

## **Incidência da substituição tributária no ICMS e seus reflexos na carga tributária em empresas optantes pelo Simples Nacional: estudo de caso em uma empresa comercial do ramo de artigos para decoração**

Cristiane Rossa (Universidade Estadual do Centro-Oeste – UNICENTRO)

[cristianerossa@outlook.com](mailto:cristianerossa@outlook.com)

Ana Léa Macohon Klosowski (Universidade Estadual do Centro-Oeste - UNICENTRO)

[analeaklosowski@hotmail.com](mailto:analeaklosowski@hotmail.com)

Jair Kulitch (Universidade Estadual do Centro-Oeste - UNICENTRO)

[jair.kulitch@uol.com.br](mailto:jair.kulitch@uol.com.br)

Marli Kuasoski (Universidade Estadual do Centro-Oeste - UNICENTRO)

[marksoski@yahoo.com.br](mailto:marksoski@yahoo.com.br)

**Resumo:** O presente artigo tem como objetivo a evidenciação do impacto que a substituição tributária do ICMS ocasiona no acréscimo de obrigações tributárias em empresas optantes pelo Simples Nacional. Para tal, realizou-se uma pesquisa descritiva, com procedimentos bibliográficos, documentais e estudo de caso, e quanto a análise do problema, foram utilizados métodos quantitativos. A substituição tributária do ICMS é uma ferramenta encontrada pelo governo para conter a sonegação de impostos, porém as empresas do regime simplificado sofrem com essa imposição, pois ao terem seus produtos abrangidos pela ST, devem estar mais atentas às novas obrigações que lhe são impostas. Constatou-se que o regime ICMS-ST onera e aumenta a carga tributária das empresas optantes pelo Simples Nacional. Constatou-se também, limitando-se a empresa objeto de estudo, que houve recolhimento a maior de ICMS no valor de R\$ 30.551,36 durante os doze meses analisados. Portanto, para a empresa objeto do estudo há um maior dispêndio com ICMS pelo regime de ST.

**Palavras-chave:** Simples Nacional, ICMS, Substituição Tributária do ICMS.

## **Incidence of the ICMS tax substitution and its impact on the tax burden on companies opting for National Simple: case study of a commercial company in the home decor**

**Abstract:** This article aims to disclosure of the impact of the ICMS tax substitution causes the increase of tax obligations on companies opting for Single National. To this end, we carried out a descriptive research with bibliographic procedures, documentary and case study, and as problem analysis, quantitative methods were used. The ICMS tax substitution is a tool found by the government to curb tax evasion, but companies with the simplified scheme suffer this imposition as to have their products covered by the ST should be more aware of the new obligations are imposed. It was found that the ICMS-ST regime costly and increases the tax burden of companies opting for Single National. It was also found, limiting the company studied, there was an overpayment of GST in the amount of R \$ 30,551.36 during the twelve months analyzed. So for the company object of the study there is a greater expenditure on ICMS regime by ST.

**Keywords:** National simple, ICMS, ICMS Tax Substitution.

### **1. Introdução**

O Brasil é um dos países com maior carga tributária do mundo, e também com uma das mais complexas estruturas de arrecadação de impostos, tanto federais, quanto estaduais e municipais. Ao abrir novos negócios ou diversificar os já existentes, os empreendedores devem ficar atentos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), cuja alíquota varia de produto para produto e de Estado para Estado.

Como forma combater a sonegação e a informalidade das empresas, os Estados criaram, entre as décadas de 70 e 80, a regra da Substituição Tributária, ou ICMS-ST. Em 1993, essa norma passou a fazer parte da Constituição por meio de uma emenda, sendo então adotada por todas as unidades da federação.

O ICMS é o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, sendo que os Estados e o Distrito Federal têm a competência de instituí-lo e cobrá-lo. A substituição tributária do ICMS é o ato pelo qual se arrecada o imposto das operações subsequentes antecipadamente ou das operações com deferimento posteriormente.

O Brasil está entre as 30 nações com maior carga tributária do mundo (IBPT), o que motiva a sonegação. Ainda de acordo com o IBPT, o índice médio de sonegação fiscal no Brasil chega a 25,05% do faturamento das empresas, sendo que o ICMS é o segundo imposto mais sonegado no Brasil, o que ocasiona perdas consideráveis aos cofres públicos. Para combater tamanha sonegação, o Estado utiliza a substituição tributária para facilitar a fiscalização dos contribuintes, fato que resulta na redução da sonegação de impostos.

Segundo Melchor (2007), empresas optantes pelo regime Simples Nacional vêm enfrentando sérios problemas com a substituição tributária nos casos em que a obrigação tributária é atribuída a terceiros por força da lei, na visão do autor, as Micro e Pequenas Empresas estão pagando mais tributos em total contradição com a Lei Geral da MPs (Micro e Pequenas Empresas).

As empresas enquadradas no Simples Nacional possuem um benefício que é a redução em sua base de cálculo para o ICMS, conforme descreve o Decreto do estado do Paraná nº 1.190/2007 em seu art. 2º. No entanto, com a Substituição Tributária elas perdem este benefício, o que possivelmente ocasiona um aumento em suas obrigações tributárias e consequentemente uma frenagem em seu desenvolvimento empresarial.

A partir deste contexto, o presente estudo pretende responder a seguinte argumentação: **Quais os impactos da Substituição Tributária do ICMS em uma empresa comercial de artigos para decoração optante pelo Simples Nacional?** Nesse intuito, a pesquisa objetiva identificar os impactos da Substituição Tributária do ICMS em uma empresa optante pelo Simples Nacional.

A pesquisa justifica-se pelo fato de que as empresas que se enquadram no Simples Nacional - um regime diferenciado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às micro e pequenas empresas, por meio da Substituição Tributária, essas empresas pagarão a mesma taxa que as demais. E não será sobre o faturamento e, sim, sobre a margem, que é a diferença do preço presumido de venda e do preço de venda. Com isso foi tirada uma grande vantagem das empresas do Simples. Antes da ST, o comércio varejista comprava, estocava, o consumidor adquiria e somente naquele momento o comerciante pagaria o imposto incidente sobre a mercadoria.

## **2. Fundamentação Teórica**

Apresenta-se nesta sessão a fundamentação teórica utilizada para o desenvolvimento da pesquisa.

### **2.1 Contabilidade Tributária**

A contabilidade tributária tende a apurar com exatidão o resultado tributável de determinado exercício fiscal, bem como cuidar da emissão, escrituração, do registro dos documentos fiscais, com base na legislação pertinente são as principais funções da contabilidade tributária.

Oliveira *et al.* (2011), define que a contabilidade tributária é o ramo da contabilidade, que estuda a teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária, sendo responsável pelo gerenciamento dos tributos. O contador deve estar sempre atento à legislação tributária, pois esta vive em constante mudança. Por este motivo o mesmo deve estar sempre atualizado afim de não causar danos à empresa.

Assim, a Contabilidade Tributária acaba operacionalizando a escrituração de fatos que geram obrigações tributárias e fiscais, obrigando as empresas, prestarem informações legalmente exigidas pelos órgãos governamentais dos diferentes entes públicos.

## **2.2 Legislação Tributária**

A legislação tributária tem sua principal definição inscrita no Código Tributário Nacional, através da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1996 através do artigo 96, que diz:

Art. 96. A expressão 'legislação tributária' compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Para Oliveira et al (2011), a Constituição Federal de 1988 acarretou em grandes alterações no Sistema Tributário Nacional, não sendo somente quanto à quantidade e o campo de incidência dos tributos, mais também quanto à distribuição dos tributos arrecadados entre União, Estados e Municípios, sendo que na visão do autor isso vem comprometendo uma pequena reforma tributária, onde não há consenso quanto a repartição dos valores arrecadados.

### **2.2.1 Tributos**

Tributos é o meio de arrecadação de receitas para o governo, sendo conceituado pelo Código Tributário Nacional, art. 3º, "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".

Na conceituação de Fabretti (2003, p. 116), analisando o Art. 4º da CTN, tributo é um gênero e as espécies são os impostos, taxas e contribuições. E ainda através desta análise, o autor conclui que o que diferencia se o tributo é imposto, taxa ou contribuição, depende de seu fato gerador.

Temos como exemplo de fato gerador: o fornecimento de mercadorias com prestação de serviço, surge à obrigação, prevista em Lei, do pagamento o ICMS.

### **2.2.2 Obrigação Tributária**

Obrigação tributária defini-se como uma relação jurídica existente entre o fisco e um particular, cujo objeto é prestação de dar (pagar o tributo) e o dever de fazer ou não fazer de um contribuinte, responsável ou terceiro, em função da lei, denominados como sujeitos ativo e passivo, considerados como elementos subjetivos da obrigação. Como elemento objetivo, há ainda o objeto da obrigação, como já referido, a prestação de dar, fazer ou deixar de fazer. Conforme o seu objeto, as obrigações, segundo o artigo 113 do Código Tributário Nacional, são divididas em principal e acessória.

Quando o contribuinte tem por prestação (por dever) o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (multa em dinheiro) é considera como obrigação tributária principal. Ela surge, segundo o artigo 113, § 1, do Código Tributário Nacional, com a ocorrência do fato gerador e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. Para está situação podemos citar o fato gerador na circulação de mercadorias, sujeita ao ICMS. A obrigação principal somente se extingue com o pagamento (recolhimento) do valor integral devido. Se for recolhido parcialmente, não se considera extinto.

Pela força da lei, artigo 113, § 2, do Código Tributário Nacional, a obrigação é acessória quando, a prestação a ser cumprida é a de fazer ou não fazer alguma coisa, ou permitir que ela seja feita pelo Fisco, tudo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Citamos com exemplo, a escrituração das operações de circulação de mercadoria (notas fiscais), sujeitas ao ICMS, e apuração do respectivo saldo devedor (ou credor) nos livros fiscais.

Importante destacar que, independentemente de ser exigido ou não o cumprimento de obrigação principal, o contribuinte é sempre obrigado a cumprir a obrigação acessória. É o caso, por exemplo, de uma venda estar isenta do ICMS, mas esse fato não desobriga o comerciante em emitir a respectiva Nota Fiscal, acobertando a operação.

### **2.2.2.1 Sujeito ativo e passivo da obrigação tributária**

Conforme o artigo 119 do Código Tributário Nacional, “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”, é aquele que tem o direito de exigir a obrigação tributária imposta ao sujeito passivo, é o credor, ou seja, o que integra o pólo ativo da relação jurídica tributária. Portanto, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, são os que detêm a competência tributária, podendo legislar sobre tributos e exigir-los, dentro de suas respectivas esferas.

Ainda, sujeitos ativos são também pessoas públicas que, embora não possam legislar sobre tributos, tem capacidade tributária que lhes permite fiscalizar e arrecadar tributos, por delegação, por exemplo, o Instituto Nacional de Seguridade Social o INSS.

Amorim (2007, p.18) discorre que o sujeito passivo, “pode ser um sucessor ou um terceiro e responder solidária ou subsidiariamente, ou ainda por substituição.”

Seguindo esta definição, o sujeito passivo é a pessoa designada por lei para promover o cumprimento da obrigação tributária, seja a principal ou acessória. Tal pessoa pode ser física ou jurídica, de direito privado ou público. Carvalho (1998) descreve que é aquela que tem a responsabilidade e dever de pagar o tributo.

Ainda, de acordo com Carvalho (1998), tem-se como responsável quando sua obrigação provém de disposição divulgada em lei, mesmo sem revestir a condição de contribuinte. Temos como exemplo o empregador em relação ao imposto de renda retido devido pelos seus empregados ou a indústria que estará recolhendo o ICMS por substituição tributária.

## **2.3 Simples Nacional**

O Simples Nacional foi estabelecido pela Lei Complementar nº 123/2006, com o objetivo de oferecer um tratamento diferenciado às Microempresas (ME) que tem receita anual de até 360.000,00 e também às Empresas de Pequeno Porte (EPP) com receita anual de até 3.600.000,00. Através deste regime estas empresas recolhem, de maneira unificada em uma única guia, até oito tributos federais, estaduais e municipais, sendo eles: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/Pasep, Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), ICMS e ISS com alíquotas definidas de acordo com seu âmbito de atuação e também de acordo com seu faturamento nos últimos 12 meses, sendo sempre calculados sobre seu faturamento mensal.

Para Andrade (2010), a cobrança destes tributos deve ser feita em declaração única e simplificada de informações referente aos valores devidos pela ME ou EPP, e ainda segundo a autora “esse cálculo é baseado em uma alíquota mensal progressiva e admite abatimentos de impostos pagos antecipadamente ou não incidentes”.

Porém esta unificação é anulada quando deve ser considerada a substituição tributária que, na visão de Flores (2009), o Simples Nacional não realiza completamente seu verdadeiro objetivo, que é unificar a tributação das microempresas e empresas de pequeno porte. No

primeiro parágrafo ele declara que o recolhimento na forma de substituição tributária do ICMS não imuniza estas empresas da incidência de outros tributos, e que sendo assim será observada a legislação vigente das demais pessoas jurídicas, ou seja, mais obrigações acessórias, como por exemplo, a separação das receitas tributadas pelo regime da substituição tributária do ICMS (substituído) e no caso de importadoras ou distribuidoras (substituto), a apuração e recolhimento do ICMS, no momento da venda.

Segundo Barros e Souza (2008), as ME e EPP devem recolher seus tributos em conformidade com um dos cinco anexos da Lei Complementar 123/2006, nos quais deverá ser observada exclusivamente a principal atividade da empresa. Empresas comerciais se enquadram no anexo I, Industriais no anexo II, e nos anexos III, IV e V as empresas prestadoras de serviço, variando de acordo com o serviço prestado.

Ainda segundo Barros e Souza (2008), para que a empresa se enquadre no regime do Simples Nacional, além da receita anual, devem ser observados alguns fatores, como por exemplo, não ter participação do capital de pessoas jurídicas, não ser constituída por Sociedade por Ações, não possuir sócio domiciliado no exterior, também se a atividade da empresa é permitida no Simples Nacional, entre tantos outros impedimentos que não devem ser infringidos.

#### **2.4 Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação– ICMS**

O ICMS trata-se de um imposto de responsabilidade dos estados e Distrito Federal, que com a permissão do Sistema Tributário Nacional efetuam sua apuração e recolhimento. Para Oliveira et al. (2012 pag. 60) “o contribuinte do imposto é qualquer pessoa que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviço de transporte ainda que se inicie no exterior”.

Seu cálculo é feito sobre o valor das mercadorias e cobrado na nota fiscal somado ao valor da mesma. Sua alíquota é definida observando o tipo de mercadoria ou serviço, sua origem e destinação, devendo ainda ser analisado, na Constituição Federal, o tratamento de não incidência, podendo ser imunes ou isentas.

Sobre a visão do autor Brunozi (2009), o ICMS é o mais complexo dos impostos, pois sua incidência abrange praticamente todos os produtos, além da particularidade de cada bem ou serviço, considera ainda a localização do estado.

O ICMS é um imposto enquadrado no regime da não cumulatividade, ou seja, quando a atividade comercial é a compra gera-se o crédito, e quando é a venda gera-se o débito, segundo Oliveira et al. (2012) quando o contribuinte adquire mercadoria ou serviço com incidência, gera um crédito e a venda ou prestação, um débito, exceto em operações não tributadas, podendo ser efetuado o abatimento no valor devido o valor pago nas etapas anteriores.

#### **2.5 Substituição Tributária do ICMS**

Previsto no artigo 128 do CTN, o ICMS-ST impõe a responsabilidade do pagamento do imposto relativo ao fato gerador ao sujeito passivo, facilitando a fiscalização, visto que toda a responsabilidade de recolhimento do ICMS devido até chegar ao consumidor final, é de obrigação do substituto.

Para Oyadomari, Biava Júnior (2010 pag. 72) “em relação às empresas varejistas do Simples Nacional (ME e EPP), tal sistemática de tributação antecipada do ICMS acaba por eliminar o tratamento tributário diferenciado e mais benéfico”.

Pois, como prevê explicar esta pesquisa, devido a esta tributação e também com o possível aumento em seus encargos tributários, as Micro e Pequenas Empresas sofrem com o aumento das obrigações acessórias. Além disso, o ICMS é pago observando a alíquota prevista em lei, sem a aplicação da redução na base de cálculo que estas empresas têm o direito.

Sobre o ICMS-ST, Melchor (2008) descreve:

A “substituição tributária” na forma como vem sendo praticada, fere o princípio constitucional da capacidade contributiva, o princípio da isonomia, o princípio da reserva legal que contribuiu a lei complementar estabelecer regras gerais de tributação das pequenas empresas, o princípio da segurança jurídica, o princípio da pequena empresa na ordem econômica nacional e todos aqueles que com eles se relacionam, especialmente os princípios sociais. (MELCHOR, 2008, p. 4).

O cálculo da substituição tributária é feito utilizando a alíquota do ICMS aplicada a cada produto, segundo Menon (2013), a base de cálculo da substituição tributária, é obtida através da soma do valor das mercadorias que serão vendidas pelo substituto tributário, mais o frete, IPI, seguro e outros encargos que cobrados, devendo ainda, ser aplicado sobre esta somatória o valor do MVA (Margem de Valor Agregado) específico a cada produto.

O art. 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, define que:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

Deste modo, sabe-se que para que seja possível encontrar o valor que deve ser pago do ICMS-ST, faz-se necessário encontrar primeiro sua base de cálculo.

A Margem de Valor Agregado é à margem de lucro que o fisco imagina que o contribuinte terá com a venda de determinada mercadoria e é utilizada para definir a base de cálculo para a apuração do ICMS-ST. É estabelecido de acordo com o preço praticado no mercado, de acordo com o estado de origem e também de acordo com a mercadoria ou prestação de serviço.

### **3. Metodologia da pesquisa**

Esta pesquisa classifica-se quanto aos objetivos, como sendo descritiva, visto que serão registrados, analisados, classificados e interpretados os dados coletados na empresa, objeto de estudo, sem a interferência do pesquisador nestes dados. E será descrito como a substituição tributária do ICMS acontece. Andrade (2002), explica que a pesquisa descritiva tende a observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, sendo que o pesquisador não interfere neles. Portanto os fenômenos não são manipulados pelo pesquisador, são apenas estudados.

Quanto aos procedimentos, classifica-se como bibliográfica, documental e estudo de caso.

Beuren, (2008, p. 87), fala sobre o material utilizado na pesquisa bibliográfica, conforme segue: “Abrange todo referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros”.

Com isso, confirma-se a presença desta modalidade de pesquisa no presente trabalho, visto que, há a necessidade de pesquisa aprofundada sobre o tema, nos materiais acima citados, para que se possa ter conhecimento acerca da temática e assim chegar a conclusões precisas.

Segundo Silva e Grigolo (2002), a pesquisa documental caracteriza-se pela utilização de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada, visando selecionar, tratar e interpretar informações brutas.

Para a pesquisa em questão, serão utilizados os documentos da empresa pesquisada, classificando-se, portanto, como documental. Serão analisadas as notas fiscais de entrada e saída referentes ao período de julho de 2013 a junho de 2014.

Quanto à coleta de dados serão feitos pessoalmente pelo pesquisador, e serão obtidos através dos documentos fiscais da empresa.

Ainda Beuren, (2008, p. 84), defende que “A pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado em um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico.”

Sendo assim, a pesquisa enquadra-se nestes contextos, pois buscará o entendimento do fato estudado tanto em livros (bibliográfica) quanto nos documentos atuais (documental) da empresa pesquisada, objeto de estudo (estudo de caso).

Quanto à abordagem do problema a pesquisa classifica-se como quantitativa, pois objetiva-se especificamente em simular com dados reais a tributação das duas maneiras de recolhimento do ICMS.

Beuren (2008) garante que a pesquisa quantitativa é bastante aplicada nos estudos descritivos, visto que busca descobrir e classificar a relação entre variáveis e a relação de causalidade entre fenômenos.

#### **4. Descrição e Análise dos Resultados**

A descrição e análise dos dados iniciam-se com a caracterização da empresa pesquisada e também dos produtos a serem analisados, prosseguindo sobre a demonstração dos MVA's dos produtos analisados e logo em seguida a apresentação dos resultados através da demonstração do valor pago de ICMS-ST e a apuração do ICMS sem a ST, e pôr fim a variação do imposto pago.

##### **4.1 Caracterização da Empresa e os Produtos Pesquisados**

O estudo de caso foi realizado em uma empresa comercial de artigos para decoração, localizada na cidade de Irati, estado do Paraná. Atua no mercado há dezesseis anos.

Os produtos pesquisados foram agrupados de acordo com o NCM (Nomenclatura Comum do MERCOSUL), e são caracterizados nas seguintes descrições: box de acrílico, divisórias em EUCATEX, ferragens em alumínio, forro e acessórios em PVC, gesso acartonado, papel de parede, persiana, piso de madeira, piso vinílico, porta sanfonada em PVC, sanca para acabamento em PVC e vidro temperado.

Foram analisados doze produtos, que são os produtos abrangidos pela ST. As informações foram coletadas diretamente na empresa comercial no ramo de artigos para decoração, através da análise de documentos fiscais.

O estudo foi desenvolvido com dados de compras (notas fiscais de entrada) e vendas (notas fiscais de saída) do período de julho de 2013 a junho de 2014.

#### 4.2 Margens de Valores Agregados (MVA's) dos Produtos

Através de pesquisa no RICMS-PR, foram encontrados os MVA's de cada produto em pesquisa, demonstrados a seguir:

Produtos	Classificação NCM	MVA em operações internas (%)
1. Box de Acrílico	3922.9000	41%
2. Divisória em Eucatex	4418.2000	38%
3. Ferragens em Alumínio	7308.9010	40%
4. Forro e acessórios em PVC	3916.2000	44%
5. Gesso Acartonado	6809.1100	30%
6. Papel de Parede	4814.9000	51%
7. Persiana	6303.9900	47%
8. Piso de Madeira	4409.1000	36%
9. Piso Vinílico	3918.1000	38%
10. Porta Sanfonada em PVC	3925.2000	37%
11. Sanca para acabamento em PVC	3916.9090	44%
12. Vidro Temperado	7007.1900	36%

Fonte: Adaptado de RICMS-PR.

Tabela 1 – Classificação NCM e margem de valor agregado em operações internas

Conforme disposto na tabela acima, verifica-se que o MVA varia a cada produto, pois esta margem é determinada de acordo com os preços que o mercado pratica, são obtidos através de pesquisa, mesmo que por amostragem, e para sua definição, utiliza-se a média ponderada dos resultados da pesquisa.

#### 4.3 Demonstração do Valor do ICMS por Substituição Tributária e a Apuração do ICMS excluindo-o da ST

Através dos documentos fiscais da empresa identificou-se o valor recolhido de ICMS-ST no período de julho/2013 a junho/2014, conforme tabelas 2 e 3 abaixo:

Produto	ICMS jul/13	ICMS ago/13	ICMS set/13	ICMS out/13	ICMS nov/13	ICMS dez/13
Box de Acrílico	132,75	51,94	108,08	143,43	120,82	88,10
Divisórias em Eucatex	515,60	834,02	11,58	280,78	796,63	1.281,02
Ferragens em Alumínio	1.219,30	1.372,54	2.059,99	2.058,54	1.871,18	2.494,32
Forro e acessórios em PVC	-	144,52	301,28	215,50	418,01	96,40
Gesso Acartonado	-	124,69	42,51	-	180,85	-
Papel de Parede	32,68	-	101,22	130,36	38,49	-
Persiana	737,93	1.180,24	877,44	796,78	469,12	887,75
Piso de Madeira	539,61	953,34	1.055,89	1.129,17	956,03	507,44
Piso Vinílico	529,33	529,03	813,17	1.594,80	574,44	813,26
Porta Sanfonada em PVC	-	158,43	-	-	-	145,96
Sanca para Acabamento em PVC	40,12	69,19	-	-	-	6,65
Vidro Temperado	1.133,20	1.773,55	2.083,94	4.047,86	1.397,76	2.334,67
<b>TOTAL</b>	<b>4.880,52</b>	<b>7.191,49</b>	<b>7.455,11</b>	<b>10.397,20</b>	<b>6.823,34</b>	<b>8.655,57</b>

Fonte: Documentos fiscais.

Tabela 2 – Demonstração do ICMS-ST recolhido período Julho a Dezembro/2013



Na tabela 2, têm-se os valores relativos ao ICMS-ST pago no período de julho 2013 a dezembro 2013. Verifica-se que há variação mensal, isto se dá pelo fato de que a empresa vende a cada mês valores diferentes de cada produto, ou seja, não mantém uma média de vendas por produto em todos os períodos.

Produto	ICMS jan/14	ICMS fev/14	ICMS mar/14	ICMS abr/14	ICMS mai/14	ICMS jun/14
Box de Acrílico	136,07	81,44	46,54	97,44	84,19	15,77
Divisórias em Eucatex	-	34,25	411,45	917,02	283,46	31,42
Ferragens em Alumínio	1.414,96	1.215,76	1.915,97	1.568,89	2.172,14	2.011,06
Forro e acessórios em PVC	19,12	350,61	341,69	235,82	425,75	134,13
Gesso Acartonado	-	204,12	272,31	-	259,20	-
Papel de Parede	34,76	23,01	58,75	7,34	32,86	55,08
Persiana	426,38	439,29	870,87	451,79	400,67	710,66
Piso de Madeira	433,57	1.363,21	1.409,02	1.697,93	523,75	1.003,91
Piso Vinílico	719,90	873,28	477,02	388,38	946,29	285,77
Porta Sanfonada em PVC	0,69	147,48	-	-	17,61	-
Sanca para Acabamento em PVC	1,55	-	177,78	-	22,74	-
Vidro Temperado	1.027,14	1.958,71	1.131,26	2.411,77	3.066,72	2.343,71
<b>TOTAL</b>	<b>4.214,14</b>	<b>6.691,17</b>	<b>7.112,66</b>	<b>7.776,39</b>	<b>8.235,39</b>	<b>6.591,50</b>

Fonte: Documentos fiscais.

Tabela 3 – Demonstração do ICMS-ST recolhido período Janeiro a Dezembro/2014

Na tabela 3, são demonstrados os valores pagos de ICMS-ST no período de janeiro 2014 a junho 2014.

Na sequência foi calculado o ICMS, excluindo-o da substituição tributária também nos períodos de julho/2013 a junho/2014, através dos dados do faturamento da empresa neste período, conforme demonstra a tabela 4.

Período	Vendas	Acumulado últimos 12 meses	Redução (%)	Base de cálculo	ICMS (%)	Valor do ICMS a pagar
Julho/2013	210.711,70	910.979,97	46,10%	113.573,61	2,82%	3.202,78
Agosto/2013	261.198,29	1.044.227,03	46,10%	140.785,88	2,82%	3.970,16
Setembro/2013	230.444,61	1.187.519,75	35,56%	148.498,51	2,84%	4.217,36
Outubro/2013	367.094,96	1.336.597,79	27,87%	264.785,60	2,87%	7.599,35
Novembro/2013	200.120,65	1.596.606,79	26,06%	147.969,21	3,07%	4.542,65
Dezembro/2013	150.679,55	1.743.880,48	21,94%	117.620,46	3,10%	3.646,23
Janeiro/2014	166.917,15	1.802.089,07	24,26%	126.423,05	3,38%	4.273,10
Fevereiro/2014	161.856,00	1.892.285,28	24,26%	122.589,73	3,38%	4.143,53
Março/2014	184.047,00	1.990.657,04	21,70%	144.108,80	3,41%	4.914,11
Abril/2014	158.589,00	2.108.881,60	21,70%	124.175,19	3,41%	4.234,37
Mai/2014	258.230,00	2.206.719,73	20,00%	206.584,00	3,45%	7.127,15
Junho/2014	126.841,00	2.392.574,60	18,39%	103.514,94	3,48%	3.602,32

FONTE: Documentos fiscais e RICMS-PR.

Tabela 4 – Apuração do ICMS sem o regime da substituição tributária

O cálculo do ICMS sem a ST pode ser feito pelo valor total do faturamento, pois no Simples Nacional há esta simplificação, não sendo necessária a observância de cada produto. A tabela

4 descreve as etapas necessárias para o cálculo do imposto, observando o RICMS do Paraná, onde se encontram as alíquotas de redução da base de cálculo de acordo com o faturamento da empresa. E também é necessário a observância do faturamento dos últimos doze meses, sendo que a alíquota a ser aplicada do ICMS varia de acordo com o acumulado.

Após estas análises e apurações, pode-se comparar o impacto que esta mudança ocasionou no aumento da carga tributária.

Período	Valor do ICMS pago pelo regime da ST	Valor do ICMS supondo que a mercadoria não faça parte do regime de ST	Diferença entre as formas de arrecadação	Percentual do valor do imposto "recolhido" à maior
Julho/2013	4.880,52	3.202,78	1.677,75	34%
Agosto/2013	7.191,49	3.970,16	3.221,33	45%
Setembro/2013	7.455,11	4.217,36	3.237,75	43%
Outubro/2013	10.397,20	7.599,35	2.797,86	27%
Novembro/2013	6.823,34	4.542,65	2.280,68	33%
Dezembro/2013	8.655,57	3.646,23	5.009,34	58%
Janeiro/2014	4.214,14	4.273,10	-58,96	-1%
Fevereiro/2014	6.691,17	4.143,53	2.547,64	38%
Março/2014	7.112,66	4.914,11	2.198,54	31%
Abril/2014	7.776,39	4.234,37	3.542,01	46%
Mai/2014	8.235,39	7.127,15	1.108,24	13%
Junho/2014	6.591,50	3.602,32	2.989,18	45%
<b>TOTAL</b>	<b>86.024,48</b>	<b>55.473,11</b>	<b>30.551,36</b>	

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 5 – Variação de Recolhimento

Como demonstrado na tabela 5, verificou-se que da amostra de doze produtos analisados, em onze o imposto é recolhido à maior pelo regime da substituição tributária do ICMS.

## 5. Considerações Finais

O objetivo geral desta pesquisa foi identificar os impactos da Substituição Tributária do ICMS em uma empresa optante pelo Simples Nacional.

No referencial teórico, observamos que temos a contabilidade tributária como gerenciadora dos tributos que incidem sobre a entidade, a legislação por sua vez direciona os mecanismos para que seja feito o recolhimento do imposto e o recolhimento antecipado do imposto, pela sistemática da substituição tributária do ICMS, serve como auxílio ao combate à sonegação, sendo que o ICMS é recolhido antes mesmo de a mercadoria ser vendida.

Conclui-se com este estudo, que o regime ICMS-ST onera e aumenta a carga tributária da empresa, optante pelo Simples Nacional. Sendo que houve recolhimento a maior de ICMS no valor de R\$ 30.551,36 durante os doze meses analisados.

Portanto, para a empresa objeto do estudo há um maior dispêndio com ICMS pelo regime de ST.

## Referências

- AMORIM, JOÃO LUIZ.** ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência). Niterói, RJ: Impetus, 2007.
- ANDRADE, JULIANA SANTOS DE.** Vantagens e Desvantagens do Simples Nacional. Faculdade de Ciências Econômicas, 2010.
- ANDRADE, MARIA MARGARIDA DE.** Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- BARROS, DEBORAH MARINHO DE; SOUZA, EVALDO SANTANA DE.** Simples Nacional *Versus* Lucro Presumido: Uma Análise da Tributação Das Empresas Prestadoras de Serviços. CONGRESSO USP de INICIAÇÃO CIENTÍFICA, São Paulo: USP, 2008.
- BEUREN, ILSE MARIA. IN: LONGARAY, ANDRÉ ANDRADE DE; RAUPP, FABIANO MAURY; SOUZA, MARCO AURÉLIO DE; COLAUTO, ROMUALDO DOUGLAS; PORTON, ROSIMERE ALVES DE BONA; BEUREN, ILSE MARIA (ORG).** Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BRASIL.** Lei Complementar nº 123, de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional e Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 15 de dezembro de 2006 de publicação. 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: 10 de setembro de 2013.
- BRASIL.** Lei Complementar nº 87, 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 13 de setembro de 1996. 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: 15 de agosto de 2013.
- BRASIL.** Lei nº 5.172, de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional, Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 22 de setembro de 2013.
- BRUNOZI JR., ANTÔNIO CARLOS.** Efeitos das Transferências Intergovernamentais e Arrecadação Tributária sobre os Indicadores sociais da Saúde e Educação e Avaliação do Impacto nos Municípios Mineiros: Uma Aplicação da Análise de Regressão Logística. II Encontro Mineiro de Administração Pública, Economia Solidária e Gestão Social, Viçosa, Jun. 2010.
- CARVALHO, PAULO DE BARROS.** Teoria da norma tributária. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- FABRETTI, LAUDIO CAMARGO.** Contabilidade Tributária. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- FLORES, FELIPE DE PELEGRINI.** Substituição Tributária Progressiva do ICMS e o Simples Nacional. 2009. Monografia (Graduação em Direito) - Universidade Federal de Santa Catarina, 2009.
- MELCHOR, PAULO.** Substituição Tributária das Empresas no Simples Nacional – ICMS e ISS – Inconstitucionalidades. Instituto de Direito Tributário de Londrina. São Paulo, 10 de Janeiro de 2008.
- MENON, GELSON.** ICMS por Substituição Tributária: Uma Análise da sua Influência no Preço de Venda de Produtos do Ramo da Construção Civil. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual do Centro Oeste, 2013.
- OLIVEIRA, LUÍS MARTINS. ET AL.** Manual de contabilidade tributária: textos e teses com as respostas. 11 ed. São Paulo: Ed Atlas. 2012.
- OYADOMARI, JOSÉ CARLOS TIOMATSU; BIAVA JUNIOR, ROBERTO.** 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.
- PARANÁ (Estado).** Decreto nº 1.190, de 19 de julho de 2007. Dispõe sobre a Isenção ou Redução da base de cálculo para recolhimento do ICMS em empresas enquadradas no Simples Nacional. Paraná, 19 de julho de 2007. Disponível em: [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/decreto1190\\_2007.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/decreto1190_2007.htm). Acesso em: 15 de maio de 2013.
- SILVA, MARISE BORBA DE; GRIGOLO, TÂNIA MARIS.** Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II. Caderno Pedagógico. Florianópolis: UDESC, 2002.