

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
CAMPUS GOVERNADOR VALADARES  
INSTITUTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**KEVEN DE OLIVEIRA ORNELAS**

**ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: um estudo da análise do cálculo e sua  
aplicação em empresas varejistas do Simples Nacional.**

**GOVERNADOR VALADARES**

**2022**

**Keven de Oliveira Ornelas**

**ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: um estudo da análise do cálculo e sua aplicação em empresas varejistas do Simples Nacional.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Juiz de Fora Campus Governador Valadares como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis. Orientador (a): Mestre Elias Wagner Silva.

**Governador Valadares  
2022**

**Keven de Oliveira Ornelas**

**ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: um estudo da análise do cálculo e sua aplicação em empresas varejistas do Simples Nacional.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Juiz de Fora Campus Governador Valadares como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em 13 de dezembro de 2022.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Mestre Elias Wagner Silva

Universidade Federal de Juiz de Fora Campus Governador Valadares

---

Prof. Dr. Bruno Franco Alves

Universidade Federal de Juiz de Fora Campus Governador Valadares

---

Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Marinette Santana Fraga

Universidade Federal de Juiz de Fora Campus Governador Valadares

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço em primeiro lugar a Deus, por me iluminar e guiar constantemente na busca de minha melhor versão todos os dias.

Agradeço a cada um dos meus professores, por terem contribuído com meu aprendizado ao longo deste curso, em especial ao meu orientador deste trabalho, prof. Elias Wagner Silva.

Agradeço aos meus pais e familiares pela educação e constante suporte que me foram concedidos.

Agradeço também, aos amigos, que ajudaram e ainda ajudam, direta ou indiretamente, quando as coisas se mostram difíceis.

## RESUMO

O presente trabalho foi elaborado através de um estudo específico da área tributária, tendo em vista a complexidade e dificuldade no entendimento do cálculo do ICMS ST e a sua influência nas empresas, principalmente nas varejistas optantes pelo enquadramento tributário do Simples Nacional, por não possuírem o conhecimento técnico adequado para lidar com a complexa rede tributária existente no Brasil, onde tal falta de conhecimento pode acarretar em maior ônus tributário para as entidades e acabando por contribuir com seu fechamento. O objetivo geral deste trabalho é analisar as aplicabilidades e benefícios fiscais e financeiros trazidos na apuração do cálculo do ICMS ST em empresas varejistas que utilizem o Simples Nacional como enquadramento tributário. Elaborou-se os seguintes objetivos específicos: descrever a fundamentação legal do Sistema Tributário Nacional; avaliar a apuração dos cálculos do tributo ICMS ST das empresas optantes do Simples Nacional e analisar o resultado dos benefícios fiscais e financeiros, se houverem, trazidos com a apuração do cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - Substituição Tributária. Para seu desenvolvimento, foi realizada uma pesquisa descritiva e explicativa, com abordagem qualitativa e procedimento de revisão bibliográfica, tendo como fontes bibliográficas primárias as legislações federais e as do estado de Minas Gerais; e como fontes bibliográficas secundárias foram utilizados livros, dissertações e artigos relacionados ao tema, além de relatórios técnicos e manuais, disponíveis em meio físico e na internet. Os resultados da pesquisa apontaram que as empresas varejistas optantes pelo sistema tributário do Simples Nacional, obtém pouco benefício, fiscal ou financeiro, ao serem enquadradas na sistemática da substituição tributária.

**Palavras-chave:** Substituição Tributária. Simples Nacional. Legislação. Tributos.

## **ABSTRACT**

The present work was elaborated through a specific study of the tax area, in view of the complexity and difficulty in understanding the ICMS ST calculation and its influence on companies, mainly on retailers opting for the Simples Nacional tax framework, for not having the adequate technical knowledge to deal with the complex tax network existing in Brazil, where such lack of knowledge can result in a greater tax burden for entities and ultimately contribute to their closure. The general objective of this work is to analyze the applicability of tax, and financial benefits brought in the calculation of the ICMS ST in retail companies that use the Simples Nacional as a tax framework. The following specific objectives were elaborated: to describe the legal basis of the National Tax System; evaluate the calculation of the ICMS ST tax calculations of the companies opting for Simples Nacional and analyze the result of the fiscal and financial benefits, if there is any, brought with the calculation of the Tax on Circulation of Goods and Services – Tax Substitution. For its development, a descriptive and explanatory research was carried out, with a qualitative approach and a bibliographical review procedure, having as primary bibliographical sources the federal laws and those of the state of Minas Gerais; and as secondary bibliographic sources, books, dissertations and articles related on the subject were used, in addition to technical reports and manuals, available in physical media and on the internet. The results of the research showed that retail companies opting for the Simples Nacional tax system, obtain little benefit, fiscal or financial, when they are framed in the system of tax substitution.

**Keywords:** Tax Substitution. Simples Nacional. Law. Taxes.

## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Figura 1 - Operação com tributação normal do ICMS com o último varejista no Simples Nacional .....	32
Figura 2 - Operação com tributação por Substituição Tributária do ICMS, com último varejista no Simples Nacional .....	32
Figura 3 - Comparativo do valor do DAS a recolher de uma empresa varejista com e sem segregação de ICMS-ST .....	34

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Simulação do cálculo do ICMS-ST e valor total de uma venda no mercado interno de MG .....	30
Tabela 2 - Simulação do cálculo do ICMS-ST e valor total de uma compra interestadual com destino ao estado de MG para revenda .....	31
Tabela 3 - Artigos utilizados para a revisão de literatura .....	37
Tabela 4 - Comparativo sobre a lucratividade da RSTL Comércio de Eletrônicos Ltda na operação de venda com e sem incidência de ST .....	41

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CTN	Código Tributário Nacional
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DIFAL	Diferencial de Alíquota
EC	Emendas Constitucionais
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
LC	Lei Complementar
MP	Medida Provisória
PIS	Programa de Integração Social
RFB	Receita Federal do Brasil
RICMS	Regulamento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
RIPI	Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
SN	Simples Nacional
STN	Sistema Tributário Nacional
ST	Substituição Tributária
TIPI	Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	12
1.1 HIPÓTESES .....	13
1.2 OBJETIVOS .....	13
1.2.1 <b>Gerais</b> .....	13
1.2.1.1 <i>Específicos</i> .....	13
1.3 JUSTIFICATIVA .....	13
1.4 METODOLOGIA .....	14
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	15
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	15
2.1.1 <b>Conceituação sobre os Tributos</b> .....	16
2.1.2 <b>O fato gerador, a base de cálculo e a alíquota</b> .....	18
2.2 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA .....	19
2.2.1 <b>Os regimes tributários do Brasil</b> .....	20
2.3 TRIBUTAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL .....	21
2.3.1 <b>Estrutura do Simples Nacional</b> .....	21
2.3.2 <b>Condições necessárias para se optar pelo Simples Nacional</b> .....	22
2.4 ASPECTOS LEGAIS DO ICMS .....	23
2.4.1 <b>Conceituação do ICMS</b> .....	23
2.5 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS .....	25
2.5.1 <b>Conceituação sobre o IPI e sua incidência</b> .....	26
2.5.2 <b>Fato gerador, base de cálculo e a alíquota do IPI</b> .....	26
2.5.3 <b>Correlação entre o ICMS e o IPI</b> .....	27
2.5.4 <b>O IPI no Simples Nacional</b> .....	28
2.6 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA .....	28
2.6.1 <b>Conceituação sobre o ICMS ST e sua abrangência</b> .....	28
2.6.2 <b>Metodologia de cálculo e a margem de valor agregado</b> .....	29
2.6.2.1 <i>O cálculo do ICMS ST nas compras interestaduais</i> .....	30
2.6.3 <b>A influência do ICMS ST nas empresas varejistas optantes pelo SN</b> .....	31
2.6.3.1 <i>O custo dos Estoques</i> .....	33
2.6.3.2 <i>O custo Financeiro</i> .....	33
2.6.3.3 <i>A apuração do ICMS ST no Simples Nacional</i> .....	34
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	35

3.1 TIPO DA PESQUISA .....	35
3.1.2 Abordagem da pesquisa .....	35
3.2 COLETA DE DADOS E APLICAÇÃO .....	36
<b>4 DESENVOLVIMENTO E DISCUSSÃO DA REVISÃO DE LITERATURA .....</b>	<b>36</b>
4.1 OS ACORDOS ENTRE OS ESTADOS .....	37
4.1.1 Os Protocolos .....	37
4.1.2 Os Convênios .....	38
4.2 QUESTIONAMENTOS SOBRE A MVA .....	38
4.2.1 O excesso de tributação .....	39
4.2.1.1 <i>Os obstáculos criados com a utilização de alíquotas genéricas</i> .....	39
4.2.2 Ausência de tratamento diferenciado às empresas do Simples Nacional .....	40
4.3 ESTUDOS DE CASO DOS ARTIGOS RELACIONADOS .....	40
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>43</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>44</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Os tributos são a principal forma de obtenção de recursos utilizada pelo Estado. De acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), “tributo é 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.”

O Sistema Tributário Nacional possui diversas legislações que contemplam vários Tributos, dividindo-se em: Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria; Contribuições Sociais, Econômicas e Especiais; e Empréstimos Compulsórios, instituídos pela Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) e que incidem em determinados produtos e serviços utilizados tanto pelos indivíduos quanto pelas entidades nacionais e estrangeiras, cuja legislação sobre os mesmos recaem sobre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de acordo com sua competência evidenciada no artigo 145 da Constituição (BRASIL, 1988).

Assim como existem diversos tributos, há também formas de enquadramento tributário diferentes conforme o faturamento e atividade exercida pelas entidades, com o objetivo de proporcionarem maior eficiência organizacional e contribuindo para a perenidade das empresas. O Simples Nacional é um enquadramento tributário desenvolvido para simplificar o recolhimento dos tributos existentes para as empresas de pequeno porte, trazendo assim mais proporcionalidade dos tributos pagos em relação à atividade que exercem e faturamento que obtém.

Observando-se os impostos de âmbito estadual, de acordo com a Constituição Federal em seu inciso II do artigo 155 (BRASIL, 1988), compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir Impostos sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e conforma a alínea “b” do inciso XII do parágrafo 2º do mesmo artigo, caberá à lei complementar a disposição sobre substituição tributária, cuja lei se encontra no anexo XV do Regulamento do ICMS/2022 (MINAS GERAIS, 2022), área de abrangência foco deste trabalho.

Devido a essa infinidade de leis, normas e regras, o entendimento de tais tributos por diversas vezes torna-se complexo para a maioria da população, pois os mesmos exercem influência de forma significativa nos resultados das empresas, devido a isso, este trabalho intitulado ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: um estudo da análise do cálculo e sua aplicação em empresas varejistas do Simples Nacional, visa proporcionar um maior entendimento sobre os tributos incidentes nesse regime tributário, bem como avaliar as

implicações causadas por tal tributo. Dado isso, pode-se obter a seguinte pergunta-problema: Quais as aplicabilidades e benefícios fiscais e financeiros trazidos na apuração do cálculo do ICMS ST em empresas varejistas optantes pelo Simples Nacional?

## 1.1 HIPÓTESE

O ICMS-ST, por ser um tributo e ainda possuir uma legislação específica para cada estado da federação Brasileira, traz consigo diversas complexidades, tornando-o de difícil tratativa para as organizações, principalmente nas empresas varejistas optantes pelo Simples Nacional; tais complexidades na apuração e cálculo da substituição tributária do ICMS acabam por não trazer benefícios fiscais ou financeiros para as empresas, principalmente quando as tratativas relacionadas a este tributo não são realizadas da forma correta, conforme prevê a legislação.

## 1.2 OBJETIVOS

Para chegar ao resultado esperado, faz-se necessário observar a estrutura tributária na qual as empresas optantes pelo Simples Nacional estão inseridas a fim de identificar a influência de tais tributos nessas empresas.

### 1.2.1. Geral

O objetivo geral deste trabalho é analisar as aplicabilidades e benefícios fiscais e financeiros trazidos na apuração do cálculo do ICMS ST em empresas varejistas que utilizem o Simples Nacional como enquadramento tributário.

#### 1.2.1.1 *Específicos*

Os objetivos específicos deste trabalho são descrever a fundamentação legal do sistema tributário; avaliar a apuração dos cálculos do tributo ICMS ST das empresas optantes do Simples Nacional e analisar o resultado dos benefícios fiscais e financeiros, se houver, trazidos com a apuração do cálculo do ICMS ST.

### 1.3. JUSTIFICATIVA

Ao se observar a complexidade e dificuldade no entendimento do cálculo do ICMS ST e a sua influência nas empresas, principalmente nas optantes pelo enquadramento tributário do Simples Nacional, supõe-se que tais empresas carecem de conhecimento técnico adequado para lidar com a complexa rede tributária existente no Brasil, essa carência de conhecimento pode acarretar em maior ônus tributário para essas entidades, contribuindo assim para sua extinção. Tal situação justifica a elaboração desta pesquisa.

Além das influências exercidas sobre o tributo nas empresas citadas anteriormente ser motivação para a escolha deste tema, existe também a motivação pessoal do autor em compreender melhor a sistemática tributária nacional, com o foco no tributo estadual ICMS ST, cuja compreensão contribuirá positivamente para sua formação, bem como contribuirá na formação de demais estudantes que se interessem pela área tributária.

O estudo em questão poderá servir também como ferramenta de estudo e de planejamento tributário, para todas as entidades que são passíveis da incidência do ICMS ST, principalmente as varejistas optantes pelo Simples Nacional.

### 1.4. METODOLOGIA

A metodologia utilizada foi a de pesquisa descritiva e explicativa, pois o objetivo desta pesquisa é observar, registrar e descrever as características de um determinado fenômeno ocorrido em uma amostra ou população; e explicativa porque tem por objetivo central explicar os fatores determinantes para a ocorrência de um fenômeno. A abordagem utilizada foi a qualitativa, pois houve levantamento e coleta de dados sobre o tema, visando compreender e interpretar a sistemática da pergunta problema; e o procedimento utilizado foi o de revisão bibliográfica, tendo como base a análise de material já publicado por autores como Júnior E Oyadomari (2010), Fabretti (2014), Pêgas (2017), Sabbag (2017), Baleeiro (2018), Costa Neto (2018), Crepaldi (2019), Filho e Oliveira (2021), dentre outros, utilizando como fontes de pesquisa primária: Legislações Federais e Estaduais; e como fontes de pesquisa secundária serão utilizados: livros, dissertações e artigos científicos sobre o tema da pesquisa, relatórios técnicos e manuais.

Esta pesquisa está estruturada em cinco capítulos. No primeiro é destacado a introdução, apresenta-se o tema, a pergunta norteadora, o objetivo geral e os objetivos específicos, a justificativa e o resumo da metodologia. No segundo capítulo, realiza-se uma

revisão teórica sobre o Sistema Tributário Nacional, com uma conceituação sobre tributos; abordam-se os princípios de Contabilidade Tributária e a tributação do Simples Nacional; são apresentados os Aspectos Legais do ICMS e do IPI, e por último apresentam-se os conceitos da Substituição Tributária do ICMS e suas implicações no Simples Nacional. No terceiro capítulo são apresentadas a metodologia realizada através de pesquisa explicativa e descritiva. No quarto capítulo destaca-se o desenvolvimento e discussão da revisão de literatura, com questionamentos sobre a metodologia de cálculo do ICMS ST e sua aplicação prática através de estudos de caso dos artigos relacionados a essa pesquisa. Por fim, têm-se as considerações finais.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

O Sistema tributário nacional é composto pelo conjunto de leis e normas estabelecidas por todos os entes federativos, que instituem e regulam os princípios tributários existentes no Brasil. De acordo com Pêgas (2017) as leis e normas que compõem o Sistema Tributário Nacional (STN) são divididas hierarquicamente, no aspecto tributário, conforme seu grau de importância.

Conforme Corrêa (2014) existe a classificação dos instrumentos normativos em primários e secundários, de forma que alguns tenham maior capacidade de alterar o ordenamento jurídico do que outros, ou seja, algumas leis se sobressaem em relação às demais.

Ainda segundo Corrêa (2014) os instrumentos normativos primários, em ordem hierárquica, são as Leis e Emendas Constitucionais; Leis Complementares, que são utilizadas para instituir e regulamentar tributos; Leis Ordinárias que regulamentam as atividades diárias dos entes federativos e possuem eficácia somente em sua área de abrangência, não se sobrepondo em relação a outras leis; Leis Delegadas; Medidas Provisórias; Decretos-Legislativos; e as Resoluções. A hierarquia do processo legislativo consta também no art. 59 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Dentre os instrumentos normativos secundários se encontram os Decretos Regulamentares; Instruções Ministeriais; Circulares; Portarias; Ordens de Serviço; e outros atos normativos estabelecidos pelas Autoridades Administrativas (CORRÊA 2014).

Dessa forma, o conhecimento do Sistema Tributário Nacional e do Código Tributário Nacional são norteadores para o estudo dos tributos no Brasil.

### 2.1.1. Conceituação sobre os tributos

Conforme o art. 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), “tributo é 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.” Conforme consta no artigo 145 da CF, poderão a União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir tributos para compor sua arrecadação a fim de custear suas atividades. Conforme Crepaldi (2019, p. 52) “O tributo é pago em unidades de moeda corrente (no Brasil, atualmente, em reais) e não in natura (em bens) ou in labore (em trabalho).”

Os tributos têm característica compulsória, ou seja, são obrigatórios; devem ser pagos em moeda oficial do Brasil; não deverão se constituir por ato ilícito, e nesse aspecto, Pêgas (2017) diz que:

O tributo visa intervir em situações sociais ou econômicas, tributando a renda, o consumo e o patrimônio. Não pode ser considerado como punição, sendo cobrado apenas quando o contribuinte emite sinal de capacidade de pagamento. A multa, por outro lado, constitui-se sanção por ato ilícito, sendo cobrada por algum tipo de infração vinculada ao pagamento de tributo. A multa não tem (ou não deveria ter) função arrecadatória, pois visa somente coibir o ato ilícito. (PÊGAS, 2017, p. 57).

Além disso, os tributos deverão ser instituídos através da criação de uma Lei específica e cobrados mediante a realização de uma atividade da Administração Pública plenamente vinculada. Sobre a espécie dos tributos, eles poderão ser vinculados, devendo ser arrecadados para uma destinação específica como as taxas e contribuições especiais; ou não vinculados onde caberá ao administrador público a sua destinação conforme as necessidades do Estado, como os impostos em geral que são vedados de vinculação conforme o art. 167 da CF (BRASIL, 1988).

A divisão dos tributos é definida em: Impostos; Taxas; Contribuições de Melhoria; Contribuições Sociais, Econômicas e Especiais; e Empréstimos Compulsórios. De acordo com o art. 16 do CTN (BRASIL, 1966), “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa aos contribuintes.”, surge através de um ato do contribuinte, como a compra de um automóvel, e por não ser vinculado, poderá ser utilizado conforme as necessidades da Administração Pública. Alguns exemplos de impostos são o IPVA, IPI, ISS, dentre outros.

As Taxas estão previstas no art. 77 do CTN (BRASIL, 1966), sua espécie é vinculada e pode existir em duas situações: a primeira quando cobrada e originada através de um serviço

público prestado pelo Estado ao contribuinte, ou que seja colocado à sua disposição; a segunda quando seu objetivo for de limitar ou disciplinar a conduta do contribuinte, possuindo poder de polícia taxa tem poder de polícia (Fiscalização). Como exemplos de taxas, tem-se a Taxa de Lixo, Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos, etc.

As Contribuições de Melhoria, instituídas pelo art. 81 do CTN (BRASIL, 1966), são cobradas pelos entes federativos quando há uma obra pública em uma região cuja conclusão gere a valorização de imóveis nas proximidades.

As Contribuições Sociais estão previstas no art. 149 da CF (BRASIL, 1988), sendo de competência somente da União a sua instituição e legislação; tais tributos poderão ser direcionados ou não. As contribuições sociais direcionadas são aquelas destinadas ao custeio da Seguridade Social, incluindo-se a CSLL, PIS e INSS; as contribuições não direcionadas são aquelas cuja arrecadação é destinada para custeio de outras atividades de caráter social, como o Fundo de Amparo ao Trabalhador (PIS/PASEP).

Dentre as Contribuições Especiais, também inclusas no art. 149 da CF (BRASIL, 1988), estão a CIDE e as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico são cobradas das empresas que atuam em setores específicos da economia, tais como importação e comercialização de combustíveis fósseis, instituída pela Lei nº 10.336/2001 (BRASIL, 2001), cuja arrecadação tem como objetivo assegurar uma infraestrutura mínima nas áreas de transporte e em projetos ambientais relacionados aos setores de óleo e gás, favorecendo a circulação desses bens no território nacional, dentre outros.

As Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas são cobradas das empresas e destinadas para a manutenção dos órgãos de categorias profissionais, ou que exerçam papel importante na economia disponibilizando serviços e soluções para o desenvolvimento social, profissional e econômico para a população, assim como são cobradas de pessoas físicas, tais como os conselhos de classe (Conselho Federal de Contabilidade, etc.). Como exemplos de instituições destacam-se os sindicatos, o Serviço Social da Indústria (SESI), O Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), dentre outros.

Sobre a sua incidência, os tributos poderão incidir sobre a renda, que é o caso do IRPJ e CSLL; sobre o patrimônio como o IPTU e IPVA; sobre o consumo onde se enquadram o ICMS, ISS, IPI, etc.; e sobre os encargos sociais, enquadrando-se o INSS, FGTS, dentre outros (PÊGAS, 2017).

Conforme diz Pêgas (2017) nas operações tributárias existem o sujeito ativo e o sujeito passivo, o sujeito passivo do tributo é o contribuinte, ou seja, a pessoa física ou jurídica que

provoca o fato gerador, o qual sofre a obrigação de recolher o tributo; já o sujeito ativo é o Estado, ou país, em que o sujeito passivo reside e que será o beneficiário da operação tributária.

### **2.1.2. O fato gerador, a base de cálculo e a alíquota**

Os tributos deverão conter elementos obrigatoriamente previstos em lei conforme demonstra o art. 97 do CTN (BRASIL, 1966) em seus incisos I a VI, estabelecendo que compete exclusivamente à lei a instituição de tributos; suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário; cominação de penalidade; fixação de alíquota e de base de cálculo; definição de fato gerador da obrigação principal e de sujeito passivo. Com relação ao fato gerador, base de cálculo e alíquota, se faz necessário a criação de leis complementares que trazem mais informações sobre como são calculados.

A aplicabilidade de um tributo se dá através de um fato gerador. O CTN (Lei 5.172/66) traz a definição do que é o fato gerador nos artigos 114 e 115:

*Art. 114: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.*

*Art. 115 diz que: “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.*

Conforme a legislação, o fato gerador do tributo ocorre após a realização de uma atividade a ele correlata, como a aquisição de um empréstimo que irá demandar o pagamento de IOF, a obtenção de renda demandará o recolhimento de IR, a importação de uma mercadoria acarretará em recolhimento de II, dentre outros. Sobre a base de cálculo, Baleeiro (2018) diz o seguinte:

Base de cálculo de um tributo é a ordem de grandeza que, posta na consequência da norma criadora do tributo, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário, sua graduação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição da espécie tributária. (BALEIRO, 2018, p. 164).

Baleeiro (2018) traz dois aspectos a serem considerados sobre a base de cálculo, o primeiro deles se trata sobre o método de conversão que possibilita quantificar o tributo, tal quantificação poderá ser medida em peso, métrica, quantidade ou um valor específico; o

segundo aspecto diz respeito ao modo em que será medido e transformado em cifra pelo método de conversão. Entende-se, portanto, que a base de cálculo de um tributo irá incidir sobre uma unidade de medida que seja atrelada ao fato gerador, como exemplo tem-se a remuneração obtida por uma pessoa, tal remuneração será a base de cálculo para o INSS. De acordo com Corrêa (2014, p. 59) “a base de cálculo é o aspecto da materialidade do imposto. É ela que dá critérios para mensurar o fato impositivo tributário.”

A respeito da alíquota de um tributo, Pêgas (2017, p. 62) diz que: “Normalmente é o percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o valor do tributo que deve ser pago”. Segundo Pêgas (2017) a alíquota poderá incidir sobre o tributo de duas formas: a primeira forma é a de um percentual diretamente aplicado sobre a base de cálculo do tributo; a segunda forma é a de um valor fixo cobrado a partir de uma quantidade mínima vendida ou comprada. A outra função da alíquota é a de progressividade, ou seja, quanto maior a base de cálculo, maior será a alíquota de incidência, tal como acontece com a tabela do IR. Todos os conceitos supracitados devem ser observados e aplicados pelo campo da Contabilidade Tributária para atender as necessidades da gestão empresarial e do governo.

## 2.2. CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

A Contabilidade Tributária, segundo Fabretti (2014, p. 5) “tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”. Para Fabretti (2014) o objeto da contabilidade tributária é apurar o resultado econômico da entidade de forma clara, para atender as exigências da legislação tributária de forma extracontábil, a fim de obter-se a base de cálculo fiscal para apuração dos tributos incidentes sobre o lucro, para em seguida determinar qual será o lucro líquido disponível aos acionistas ou sócios; tal resultado é obtido pelo registro dos atos e fatos administrativos através da escrituração contábil e fiscal. De forma complementar, Gazola (2012) corrobora com o assunto:

A empresa que tem o setor de contabilidade tributária é responsável pelo planejamento tributário, ou seja, aquele que irá verificar a melhor e mais favorável forma de tributação para a empresa, dentro de uma alternativa legal, reduzir a carga tributária. (GAZOLA, 2012, p. 23).

Fabretti (2014) diz que a contabilidade tributária pode ser realizada através de um método que inclui o adequado planejamento tributário pelas entidades, sendo necessário conhecimento da legislação tributária; a emissão de relatórios contábeis fidedignos; e o controle

apurado das receitas não tributáveis e das despesas indedutíveis para fins de apuração da base de cálculo dos tributos.

Ao se aplicar o conjunto de leis e normas tributárias aos procedimentos contábeis, o objetivo é apurar o resultado fiscal das entidades, que se diferencia do resultado contábil. Pêgas (2017) define o resultado contábil pela diferença entre as receitas e despesas, podendo ser positivo caso as receitas forem maiores que as despesas, ou negativo se ocorrer o contrário. Segundo Costa Neto (2018) o resultado fiscal das entidades é obtido através de ajustes realizados sobre o resultado contábil. Tais ajustes serão sobre receitas e despesas que podem ou não ser utilizadas para fins de redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL, incluindo-se a compensação das bases negativas de resultados fiscais de períodos anteriores. Se faz necessário definir qual será o regime de tributação que a empresa irá se enquadrar, pois o enquadramento errado e a ausência de acompanhamento, poderá trazer prejuízos para a entidade.

### **2.2.2. Os regimes de tributação no Brasil**

Conforme dito anteriormente, ao se realizar o planejamento tributário, se faz necessário a escolha dos regimes tributários mais adequados às atividades empresariais. De acordo com Pêgas (2017) atualmente no Brasil existem 5 regimes tributários vigentes que influenciam no resultado financeiro das entidades, sendo eles o Lucro Arbitrado, Lucro Presumido, Lucro Real, Simples Nacional e imune/isenta.

O Lucro Arbitrado geralmente é estabelecido por ordem judicial, devido a invalidez ou dificuldade em se apurar os resultados contábeis de determinada entidade; sua previsão legal se encontra no Decreto 9.580/18 (BRASIL, 2018) a partir do art. 602.

O Lucro Presumido é calculado através de uma alíquota de presunção de lucro sobre a receita líquida, variando conforme a atividade exercida pela entidade, tanto para fins de apuração do IR quanto para CSLL; está previsto no Decreto 9.580/2018 (BRASIL, 2018) a partir de seu artigo 587. As empresas poderão optar pelo lucro presumido, porém tal ato será irretratável para todo o ano calendário em relação ao recolhimento do IRPJ (GAZOLA, 2012).

O Lucro Real é auferido com base no lucro contábil apurado em determinado período pela entidade, possuindo previsão legal pelo Decreto 9.580/18 a partir do art. 257. No lucro real o imposto é calculado sobre a renda da empresa, apurada conforme os registros contábeis e fiscais, com as adições e exclusões a fim de se apurar a base de cálculo correta do imposto (CREPALDI, 2019).

A definição legal do lucro real se dá no art. 258 do mesmo decreto, que diz o seguinte:

*Art. 258. “O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento.”*

Com relação ao regime imune/isento, previsto no art. 178 do Decreto 9.580/18, é oferecido para as entidades que não exercem atividade característica de empresa e nem possuem objetivo de auferir lucro, como os templos de qualquer culto, instituições de educação e assistência social, e os partidos políticos.

Quanto ao Simples Nacional, regime tributário foco deste trabalho, ele foi implementado através da promulgação da Lei Complementar 123/2006 (BRASIL, 2006), com o objetivo de proporcionar um tratamento tributário diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte, mais informações serão tratadas a seguir.

## 2.3. TRIBUTAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL

### 2.3.1 Estrutura do Simples Nacional

O Simples Nacional é um regime de tributação diferenciado que foi criado a partir da promulgação da Lei Complementar 123 de 2006 (BRASIL, 2006); tal tratamento também é previsto pela CF (BRASIL, 1988) em seu art. 179 onde consta que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios dispensarão para as microempresas e as empresas de pequeno porte tratamento jurídico diferenciado em relação as suas obrigações administrativas, previdenciárias e fiscais, como forma de estímulo à sua continuidade. Para Pugliesi (2012, p. 4) o Simples Nacional objetiva “simplificar as formalidades de constituição, funcionamento e extinção da atividade empresarial, com o objetivo de reduzir os controles e as formalidades que dificultam a atividade empresarial do Brasil.”

Segundo Pêgas (2017) tal incentivo proporcionado pela CF/88 e a LC 123/06 às ME e EPP's se justificam devido ao elevado custo fixo que tais entidades possuem, bem como um baixo nível de arrecadação financeira, ao mesmo tempo que são responsáveis por inúmeras posições de emprego ao redor do país, demandando assim um favorecimento tributário para que consigam atingir resultados satisfatórios. Dessa forma, o autor explicita a respeito do objetivo desse regime de tributação:

O regime simplificado destina-se a buscar um ambiente mais competitivo entre grandes e pequenas empresas e não a conceder privilégios a determinado grupo. O ingresso no regime deve ser destinado exclusivamente aos setores

econômicos que estão sujeitos à concorrência assimétrica em razão da dimensão da empresa. Atividades econômicas que, por natureza, encontram-se pulverizadas e, portanto, não sofrem concorrência desigual não devem ter acesso ao regime. (PÊGAS, 2017, p. 556).

De acordo com o inciso I do art. 2º da LC 123/06 (BRASIL, 2006), o Comitê Gestor do Simples Nacional, vinculado ao Ministério da Economia, é o principal órgão regulador das diretrizes do SN, o qual emite leis e normas aplicáveis a todas as entidades que optarem por este tipo de enquadramento tributário.

Uma característica importante sobre o SN é o fato de ele ser facultativo, ou seja, as entidades poderão optar ou não pela sua utilização, caso optem, recolherão o tributo através do cálculo em conformidade com os anexos I a V da LC 123/06; segundo Pereira *et. al.* (2012, p. 3) “...esse cálculo é baseado em uma alíquota mensal progressiva e admite abatimentos de impostos pagos antecipadamente ou não incidentes”. Para se aderir ao SN deve-se observar algumas condições, conforme previstas a seguir.

### **2.3.2 Condições necessárias para se optar pelo Simples Nacional**

As condições previstas na Lei Complementar 123 (BRASIL, 2006) para as empresas poderem optar pelo Simples Nacional se encontram em seu artigo 3º, onde o mesmo define em seu inciso I a Microempresa (ME) cuja receita bruta anual em um ano-calendário seja igual ou inferior a R\$ 360.000,00; e em seu inciso II define a Empresa de Pequeno Porte (EPP) que aufera em um ano-calendário uma receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00.

O tipo societário definido como Microempreendedor individual (MEI), cuja definição se encontra o parágrafo 1º do art. 18-A da Lei 123/06, o qual prevê que sua receita bruta anual não poderá ultrapassar o valor de R\$ 81.000,00 também poderá optar pelo SN; tais entidades deverão também cumprir com os demais requisitos legais, podendo exercer as ocupações que não estejam vedadas.

Outro ponto relevante em relação aos tributos e regimes de tributação é a verificação dos aspectos do ICMS.

## **2.4. ASPECTOS LEGAIS DO ICMS**

No que tange aos impostos de competência do Estado, têm-se o IPVA, o ITCMD e o ICMS, sendo o último o mais relevante para fins de estudo deste trabalho. Para compreender o

Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) de forma mais abrangente é importante conhecer a legislação que o normatiza, sua abrangência, o fato gerador, base de cálculo e alíquotas, no âmbito do estado de Minas Gerais.

#### **2.4.1. Conceituação do ICMS**

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal, Interestadual e de Comunicações (ICMS) é um imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, instituído pela CF no inciso II do art. 155 (BRASIL, 1988) e regulamentado com a promulgação da LC 87/96 (Lei Kandir). No estado de Minas Gerais foi instituído através da Lei 6.763/75, alterada pela Lei 9.758/89 e atualmente é regulamentado pelo Decreto 43.080/2002 com seu respectivo regulamento. A cobrança do ICMS é realizada de forma indireta, ou seja, seu valor é incluído dentro do preço do produto (COSTA NETO, 2019).

No âmbito do estado de Minas Gerais, as hipóteses de incidência do ICMS estão previstas nos incisos I a XIII do art. 1º do RICMS-MG (MINAS GERAIS, 2002), dentre elas estão a circulação de mercadorias entre compradores e vendedores; a entrada de bens adquiridos no exterior; fornecimento de energia elétrica e serviços de telefonia; entrada de bens e serviços adquiridos em outros estados; a prestação de serviços de transporte de bens e passageiros, inclusive interestaduais; dentre outros. O ICMS é o imposto mais complexo incidente sobre as mercadorias e prestação de serviços, pois cada estado poderá apresentar situações diferentes para o mesmo produto em razão da sua essencialidade (PEREIRA *et. al.* 2012).

O Fato Gerador do imposto está previsto nos incisos I a XVII do art. 2º do RICMS-MG (MINAS GERAIS, 2002), abrangendo como exemplos a saída de mercadoria, a qualquer título; fornecimento de mercadorias com prestação de serviços; fornecimento de alimentos, bebidas ou outras mercadorias por bares, restaurantes e similares; no desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas; dentre outros. Costa Neto (2019, p.51) explicita que:

Ao vender uma mercadoria ou realizar alguma operação em que se aplique o ICMS, é efetuado o fato gerador quando a titularidade deste bem ou serviço passa para o comprador. Ou seja, o tributo só é cobrado quando a mercadoria é vendida ou o serviço é prestado para o consumidor, que passa a ser o titular deste item ou do resultado da atividade realizada.

Segundo o art. 155, parágrafo 2º, I, da CF (BRASIL, 1988), o ICMS será um imposto de natureza não-cumulativa, ou seja, o valor do imposto não sofrerá somente acréscimos a cada

operação, pois o contribuinte terá direito a creditar o imposto pago anteriormente relativo à entrada de produto ou mercadoria em seu estabelecimento, relativos a compras para ativo imobilizado, uso e consumo, materiais para revenda e para industrialização, inclusive sobre serviços de transporte e de comunicação (PÊGAS, 2017).

A base de cálculo do ICMS poderá ser o valor total da operação de circulação de mercadorias menos devoluções e descontos incondicionais; o preço dos serviços prestados de transporte e comunicação; e o valor total das mercadorias ou bens importados (SABBAG, 2017).

Com relação às alíquotas, a legislação do ICMS abrange de forma estadual, ou interna, e a interestadual; ambas variam conforme os produtos e serviços prestados, assim como em relação ao seu estado de origem e o de destino, e com relação ao estado de MINAS GERAIS, estão previstas no art. 42 da parte geral do RICMS-MG (MINAS GERAIS, 2002). As alíquotas internas são:

- 7,00% para produtos de origem apícola; para energia elétrica ao produtor rural utilizada para irrigação no período noturno; produtos alimentícios destinados à merenda escolar.
- 12,00% para os itens destinados à cesta básica; medicamentos genéricos; frutas frescas não isentas; álcool para fins carburantes da usina para distribuidoras; veículos automotores dos capítulos 25 e 26 do anexo XV.
- 15,00% para operações de óleo diesel.
- 16,00% para demais operações com álcool para fins carburantes.
- 18,00% para demais operações e prestações internas em geral não mencionadas anteriormente.
- 23,00% nas operações com cervejas e chopes alcoólicos.
- 25,00% nas operações de venda no atacado de cigarros e produtos de tabacaria; bebidas alcoólicas exceto cervejas, armas, munições e fogos de artifício.

As alíquotas que incidiam sobre as prestações de serviços de telecomunicação em 27,00%; sobre o fornecimento de energia elétrica para consumo residencial em 30,00% e nas operações envolvendo gasolina para fins carburantes e com solventes em 31,00% sofreram alteração após a promulgação da Lei Complementar 194/22 (BRASIL 2022), onde seu art. 1º, I, vedou a fixação de alíquotas superiores a aquelas destinadas as operações em geral, após isso, o governo do estado de MG promulgou o Decreto 48.456 de 1º de julho de 2022 (MINAS

GERAIS, 2002), estabelecendo em seu art. 1º, I e II, a alíquota de 18,00% para tais produtos e serviços. Em relação às alíquotas interestaduais, cuja regulamentação recai sobre o Senado Federal, atualmente são aplicadas as seguintes alíquotas:

- 4,00% nas operações com bens importados do exterior (RSF 13/2012).
- 7,00% nas operações de origem nas regiões sul e sudeste com destino às regiões norte, nordeste e centro-oeste, e ao Espírito Santo (RSF nº 22/1989, art. 1º);
- 12,00% nas operações de origem nas regiões norte, nordeste e centro-oeste com destino aos demais estados.

O motivo da alíquota ser menor nas operações destinadas aos estados do norte, nordeste e centro-oeste é o de incentivar o envio de mercadorias a essas regiões, como forma de estimular a economia desses estados e contribuir para o seu desenvolvimento, já que eles são menos desenvolvidos do que os estados da região sul e sudeste (PÊGAS, 2017).

Na situação de venda de mercadoria de origem na região sudeste com destino à região norte, incidindo a alíquota de 7,00%, caso a mercadoria naquele respectivo estado possua uma alíquota de ICMS maior, a diferença de alíquota será recolhida pelo destinatário, caso seja contribuinte do imposto, ou pelo remetente, caso o destinatário não seja contribuinte (COSTA NETO, 2019).

## 2.5 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Dentre os impostos incidentes nas operações de compra e venda de mercadorias, o IPI também se faz importante na contextualização do tema deste trabalho; para entender melhor sobre ele, serão abordados seus conceitos, área de abrangência, sua correlação com o ICMS e sua aplicabilidade no Simples Nacional.

### 2.5.1 Conceituação sobre o IPI e sua incidência

O Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) é um tributo previsto no art. 153 da CF e regulamentado pelo Decreto 7.212/2010 (BRASIL, 2010), também chamado de Regulamento do IPI (RIPI), de competência exclusiva da União, e sua incidência se dá sobre os produtos industrializados que constam na tabela do IPI existente no Decreto 11.055/22 (BRASIL, 2022). O produto industrializado é aquele que sofreu industrialização, ou seja, alguma operação que

altere a sua natureza, finalidade, ou o aperfeiçoe para ser utilizado, através dos processos de transformação, montagem, beneficiamento, acondicionamento, recondicionamento ou renovação (SABBAG, 2017). A industrialização será realizada por estabelecimentos industriais, previstos no art. 8º do RIPI ou equiparados a industrial, previstos no art. 9º.

### 2.5.2 Fato gerador, base de cálculo e a alíquota do IPI

A respeito do Fato gerador do IPI, tem-se o entendimento do CTN (BRASIL, 1966) e o do RIPI. O art. 46 do CTN diz que o fato gerador abrange o desembaraço aduaneiro nas importações; a saída dos produtos pelos estabelecimentos; bem como a sua arrematação em leilão. Já o RIPI em seu art. 36 incisos I a XIII trata das ocorrências do fato gerador, tais como:

*Art. 36. “Considera-se ocorrido o fato gerador”:*

*Inciso I – “na entrega ao comprador, quanto aos produtos vendidos por intermédio de ambulante”;*

*Inciso II – “na saída de armazém-geral ou outro depositário do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, quanto aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento”;*

*VII – “no momento em que ficar concluída a operação industrial, quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora do estabelecimento industrial”;*

*Inciso XI – “no momento da sua venda, quanto aos produtos objeto de operação de venda que forem consumidos ou utilizados dentro do estabelecimento industrial”.*

A respeito da base de cálculo, Pêgas (2017, p. 220) diz o seguinte:

A base de cálculo do IPI veio a ser definida pela legislação infraconstitucional e, regra geral, é o valor da operação por qual a mercadoria deixa o estabelecimento do industrial ou do comerciante a ele equiparado, em geral acobertando um negócio juridicamente econômico, ou seja, uma operação de compra e venda.

A base de cálculo será então de acordo com o fato gerador; no caso das importações, será o montante dos custos, taxas e tributos devidos na importação e que formarão o preço de saída do importador; no caso de produtos nacionais, será o preço da operação em que decorrer a saída da mercadoria ou similar no mercado atacadista da praça do remetente; no caso de

arremate em leilão, a base será o preço de arrematação; e por último, nas operações de vendas a base de cálculo será o valor do produto que está sendo comercializado (WEBER e MATTE, 2021).

A respeito da alíquota, o IPI não possui uma alíquota prefixada, mas sim várias alíquotas aplicáveis aos diversos produtos existentes na Tabela do IPI, variando de 0% a 30,00% nos produtos mais comuns, podendo chegar a até aproximadamente 300,00% no caso de cigarros, portanto o valor do imposto a recolher sobre o produto dependerá da alíquota que incide sobre ele (SABBAG, 2017). Os produtos são divididos por uma codificação denominada Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM que passou a constituir a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado, ou NBM/SH, composto por 8 dígitos.

O IPI é, portanto, um imposto de caráter seletivo, ou seja, sua alíquota varia conforme a essencialidade do produto, onde os produtos de primeira necessidade devem ter baixa tributação, e os itens mais supérfluos devem sofrer alíquotas maiores, indo de acordo com os princípios constitucionais de proteção à família e valorização do trabalho (SABBAG, 2017).

### **2.5.3 Correlação entre o ICMS e o IPI**

O ICMS possui muitas similaridades com o IPI, pois devido ao fato de ambos serem impostos, sua similaridade abrange além do caráter seletivo, o princípio constitucional da legalidade previsto no art. 150 inciso I da CF que veda a cobrança de tributos sem antes criar lei que o estabeleça; outro princípio aplicável a ambos é o de não-cumulatividade, previsto no art. 153 inciso II da CF onde diz que o tributo cobrado em etapas anteriores poderá ser compensado nas operações subsequentes, assim como ocorre com o ICMS (PÊGAS, 2017).

Há situações em que a CF permite aos Estados incluírem o IPI na composição da base de cálculo do ICMS, sendo elas as operações onde o produto não for destinado à comercialização ou industrialização, e nas operações entre o contribuinte e o consumidor final. A respeito das vedações, o IPI não irá compor a base de cálculo do ICMS nas operações que forem realizadas entre dois contribuintes, nas operações de produtos destinados à comercialização ou industrialização, ou quando haver o fato gerador dos dois impostos simultaneamente (SABBAG, 2017).

O IPI é um imposto calculado “por fora”, ou seja, diferente do ICMS que possui seu valor já embutido no preço do produto, ou “por dentro”, o IPI é calculado de forma separada, tendo sua alíquota acrescentada e aumentando o custo do produto final, conforme diz Baleeiro

(2018, p. 738) “A diferença no imposto federal, o IPI, está no fato de que a exação corre por fora do preço e, no ICMS, por dentro, o que é irrelevante sob o aspecto da transferência”.

#### **2.5.4 O IPI no Simples Nacional**

Foi dito anteriormente sobre a incidência do IPI nas operações realizadas pelas empresas industriais optantes pelo Simples Nacional, as quais deverão utilizar como apuração do tributo a tabela do anexo II da LC 123/06 (BRASIL, 2006). Apesar de o ICMS e o IPI possuírem caráter não-cumulativo baseado na CF (BRASIL, 1988), os artigos 23 da LC 123/06 e o art. 178 do RIPI vedam o aproveitamento e transferência de créditos relativos a tais tributos, o que a princípio parece inconstitucional, porém, o fato de o SN possuir uma sistemática tributária diferenciada com tributos relativamente mais baixos, aliado ao fato de a Constituição garantir tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, e a sua adesão ser facultativa, possibilita a sua exclusão da sistemática não-cumulativa (BALEEIRO, 2018).

### **2.6 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

A explicitação tributária abordada até então neste trabalho se fez necessária para o entendimento e abordagem do ICMS – Substituição Tributária, pois ele é o foco deste estudo. A seguir serão abordadas suas características e aplicabilidades, utilizando-se, no aspecto estadual, a legislação do estado de Minas Gerais.

#### **2.6.1 Conceituação sobre o ICMS ST e sua abrangência**

O ICMS-ST é um imposto previsto no art. 155, § 2º, XII, alínea “a” da CF (BRASIL, 1988), onde diz que a sua disposição deverá ser feita através de LC. A principal característica da substituição tributária por antecipação, ou “pra frente”, é a de reter o imposto devido nas operações subsequentes diretamente no fabricante, que assume o papel de substituto, e os elos subsequentes como atacadista ou o varejista assumem o papel de substituídos, tal modalidade acontece através da responsabilidade por substituição (SABBAG, 2017).

O instituto da substituição tributária é de atender a Administração Tributária em relação a arrecadação e fiscalização dos tributos, o que se justifica pela grande dificuldade em fiscalizar os contribuintes altamente pulverizados; a necessidade em evitar a evasão fiscal e a agilidade em arrecadação e disponibilidade dos recursos fiscais (SABBAG, 2017).

Devido ao fato de o ICMS ser um tributo estadual, a substituição tributária também é de competência dos estados, conforme diz Pêgas (2017, p. 251) “A substituição tributária será utilizada somente para os produtos previstos na legislação aplicada a cada estado da Federação, sujeitos ao regime. Assim, cada estado define os produtos que serão cobrados de forma antecipada em seu território.” No estado de Minas Gerais a legislação sobre substituição tributária se encontra no Anexo XV do RICMS-MG (MINAS GERAIS, 2002).

### 2.6.2 Metodologia de cálculo e a margem de valor agregado

A metodologia de cálculo do ICMS-ST no âmbito do estado de Minas Gerais se encontra na Subseção III do anexo XV do RICMS-MG (MINAS GERAIS, 2002), onde em seu art. 19, I, item 3 da alínea “b” trata do imposto em relação às operações subsequentes, onde diz que o imposto poderá ser calculado através do preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado – MVA.

A respeito da MVA, todos os produtos passíveis da incidência do ICMS-ST possuem uma alíquota própria, que estão dispostos na Parte 2 do anexo XV do RICMS-MG (MINAS GERAIS, 2002) e identificados através do Código Especificador de Substituição Tributária (CEST) contendo 7 dígitos. Para calcular o imposto são utilizadas tanto a Parte 2 deste anexo quanto a tabela TIPI (BRASIL, 2002), onde os produtos são identificados pelo seu número de NBM/SH.

Simulando-se o imposto ICMS-ST devido em uma venda dentro do estado de MG para um comerciante com objetivo de revenda, no valor de R\$ 10.000,00 sobre um produto de NBM/SH 2402 com nome de “Charutos, cigarrilhas e cigarros, de tabaco ou dos seus sucedâneos” onde o MVA é de 50%; a alíquota de ICMS interna é de 25%; a alíquota de IPI é de 300%; incluindo um frete de R\$ 150,00 e seguro de R\$ 1.000,00; o cálculo, de acordo com o Anexo XV do RICMS-MG (MINAS GERAIS, 2002), se daria da seguinte forma:

Tabela 1 - Simulação do cálculo do ICMS-ST e valor total de uma venda no mercado interno de MG.

<b>Cálculo da venda interna para comerciante</b>		
Valor do produto	R\$ 10.000,00	A
IPI 300%	R\$ 30.000,00	B
Frete	R\$ 150,00	C
Seguro	R\$ 1.000,00	D
Base de Cálculo ICMS	R\$ 11.150,00	E = A + C + D
Alíquota interna ICMS	25%	F
ICMS Origem	R\$ 2.787,50	G = E * F
MVA	50%	H
Base de Cálculo ICMS ST	R\$ 61.725,00	I = (A+B+C+D) * (1 + H)
ICMS da Operação	R\$ 15.431,25	J = F * I
ICMS-ST	<b>R\$ 12.643,75</b>	K = J - G
Valor total da Nota Fiscal	R\$ 53.793,75	L = A + B + C + D + K

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

#### 2.6.2.1 O cálculo do ICMS ST nas compras interestaduais

Devido ao fato de o ICMS ser de competência estadual, cada estado possui sua legislação própria sobre quais produtos e serviços sofrerão ou não a incidência dos tributos. No caso da aquisição interestadual de um produto para revenda, onde no seu estado de origem tal produto não sofrer a incidência do ICMS-ST, caso o adquirente se situar no estado de MG, o imposto deverá ser recolhido pelo adquirente no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, é o que diz o Art. 14. do Anexo XV do RICMS-MG (MINAS GERAIS, 2002). Na situação de compra interestadual, o § 5º do art. 19 do Anexo XV do RICMS estipula que se a alíquota interestadual do estado de origem for menor do que a do estado de destino, a MVA deverá ser ajustada utilizando-se a seguinte fórmula:

“MVA ajustada =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{alíquota interestadual}) / (1 - \text{alíquota interna})] - 1\} \times 100$ ”.

Utilizando-se o exemplo anterior, onde a alíquota interestadual seja de 12%, a MVA ajustada será de:

$$\text{MVA ajustada} = \{[(1 + 0,5) \times (1 - 0,12) / (1 - 0,25)] - 1\} \times 100 = 76,00\%$$

Em nova simulação utilizando-se o exemplo da Tabela 2, porém com a nova MVA ajustada de 76,00% e a alíquota de ICMS interestadual de 12%; caso o imposto não tenha sido calculado pelo vendedor, o cálculo, de acordo com o Anexo XV do RICMS-MG, se daria da seguinte forma:

Tabela 2 - Simulação do cálculo do ICMS-ST e valor total de uma compra interestadual com destino ao estado de MG para revenda.

<b>Cálculo da compra interestadual para revenda</b>		
Valor do produto	R\$ 10.000,00	A
IPI 300%	R\$ 30.000,00	B
Frete	R\$ 150,00	C
Seguro	R\$ 1.000,00	D
Base de Cálculo ICMS	R\$ 11.150,00	$E = A + C + D$
Alíquota interestadual ICMS	12%	F
Alíquota interna ICMS	25%	M
ICMS Origem	R\$ 1.338,00	$G = E * F$
MVA	76,00%	H
Base de Cálculo ICMS ST	R\$ 72.424,00	$I = (A+B+C+D) * (1 + H)$
ICMS da Operação	R\$ 18.106,00	$J = M * I$
ICMS-ST	<b>R\$ 16.718,00</b>	$K = J - G$
Valor total da Nota Fiscal	R\$ 57.868,00	$L = A + B + C + D + K$

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

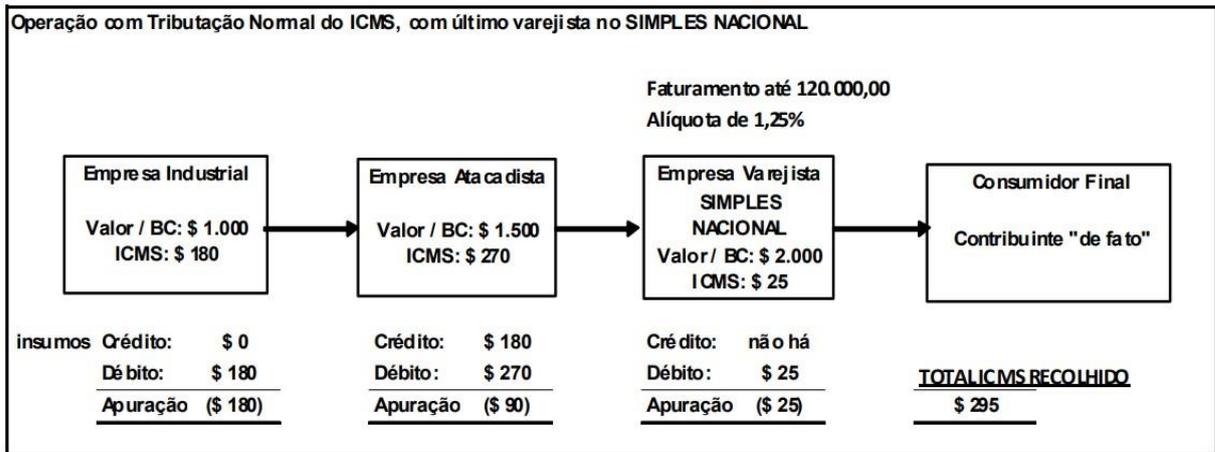
O imposto devido na tabela 1 era de R\$ 12.643,75 enquanto que na tabela 2 é de R\$ 16.718,00, representando um aumento de 32,2234% no valor do imposto  $[(16.718,00 / 12.643,75) - 1] \times 100 = 32,2234\%$ .

### 2.6.3 A influência do ICMS ST nas empresas varejistas optantes pelo SN

Nas operações de venda cujo remetente de regime de tributação normal, caracterizado como substituto, e o destinatário seja optante pelo Simples Nacional, caracterizado como substituído, poderá haver operações com e sem substituição tributária.

Nas operações sem substituição tributária, o ICMS é recolhido a débito e a crédito por cada elo até chegar ao consumidor final, onde o contribuinte optante pelo Simples recolherá a sua parcela de imposto conforme exige o regime. A seguir uma ilustração de uma situação de tributação normal:

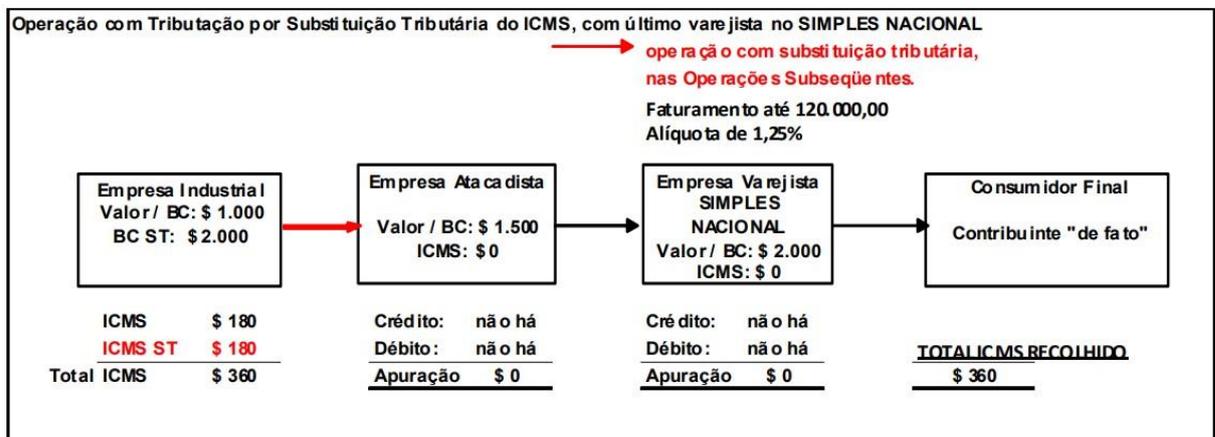
Figura 1 - Operação com tributação normal do ICMS com o último varejista no Simples Nacional.



Fonte: JÚNIOR e OYADOMARI (2010).

Na situação presente na figura 1 o ICMS é recolhido a débito e a crédito em cada etapa de distribuição, o varejista por estar no Simples não possui direito a crédito de imposto, porém destaca sua parcela devida de acordo com sua faixa de faturamento. Ao se somar o imposto recolhido pela empresa industrial, a empresa atacadista e a empresa varejista optante pelo Simples, chega-se ao montante de imposto recolhido de R\$ 295,00 representando um percentual de 14,75% de imposto sobre o valor final da mercadoria  $(295,00 / 2.000,00) \times 100 = 14,75\%$  (JÚNIOR E OYADOMARI, 2010). A figura a seguir demonstra uma situação parecida com a figura 1, porém com a sistemática de substituição tributária:

Figura 2 – Operação com tributação por Substituição Tributária do ICMS, com último varejista no Simples Nacional.



Fonte: JÚNIOR e OYADOMARI (2010).

Na figura 2 onde há a incidência de substituição tributária, o imposto devido por toda a operação é apurado na empresa industrial, com a presunção do preço de venda no varejista de R\$ 2.000,00 onde o valor total do imposto recolhido é de R\$ 360,00 referente aos 18% da alíquota de ICMS. Comparando-se com a figura 1 onde o imposto total da operação foi de R\$ 295,00, percebe-se na figura 2 um recolhimento a maior de imposto em R\$ 65,00 que representa um custo maior na operação em 3,25% (JÚNIOR e OYADOMARI, 2010).

#### *2.6.3.1 O custo dos Estoques*

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 16(R1) Estoques, o custo dos estoques deve compreender todos os custos de aquisição, transformação, e demais custos necessários à sua locomoção, e sobre os custos de aquisição, estão os impostos. Devido ao fato de haver vedação aos optantes pelo Simples Nacional de creditar impostos conforme já demonstrado neste trabalho, tanto o IPI quanto o ICMS ST se enquadram como impostos não recuperáveis, e no caso de o ST já ter sido recolhido antecipadamente no início da operação distributiva, isso acaba por gerar aumento no custo de aquisição dos estoques (VALADARES, 2019).

Os estoques quando apresentam custos maiores, principalmente devido a tributação ser maior, acaba por diminuir as margens brutas das empresas, ainda mais quando esse custo não pode ser repassado aos consumidores finais (JÚNIOR e OYADOMARI, 2010).

#### *2.6.3.2 O custo financeiro*

Caso a empresa optante pelo Simples Nacional realize a compra de produtos com ST dentro do estado a tributação já será recolhida diretamente no fabricante, essa situação além de aumentar o custo dos estoques, acaba aumentando também o desembolso financeiro do varejista, comprometendo negativamente o seu fluxo de caixa (JÚNIOR e OYADOMARI, 2010).

No item 2.6.2.1 deste trabalho foi abordado a obrigatoriedade do recolhimento do ICMS ST nas compras interestaduais, bem como a sua metodologia de cálculo. Embora haja a obrigatoriedade do recolhimento do tributo, muitas vezes as empresas optantes pelo SN não possuem o planejamento tributário adequado para lidar com a gama tributária existente, acabando por incorrer, mesmo que inadvertidamente, em evasão fiscal (BELO, 2019). Caso o tributo não seja recolhido e a empresa seja fiscalizada, poderá ser cobrada sobre o valor

tributário não recolhido, acrescido de multas e juros, a depender do tempo transcorrido, o que acabará aumentando seu custo financeiro.

### 2.6.3.3 A apuração do ICMS ST no Simples Nacional.

A empresa varejista optante pelo Simples que realizar vendas de mercadorias que sofram incidência do ICMS ST na condição de substituídas, ou seja, cujo valor do ICMS de tal produto já tenha sido recolhido anteriormente, deverá informar no programa gerador do DAS mensal segregando as receitas resultantes desses produtos, de forma que o imposto não seja calculado novamente e o contribuinte realize o pagamento do imposto em duplicidade (FILHO e OLIVEIRA, 2021). A segregação das receitas de produtos com incidência de substituição tributária para apuração do Documento de Arrecadação do Simples (DAS) a recolher está prevista no art. 18, § 4º-A, inciso I da Lei Complementar 123 (BRASIL, 2006).

Na situação de venda onde as empresas varejistas optantes pelo Simples sejam as substitutas, deverão proceder com o cálculo do ICMS-ST conforme abordado no tópico 2.6.2, fora do DAS, e recolher uma guia separadamente, já que o DAS não abrange o recolhimento deste imposto.

Figura 3 – Comparativo do valor do DAS a recolher de uma empresa varejista com e sem segregação de ICMS-ST.

Impostos	Apuração considerando o ICMS-ST	Apuração desconsiderando o ICMS-ST
IRPJ	843,10	843,10
CSLL	536,51	536,51
COFINS	1.952,91	1.952,91
PIS	423,08	423,08
CPP	6.438,18	6.438,18
ICMS	0,00	5.135,22
<b>Total a recolher</b>	<b>10.193,78</b>	<b>15.329,00</b>

Fonte: FILHO e OLIVEIRA (2021).

A figura 3 demonstra a repartição de tributos de um DAS a recolher de uma empresa varejista de calçados nas operações com e sem segregação do ICMS ST, devido ao fato de todos os produtos revendidos por ela sofrerem a incidência desse imposto, no momento da apuração de seu DAS, caso ela não faça a segregação, irá recolher uma guia R\$ 5.135,22 a maior,

totalizando um aumento de aproximadamente 50,38% no seu custo tributário  $[(15.329,00 / 10.193,78) - 1] \times 100 = 50,38\%$  (FILHO e OLIVEIRA, 2021).

### 3. METODOLOGIA

A metodologia é a disciplina que engloba o estudo, compreensão e análise sobre as várias formas disponíveis de se realizar uma pesquisa científica, pois ela examina, descreve e avalia os métodos e técnicas de pesquisa para coleta e processamento de informações, com o objetivo de resolver problemas e questões de investigação (PRODANOV e FREITAS, 2013). O método utilizado neste trabalho, portanto, foi o método monográfico, pois durante o processo de pesquisa, foram observados todos os fatores que influenciaram o tema selecionado em todos os seus aspectos (PRODANOV e FREITAS, 2013).

#### 3.1 TIPO DE PESQUISA

A metodologia de pesquisa utilizada foi a de pesquisa descritiva explicativa, pois segundo Severino (2013, p. 107):

A pesquisa explicativa é aquela que, além de registrar e analisar os fenômenos estudados, busca identificar suas causas, seja através da aplicação do método experimental/matemático, seja através da interpretação possibilitada pelos métodos qualitativos.

O objetivo desta pesquisa é observar, registrar e descrever as características de um determinado fenômeno ocorrido em uma amostra ou população, sem, no entanto, analisar o mérito de seu conteúdo, e explicar os fatores determinantes para a ocorrência da tributação do ICMS ST sobre as empresas varejistas optantes pelo Simples Nacional. A pesquisa descritiva, no entanto, não propõe soluções, mas sim descreve os fenômenos tal como o pesquisador os vê, a fim de promover uma análise rigorosa do seu objetivo para penetrar em sua natureza ou dimensionar a sua extensão (MEZZARROBA e MONTEIRO, 2017).

##### 3.1.2 Abordagem da pesquisa

A abordagem utilizada neste trabalho foi a qualitativa, pois de acordo Prodanov e Freitas (2013, p. 70) “...a pesquisa qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do

sujeito que não pode ser traduzido em números.” Na realização deste trabalho, se fez necessário a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados relacionados ao seu tema através de levantamento e coleta de dados, visando compreender e interpretar a sistemática da pergunta problema. Neste caso, a abordagem qualitativa se torna um instrumento de investigação que contextualiza a relevância de todos os procedimentos sobre a forma de cobrança do ICMS ST e a aplicabilidade nas empresas do Simples Nacional.

### 3.2 COLETA DE DADOS E APLICAÇÃO

O procedimento utilizado para coleta de dados foi o de revisão de fontes bibliográficas. De acordo com Severino (2013, p. 106):

A pesquisa bibliográfica é aquela que se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses etc. Utiliza-se de dados ou de categorias teóricas já trabalhados por outros pesquisadores e devidamente registrados. Os textos tornam-se fontes dos temas a serem pesquisados. O pesquisador trabalha a partir das contribuições dos autores dos estudos analíticos constantes dos textos.

Com relação às fontes bibliográficas primárias, para o entendimento sobre a sistemática do ICMS ST e do Simples Nacional, foram consultadas as legislações federais e as do estado de Minas Gerais; e como fontes bibliográficas secundárias foram utilizados livros, dissertações e artigos sobre o tema, além de relatórios técnicos e manuais, disponíveis em meio físico e na internet.

## 4 DESENVOLVIMENTO E DISCUSSÃO DA REVISÃO DE LITERATURA

A tabela a seguir demonstra os artigos que foram utilizados para a revisão de literatura, sua busca se deu através pesquisa em meio eletrônico (internet) durante o mês de outubro de 2022, e foram escolhidos em detrimento de outros disponíveis por terem sido publicados em revista eletrônica da área contábil, congressos e portais de universidades, proporcionando-os maior credibilidade, além de abordarem de forma mais prática e real a tratativa do ICMS-ST no dia a dia das empresas, pois abordaram estudos de caso.

Tabela 3 – Artigos utilizados para a elaboração da revisão de literatura.

<b>Título do Artigo</b>	<b>Tipo de pesquisa</b>	<b>Veículo de publicação</b>
O impacto da substituição tributária em empresas do simples nacional.	Estudo de Caso	Portal de membro do PPGCC - USP - 2015
Impacto ICMSST para uma empresa optante pelo Regime do Simples Nacional	Estudo de Caso	XIV Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia - 2017
A Substituição Tributária do ICMS na empresa optante pelo Simples Nacional: um estudo de caso em uma microempresa da cidade de Ribeirão Corrente	Estudo de Caso	Revista Diálogos em Contabilidade (Online) - 2018
Substituição Tributária no ICMS: Apontamentos em face do princípio da Livre Concorrência.	Artigo científico	Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - 2014

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

#### 4.1 OS ACORDOS ENTRE OS ESTADOS

As empresas realizam muitas operações diariamente, tanto compras quanto vendas. Nas operações interestaduais, baseando-se nos exemplos anteriores deste trabalho, poderá haver a necessidade de recolher tributos favorecendo tanto o estado de origem, quanto o de destino; para viabilizar essas operações, os estados poderão fixar regulamentações entre si, chamadas de Protocolos e Convênios.

##### 4.1.1 Os Protocolos

Conforme diz Yoshitake *et. al.* (2014, p. 4) os Protocolos são acordos estabelecidos entre os estados e o Distrito Federal, objetivando “Implementação de políticas fiscais; permuta de informações e fiscalização conjunta; fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais; outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal”. Seu principal objetivo é o de

implementar procedimentos de fiscalização acerca das operações empresariais, todavia, não poderão implementar aumento, diminuição de tributos ou alteração de benefícios fiscais.

Ao realizar operações interestaduais de compra e/ou venda, os estabelecimentos deverão consultar se no estado de origem e/ou destino exista algum protocolo sobre a inclusão do produto comercializado na lista de produtos sujeitos à substituição tributária, para a efetiva adequação frente ao tributo (ASSIS *et. al.* 2017).

#### 4.1.2 Os Convênios

Convênios são normas estabelecidas entre os estados com o objetivo de complementar leis, tratados e decretos, possuindo maior complexidade que os protocolos. Segundo Yoshitake *et. al.* (2014) os convênios têm por objetivo:

Isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; redução da base de cálculo; devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; concessão de créditos presumidos; quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data. (YOSHITAKE *et. al.*, 2014, p. 4).

Caso existam protocolos e/ou convênios entre os estados incluídos na operação interestadual, o remetente deverá reter e recolher o imposto por meio da substituição tributária antes da circulação da mercadoria, favorecendo assim o estado de destino da operação (SANTOS *et. al.* 2018, p. 19).

#### 4.2 QUESTIONAMENTOS SOBRE A MVA

De acordo com Assis *et. al.* (2017) a Margem de Valor Agregado foi criada para implementar a carga tributária, criando justiça em favor dos estados destinatários das compras interestaduais para que eles não sejam penalizados quando tais operações se originarem em outras regiões do país. Santos *et. al.* (2018) diz que a MVA é baseada no lucro passível de ser obtido pelo substituído e estipulada pelo governo através de pesquisas e cálculos, todavia, ela traz alguns questionamentos a respeito de sua aplicabilidade e incrementação tributária, sendo abordados a seguir.

#### 4.2.1 O excesso de tributação

Conforme destaca Assis *et. al.* (2017) *apud* Azevedo (2012), a margem de valor agregado gera um acréscimo muito alto nos produtos, influenciando diretamente o seu preço final, preocupando cada vez mais as empresas, fato corroborado também por Júnior (2014) ao citar o fato de os preços base da MVA muitas vezes serem maiores do que aqueles efetivamente praticados pelo varejista, sendo ainda mais agravante o fato de a substituição tributária não possibilitar restituição do imposto recolhido a maior.

Isto ocorre porque embora a legislação tributária tente prever o preço ao consumidor, comumente o produto chega ao consumidor final por um preço real distinto da base de cálculo da substituição tributária (estimada pelas regras da legislação fiscal), surgindo importantes conflitos jurídicos entre o fisco e os contribuintes, que questionam o correto cálculo do imposto, e se a tributação é definitiva ou não, e se haveria o eventual direito de ressarcimento de diferenças de imposto pagas a maior. (JÚNIOR, 2014, p. 13).

Segundo Júnior (2014) as únicas possibilidades de ressarcimento do ICMS-ST recaem sobre a não ocorrência do fato gerador, como perecimento de produtos e quebras de estoque, ou quando o produto já teve o imposto recolhido no estado de origem. Tais agravantes, segundo o autor, desrespeitam o princípio da livre concorrência de mercado, pois há imposição de cargas tributárias excessivas.

##### 4.2.1.1 *Os obstáculos criados com a utilização de alíquotas genéricas*

Dentre as formas de cálculo da substituição tributária, estão a margem de valor agregado sobre os custos de aquisição da mercadoria; preço final ao consumidor, único ou máximo, que seja fixado por órgão público; preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador; e a pesquisa de preços no mercado, sendo tais modalidades abordadas no artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96. Júnior (2014) destaca que todas as modalidades descritas acima tem o objetivo de aferir qual será o preço praticado ao consumidor final, das quais a margem de valor agregado acaba sendo a forma de cálculo mais praticada da substituição tributária.

Segundo o autor, é comum a utilização de alíquotas genéricas para um tipo ou segmento de produtos, sendo relativos a todos os fabricantes de um nicho específico, sem considerar as diferenças entre eles.

Ocorre que nestes casos dependendo do tipo de produto e do mercado, se os fabricantes menores praticarem preços inferiores, especialmente no caso em que seus produtos são considerados de segunda linha (existe uma percepção

do consumidor que a qualidade destes produtos é inferior ao dos grandes fabricantes), para poderem concorrer com os grandes fabricantes, os pequenos fabricantes acabam sendo prejudicados pela sistemática de tributação da substituição tributária. (JÚNIOR, 2014, p. 18).

Nos casos em que a substituição tributária, ao ser incrementada no custo do produto, tenha levado em consideração os preços médios praticados no mercado, as pequenas empresas que praticam preços menores, acabam sofrendo uma tributação real maior que o devido, criando assim barreiras à entrada de pequenas a empresas no setor.

#### **4.2.2 Ausência de tratamento diferenciado às empresas do Simples Nacional**

Apesar de as microempresas e empresas de pequeno porte possuírem, de acordo com o art. 179 da CF (BRASIL, 1988), tratamento jurídico e tributário diferenciado, ensejando assim a criação do Simples Nacional, tal tratamento em relação à substituição tributária não é aplicado, pois segundo Júnior (2014, p. 19), além de a LC 123/06 (BRASIL, 2006) excluir as operações com ST do regime, “...o imposto é totalmente recolhido na origem pelo contribuinte substituto (a indústria, no caso) pela alíquota normal aplicável a todas as empresas em geral.” Segundo o autor, a empresa substituta ao realizar a venda de um produto com valor de R\$ 100,00 passível de substituição tributária, recolheria a sua alíquota de 18,00% de ICMS, mais a alíquota de 18,00% que seria cabível ao substituído enquadrado no Simples Nacional, somando ao final um valor total de ICMS de R\$ 36,00. Já em uma operação sem incidência de substituição tributária, há somente a parcela de ICMS de R\$ 18,00 devida ao vendedor, e a parcela de R\$ 2,50 devida ao varejista enquadrado no Simples, somando uma carga tributária total na operação de R\$ 20,50. Junior (2014, p.21) explicita:

Logo, percebe-se claramente que não é aplicável o “tratamento tributário diferenciado e favorecido” para as empresas do Simples Nacional (microempresas e das empresas de pequeno porte), que comercializem produtos sob a sistemática da substituição tributária, já que o imposto é totalmente recolhido na origem pelo contribuinte substituto (a indústria, no caso) pela alíquota normal aplicável a todas as empresas, em geral.

#### **4.3 ESTUDOS DE CASO DOS ARTIGOS RELACIONADOS A PESQUISA**

A fim de melhor demonstrar a aplicabilidade da substituição tributária nas empresas optantes pelo Simples Nacional, serão abordados estudos de caso de artigos relacionados a essa pesquisa.

O primeiro estudo de caso abordado é artigo intitulado “O Impacto da Substituição Tributária em empresas do Simples Nacional” escrito por YOSHITAKE, M.; PAGLIATO, W.; FILHO, W. B.; SANTOS, J. B.; TOHOMA, J.; 2015, publicado no portal de membro do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo, no ano de 2015. O artigo apresenta o estudo realizado na empresa RSTL Comércio de Eletrônicos Ltda, situada em São Paulo e optante pelo SN. A empresa em questão realizava a compra de pilhas e baterias para revenda diretamente do importador, o qual destacava o valor do ICMS-ST na nota de aquisição. Após análise, foi verificado que a RSTL não segregava o ST incluso nas pilhas e baterias que já havia pago ao fazer a apuração de seu DAS, pagando então o imposto em duplicidade.

No estudo, foi analisado a compra de uma mercadoria no valor de R\$ 590,00 com ICMS normal de R\$ 23,60 e ICMS-ST de R\$ 210,75, onde o custo total da mercadoria foi de R\$ 800,75. Ao simularem a revenda da mercadoria por R\$ 1.200,00 considerando a operação sem ST, diminuindo imposto sobre a venda de R\$ 82,08 e o CMV de R\$ 590,00 o lucro bruto auferido seria de R\$ 527,92. Já na operação com ST, o imposto sobre a venda foi de R\$ 54,12, o CMV de R\$ 800,75 e o lucro bruto auferido foi de R\$ 345,13 o que representa uma redução na lucratividade da empresa em 34,62%. A tabela a seguir ilustra melhor a operação.

Tabela 4 – Comparativo sobre a lucratividade da RSTL Comércio de Eletrônicos Ltda na operação de venda com e sem incidência de ST

	Sem incidência de ST	Com incidência de ST
Valor de venda: <b>A</b>	R\$ 1.200,00	R\$ 1.200,00
Valor de aquisição: <b>B</b>	R\$ 590,00	R\$ 590,00
ICMS normal (aquisição)	R\$ 23,60	R\$ 23,60
ICMS ST: <b>C</b>	R\$ 0,00	R\$ 210,75
Custo total da mercadoria: <b>D = (B + C)</b>	(R\$ 590,00)	(R\$ 800,75)
Impostos sobre vendas: <b>E</b>	(R\$ 82,08)	(R\$ 54,12)
Lucro: <b>F = (A - D - E)</b>	R\$ 527,92	R\$ 345,13
% Lucro / Valor de venda:	44%	28,76%
% Redução da lucratividade	[(28,76% / 44%) – 1 ] x 100 = <b>34,64%</b>	

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

O segundo estudo de caso abordado é o artigo intitulado “Impacto ICMSST para uma empresa optante pelo Regime do Simples Nacional” escrito por ASSIS, T. G.; SOUZA, C. A.;

BATISTA, C. P.; DALFIOR, V. A. O.; publicado no XIV Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, na cidade de Resende - RJ, ano de 2017. O estudo foi realizado na empresa RN Indústria e Comércio de Bijuterias Ltda, atuante na fabricação e comercialização de artigos de bijuterias em geral, localizada em Santa Luzia, MG. A pesquisa foi realizada por meio de entrevistas aos seus sócios. Foi identificado que aproximadamente 90% dos produtos comercializados sofriam incidência da substituição tributária. Os sócios informaram que ao realizar vendas para dentro do estado, o valor de ICMS-ST é incluído nas notas fiscais e recolhido uma vez ao mês através de uma guia, entretanto, nas vendas para fora do estado, deve-se apurar o valor de ST através de guias separadamente e pagar antes da circulação da mercadoria, acabando por gerar problemas de caixa na empresa, pois eles trabalhavam com vendas a prazo para recebimento em 30/60/90 dias.

Outro ponto levantado pelos sócios é sobre a formação de preços, pois se os produtos com ST levam acréscimo da MVA, seu preço de venda ficava mais alto, levando-os a reduzir sua margem de lucro para se manterem no mercado. Aliado a isso, está o fato de os compradores não poderem aproveitar créditos correspondentes ao valor integral da compra, acabando por influenciar negativamente sua competitividade em relação a seus concorrentes.

O terceiro estudo de caso abordado é o artigo intitulado “A Substituição Tributária do ICMS na empresa optante pelo Simples Nacional: um estudo de caso em uma microempresa da cidade de Ribeirão Corrente” escrito por SANTOS, E. D.; MONTAGNERI, L. V.; GONÇALVES, S. F. G.; CARVALHO, A. C. G. A.; e publicado na revista Diálogos em Contabilidade: teoria e prática (Online) do Centro Universitário Municipal de Franca – UniFACEF, no ano de 2018. O estudo foi realizado em uma empresa do ramo de laticínios, que realizava a industrialização de produtos como sorvetes e açaís sujeitos ao ST, situada no município de Ribeirão Corrente, SP. Ao analisar o faturamento médio obtido durante o ano de 2017 no valor de R\$ 2.591.678,23, sobre os tributos recolhidos naquele ano, somente em relação ao ICMS no Simples Nacional o valor total foi de R\$ 90.133,78 enquanto o ICMS-ST foi de R\$ 130.060,39; ficando o valor total de ICMS devido na empresa em R\$ 220.194,17.

Comparando-se o valor total do Simples Pago durante o ano de R\$ 277.912,26, só o ICMS-ST representa 46,80% desse valor. Ao entrevistarem o contador da empresa sobre os procedimentos necessários à adequação perante o ICMS-ST, destaca-se que além da burocracia extra ao realizar levantamento dos valores devidos do imposto, geração da guia de recolhimento fora do Simples e conseqüente redução da lucratividade da empresa, observou-se que não há diferença entre o cálculo do imposto ICMS-ST nas pequenas empresas em relação às de grande porte.

Percebe-se que nas três empresas analisadas nos estudos de caso apresentados, o ICMS-ST afeta significativamente suas operações, ora influenciando negativamente seu fluxo de caixa, ora aumentando seus custos operacionais, demandando maior atenção por parte dos seus gestores, bem como demandam tratativas diferenciadas dos demais tributos.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente trabalho teve como objetivo geral analisar as aplicabilidades e benefícios fiscais e financeiros trazidos na apuração do cálculo do ICMS ST, em empresas varejistas que utilizem o Simples Nacional como enquadramento tributário, enquanto os objetivos específicos buscaram descrever a fundamentação legal do sistema tributário; avaliar a apuração dos cálculos do tributo ICMS ST nas empresas optantes do Simples Nacional e analisar se haveriam, ou não, benefícios fiscais e financeiros trazidos com a apuração deste tributo.

Pôde-se observar que o objetivo específico de descrever a fundamentação legal do sistema tributário foi atingido, pois foram abordadas e descritas as legislações federais e estaduais no que tange ao funcionamento do Sistema Tributário Nacional e a hierarquia das leis, bem como as legislações aplicáveis ao regime tributário do Simples Nacional e ao ICMS Substituição Tributária.

Com relação ao objetivo específico de avaliar a apuração dos cálculos do tributo ICMS ST nas empresas varejistas optantes do Simples Nacional, constatou-se que o mesmo foi atingido ao exemplificar a metodologia de cálculo do ICMS ST, utilizando-se a margem de valor agregado, e demonstrando que devido ao fato de o Simples Nacional não abranger a substituição tributária, o imposto deverá ser calculado fora do Simples no momento das vendas, acrescentando os custos ao seu preço, e na geração do DAS, o ST deverá ser desconsiderado para não ser pago em duplicidade.

Sobre o objetivo específico de analisar se haveriam, ou não, benefícios fiscais e financeiros trazidos com a apuração deste tributo, foi constatado, com exemplos práticos oriundos de estudos de caso abordados no desenvolvimento e discussão da revisão de literatura, que as empresas varejistas optantes pelo Simples Nacional, ao serem abrangidas pela sistemática do ICMS Substituição Tributária, acabam sofrendo pelo aumento do custo financeiro e pela falta de capital de giro ao antecipar os recolhimentos do imposto antes da circulação da mercadoria, sofrem oneração do seu produto devido ao incremento da carga tributária no momento das vendas e aumento dos seus custos de estocagem, sofrem necessidade de ajustar seus preços para manter a competitividade e conseqüentemente reduzir sua margem

de lucro, e sofrem claramente a ausência de tratamento diferenciado às microempresas e empresa de pequeno porte em relação ao ICMS-ST, o que demonstra, portanto, que as empresas optantes pelo regime tributário do Simples Nacional, obtém pouco benefício fiscal ou financeiro ao serem abrangidas por esse tributo, sendo apenas permitido, a isenção do valor do ICMS devido dentro de sua alíquota efetiva, contemplando-se também o objetivo geral.

Embora o regime tributário do Simples Nacional não abranja o tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte em relação ao ICMS-ST, há outros tributos que são abrangidos pelo regime, tornando-o ainda uma escolha viável, desde que seja realizado um planejamento tributário eficaz, bem como sejam analisadas as outras opções possíveis de enquadramento tributário possíveis.

Sugere-se que o tema do presente trabalho, bem como esta linha de pesquisa, possa ser utilizado para informações acadêmicas, e que possam ainda servir como inspiração de pesquisa àqueles que, no futuro, vierem a lê-lo. Desta forma, é sugerido que para futuras pesquisas seja ampliada a análise sobre o tema ICMS-ST e suas implicações em relação a outras áreas de abrangência.

## REFERÊNCIAS

ASSIS, T. G.; SOUZA, C. A.; BATISTA, C. P.; DALFIOR, V. A. O. Impacto ICMSST para uma empresa optante pelo Regime do Simples Nacional. In: XIV SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA. **Anais** [...] Resende, RJ. 2017.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro** / Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi. – 14. ed., rev. atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BELO, Marina Emanuelli. **Evasão fiscal em micro e pequenas empresas: reflexões sobre o comportamento empreendedor**. 2019. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Curitiba, 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Atual. Brasil: Assembleia Nacional Constituinte, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm). Acesso em 22 jun. 2022.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 7.212 de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm). Acesso em 25 jul. 2022.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 9.580 de 22 de novembro de 2018.** Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm). Acesso em 18 jun. 2022

\_\_\_\_\_. **Decreto 11.055 de 28 de abril de 2022.** Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 10.923, de 30 de dezembro de 2021. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2022/decreto/D11055.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/D11055.htm). Acesso em 29 jul. 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em 25 jul. 2022

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm). Acesso em 12 jul. 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 194 de 23 de junho de 2022.** Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares nºs 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp194.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp194.htm). Acesso em 25 jul. 2022.

\_\_\_\_\_. **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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em 24 jun. 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001.** Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/l10336.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10336.htm). Acesso em 26 jun. 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm). Acesso em: 24 jul. 2022

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.514, de 28 de outubro de 2011.** Dispõe sobre as atividades do médico-residente; e trata das contribuições devidas aos conselhos profissionais em geral. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12514.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12514.htm). Acesso em 25 jun. 2022.

\_\_\_\_\_. **Resolução CGSN nº 140 de 22 de maio de 2018.** Dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=92278>. Acesso em 21 jul. 2022.

\_\_\_\_\_. **Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril 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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm). Acesso em 25 jul. 2022.

\_\_\_\_\_. **Resolução do Senado Federal nº 22, de 1 de junho de 1989.** Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm). Acesso em 25 jul. 2022.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento tributário: teoria e prática** / Silvio Crepaldi. – 3. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CORRÊA, Cristiano de Souza. **O Simples Nacional e os impactos da Substituição Tributária do ICMS.** 2014. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

COSTA NETO, João Vicente. **Contabilidade Tributária I** / João Vicente Costa Neto. - Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, 2019. 160 p. : il

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** / Láudio Camargo Fabretti. – 14. ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

FILHO, F. L. N.; OLIVEIRA, S. R. C. F. Os impactos da apuração do ICMS para empresas optantes pelo simples nacional na condição de substituídas tributárias que atuem no Varejo calçadista no estado do Ceará. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação.** São Paulo, v.7.n.1, Jan. 2021.

GAZOLA, Miguel. **Contabilidade Tributária: Análise dos Reflexos Decisórios da Escolha da Empresa de Pequeno e Médio Porte pelo Regime de Tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.** (2012). Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). São Paulo, 2012.

JÚNIOR, R. B.; 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-agosto 2010.

JÚNIOR, Roberto Biava. Substituição Tributária no ICMS: Apontamentos em face do princípio da Livre Concorrência. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD.** Rio de Janeiro – RJ, v. 2, n.2, 2014.

MEZZAROBA, Orides. MONTEIRO, Claudia Servilha. **Manual de Metodologia da pesquisa no direito** / Orides Mezzaroba, Claudia Servilha Monteiro, - 7. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017.

MINAS GERAIS. **Anexo XV do Regulamento do ICMS 2002 do Estado de Minas Gerais**. Dispõe sobre a Substituição Tributária dentro do estado de MG. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms\\_2002\\_seco/anexoXV2002\\_2.html#parte1](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms_2002_seco/anexoXV2002_2.html#parte1). Acesso em 10 jun. 2022.

\_\_\_\_\_. **Decreto 43.080 de 13 de dezembro de 2002**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/decretos/d43080\\_2002.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43080_2002.html). Acesso em 25 jul. 2022.

\_\_\_\_\_. **Decreto 48.456, de 1 de julho de 2022**. Estabelece a alíquota do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação nas operações internas com combustíveis, energia elétrica e nas prestações internas de serviço de comunicação e ajusta percentuais de redução de base de cálculo do imposto. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/decretos/2022/d48456\\_2022.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2022/d48456_2022.html). Acesso em 25 jul. 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei 6.763 de 26 de dezembro de 1975**. Consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/l6763\\_1975\\_01.html#art1](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_01.html#art1). Acesso em 25 jul. 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei 9.758 de 10 de fevereiro de 1989**. Altera a Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/l9758\\_1989.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l9758_1989.html). Acesso em 25 jul. 2022.

\_\_\_\_\_. **Parte 2 do Anexo XV do Regulamento do ICMS 2002 do Estado de Minas Gerais**. Dispõe sobre as mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária relativo às operações subsequentes, do âmbito de aplicação da substituição tributária e das margens de valor agregado. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms\\_2002\\_seco/anexoXV2002\\_6.html#parte2](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms_2002_seco/anexoXV2002_6.html#parte2). Acesso em 31 jul. 2022.

\_\_\_\_\_. **Regulamento do ICMS 2002 do Estado de Minas Gerais**. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms\\_2002\\_seco/partegeral2002\\_1.html#art1](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms_2002_seco/partegeral2002_1.html#art1). Acesso em 10 jun. 2022.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária** / Paulo Henrique Pêgas. – 9. Ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

PEREIRA, A. G. C.; SILVA, J. M.; MOREIRA, C. M. JUNIOR, A. C. B. O Impacto do Icms-st nas Empresas Optantes pelo Regime do Simples Nacional. In: IX SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA. **Anais** [...] Resende, RJ. 2012.

PUGLIESI, Fábio. A Incompatibilidade da Substituição Tributária do ICMS com a Opção pelo Simples Nacional. Universidade Federal de Santa Catarina. **Sequência: estudos jurídicos e políticos**, n. 64, p. 285-306, jul. 2012. Florianópolis, 2012.

PRODANOV, Cleber Cristiano. **Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico] : métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico** / Cleber Cristiano Prodanov, Ernani Cesar de Freitas. – 2. ed. – Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário** / Eduardo Sabbag. – 9 ed. São Paulo : Saraiva, 2017.

SANTOS, E. D.; MONTAGNERI, L. V.; GONÇALVES, S. F. G.; CARVALHO, A. C. G. A substituição tributária do ICMS na empresa optante pelo simples nacional: um estudo de caso em uma microempresa da cidade de Ribeirão Corrente. **Diálogos em Contabilidade: teoria e prática** (Online), Franca – SP, v. 6, n. 1, edição 1, jan./dez. 2018.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico [livro eletrônico]** / Antônio Joaquim Severino. --1. ed. -- São Paulo : Cortez, 2013.

VALADARES, Igor Cavalcante. **Interferência do ICMS ST na Lucratividade das Empresas Optantes pelo Simples Nacional: um estudo empírico**. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso de graduação em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Alagoas, Santana do Ipanema, 2019.

WEBER, Sérgio Albino Vitória. MATTE, Adriana Machado. **Contabilidade fiscal e tributária I** / Sérgio Albino Vitória Weber, Adriana Machado Matte. – Canoas, RS : Ed. La Salle, 2021. 104 p. : il.

YOSHITAKE, M.; PAGLIATO, W.; FILHO, W. B.; SANTOS, J. B.; TOHOMA, J.; **O impacto da substituição tributária em empresas do simples nacional**. Estudo de caso. UNICID. São Paulo – SP. 2014. Disponível em:

[http://producao-acad.fea.usp.br/PPGCC\\_D/membro-6117882283546106.html](http://producao-acad.fea.usp.br/PPGCC_D/membro-6117882283546106.html)

Acesso em 09 out. 2022.