CF, estabelece normas para incidência e não incidência do ICMS e limites para instituição e cobrança do mesmo.

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V – é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores as previstas para as operações interestaduais;

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou do serviço;

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias ao exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários do exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagem de recepção livre e gratuita;

XI – não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII – cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviço;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a”;

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, “b”;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

O ICMS é um imposto plurifásico, porque incide em todas as etapas de produção e distribuição de bens e serviços até alcançar o consumidor final; é do tipo IVA – Imposto Sobre o Valor Agregado, o qual permite que seja deduzido o imposto incidente nas compras, do imposto incidente sobre as vendas, ou seja, o valor devido do imposto sob recairá sobre a margem de lucro das vendas, atendendo assim o princípio da não cumulatividade.

O Regulamento do ICMS nº. 9.203 de 18 de Setembro de 1998, traz descrito em seu art.53 o seguinte:

Art. 53. O ICMS é não cumulativo, compensando-se o devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este ou por outro Estado (Art. 65 da Lei n. 1.810/97).

De acordo com o Regulamento do ICMS, em seu capítulo XIV, Crédito Fiscal do ICMS vem a ser o direito concedido ao contribuinte de compensar-se do imposto anteriormente cobrado em operações relativas à entrada de mercadorias no estabelecimento, ou recebimento de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Conforme o Art. 54 do Regulamento do ICMS nº. 9.203, de 18 de setembro de 1998:

Art. 54 (...) § 1º O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do ICMS, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, sendo o caso, à escrituração, nos prazos e nas condições deste Regulamento.

O direito ao crédito consuma-se com a ocorrência do fato gerador, ou seja, com a entrada de mercadoria ou utilização de serviços de transporte ou de comunicação pelo estabelecimento, fazendo-se prova do mesmo por meio do respectivo documento fiscal que deverá estar em conformidade com as exigências fiscais, atendendo aos requisitos legais para o registro contábil do documento fiscal e a utilização do crédito, devendo ser verificado a exatidão do imposto destacado para posterior compensação.

Ainda Oliveira, et.al (2006, p.87) complementa o assunto em questão:

De acordo com a legislação tributária, para se creditar do ICMS, é necessário preencher as seguintes condições:
Que o ICMS esteja corretamente destacado em documento fiscal hábil, com o atendimento de todas as exigências da legislação pertinente;
Que o documento fiscal hábil seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, ou seja, esteja inscrito na repartição competente, encontre-se em atividade no local indicado e possibilite a comprovação dos demais dados cadastrais impressos no documento fiscal;
Que o documento fiscal hábil seja escriturado no respectivo Registro de Entradas, modelo 1 ou 1-A.

Diante do contexto relacionado, faz-se necessário à verificação das informações transcritas no documento fiscal que acompanha as mercadorias, para que assim seja feito o registrado em conformidade fiscal, evitando futuros transtornos fiscais em função das empresas estarem passíveis de fiscalização por parte dos órgãos Estaduais e Federais remanescentes.

Os regimes de tributação que fazem jus ao Crédito Fiscal do ICMS são o lucro real e o lucro presumido por terem como característica do ICMS o princípio da

não cumulatividade, compensando o ICMS pago anteriormente com o ICMS devido nas vendas. O regime de tributação simples nacional não faz jus ao Crédito Fiscal do ICMS, de acordo com a Lei Complementar 123/2006, a qual define que sua incidência será sobre o faturamento, art.18, §4º, I e II da Lei Complementar 123/06. As microempresas e empresa de pequeno porte optantes pelo regime unificado, não terão direito de apropriar-se dos créditos relativos às entradas de mercadorias ou prestação de serviços, ou seja, não há uma apuração de ICMS onde é confrontado os Créditos Fiscais do ICMS oriundos das entradas de mercadorias com o ICMS incidente nas saídas das mercadorias. O tipo de tributação adotado por este regime não caracteriza o princípio da não cumulatividade, a tributação do ICMS se dá sobre o faturamento da empresa em um determinado período, adotando-se percentuais de tributação fixados pela Lei Complementar nº. 123/2006 em seus Anexos I e II.

As empresas não optantes pelo Simples Nacional que mantiverem transações comerciais com estas, fica à elas concedido o direito de apropriar-se do crédito fiscal de ICMS conforme o previsto no art.23, §1º.

Art.23 (...)

§ 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições. (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008) *(produção de efeitos: 1º de janeiro de 2009).*

O ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional que se trata o artigo anterior e que será compensado como crédito pelas demais empresas em suas transações é calculado com base nas alíquotas correspondentes ao percentual de ICMS previstos no Anexo I ou II da Lei Complementar nº. 123/2006, hora alterada pela Lei Complementar nº. 128/2008, que varia de acordo com a faixa de receita bruta acumulada.

Apuração do ICMS

As empresas enquadradas nos regimes de tributação Lucro Presumido e no Lucro Real tem entre si a mesma tributação tanto nas operações de entradas como

nas saídas de mercadorias, ou seja, apuram o ICMS pelo regime normal de apuração, apropriando-se dos créditos para deduzir do débito, obedecendo ao princípio da não cumulatividade para o ICMS, onde se compensa o ICMS das entradas de mercadorias (Crédito Fiscal do ICMS) com o ICMS devido incidente sobre as vendas de mercadoria. Sendo assim, em operação com empresas optantes por um desses dois tipos de regime de tributação, farão jus ao Crédito Fiscal do ICMS oriundos da entrada de mercadoria, com base na tributação de cada Estado e de cada mercadoria.

Para os regimes Lucro Real e Lucro Presumido a apuração se dará da seguinte forma: será apurado como crédito os créditos das entradas de mercadorias, o saldo credor do período anterior, créditos de transferências e outras deduções de ICMS, tais como ICMS garantido. Do total dos créditos deduz-se o ICMS devido das vendas/saídas das mercadorias, onde que, se o saldo credor for à maior, resultará em um saldo remanescente credor para o próximo período, do contrário, se o saldo devedor for maior ficará a empresa obrigada ao recolhimento do ICMS devido.

Para apuração do ICMS no regime simples nacional é necessário o levantamento da receita bruta acumulada da empresa nos últimos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração e com base na receita bruta acumulada, será definido a faixa de tributação, ou seja, a alíquota de cada imposto, dentre elas, a do ICMS. A alíquota definida com base no faturamento dos últimos 12 meses anteriores ao período de apuração será aplicada sobre o faturamento do período, obtendo assim o valor do imposto devido não sendo admitida compensação dos créditos fiscais do ICMS oriundos das entradas de mercadorias no estabelecimento. O § 2 do art. 18 da Lei Complementar nº. 123/2006 estabelece que em caso de início de atividade o valor da receita bruta acumulada nos doze meses, constantes nas tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, devem ser proporcionais ao número de meses de atividade no período.

Além do ICMS devido incidente sobre o faturamento da empresa, o art. 13, §1º, XIII da Lei Complementar 123/2006 descreve as operações que não estão acobertadas pelo recolhimento do imposto:

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;
- b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;
- c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;
- d) por ocasião do desembaraço aduaneiro;
- e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal;
- f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;
- g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal: (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008)
 - 1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar; (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008)
 - 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; (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008)
- h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008)

Conforme acima citado, além do ICMS incidente sobre o faturamento da empresa, se ocorrer algum das operações acima mencionadas, ficará a empresa obrigada ao recolhimento incidente nestas operações. No caso de recolhimento do ICMS Garantido, a legislação permite a dedução na base de cálculo do ICMS no simples nacional, do valor da mercadoria a qual foi incidente o ICMS Garantido, sendo necessário informar que foi recolhido ICMS por antecipação tributária com encerramento de tributação, não sendo tributado ICMS sobre a operação. Mas para essa dedução é necessário um controle por parte da empresa quanto à entrada da mercadoria com incidência do ICMS Garantido bem como o momento de sua saída do estabelecimento, para que assim no momento de sua saída possa deduzi-la da base de cálculo do ICMS.

Considerações Finais

É fundamental o conhecimento da sistemática de apuração do ICMS dentro dos três regimes de tributação Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, pois não é utilizado a mesma sistemática de apuração para o três regimes. Os

regimes de tributação Lucro Real e o Lucro Presumido aplica-se a mesma sistemática de apuração do ICMS, definida como apuração normal do ICMS, onde apura-se os créditos oriundos das entradas de mercadorias com os débitos incidentes nas vendas/saídas de mercadorias e no regime de tributação Simples Nacional o ICMS incide apenas sobre o faturamento, não sendo admitida compensação dos créditos oriundos das entradas.

Sendo assim é necessário o conhecimento de tais fatos para que possa aplicá-los corretamente dentro de cada regime de tributação, pois a empresa sofrerá punições legais caso esteja utilizando-se de procedimentos que não seja permitido na apuração do ICMS.

Referências

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática**. São Paulo: Atlas, 2008.

Decreto nº. 9.203, de 18 de setembro de 1998. **Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação**. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/7a2675fdf26e910204256b1f005348a7/d3cc39d3a6aeeda803256cc20066f1fb?OpenDocument>

Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123ConsolidadaCGSN.htm>

Lei Complementar nº. 128, de 19 de dezembro de 2008. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2008/leicp128.htm>.

OLIVEIRA, Luís Martins de. CHIEREGATO, Renato. PEREZ JUNIOR, José Hernandes. GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

Regulamento do Imposto de Renda. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR>.