



A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NA EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL: um estudo de caso em uma microempresa da cidade de Ribeirão Corrente

Eric Douglas dos Santos
Letícia Venâncio Montagneri
Sthefany Garcia Fuga Gonçalves¹

Orientadora: Prof^a Ms. Ana Cristina
Ghedini Carvalho²

Resumo: O objetivo desse estudo é analisar a eficácia e efetividade da Substituição Tributária do ICMS na empresa optante pelo Simples Nacional, considerando o impacto no montante do imposto devido pela empresa. Foram estudadas as principais informações referentes ao ICMS/Substituição Tributária e Simples Nacional, identificando o montante devido do imposto e realizando um embate sobre o resultado para a empresa. No que diz respeito à relevância, o ICMS, o ICMS/ST e o Simples Nacional têm importância para o desenvolvimento regional e municipal, por meio da arrecadação dos tributos e repasses feitos ao Estado, Distrito Federal e Municípios, pelo enquadramento em uma forma de tributação mais simplificada, através de guia única contendo vários tributos. Entretanto, apenas as microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) que se enquadram na devida legislação podem optar pelo Simples Nacional. O ICMS - imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, é um tributo de competência estadual que tem suas regras estabelecidas por cada um dos Estados brasileiros. Por ser um imposto bastante complexo, sua arrecadação e fiscalização é um grande desafio para os órgãos competentes. Utilizou-se de pesquisa do tipo bibliográfica e estudo de caso, por meio dos quais foram analisados para fins de desenvolvimento tributário em uma empresa de fabricação de laticínios, que disponibilizou documentos internos, questões pertinentes à temática.

Palavras-chave: ICMS. Simples Nacional. Substituição Tributária.

¹ Alunos regularmente matriculados no 8.º semestre do Curso de Ciências Contábeis – noturno – do Uni-Facef - Centro Universitário Municipal de Franca.

² Ana Cristina Ghedine Carvalho – Mestre em Desenvolvimento Regional pelo Uni-FACEF



1 INTRODUÇÃO

A empresa, entidade que exerce atividade econômica organizada, constituída como pessoa jurídica, tem como objetivo a produção e a circulação de bens ou serviços. O porte de uma organização pode ser definido com base no faturamento anual, número de funcionários e atividades desempenhadas que, ao longo do tempo, podem sofrer alterações com a expansão do negócio.

As Microempresas e Empresas de Pequeno Porte são empreendimentos sob a forma de sociedade empresária, sociedade simples, empresa individual de responsabilidade limitada e empresário individual. Estão previstas no Estatuto da micro e pequena empresa instituído pela Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, que também prevê tratamento tributário diferenciado de acordo com o artigo 170 da Constituição Federal, denominado Simples Nacional.

No Brasil, existem 6,4 milhões de estabelecimentos, desse total 99% são micro e pequenas empresas, conforme os estudos apresentados pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Microempresas SEBRAE (SEBRAE São Paulo - 07/06/2018), demonstrando grande relevância dessas entidades para o desenvolvimento socioeconômico do país, mais precisamente na geração de emprego, como na distribuição de renda e no fortalecimento da economia. De acordo com estudos do SEBRAE, essas empresas representam 27% do Produto Interno Bruto - PIB e em dez anos os valores da produção gerado pelos pequenos negócios cresceram de R\$ 144 bilhões para R\$ 599 bilhões (SEBRAE – Mato Grosso 27/10/2017).

O Simples Nacional é um regime que tem como objetivo regulamentar, simplificar e beneficiar o tratamento tributário aplicável às microempresas (ME) e as empresas de pequeno porte (EPP), compartilhando a arrecadação, cobrança e fiscalização dos tributos IRPJ, IPI, CSLL, Cofins e PIS/Pasep, ICMS e ISS¹. Para

¹ 1)IRPJ Imposto de Renda – Pessoa Jurídica 2)IPI Imposto sobre Produtos Industrializados 3)CSLL Contribuição Social sobre Lucro Líquido 4)COFINS Contribuição para o Financiamento da Seguridade



optar por esse regime de tributação, as microempresas deverão ter receita bruta anual de até R\$ 360.000,00; e no caso da empresa de pequeno porte, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00.

Ocorre que alguns tributos não são apurados pela ME e EPP no Simples Nacional, como é o caso do ICMS pela sistemática da substituição tributária. O ICMS é imposto estadual que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, com alíquotas internas variáveis para cada Estado, que tem sua própria legislação, e alíquotas interestaduais previstas no inciso XII, letra “g”, do artigo 155 da Constituição Federal.

Relativamente ao ICMS apurado em face das operações próprias da ME e EPP, a apuração e recolhimento são feitos de forma unificada com os demais tributos do Simples Nacional, situação que se modifica com o ICMS apurado na sistemática da substituição tributária.

A Substituição Tributária (ST) encontra-se prevista na Constituição Federal, no artigo 150, parágrafo 7º e na Lei Complementar n.º 87/96. Consiste no regime pelo qual a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, devido às operações ou prestações de serviços, é atribuída a um terceiro denominado substituto, que não corresponde ao próprio contribuinte que pratica o fato gerador do imposto.

Considerando que o Simples Nacional corresponde a um sistema simplificado de apuração e recolhimento dos tributos, por meio da aplicação de percentuais incidentes sobre uma única base de cálculo, que é receita bruta mensal, e que ele existe para dar condições de competitividade e de sobrevivência das micro e pequenas empresas que, pelo porte e estrutura, não têm condições de suportar a mesma carga tributária e o cumprimento das obrigações acessórias como as demais empresas de maior porte, surge a necessidade de avaliar se a incidência e

Social 5)PIS/PASEP Programa de Interação Social 6)ICMS Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços 7)ISS Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza



recolhimento do ICMS, pela sistemática da substituição tributária, fora do Simples Nacional, contraria a própria finalidade do sistema, por onerar demasiadamente as pequenas empresas que adotam esse regime de tributação.

Assim, a presente pesquisa tem por problema o seguinte questionamento: Qual o impacto da Substituição Tributária do ICMS na empresa optante pelo Simples Nacional?

Para responder a essa questão foram considerados como objetivos: analisar a sistemática de apuração dos tributos pelo Simples Nacional, com base na legislação de regência e discorrer sobre a substituição tributária do ICMS, especificamente no caso de empresas optantes do Simples Nacional.

A pesquisa, do tipo exploratória e explicativa, foi realizada, inicialmente, através da revisão bibliográfica sobre o tema e, também, por meio de estudo de caso junto a uma microempresa do setor de fabricação de laticínios da cidade de Ribeirão Corrente que, pelos produtos que fabrica, sorvetes em geral e açaí, estão sujeitos ao ICMS apurado pela substituição tributária.

O artigo em sua primeira seção aborda os principais aspectos do Simples Nacional. Na segunda seção foi estudado a evolução do ICMS no estado de São Paulo. Na terceira seção foi analisada a legislação da Substituição Tributária do ICMS. Na última seção foi feito o estudo de caso na empresa com o ramo de atividade de Laticínio.

2 SIMPLER NACIONAL

Com a publicação da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, foi instituído o Estatuto da Micro e da Pequena Empresa, bem como o regime tributário diferenciado e favorecido denominado Simples Nacional (VELLOSO, 2010, p. 13).

O Simples Nacional é o nome abreviado do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas



de Pequeno Porte e tem como objetivo regulamentar e beneficiar o tratamento aplicável a elas, com uma menor carga tributária e um sistema simplificado para o pagamento dos tributos, mediante a apuração e arrecadação unificada de oito tributos, bem como recolhimento através de guia única:

Um regime de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos, foi criado pela Lei Geral para simplificar a vida do empreendedor de pequeno porte. Ele unifica oito impostos em um único boleto e reduz sua carga tributária. Segundo o ministro da Secretaria da Micro e Pequena Empresa, Guilherme Afif, por exemplo, para quem sai do regime e opta pelo Lucro Presumido, o aumento médio de tributação é de 54% (ENDEAVOR BRASIL, 2018).

Podem optar por esse regime de tributação, conforme consagra o artigo 3.º da Lei Complementar n.º 123/2006, as microempresas ou empresas de pequeno porte, constituídas sob a forma de sociedade empresária, sociedade simples, empresa individual de responsabilidade limitada, assim como o empresário individual que tenham auferido, em cada ano calendário, no caso da microempresa, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e no caso da empresa de pequeno porte, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 quatro milhões e oitocentos mil reais).

Ribeiro Júnior e Pujals (2015, p. 118), abordam o assunto nos seguintes termos:

Com esse regime tributário, em regra, as micro e pequenas empresas passaram a se beneficiar de uma menor carga tributária e de um sistema simplificado para o pagamento dos tributos. Não se pode negar que esse é um avanço importante para estimular o crescimento das empresas e do emprego no Brasil.

A ME que no ano-calendário exceder ao limite de receita bruta anual, automaticamente no próximo ano passará à condição de EPP, e as empresas EPP que não ultrapassarem o limite de receita bruta anual passará automaticamente para a condição de ME:



Nesse caso, as Microempresa e Empresas de Pequeno Porte para fins da lei tem o direito a todos os benefícios, como a simplificação nos procedimentos de abertura, de compras até determinado valor, entre outros, porém será impedida de usufruir os benefícios tributários, que são oferecidos apenas para o Simples Nacional (CLEÔNIMO SANTOS, 2015, p. 15).

Os tributos abrangidos pelo Simples Nacional são: o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), salvo IPI incidente na importação; Contribuição Social do Lucro Líquido (CSLL); Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), salvo a COFINS incidente na importação de bens e serviços; Contribuição para o PIS/PASEP incidente na importação de bens e serviços; Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) para a seguridade social, a cargo da pessoa jurídica do que trata o art. 22 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); e Imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS) (CHIESA, 1997, p. 265).

Especificamente para o ICMS e o ISS, em razão da alteração promovida na legislação pela Lei Complementar n.º 155/2016, os referidos impostos são de competência, respectivamente, dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios e só serão apurados e recolhidos no Simples Nacional para as microempresas e empresas de pequeno porte que tenham auferido, no ano calendário, até R\$ 3.600.000,00 três milhões e seiscentos mil reais.

Ribeiro Junior e Pujals (2015, p. 69) tratam sobre os limites de receita bruta considerados para fins de recolhimento do ICMS no Simples Nacional:

São faixas de receita bruta adotadas pelos Estados e pelo Distrito Federal, em seus respectivos territórios, para efeito de recolhimento do ICMS e do ISS, tendo como parâmetros a participação do Estado ou do Distrito Federal no Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro. Dito de outra forma, os Estados e Distritos Federais podem definir que só poderá recolher o ICMS ou ISS do



Simples Nacional quem estiver dentro dos “novos” limites de receita estabelecidos por ele.

Portanto, sempre que ultrapassado o referido limite de receita bruta, o ICMS e o ISS passam a ser recolhidos fora da apuração do Simples Nacional, da mesma forma que empresas sujeitas aos demais regimes de tributação, como previsto no artigo 13 A, da Lei Complementar nº 155/2016.

Também não se encontra abrangido pelo Simples Nacional e deverá ser recolhido separadamente pela ME e EPP o ICMS apurado pela sistemática da substituição tributária, devido aos casos em que a lei determina que um terceiro, não relacionado diretamente com o fato gerador, seja o responsável pela apuração e recolhimento do imposto, conforme expressamente tratado no artigo 13 da Lei Complementar nº 123/2006:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

[...]

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

[...]

XIII - ICMS devido:

a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo [...]; nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores; e nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação.

A Lei Complementar nº 123/2016, através do seu artigo 3º, §3º, elenca as hipóteses em que a pessoa jurídica, embora enquadrada como microempresa e empresa de pequeno porte, não pode optar pelo Simples Nacional, como nos casos em que do seu capital participe outra pessoa jurídica; quando constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo; as constituídas sob a forma de sociedade por ações; que tenha auferido no ano calendário imediatamente anterior



ou no ano calendário em curso, receita bruta superior a R\$ 4.800.000,00 no mercado interno ou superior ao mesmo limite em exportação para o exterior, dentre outros.

A apuração do valor mensal devido pela ME ou EPP será a receita bruta total mensal, caso opte pelo regime de competência ou recebida mensal, caso opte pelo Regime de Caixa, e a escolha do regime não poderá ser inalterada para todo o ano calendário. As alíquotas para o cálculo do Simples Nacional são divididas em alíquota nominal, em que o cálculo é realizado em decorrência da receita bruta mensal e deduções dos valores de devoluções, conforme tabela do Simples Nacional.

A alíquota efetiva será obtida na forma como exposto no exemplo a seguir considerando alíquota nominal 7,30%; parcela a deduzir R\$5.940,00; receita bruta dos últimos doze meses R\$200.000,00 e receita bruta mensal R\$20.000,00:

Alíquota nominal	7,30%
Parcela a deduzir	R\$ 5.940,00
	$R\$ 200.000,00 * 7,30\% = R\$ 14.600,00$
Tirando a parcela a deduzir	$R\$ 14.600,00 - R\$ 5.940,00 = R\$ 14.600,00$
Alíquota efetiva	$8.660,00/200.000,00= 4,33\%$
Aplicando à receita bruta de janeiro	$R\$ 20.000,00 * 4,33\% = R\$ 866,00$
Valor a pagar no DAS em 2018	R\$ 866,00

Fonte: Contábeis: o portal da profissão contábil (2015, Online)

A Lei Complementar 123/2006 possui anexos com faixas de receita e as alíquotas correspondentes que aumentam na medida que a faixa de receita bruta da ME ou EPP também aumente no ano. Esses anexos estão separados em cinco atividades: Anexo I para Comércio; Anexo II Indústria; Anexo III para Serviços referentes a locação de bens móveis e de prestações de serviços não relacionados § 5.º - C do artigo 18 desta lei complementar; Anexo IV Serviços decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5.º - C do artigo 18 desta lei complementar;



e Anexo V para Serviços decorrentes da prestação de serviços relacionadas no §5.º - I do artigo 18 desta Lei Complementar.

3 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – ICMS

Até a Primeira Grande Guerra Mundial, a tributação costumava ser apenas sobre o patrimônio das pessoas. Entretanto, surgiram problemas com a arrecadação. No Brasil, o primeiro imposto foi aplicado em 1922, com a vigência da Lei Federal nº 4.625, que instituiu, além do Imposto sobre a Renda, o Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), todos de competência da União.

Após passar por uma segunda Assembléia Constituinte, iniciada em novembro de 1933, promulgou-se a terceira Constituição Brasileira em 1934, que trouxe, em seu bojo, alterações sobre o imposto, de modo que ele deixou de incidir apenas sobre operações de compra e venda e passou a integrar operações de consignações, sendo renomeado para Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC).

Por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 02 de Dezembro de 1965, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), substituiu o IVC, que começou a ser apurado pela confrontação de débitos e créditos, sendo os débitos considerados quando da saída de mercadorias, ou seja, nas vendas e créditos relativos à sua entrada no estabelecimento do contribuinte.

A principal diferença entre o IVC e o ICM é o princípio da não cumulatividade, copiado do modelo francês do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA), que prevê a dedução do valor pago em cada operação anterior do imposto devido, incluindo as operações interestaduais.

O princípio da não cumulatividade continuou presente após o surgimento do atual ICMS na Carta Magna de 1988. Portanto, o imposto deixou de ser chamado de ICM, e passou a ser chamado como Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, o ICMS. Sua incidência, conforme prevê a lei



maior incorporou os serviços de transporte e comunicação, assim como a incidência sobre energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e minerais, os quais eram até então tributados pela União (BALEEIRO, 2011, p. 13).

Continua sendo um imposto de competência dos estados, conforme art. 155, II, CF, com regras gerais instituídas através da Lei Complementar 87/96 e regulada por meio de leis ordinárias estaduais e pelos Regulamentos do ICMS – RICMS:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações as prestações se iniciem no exterior.

Em São Paulo, o imposto foi instituído através da Lei n.º 6.374/89, de 1/3/1989, sendo alterada pela Lei n.º 12.681/07. Foi regulamentado pelo Decreto n.º 45.490, de 30/11/2000, conhecido como regulamento do ICMS ou simplesmente RICMS, também alterado pelo Decreto n.º 52.655/08.

Conforme o artigo 119 do Código Tributário Nacional, o sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento, ocupando a posição de credor aquele que tem o direito de exigir o tributo.

Quanto à sujeição passiva, conforme previsão do artigo 121 do Código Tributário Nacional, essa se divide entre as figuras do contribuinte e do responsável tributário:

Contribuinte	Quando houver uma relação direta e pessoal com a situação fática geradora.
Responsável	Responsável, quando não sendo contribuinte, tem uma relação indireta com a situação fática geradora, estando obrigado a pagar, desde que



	tenha previsão legal sobre o fato.
--	------------------------------------

Fonte: Elaborado pelos autores.

Há casos em que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS poderá ser por Substituição Tributária / ST, em que outro contribuinte fica responsável pelo recolhimento do tributo em todas as possíveis circulação da mercadoria, podendo ser eles:

Contribuinte substituto	É aquele eleito para efetuar a retenção e/ou recolhimento do ICMS.
Contribuinte substituído	É aquele que, nas operações ou prestações antecedentes ou concomitantes é beneficiado pelo diferimento do imposto e nas operações ou prestações subsequentes sofre a retenção.

Fonte: elaborado pelos autores.

Em hipótese de venda do estabelecimento, a Lei 5.172 de 25 de Dezembro de 1966 determina em seu artigo 133, incisos I e II:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

O ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao princípio constitucional de não cumulatividade, conforme prevê os lineamentos basilares contido no artigo 155, § 2º, incisos I e II da Lei Maior, que assim estabelece:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre [...]



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

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

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

- a) Não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes:
- b) Acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Para melhor explicação do princípio da não cumulatividade aplicável ao ICMS, Carvalho (2000, p. 113) discorre:

O primado da não-cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICM e ao IPI consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo “contribuinte”, de considerar-lhe os créditos, ainda que contra sua vontade.

O ICMS incidente nas aquisições poderá ser creditado independentemente da origem do produto, seja dentro do Estado de São Paulo ou de qualquer outra unidade Federativa dentro do território brasileiro, desde que obedecidas as alíquotas pertinentes a cada região onde as Unidades Federativas figuram dentro do território nacional. Ademais, essas mercadorias ou prestação de serviços devem estar acompanhados por documento fiscal hábil, conforme trata o artigo 23 da Lei Complementar n.º 87/96, que preservou o direito ao abatimento, com as mesmas características anteriores:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Entretanto, salvo os casos em que após a realização da compra e venda, seja verificado que a nota fiscal é inidônea, o contribuinte pode se creditar do ICMS se



comprovar a veracidade da compra, conforme cita a Súmula n.º509 de 31 de março de 2014 do Supremo Tribunal de Justiça:

O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada (...). A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante.

Alíquota é o percentual com que um tributo incide sobre o valor da base de cálculo determinando-se, assim, a importância devida ao fisco.

Na visão de Roque Antônio Carrazza (1998, p. 61):

A alíquota é o critério legal, normalmente expresso em percentagem (%), que, conjuntamente a base de cálculo, permite discernir o “quantum debeat” (quantia devida, a título de tributo). A alíquota pode variar inclusive num mesmo tributo (alíquota progressiva), mas não deve imprimir-lhe feições confiscatórias (art. 150, IV, da CF), aguilhoando, assim, o direito de propriedade (arts. 5º, XXII e 170, II, da CF). Ademais, em relação aos impostos, deverá tornar-se efetivo o princípio da capacidade contributiva, encartado na 1ª parte, do § 1º, do art. 145, da CF (‘sempre que possível, os tributos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade do contribuinte...).

A alíquota se traduz em um percentual ou valor fixo que será aplicado sobre a base de cálculo, para determinar o montante do tributo efetivamente devido. No caso do ICMS, são percentuais aplicáveis à circulação de mercadorias ou serviços e variam de região para região do Brasil. Poderão ser diferenciadas, em função da importância da mercadoria e/ou dos serviços, em conformidade com o princípio da seletividade previsto no artigo 155, § 2.º, inciso III da Constituição Federal de 1988: “as alíquotas do ICMS poderão ser seletivas, em função da essencialidade da mercadoria e dos serviços, possibilitando que produtos de primeira necessidade sofram uma incidência de uma carga tributária menor que produtos supérfluos.”



Há diferenças, ainda, entre as alíquotas internas e as interestaduais. Nesse sentido, se a compra ou venda for realizada entre duas empresas do estado de São Paulo, a alíquota interna poderá ser de 25%, 18%, 12%, 7% ou isenta.

Quando qualquer outro Estado Brasileiro vender para o Estado de São Paulo, a alíquota interestadual sempre será 12%. Exemplo: se o contribuinte localizado no Estado de Minas Gerais vender para contribuinte localizado no Estado de São Paulo, a alíquota será de 12%. Porém, se a empresa que estiver vendendo para o Estado de São Paulo for optante pelo Simples Nacional, a alíquota não será 12%, mas sim a que estiver destacada no campo de observações da nota fiscal (são 20 alíquotas diferentes, que variam de empresa para empresa), relativa ao ICMS apurado em conjunto com os demais tributos no Simples Nacional.

4 O ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E A PREVISÃO PARA OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL

A Substituição Tributária, conhecida também como ST, é o regime em que a responsabilidade pelo pagamento do ICMS incidente sobre as operações de vendas de mercadorias ou de prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte que não aquele que pratica o fato gerador da obrigação tributária. Ou seja, a indústria assume a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pelas próprias operações e o devido pelas operações subsequentes, que são distribuidores, empresas varejistas e até mesmo pelo consumidor final.

O fundamento de validade está na própria Constituição Federal que, através do seu artigo 150, parágrafo 7º, dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente,



assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Para fiscalizar e ter um controle sobre determinadas operações ou prestações de serviços, a Substituição Tributária é utilizada como um mecanismo que diminui a sonegação fiscal.

De acordo com Ribeiro Júnior e Pujals (2015, p. 121 e 122), no Brasil existem três modalidades de Substituição Tributária: Antecedente, Concomitante e Subsequente.

A Substituição Tributária Antecedente, conhecida também como Substituição para trás ou diferimento, ocorre quando o imposto a ser recolhido é o resultado da operação ou prestação de serviço já realizada. Nesse caso, como o fato gerador ocorreu no passado, o recolhimento do imposto é adiado, e passa a ser exigido posteriormente ao momento da ocorrência do fato gerador. Com isso, somente a última pessoa que participa do ciclo de circulação da mercadoria é responsável pelo pagamento do ICMS referente às etapas anteriores.

Na Substituição Tributária Concomitante, a obrigação pelo pagamento do ICMS é atribuída a outro contribuinte e não àquele que esteja realizando a prestação de serviço simultaneamente à ocorrência do fato gerador. Um exemplo são os serviços de transportes realizados por autônomos e por empresas não inscritas no cadastro de contribuintes do ICMS no Estado em que a atividade tenha sido iniciada. O fato gerador do ICMS, que seria de responsabilidade do próprio prestador de serviço, passa a ser uma obrigação do tomador de serviço, que fica responsável pelo pagamento desse imposto, conforme a legislação atual do sistema jurídico pátrio.

Tem-se, ainda, a Substituição Tributária Subsequente ou para frente, que atribui ao primeiro contribuinte da cadeia produtiva a responsabilidade pela retenção e o pagamento do imposto referente às operações subsequentes que serão realizadas pelos demais contribuintes, inclusive pelo consumidor final.



A cobrança no primeiro contribuinte que, além de recolher seu tributo, recolhe também o imposto devido nas operações subsequentes, substituindo os consumidores seguintes da mesma cadeia até que a mercadoria chegue ao consumidor final, é também uma maneira de fiscalizar essas operações.

Por se tratar de um imposto Estadual, cada Estado tem competência para legislar sobre o ICMS dentro do seu território, como previsto na Constituição Federal que dispõe, por outro lado, que algumas matérias relacionadas ao imposto, como é o caso de substituição tributária, devem ser previstas por lei complementar de âmbito nacional.

Nesse contexto, tem-se que a Lei Complementar nº 87/96 autoriza os Estados e o Distrito Federal a legislarem, por lei própria, a substituição tributária, atribuindo a terceira pessoa a responsabilidade pelo pagamento do tributo.

A Constituição Federal determina que:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lei Complementar 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Também assumem um relevante papel, no campo da normatização da substituição tributária, os convênios, que são acordos firmados entre os Estados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Através dos convênios e dos protocolos entre os entes federativos, são firmados quais são os produtos sujeitos à substituição tributária, bem como as obrigações e condições correspondentes (SANTOS, WINDSOR, 2015, p. 77).



O regime de Substituição Tributária também é aplicado às empresas optantes pelo Simples Nacional, que podem configurar-se tanto como substituta como substituída, conforme prevê o parágrafo 6.º do art. 13 da LC nº 123/2006:

Artigo 13 [...]

§ 6º O Comitê Gestor do Simples Nacional

I – disciplinará a forma e as condições em que será atribuída à microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional a qualidade de substituta tributária.

No âmbito da substituição tributária o substituto assume o papel de sujeito passivo, diverso do contribuinte, a quem a lei atribui o dever de recolher o imposto relativo às operações subsequentes àquela por ele praticada. Já o substituído é aquele que promove a circulação de mercadoria, cujo recolhimento à legislação atribuiu ao substituto.

As operações realizadas com mercadorias tributadas no regime são separadas da receita total na hora do cálculo do ICMS pelo Simples Nacional, conforme consta na Lei Complementar nº 147, de 2014:

§ 4º-A. O contribuinte deverá segregar, também, as receitas: (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014 I - decorrentes de operações ou prestações sujeitas à tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, que o imposto já tenha sido recolhido por substituto tributário ou por antecipação tributária com encerramento de tributação;[...]

A empresa, na condição de substituta tributária optante pelo Simples Nacional, deverá recolher a parte o ICMS devido por substituição. O ICMS próprio, por sua vez, deverá ser recolhido dentro do Simples Nacional.

Caso a empresa comercial se encontre na condição de substituída tributária, deverá, na comercialização de itens sujeitos ao referido regime, informar as respectivas receitas destacadamente no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples (PGDAS), de modo que estas sejam desconsideradas no



cálculo do ICMS. No entanto, devem ser mantidas para o cálculo dos demais tributos abrangidos pelo Simples Nacional. A sistemática de cálculo está prevista nos artigos 13 e 77 da Lei Complementar nº 123/2006, com redação dada pela Lei Complementar nº 128/2008 (NEVES, 1997, p. 43).

Para o cálculo do valor do ICMS-ST, deve ser observada a Margem de Valor Agregado (MVA), que nada mais é que a base do lucro que o governo atribui. Através de pesquisas e cálculos, essa margem é estipulada para cada produto e será acrescida ao valor do produto no final da cadeia ou no processo de comercialização para fins de apuração do ICMS na substituição tributária (LARANJEIRAS E SERRANO, 1997, p. 230)

A MVA é determinada pelas Secretárias da Fazenda dos Governos Estaduais, que devem seguir a alguns critérios previstos no artigo 8º, § 4º da Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96):

A margem deve ser estabelecida com base nos preços praticados no mercado; Para se obter os preços usualmente praticados no mercado deve ser realizado um levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores; Tem de ser adotada a média ponderada dos preços coletados; Todos os critérios para a fixação da MVA devem estar previstos em lei.

Para o cálculo do ICMS na substituição tributária, relativamente às operações interestaduais, faz-se necessário verificar as alíquotas internas do imposto no Estado de origem e no Estado destinatário. A título de exemplo e considerando um produto que tenha uma MVA de 40%, o cálculo do ICMS ST fica da seguinte forma:

ICMS ST em operação interna:

Base de cálculo da operação própria	R\$ 1.000,00	
Base de cálculo da substituição	R\$ 1.400,00	
Alíquota interna	18%	
ICMS – ST	$(1.400 \times 18\%) - (1.000 \times 18\%)$	R\$72,00



Fonte: Elaborado pelos autores.

A receita resultante da operação própria demonstrará a base de cálculo do Simples Nacional.

ICMS ST e, operação interestadual com destino ao Estado de São Paulo como exemplo de cálculo:

Base de cálculo da operação própria	R\$ 1.000,00	
Base de cálculo da substituição	R\$ 1.400,00	
Alíquota interna	18%	
Alíquota interestadual	12%	
ICMS – ST	$(1.400 \times 18\%) - (1.000 \times 12\%)$	R\$ 132,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

No caso da existência de operação interestadual, deverá ser observado se há existência de Protocolos e Convênios firmados entre os Estados remetentes e destinatário.

Na existência desse acordo, o remetente deverá reter e recolher o imposto por meio da substituição tributária em favor do Estado destinatário. De acordo com o disposto no Regulamento do ICMS - RICMS/2000, a responsabilidade pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição tributária é atribuída em relação a operações de saída de mercadorias com destino a estabelecimento localizado em território paulista. O cálculo é o mesmo usado nas operações internas, com diferença de que será utilizado a MVA ajustada, nos termos da Legislação de Regência:

Convênio 52/2017

Cláusula décima primeira

§ 1º Nas operações interestaduais com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, quando o coeficiente a que se



refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de MVA, esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ”, onde:
I - “MVA ajustada” é o percentual correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

II - “MVA-ST original” é o coeficiente correspondente à margem de valor agregado estabelecida na legislação da unidade federada de destino ou previsto nos respectivos convênios e protocolos;

III - “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

IV - “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino.

§ 2º O disposto no § 1º não se aplica à operação que tenha como remetente contribuinte optante pelo Simples Nacional.

A MVA ajustada tem por objetivo manter a base de cálculo para fins de retenção e pagamento do ICMS - ST na aquisição interestadual. Comparado com aquisição interna de alíquota de 18%, presume-se que o custo da mercadoria será menor em razão do ICMS de 12% incidente na operação interestadual.

Para determinar a base de cálculo da retenção na hipótese da entrada de mercadoria proveniente de outra unidade da Federação, onde a saída seja tributada com alíquota superior a 12%, o estabelecimento paulista deverá utilizar a MVA ajustada, constituída da seguinte fórmula:

MVA ajustada	$[(1 + 40\%) \times (1 - 12\%) / (1 - 18\%)] - 1$
MVA ajustada	$[(1 + 0,40\%) \times (1 - 0,12\%) / (1 - 0,18)] - 1$
MVA ajustada	$[(1,40) \times (0,88) / (0,82)] - 1$
MVA ajustada	$[(1,2320) / (0,82)] - 1$
MVA ajustada	$[1,5024] - 1$
MVA ajustada	$0,5024 \times 100 = 50,24\%$

Fonte: Elaborado pelos autores.



5 ESTUDO DE CASO

Considerando que a finalidade da pesquisa é identificar o impacto do ICMS - Substituição Tributária em uma Microempresa optante pelo Simples Nacional, foi realizado um estudo de caso com intuito de demonstrar a apuração do recolhimento do tributo.

Estudo de caso é um método utilizado através de pesquisas e análises de dados que tem por finalidade esclarecer determinada situação ou problema. Com isso, são desenvolvidas teorias e argumentos que definem o que é estudado por meio de abordagens específicas de coletas e análise de dados.

Os autores Bruyne, Herman e Schoutheete afirmam que (1977, p. 251):

O estudo de caso justifica sua importância por reunir informações numerosas e detalhadas que possibilitem apreender a totalidade de uma situação. A riqueza das informações detalhadas auxilia o pesquisador num maior conhecimento e numa possível resolução de problemas relacionados ao assunto estudado.

Para verificar o real impacto do recolhimento de ICMS - Substituição Tributária nas Microempresas com base no Simples Nacional, foi elaborado um estudo de caso em uma Microempresa situada no município de Ribeirão Corrente, no Estado de São Paulo, por meio do qual foram comparados os valores apurados no Simples Nacional e valor de ICMS - Substituição Tributária. A amostra foi composta pelos dados obtidos na empresa do ramo de Laticínios, que industrializa produtos como Açaí e Sorvetes em geral, cujos produtos estão sujeitos ao ICMS - Substituição Tributária.

Serão apresentados os cálculos apurados no Simples Nacional, levando em consideração a receita bruta auferida pela empresa em 2017. Após as demonstrações dos cálculos será possível constatar se os valores recolhidos por ICMS-ST são menos onerosos para a empresa. Para as demonstrações dos



cálculos foram analisados os Extratos do Simples Nacional, Livro de Apuração do ICMS - Substituição Tributária, Notas fiscais de entrada e saída, Entrevista com o contador responsável, Livros, Artigos Acadêmicos, Legislações.

A seguir temos a demonstração do cálculo do imposto:

TABELA 1 - DEMONSTRAÇÃO DE NOTA FISCAL COM ICMS - ST

NOME/ RAZÃO SOCIAL	XXXX
CNPJ	000.000.000/0001-00
NOTA FISCAL	000.000.002
SÉRIE	1
ICMS	
PRODUTO	AÇAÍ - 200 gr
VALOR PRODUTO	R\$ 49,20
ALÍQUOTA ICMS	3,41%
ICMS A RECOLHER	RS 1,68
ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	
PRODUTO	AÇAÍ - 200 gr
VALOR PRODUTO	R\$ 49,20
IVA - MVA	168,48%
BASE DE CALCULO	R\$ 132,09
ALÍQUOTA ICMS	18%
ICMS	R\$ 8,86
TOTAL ICMS- ST	R\$ 14,92
VALOR DA NOTA FISCAL	RS 64,12

FONTE: elaborado pelos próprio autores

Como se pode observar na Tabela 1 foi evidenciado o cálculo de uma nota fiscal demonstrando a apuração do ICMS recolhido na guia do Simples Nacional, sendo composta pelo valor do produto R\$ 49,20 e com alíquota de 3,45% que corresponde a Legislação RICMS/00 artigo 52, inciso I. Obteve-se o valor de R\$ 1,68 referente ao ICMS a recolher, ao passo que no cálculo do ICMS - Substituição Tributária o valor do produto continua R\$ 49,20, porém a base de cálculo da ST será o percentual IVA (Imposto sobre o valor agregado), a alíquota de 168,48% conforme



determina a Portaria CAT n.º 37/2017, referente ao preço do produto no valor de R\$ 132,09. Com essa nova base de cálculo será apurado o ICMS - ST no valor de R\$ 23,78 (R\$ 132,09 x 18%), sendo assim o valor final da nota fiscal será de R\$ 64,12.

TABELA 2 - COMPARAÇÃO DO VALORES DEMONSTRADOS PELA EMPRESA

	Receita Bruta	Aliq. Simples Nacional a Recolher %	ICMS Simples Nacional a recolher	Simples Nacional	ICMS / ST a recolher	Valor total apurado de ICMS	Comparação %
janeiro-17	R\$ 219.612,97	3,41	R\$ 7.488,80	R\$ 23.147,21	R\$ 11.316,21	R\$ 18.805,01	48,89
fevereiro-17	R\$ 240.048,93	3,45	R\$ 8.281,68	R\$ 25.517,20	R\$ 12.683,90	R\$ 20.965,58	49,71
março-17	R\$ 250.672,31	3,45	R\$ 8.648,19	R\$ 26.646,47	R\$ 11.765,64	R\$ 20.413,83	44,15
abril-17	R\$ 173.338,41	3,48	R\$ 6.032,17	R\$ 18.599,21	R\$ 8.282,81	R\$ 14.314,98	44,53
maio-17	R\$ 168.958,54	3,48	R\$ 5.879,75	R\$ 18.129,25	R\$ 7.141,49	R\$ 13.021,24	39,39
junho-17	R\$ 105.712,50	3,48	R\$ 3.678,79	R\$ 11.342,95	R\$ 4.935,72	R\$ 8.614,51	43,51
julho-17	R\$ 103.450,91	3,48	R\$ 3.600,09	R\$ 11.100,28	R\$ 4.490,02	R\$ 8.090,11	40,45
agosto-17	R\$ 228.487,33	3,48	R\$ 7.951,35	R\$ 24.516,69	R\$ 10.376,08	R\$ 18.327,43	42,32
setembro-17	R\$ 286.759,33	3,48	R\$ 9.979,22	R\$ 30.769,28	R\$ 16.202,13	R\$ 26.181,35	52,66
outubro-17	R\$ 357.325,84	3,51	R\$ 12.542,13	R\$ 38.662,66	R\$ 19.154,58	R\$ 31.696,71	49,54
novembro-17	R\$ 209.910,19	3,51	R\$ 7.367,84	R\$ 22.712,28	R\$ 10.792,48	R\$ 18.160,32	47,52
dezembro-17	R\$ 247.400,97	3,51	R\$ 8.683,77	R\$ 26.768,78	R\$ 12.919,33	R\$ 21.603,10	48,26
Total	R\$ 2.591.678,23		R\$ 90.133,78	R\$ 277.912,26	R\$ 130.060,39	R\$ 220.194,17	

Fonte: documentos disponibilizados pela empresa.

Na tabela 2 a empresa em análise apresenta um faturamento anual médio de R\$ 2.591.678,23 conforme apresentado no Extrato do Simples Nacional disponibilizado pelo escritório de contabilidade da empresa em questão. Quando se considera o imposto pago pelo ICMS no Simples Nacional, nota-se que a empresa recolheu R\$ 90.133,78, já no ICMS/ST o valor devido foi de R\$ 130.060,39. Essa diferença representa um aumento significativo nos seus custos.

Ainda assim, confrontando o valor apurado no Simples Nacional com o do ICMS - Substituição Tributária, foi constatado que além do recolhimento anual dos tributos IPI, IRPJ, PIS/PASEP, COFINS, ISS, CPP, CSLL e ICMS já calculados na guia do Simples Nacional no valor de R\$ 277.912,26 a empresa recolheu somente de ICMS - ST R\$ 130.060,39 que representa aproximadamente 46,80% do valor total do Simples Nacional.



Neste ponto do trabalho foi realizado uma entrevista com o contador do escritório de contabilidade responsável por essa empresa, para análise do impacto do recolhimento do ICMS/ST na rotina contábil, no qual foi identificado um impacto negativo, pois além deste imposto ser cobrado fora da guia do Simples Nacional, tem-se a burocracia do levantamento dos valores, geração da guia, e conseqüentemente o aumento no custo e redução do resultado, e fluxo de caixa da empresa. Além disso, não obtém nenhum diferencial na alíquota para o cálculo do ICMS-ST em microempresas, ao comparar com empresas de grande porte.

6 CONCLUSÃO

O artigo teve como objetivo a análise da Substituição Tributária do ICMS na empresa optante pelo Simples Nacional, com o questionamento sobre o impacto da Substituição Tributária do ICMS. Assim, para que esse objetivo fosse atingido, diversos conceitos que norteiam a temática foram trabalhados no decorrer deste estudo, a fim de proporcionar consistência ao desenvolvimento do presente estudo.

O Simples Nacional é uma forma simplificada e englobada de recolhimento de tributos e contribuições que foi instituído pela Lei Complementar n.º 123/2006. Ele enquadra nos seus requisitos as pessoas jurídicas na condição de Microempresa com faturamento anual de até 3.600.000,00, que os recolhem em uma única guia - DAS. O Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços interestadual e intermunicipal e de comunicação é atualmente regulamentado pela Lei Complementar n.º 87/1996, cuja competência pertence ao Estado e ao Distrito Federal.

O regime de Substituição Tributária é uma forma de contribuição prevista na Constituição Federal de 1988, art. 150, §7º que consiste na antecipação nas operações subseqüentes e, basicamente, no recolhimento antecipado do ICMS referente às operações que existem no caminho dos produtos da indústria até o



consumidor final. O ICMS - Substituição Tributária é calculado de forma segregada na receita bruta do Simples Nacional.

Diante dos fatos apresentados, é possível verificar que a empresa optante pelo Simples Nacional é nitidamente prejudicada pelo Regime da Substituição Tributária, pois o percentual do tributo apurado por esta sistemática chega a representar 46,80% maior que o valor do Simples Nacional, que possui incidência sobre IPI, IRPJ, PIS/PASEP, COFINS, ISS, CPP, CSLL e ICMS.

Para tanto, verificou-se os tributos incidentes no Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), realizando um embate entre o valor anual auferido no Simples Nacional e o valor apurado anual no ICMS - Substituição Tributária. Nota-se que apenas o ST atinge 46,80% do calculado no Simples Nacional, tendo um grande impacto no resultado financeiro da empresa devido ao aumento do custo.

No caso do substituto tributário optante do Simples Nacional, a própria Lei Complementar nº 123, em seu art. 13, §1º, XIII, alínea A, prevê que as operações submetidas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, quando efetuadas por contribuinte optante do Simples Nacional, sujeitam-se à legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, se tornando inviável para as ME pois não possuem um faturamento equiparado com o de empresas de grande porte.

Dessa forma, após a análise de todos os dados e documentos, conclui-se que com a utilização da técnica de Substituição Tributária do ICMS há um aumento nos custos tributários, gerando um desembolso antecipado das empresas, o que afeta o fluxo de caixa e um maior recolhimento na tributação, pois não há um tratamento diferenciado para as empresas do Simples Nacional que industrializam produtos sujeitos à substituição tributária.

Pode-se chegar à resposta do problema central apontado nesse estudo que as Microempresas optantes pelo Simples Nacional sofrem um grande impacto no recolhimento do ICMS – Substituição tributária, devido a sua alta carga tributária e por ser de obrigatoriedade o recolhimento do tributo devido ao produto que industrializa / comercializa - que está sujeito a ST. Outro ponto a ser observado é



que o recolhimento do ICMS - ST gera um maior dispêndio no processo da apuração do tributo, contrapondo a um dos objetivos do Simples Nacional que é unificar o recolhimento dos tributos pela DAS, e diminuir a carga tributária, para que as Microempresas possam conseguir concorrer igualmente com as empresas optantes pelos demais regimes tributários.

A ressalva é que não há como apresentar o tema ICMS - Substituição Tributária nas empresas optantes pelo Simples Nacional sem um prévio conhecimento de todas as variáveis que o influenciam.

O presente artigo entende ter contribuído de forma produtiva, por meio dos dados apresentados, para que as Empresas e o Governo consigam avaliar melhor a Substituição Tributária do ICMS, com o intuito de uma simplificação e aperfeiçoamento da legislação pátria, visando facilitar a vida do contribuinte optante pelo Simples Nacional que possua mercadorias sujeitas à Substituição Tributária.

1. REFERÊNCIAS

AGILIZE. **Anexos e alíquotas do novo simples nacional**. Disponível em: <https://blog.agilize.com.br/contabilidade-online/anexos-simples-nacional-2018/>
Acesso: 15 de agosto de 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.^a ed. Atualizada por Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 87**, de 13 de setembro de 1996.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 123**, de 14 de dezembro de 2006.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 147**, de 7 de agosto de 2014.

BRUYNE, P.; HERMAN, J.M. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os pólos da prática metodológica**. Rio de Janeiro: F. Alves, 1977.



CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 4.^a ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 9.^a ed. rev. amp. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros, apud. CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 4.^a ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CONTÁBEIS. **O portal da profissão contábil**. Disponível em:
<http://www.contabeis.com.br/artigos/4112/simples-nacional-aliquota-efetiva-2018/>
Acesso: 20 de agosto de 2018.

CHIESA, Clélio. **ICMS Sistema Constitucional Tributário**: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96. 1.^a ed. São Paulo: LTR, 1997.
ENDEAVOR BRASIL. **Simple Nacional**. Disponível em:
<https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/simples-nacional-tudo-que-voce-precisa-saber/>. Acesso: 26 de agosto de 2018.

FAZENDA, Ministério Da. **Convênio ICMS 52, de 7 de abril de 2017**. Disponível em:
https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV052_17
Acesso: 23 de agosto de 2018.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 15.^a ed. São Paulo: Atlas, 2006.

KLUWER, Wolters. **Mudanças no simples nacional**: como calcular as novas alíquotas. Disponível em: <http://www.wolterskluwer.com.br/blog/mudancas-no-simples-nacional-como-calcular-novas-aliquotas/>. Acesso: 19 de agosto 2018.

LARANJEIRAS, Álvaro Reis; SERRANO, Nelson Aparecido Sanches. **ICMS**: resposta consultoria tributária. 4.^a ed. São Paulo: LTR, 1997.

NEVES, José Carlos de Souza. **Legislação do ICMS**. 1.^a ed. São Paulo: R&A, 1997.

RECEITA FEDERAL. **Sistema Normas**: gestão de informação. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br>. Acesso: 02 de julho de 2018.

RIBEIRO JÚNIOR, João Pujals et al. **Auditoria Integrada do Simples Nacional**: O que muda com o SEFISC - Sistema Eletrônico Único de Fiscalização. 2.^a ed. São Paulo: Atlas, 2015

SAGE BLOG. **Tabela ICMS 2018 atualizada com as alíquotas dos Estados**. Disponível em: <https://blog.sage.com.br/tabela-icms-2018-atualizada/> Acesso: 27 de agosto de 2018



SANTOS, Cleônimo. **Auditoria Fiscal e Tributária**. 3.^a ed. São Paulo: Viviane Caravieri Sant'Ana, 2015.

SANTOS, Windsor Veiga. **Contabilidade**: com ênfase em micro, pequena e médias empresas. 3.^a ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SÃO PAULO, Secretaria da Fazenda. **Normas complementares**. Disponível em: http://pfe.fazenda.sp.gov.br/st_legislacao_4_11.shtm. Acesso: 27 de agosto de 2018.

SEBRAE. **Pequenos negócios em números**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/sebraeaz/pequenos-negocios-em-numeros,12e8794363447510VgnVCM1000004c00210aRCRD>
Acesso: 17 de agosto de 2018.

SIMPLES NACIONAL. **A tributação das microempresas e empresas de pequeno porte**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/57506/simples-nacional-a-tributacao-das-microempresas-e-empresas-de-pequeno-porte/2//>
Acesso: 01 de agosto 2018.

UNICURITIBA. **Revista jurídica curitibana**: a história do imposto sobre circulação de mercadorias. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/990/681>
Acesso: 18 de agosto de 2018.

VELLOSO, Andrei Pitten et al. **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes. 1.^a ed. Atual. São Paulo: Linotec, 2010.