

## Revista Contabilidade & Amazônia

ISSN: 2175-1722

SINOP/MT, v. 12, n. 1, art. 3, pp. 37-63, Jan/Dez., 2019

Disponível em: <http://sinop.unemat.br/projetos/revista/index.php/rca>

### **CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA: Um estudo sobre tributos cobrados por substituição tributária para empresas optantes pelo Simples Nacional com atividade comercial varejista de produtos farmacêuticos**

**Fabiola Souza Andreos**

**Bacharel do Curso de Ciências Contábeis (UNEMAT)**

**Geovane Paulo Sornberger**

**Prof. Dr. do Curso de Ciências Contábeis (UNEMAT)**

**e-mail: [gps@unemat.br](mailto:gps@unemat.br)**

**Vandercezar Casturnino**

**Prof<sup>ª</sup>. Me. do Curso de Ciências Contábeis (UNEMAT)**

**e-mail: [vandersezar@unemat.br](mailto:vandersezar@unemat.br)**

---

*Copyright* © 2018 Revista Contabilidade & Amazônia. Todos os direitos são reservados. É permitido citar parte dos artigos sem autorização prévia, desde que seja identificada a fonte.

---

## RESUMO

Este trabalho apresentou um estudo em uma empresa Comercial Farmacêutica, optante pelo Simples Nacional, tomando como base o faturamento do mês de setembro de 2019. O presente teve como principal objetivo analisar a tributação para empresas optantes pelo Simples Nacional referente a tributos cobrados por substituição tributária. A pesquisa teve como base para seu desenvolvimento a forma descritiva, de natureza qualitativa, de método dedutivo dos fatos particulares da investigação, através de bibliografia documental, possibilitando uma análise e interpretação sobre o referido assunto, bem como, foi realizado um estudo de caso na intenção de evidenciar se existe impacto do ICMS substituição tributária incidente em produtos do comércio Farmacêutico analisando os lançamentos feitos no período de apuração. Foi apresentado demonstrativos de exemplificação de cálculos do ICMS próprio e Substituição tributária da cadeia produtiva, para melhor entendimento, e demonstração do cálculo do ICMS do mês de setembro 2019, objetivando apresentar um resultado que seja mais próximo da realidade da empresa pesquisada, no qual verificou-se que a cobrança efetuada de forma antecipada com base no fato gerador e base de cálculo sob a margem de presumida da venda, afetam as empresas economicamente, sob tudo as de menor porte, tendo em vista a facilidade arrecadatória antecipada dos impostos enquadrados neste regime do Simples Nacional.

**Palavras-Chave:** Tributos. ICMS próprio. ICMS por Substituição Tributária. Simples Nacional.

## 1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos dentre os sistemas existentes comparado entre outros países. Segundo Alves, Figueiredo Petri e Petri (2012, p. 45), o Sistema Tributário pode ser compreendido como “complexo orgânico formado pelos tributos instituídos em um país ou região autônoma e os princípios e normas que os regem”. Com este entendimento, podemos perceber que este sistema possui uma estrutura extensa e de fato complicada para o entendimento da apuração dos tributos e de sua carga tributária.

A tributação é por sua vez, uma imposição estabelecida pelos governos aos seus agentes econômicos como fonte de receitas, com intenção de arrecadação para financiamento dos gastos públicos. Marquezini (2005, p. 36) ensina que “o sistema tributário de um país reflete como os agentes econômicos financiam os gastos do governo, e sua estrutura de arrecadação demonstra como a sociedade se preocupa com o bem-estar econômico e social de seus concidadãos”. A compreensão do funcionamento, e o conhecimento das leis e regulamentações é um grande desafio aos profissionais tributaristas, e, ainda mais desafiador aos empresários de modo geral.

Em sua essência, o sistema tributário nacional apresenta os princípios gerais que regem o sistema, as espécies tributárias, as limitações ao poder de tributar, a repartição das competências tributária atribuídas à União, aos Estados e Distrito Federal e aos Municípios. Também estão respaldados nos direitos dos cidadãos brasileiros baseadas na rigidez e a exaustividade da lei de acordo com a fundamentação dos artigos 145 e 146 da Constituição Federal, qual dispõe que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I- impostos; II- Taxas (...); e III- Contribuição de melhorias (AVILA, 2007).

O sistema tributário brasileiro é um dos mais injustos, inseguros, imprevisíveis, contraditórios e caóticos, diante dos princípios tributários modelados pelo legislador constituinte, versados nas limitações constitucionais ao poder de tributar, e há muito,

conclama por reformas, devido principalmente à sua extrema onerosidade (SACHSIDA; SIMAS, 2018).

De acordo com Lima Neto (2000) a substituição tributária obedece a um regime, que representa um desvio lógico no regime geral, ponderando que a mesma pessoa que tem a capacidade contributiva em relação a dado tributo, é referida na hipótese de incidência como sujeito do fato gerador, e expressamente obrigada por lei à realização de prestação tributária, cujo ônus financeiro deve também suportar. No Brasil, instituída a substituição tributária, criou-se uma modalidade de responsabilidade tributária que atribui a obrigação de pagar o tributo à pessoa que não possui relação direta com o fato gerador (BRASIL, 1988).

Lima Neto (2000, p. 52), analisa que a criação da substituição tributária teve como objetivo a concentração da arrecadação e consequente fiscalização, em número mais reduzido de contribuintes possuidores de estrutura organizacional com registros comerciais, contábeis e fiscais, nas suas operações antecedentes, visando uma consequente melhoria do sistema de recolhimento, de modo, que a fiscalização se tornasse mais racionalizada.

Diante dos fatos anteriormente narrados, necessário um preliminar estudo dos princípios do sistema tributário nacional, importante instrumento de proteção ao cidadão diante da grande quantidade de carga tributária.

O conjunto de impostos, taxas e contribuições tem em sua finalidade obter recursos para arcar com as obrigações, ofertar serviços público de qualidade. A contribuição do ICMS (Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) é de competência dos Estados e do Distrito Federal, a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), é de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

A alegação principal que precisaria orientar a legislação do Simples Nacional deveria ser de redução da burocracia fiscal e a carga tributária sobre empresas optantes por este regime, para as pequenas empresas, todavia, na prática, isto não ocorre, causando incongruências entre o escrito e o efetivo, na legislação pátria, e é neste momento que nota-se o direito que o contribuinte possui em ressarcir valores recolhidos antecipadamente, em virtude da operação de substituição tributária aplicada nos Estados; o instituto do Simples Nacional e suas posteriores alterações trazidas na Lei Complementar 123/2006 (BRASIL, 2006).

Com base na contextualização apresentada é notório a grande dificuldade empresarial em relação aos tributos, deste modo, é essencial conhecer o Sistema Tributário Nacional e especialmente para os ME (Microempreendedor) e EPP (Empresa de Pequeno Porte) optantes pelo Simples Nacional, assim, elaborou-se a seguinte questão problema: Como ocorre a tributação em empresas optantes pelo regime simplificado de tributos, o Simples Nacional, no qual já tem tributos que sofrem cobrança pelo regime de substituição tributária?

Com o propósito de elucidar tal questionamento, o objetivo deste estudo se concentrou em analisar a tributação de uma empresa Comercial Farmacêutica optante pelo Simples Nacional referente a tributos cobrados por ICMS substituição tributária. Para tanto, foi identificada a sistemática de cobrança de tributo de ICMS por Substituição Tributária em uma empresa Farmacêutica optante do Simples Nacional, com atividade comercial na Cidade de Sinop no Estado de Mato Grosso. Assim, buscou-se evidenciar o impacto da cobrança ICMS por Substituição Tributária de produtos tributados na empresa optante pelo Simples Nacional, com atividade Comercial Farmacêutica.

O desenvolvimento deste estudo se justifica nas características advindas da Substituição Tributária (ST) do ICMS antecipado nas operações de produtos de empresas optantes pelo simples nacional, no início do processo de circulação, nos efeitos gerados aos

contribuintes em sua organização financeira, diante das exigências fiscais para o cumprimento desta obrigação, e o impacto gerado pelos possíveis ressarcimentos destas operações.

A carga tributária incidente sobre os produtos, são impostos de competência Estadual, Municipal e Federal, são contribuições, taxas e tributos incidentes em quase todas as operações em que ocorra a movimentação de dinheiro. O Estado tem diversas formas de arrecadar os tributos introduzindo metodologias a fim de evitar a sonegação e práticas fiscais ilícitas. No caso da Substituição Tributária (ST) do ICMS tem como objetivo recolher o referido imposto no início do processo de circulação, tributo esse devido nas operações subsequentes antecipadamente.

A questão da Substituição Tributária é polêmica devido à grande quantidade de produtos que se enquadram no recolhimento antecipado do ICMS e o impacto que pode gerar da Substituição Tributária no preço final dos produtos vendidos, e conseqüentemente no bolso dos pequenos empreendedores. Os resultados desta pesquisa poderão ajudar os gestores de empresas optantes do Simples Nacional e os reflexos financeiros e tributários que a Substituição Tributária poderá trazer ao seu negócio (KRUMHEUER, 2018).

É importante para a empresa, identificar a melhor forma de tributação, na intenção de diminuir o valor de tributos a serem recolhido. É necessário o gestor da empresa se adequar as constantes mudanças do mercado, e o profissional contábil poderá ajudar a identificar a carga tributária e na tomada de decisões, seguindo as normas e leis que está em vigência, pois é o profissional mais qualificado, a orientá-lo tendo em vista seus conhecimento e embasamento legais. Para a sociedade acadêmica é uma oportunidade de conhecer e aumentar o conhecimento em relação a situação tributária da organização farmacêutica optante pelo simples nacional.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Serão abordados nesta seção os conceitos e definições relativos a Contabilidade Tributária, Tributos cobrados por Substituição Tributária e o Simples Nacional.

### 2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

Dentro do conceito de Contabilidade Tributária está que o “ramo da contabilidade aplicada, cujo objetivo é adequar as demonstrações financeiras contábeis e a legislação tributária” tendo por objeto “apurar e demonstrar os resultados econômicos (contábeis) com exatidão, conciliando o cálculo dos tributos com os parâmetros fixados pela legislação tributária” (FABRETTI, 2003, p. 33).

Porém de acordo com Oliveira (2006, p. 36), este lesiona que a Contabilidade Tributária é “o ramo da Contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas mais variadas operações realizadas por uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia a dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais”.

Segundo o Portal de Contabilidade (2017), o conceito de Contabilidade Tributária “é uma expressão utilizada para designar o conjunto de ações e procedimentos visando apurar e conciliar a geração de tributos de uma entidade. Também chamada de Contabilidade Fiscal”.

Seguindo o entendimento de contabilidade tributária por Sabbag (2009, p. 339), em que descreve que o gerenciamento de tributos e apuração para gerá-los vem da competência disposta na Constituição Federal, que nada mais é que a atribuição outorgada pela própria Carta magna aos entes políticos do Estado (União, governos estaduais, Municípios e Distrito Federal) da prerrogativa de instituir os tributos por meio de leis.

De mesmo modo, Amaro (2009, p. 93) menciona que:

[...] o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição. Temos assim a competência tributária — ou seja, a aptidão para criar tributos — da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir o seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos.

“A competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação (cobrança específica pelo Estado) tributária” (SABBAG, 2009, p. 339).

Em se tratando desta cobrança específica pelo Estado, Sabbag (2017, p. 998) entende que o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador, o que faz surgir o sujeito passivo direto, ou seja, contribuinte, necessitando em certos casos fazer a cobrança do tributo de uma terceira pessoa, denominado de sujeito passivo indireto ou responsável tributário.

## 2.2 SIMPLES NACIONAL

A alegação principal que orienta a legislação do Simples Nacional, seria a de dispensar tratamento diferente e benefício as Micro e Pequenas Empresas, conforme definidas em lei disposta na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 179, que dá garantia as pequenas empresas o benefício no qual:

[...] A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

O Simples Nacional foi implantado no Brasil após a edição do plano de estabilização econômica com o Real, em 1994, sendo está uma das mais importantes medidas já adotadas nos últimos cinquenta anos no país, tendo em vista, que esta medida gerou empregos e os formalizou, acendeu o aumento na arrecadação de tributos e o desenvolvimento sustentável (CAMPOS, 2016).

Na definição de Seixas (2013, p. 136), o Simples Nacional é uma modalidade tributária regida pela Lei Complementar 128/08, que fora iniciada pela Lei 9.317/96. Relata que os impostos a serem pagos pelas empresas optante pelo Simples são os incidentes sobre circulação, produção e sobre o lucro, bem como, as contribuições unificadas e simplificada, recolhidas pela guia única de recolhimento chamada de DAS, que a fim de simplificar a experiência do pequeno empreendedor, recolhe nessa guia diante da unificação os seguintes tributos, envolvendo oito impostos, tais como os Federais: (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI; Previdência: (INSS patronal); Estaduais: (ICMS); Municipais: (ISS), com a intenção de diminuir a carga tributária, criada pela Lei Geral da Micro e Pequena Empresa (Lei Complementar 123/2006). A apuração e geração da guia de recolhimento é feita por meio do aplicativo PGDAS-D - Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional.

Desde a publicação da lei do Simples Nacional até a atualidade houveram diversas modificações importantes, a ampliação de atividades permitidas no âmbito deste regime e os limites monetários, estão entre as mais significativas. No ano de 2018 sofreu mais uma série

de novas mudanças nas alíquotas, novas faixas de receita bruta e redução de tabelas, Linhas de crédito, novas atividades, pagamento de dívidas, e a instituição do Investidor-anjo, que entrou em vigor sofrendo uma das principais reformulações na Lei desde sua criação (ENDEAVOR, 2018).

Para Santos (2012) a principal vantagem do Simples Nacional é a unificação dos impostos, sendo que as alíquotas variam de 4% a 12% conforme a categoria em que a empresa se enquadre, uma das vantagens que pode se destacar é a possibilidade de menor tributação em relação a outros regimes, simplificando o pagamento dos tributos e a possibilitando tributar as receitas de acordo com as vendas.

A Receita Federal do Brasil (2019) tem a conceituação do Simples Nacional como sendo um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos cabíveis às Empresas de Pequeno Porte e Microempresas com base em seu faturamento anual, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 em vigor desde 01.07.2007, assegura a abrangência de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), que é administrado por oito integrantes, sendo quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios, que formam o Comitê Gestor (BRASIL, 2006).

As empresas (pessoas jurídicas) para se enquadrar no Simples Nacional, necessitam ser considerada Microempresa – ME ou Empresa de Pequeno Porte – EPP e ter suas obrigações devidamente regularizadas conforme preconiza a RESOLUÇÃO CGSN Nº 140, 2018 (BRASIL, 2018).

Para se enquadrar nesta modalidade de cobrança de impostos, um dos requisitos importantes é garantir que o faturamento da empresa permaneça ajustado na faixa estabelecida pelo governo, qual seja:

- a) Receita bruta para Microempreendedor Individual – MEI no faturamento limite de R\$ 81 mil reais;
- b) No caso de ME auferir em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais);
- c) No caso de empresa de pequeno porte, auferir, em cada ano-calendário, 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). Essas faixas de faturamento têm alterações de tempos em tempos, sendo que sua última alteração aconteceu em 2018 (BRASIL, 2018).

Oliveira (2013), entende como Receita Bruta do regime do Simples Nacional, para fins de apuração dos limites do enquadramento legal, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Para a determinar o valor para o optante pelo regime do Simples Nacional, de acordo com a Resolução nº 94/2011, a Base de Cálculo (BC) do valor devido mensalmente pela ME ou EPP é a soma da receita bruta mensal auferida (Regime de Competência) ou recebida (Regime de Caixa) conforme a opção escolhida pelo contribuinte. (OLIVEIRA, 2013, p. 386).

Fabretti descreve (2003, p. 119) que “O Cálculo é feito pela aplicação da alíquota correspondente à faixa da receita bruta acumulada, no ano-calendário em curso, até o mês a que se referir o recolhimento”, e ressalta que a receita bruta auferida precisará ser segregada, de forma a ser destacada mês a mês, separadamente, para fins de pagamento, conforme o caso aplicando a alíquota prevista nos anexos da Lei Complementar. O Simples Nacional é composto por 5 anexos (tabelas) com alíquotas diferentes conforme ramos de atividade:

- a) Sobre a receita decorrente da revenda de mercadorias – Tabela 1 Simples Nacional: Anexo 1 – Comércio;

- b) Sobre a receita decorrente da venda de mercadorias por elas industrializada – Tabela 2 Simples Nacional: Anexo 2 – Indústria;
  - c) Sobre a receita decorrente de prestação de serviço – Tabela 3 Simples Nacional: Anexo 3 – Prestadores de Serviço;
  - d) Sobre a receita decorrente de prestação de serviço – Tabela 4 Simples Nacional: Anexo 4 – Prestadores de Serviço;
  - e) Sobre a receita decorrente de prestação de serviço – Tabela 5 Simples Nacional: Anexo 5 – Prestadores de Serviço;
  - f) Outras tabelas;
  - g) Tabela MEI: Tabela de Atividades Permitidas no MEI;
  - h) Tabela de CNAE: Tabela Completa de CNAE.
- A título de exemplo, o Quadro 1 apresenta o Anexo I da Lei do Simples Nacional.

Quadro 1 – Anexo I Alíquotas e Partilha do Simples Nacional sobre o comércio

ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR Nº123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006						
(Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016)						
(Vigência: <i>a partir de 01/01/2018</i> )						
Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio						
Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota		Valor a Deduzir (em R\$)		
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00%		–		
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%		5.940,00		
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%		13.860,00		
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%		22.500,00		
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%		87.300,00		
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%		378.000,00		
Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
6ª Faixa	13,50%	10,00%	28,27%	6,13%	42,10%	–

Fonte: Receita Federal – Simples Nacional 2019.

Quando o enquadramento da empresa é no Simples Nacional, não há o direito à apropriação do crédito de ICMS, não se permitindo assim a transferência destes, devendo ser o saldo de créditos existentes estornados para a empresa, conforme instituído na Lei Complementar nº 123/2006 (BRASIL, 2006).

Em relação à adesão ao Simples Nacional, apenas algumas atividades são permitidas, porém, para saber ao certo quais podem fazer parte, é necessária uma pesquisa apurada no portal do Simples Nacional (<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/>), mesmo se tratando de pequenas ou microempresas, dependendo da atividade do negócio nem sempre ela poderá ser enquadrada no Simples Nacional, isso porque esse regime possui algumas restrições, nesse caso chamadas de “atividades impeditivas”. Mas, com a da nova legislação que entrou em vigor a partir de 2018, muitas atividades agora podem ser enquadradas nesse regime tributário, que antes não eram permitidas. (BRASIL, 2006).

### 2.3 ICMS E OS CRÉDITOS

O ICMS tem sua disposição legal na Constituição Federal assente no inciso II do artigo 155, sendo denominado de “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (BRASIL, 1988).

Segundo Santoro (2016, p. 357) descreve suas considerações sobre o ICMS no qual:

as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações são gravadas pelo ICMS (art. 155, II da CF/1988); é certo que a referida espécie tributária é tipicamente um imposto indireto, uma vez que nela facilmente identifica-se a existência de um contribuinte de direito (pessoa obrigada por lei a receber e fazer chegar aos cofres públicos as receitas tributárias) e de um contribuinte de fato (pessoa que efetivamente arca com o ônus tributário); portanto, imperioso registrar que quando da realização de operações relativas à circulação de mercadorias compreendidas no campo do tributo estadual, o adquirente (contribuinte de fato) entrega o montante devido a título de ICMS ao alienante, pessoa que, na condição de contribuinte de direito de tal tributo, após cumprir o que prescreve a legislação de regência, repassa tais valores ao Erário Estadual.

Algumas das características gerais importantes do ICMS é ser este um imposto de competência estadual, não-cumulativo, podendo ter compensação dos débitos os valores cobrado em operações antecedentes pelo mesmo Estado ou por outro; ser cobrado pelo princípio da seletividade em razão da essencialidade das mercadorias, tendo a possibilidade de alíquotas diferenciadas por tipo de mercadorias; ser o principal tributo indireto a incidir sobre operações com mercadorias, IPI e contribuições do PIS/COFINS – federais, sendo os principais contribuintes as empresas comerciais e industriais, (BIAVA, OYADOMARI, 2010).

A principal operação relativa ao ICMS é a tributação de circulação de mercadorias, no que diz respeito ao contribuinte genérico do ICMS podemos dizer que é qualquer pessoa, física ou jurídica, que efetivar operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, realizadas mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, (caput do artigo 4º da lei complementar 87/1996, com alteração na lei complementar nº 114, de 16 de dezembro de 2002 em “Parágrafo único: é também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial”), (BIAVA; OYADOMARI, 2010).

A Lei Complementar n. 123/2006 foi alterada, em alguns aspectos fundamentais, pela Lei Complementar n. 128, de dezembro de 2008, que por sua vez, teve nova alteração em 2018, que passou a vigora no dispositivo

Artigo 58. (...) § 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária, não optantes pelo Simples Nacional, terão direito ao crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou à industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições, aplicando-se o disposto nos arts. 60 a 62. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 23, §§ 1º e 6º).  
§ 2º Mediante deliberação exclusiva e unilateral dos Estados e do Distrito Federal, poderá ser concedido às pessoas jurídicas e àquelas a elas equiparadas pela legislação tributária, não optantes pelo Simples Nacional, crédito correspondente ao ICMS incidente sobre os insumos utilizados nas mercadorias adquiridas de indústria optante pelo Simples Nacional, sendo vedado o estabelecimento de diferenciação no valor do crédito em razão da procedência dessas mercadorias (BRASIL, 2006).

O artigo 23 da Lei 123/2006, em sua escrita original, dispunha que: “As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidas pelo Simples Nacional”. Deste modo, haja vista o total de tributo a ser pago pela empresa optante pelo Simples Nacional era inferior ao pago pela não optante a lei determinou que as empresas no Simples Nacional não tinham direito nem à apropriação, nem à transferência de créditos de ICMS, (PESSÔA, COSTA; MACCAR, 2016).

No entanto, com a nova regulamentação as empresas optantes do Simples Nacional passaram a ter direito aos créditos efetivamente devido pelas empresas optantes pelo Simples Nacional, com isso, as empresas que pagam o ICMS e os outros tributos com alíquota inferior à das empresas não optantes pelo Simples, é apenas dos créditos que as empresas que comprarem delas podem se creditar de ICMS apurados pela alíquota paga de empresas optantes do Simples, (PESSÔA, COSTA; MACCAR, 2016).

Oliveira (2013, p.62), define fato gerador do ICMS como “uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez efetivada promove o surgimento da obrigação tributária”. Esta premissa está prevista no artigo 114 do Código Tributário Nacional: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Já a Constituição Federal dispõe que o Fato gerador deve ser normatizado por lei complementa e aplicável em âmbito nacional, conforme artigo 146, incisos III, alínea a. Sendo assim, o fato gerador do ICMS incide nas operações quando conforme artigo da lei complementar e seus incisos:

- a) I – Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- b) II – Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- c) III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- d) IV – Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- e) V – Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.
- f) VI – A entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;
- g) VII – o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- h) VIII – a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

O fisco considera ocorrido o fato gerador a simples movimentação de saída da mercadoria, independente do lucro ou prejuízo de qualquer recebimento por parte daquele que estiver promovendo a saída, ou seja, não é qualquer operação que poder ser tributada pelo imposto, e sim só aquela que esteja relacionada a circulação de mercadoria (OLIVEIRA, 2013).

Oliveira (2013, p. 65) demonstra que a base de cálculo do ICMS é a regra geral que determina o preço de venda da mercadoria, porém, por haver diferentes possibilidades de

transações e de variáveis fiscais, a base de cálculo pode ser composta de outros valores, diante de casos como os de transferências de mercadorias, substituição tributária, seguro, inclusão de fretes, etc., conforme dispositivo da Lei complementar nº 87/96 em seu artigo 13

A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

Fabretti (2013, p.79) explica que o ICMS compõe o valor da mercadoria, na fixação da base de cálculo, no ato da compra de qualquer mercadoria, no qual, já estará incluso no preço que será pago ao fornecedor, não bastando somente multiplicar o que seria o valor do produto ou serviço, pela alíquota correspondente e somar o resultado ao valor da mercadoria ou serviço; é indispensável que seja dividido o valor pela carga tributária “alíquota” correspondente. O Quadro 2 exemplifica a situação exposta.

Quadro 2 - Fixação da base de cálculo na composição do ICMS no valor da mercadoria.

Custo da mercadoria sem imposto	R\$1.000,00
Alíquota do ICMS	18%
Cálculo numérico para inserir o imposto na sua base (percentual) $100 - 18 = 82$	$82/100 = 0,82$
Cálculo do ICMS por dentro	$R\$1.000,00/0,82$
Base de Cálculo do ICMS	R\$1.219,51
Valor do ICMS a ser recolhido	$R\$1.219,51 \times 18\% = 219,51$

Fonte: Oliveira (2013), adaptada pelos autores (2019).

Alíquota do ICMS é o percentual estabelecido pelo fisco que deverá ser aplicado na base de cálculo a fim de definir o valor do imposto a serem recolhidos internamente em operações realizadas dentro do estado; ou interestaduais que são devidas em operações realizadas fora do estado. (OLIVEIRA, 2013).

Oliveira (2013, p. 78) destaca que o crédito do valor debitado na operação anterior ocorre conforme cada regulamento do ICMS nos diversos estados brasileiros, e que este é um imposto não cumulativo. A não cumulatividade prevista constitucionalmente deve ser observada sempre nas operações, momento em que surgir para o contribuinte um crédito toda vez que adquire uma mercadoria com incidência de imposto e um débito fiscal toda vez que houver uma saída de mercadoria. O autor destaca ainda que toda entrada, sem distinção da destinação, existindo evidência do ICMS, em favor do adquirente, gera um crédito fiscal, que nas operações de saída posteriores de mercadoria, deverá ser compensado.

De modo que, as entradas tributadas geram créditos e as saídas geram débitos, com exceção das não tributadas para ambos. Explica ainda o autor que, “em um período de apuração o somatório das entradas e das saídas tributáveis gera o seguinte resultado = (mais débito menos crédito = imposto a pagar) ou menos débito mais crédito = crédito a transferir”. A Apuração do ICMS é feita mensalmente devendo ser somado o valor do débito incidentes sobre as saídas e desse total deduzir o valor dos créditos que incide sobre as entradas, resultando então em um resultado apurado de saldo a pagar ou a compensar no período seguinte (OLIVEIRA, 2013).

### 2.3.1 Regime Substituição Tributária

Conforme ensina Pessôa (2013, p. 98), em toda a cadeia comercial é incidido imposto que corresponde ao ICMS, o autor exemplifica uma cadeia comercial simples, da seguinte forma quando uma mercadoria que sai do fabricante e é vendida para o atacadista fica sujeito a imposto, de forma que, quando o varejista vende ao consumidor final tributa também o imposto em sua operação. A este cenário concretiza-se o instituto da substituição tributária, que de forma ampla atribui a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a uma pessoa vinculada ao fato gerador do ICMS, quando deveria ser do contribuinte o imposto devido pela realização de sua operação, ou seja, do fabricante em relação ao atacadista e varejista, e do atacadista e varejista em relação ao consumidor final.

Já Castro (2002), expõe que a substituição tributária, é atribuída a terceira pessoa vinculada ao fato gerador à que se destina os encargos da arrecadação, no qual, a fonte pagadora tem a obrigação de reter e recolher aos cofres públicos o valor destinado ao Estado, designando, assim, a responsabilidade de fazer o pagamento ao fisco. Todavia, conclui-se que a substituição tributária possui função de arrecadar o tributo ao Estado, não considerando o substituto como verdadeiro devedor do tributo.

Desta forma, deve ficar atento o contribuinte responsável pelo recolhimento do imposto que deveria ser pago pelo outro, sendo este chamado de substituto tributário. Ou seja, em regra geral o Substituto Tributário é a indústria, aquele quem paga o imposto no lugar do outro, na operação posterior, e o Substituído é quem adquire a mercadoria do substituto, para posterior revenda (OLIVEIRA, 2013).

No Decreto 37.815/17 dispõe que quando existem operações internas e interestaduais em relação às operações subsequentes que serão efetivadas pelos contribuintes substituídos, a esta intercorrência aplica se a substituição tributária, (BRASIL, 2017).

A Constituição Federal, apresenta em seu bojo, no seu artigo 155, § 2º, inciso I, os princípios da não-cumulatividade do ICMS.

Neste sentido, conforme Lima (2000, p. 41), a sistemática de apuração do ICMS sendo este um imposto não-cumulativo, ocorre do seguinte modo: “o imposto é recolhido depois que o contribuinte efetua a compensação mensal. Para satisfação dessa técnica, existe uma conta corrente de débitos e créditos que recebe o registro formal no Livro de Apuração do ICMS”.

Assim, podemos entender que a não-cumulatividade está suprimida na diferença entre o crédito sobre a compra de mercadorias e o débito das saídas do estabelecimento, decorrendo no montante a ser recolhido aos cofres estaduais (LIMA, 2000).

No caso de ICMS-ST o responsável pelo pagamento do tributo é o sujeito passivo da obrigação tributária ocorrida posteriormente a operação do fato gerador. Previsto na Constituição Federal:

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. (BRASIL, 1988).

A Figura 1 ilustra o processo de recolhimento do ICMS sem substituição tributária.

Figura 1 – Processo de recolhimento do ICMS sem substituição tributária



Fonte: IbiJus Instituto Brasileiro de Direito (2019).

Conforme observa-se na Figura 1, o recolhimento do imposto é feito etapa por etapa, por cada empresa da cadeia de vendas, até chegar no consumidor final. A seguir na Figura 2 será exemplificado o processo do ICMS com a Substituição Tributária.

Figura 2- Processo de recolhimento do ICMS com substituição tributária



Fonte: IbiJus Instituto Brasileiro de Direito, (2019).

No processo com substituição tributária, o fato gerador é uma presunção do que vai ocorrer na venda final do produto, porém é recolhida por completo e antecipadamente por toda a cadeia (IBJUS, 2019).

E em caso de quantia paga caso o fator gerador presumido não se realize, é assegurado ao sujeito passivo a imediata e preferencial restituição, conforme estabelecido na EC nº 3, §7 do artigo 150 (BRASIL, 1993).

O ICMS substituição tributária é baseado no recolhimento antecipado do ICMS por um único contribuinte com a intenção de antecipar ou aumentar a arrecadação, tentando restringir a sonegação de imposto, dando aos estados ao mesmo tempo agilidade nos trabalhos de auditoria, por meio de seus agentes fiscais de tributos. (LIMA NETO, 2000).

A Substituição Tributária tem como objetivo a antecipação do valor do ICMS sobre a mercadoria que chegará até o consumidor final. Coelho (2012), comenta que na antecipação do ICMS devido a margem de valor agregado da mercadoria é presumida, e em algumas vezes a Margem de Valor Agregado (MVA) no produto supera ao que na realidade é praticado na venda do produto, distorcendo assim a realidade de mercado e fazendo com que o substituído fique onerado com o valor da mercadoria, nem sempre é possível repassar o valor pago antecipadamente na ST para o consumidor final, tendo em vista diversos fatores.

No artigo 8º da Lei Complementar 87/1996, dispõe que o regime de sujeição passiva por substituição, determina que a base de cálculo será o valor correspondente ao preço de venda a consumidor acrescido do valor do frete, IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação (sobre esse total) do percentual de valor agregado (margem de lucro) (OLIVEIRA, 2013). Que se dará pela seguinte fórmula a seguir descrita:

$$\text{Base de Cálculo} = (\text{Valor mercadoria} + \text{frete} + \text{IPI} + \text{outras despesas}) \times \text{MVA}$$

A margem de valor agregado será determinada com base em preços usualmente praticados no mercado, podendo ser estabelecidos com base na fixação de preço único ou máximo de venda, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores,

adotando-se a média ponderada dos preços coletados, de preços sugeridos pelo fabricante ou importador, de preço final ao consumidor ou do MVA a ser calculada sobre o próprio valor de operação. O contribuinte substituto enquadrado no Simples Nacional, quando realizar a retenção do ICMS nas saídas, deve emitir Nota Fiscal, por ocasião da saída da mercadoria sujeita à substituição, que deverá conter as indicações gerais exigidas na legislação (OLIVEIRA, 2013).

Acerca dos créditos de ICMS-ST Coêlho (2015), discorre que geralmente nas operações sujeitas à substituição tributária, créditos não são gerados ao adquirente, diante da presunção inicial de que este fará a venda da mercadoria a posteriori realizando igual forma de tributação, evidenciando que o recolhimento ICMS devido já aconteceu em toda a cadeia de comercialização do produto. Deste modo, nota que situação em que uma operação estará sujeita à substituição tributária, e que poderá gerar crédito do ICMS ao adquirente é aquela em que operações com tributação normal acontecerá posteriores deixando de ocorrer a aplicação da substituição tributária, quebrando a cadeia de tributação iniciada com a retenção.

O doutrinador Pêgas (2007, p. 45) leciona que “operações subsequentes” são operações “nas quais a responsabilidade do ICMS a ser devido em operações futuras pelo contribuinte-revendedor é atribuída desde logo ao contribuinte-vendedor [...] recolhido por antecipação, com base em fato gerador futuro, presumido e arbitrado pela autoridade fiscal”.

Oliveira (2013, p. 76), adverte que o período de apuração do imposto é mensal, e acrescenta que o prazo para recolhimento é estabelecido segundo a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) e pelo Código de Prazo de Recolhimento (CPR), no qual o prazo estipulado para o recolhimento de cada contribuinte depende do ramo de atividade. O autor explica a sistemática da apuração dos saldos contábeis e fiscais, e aponta que “como o ICMS nas compras é recuperável, então deverá ser segregado do preço das mercadorias e registrado em Contado Ativo Circulante – Imposto a Recupera – ICMS. Por outro lado, nas vendas o ICMS deve ser identificado, porém contabilizado em conta redutora da Receita Bruta de Vendas em contrapartida na Conta Do Passivo Circulante – Imposto A Recolher – ICMS.”

Em se tratando de cobrança do ICMS ST na nota fiscal, o Blog Rede Jornal Contábil (2019), explica que para emissão da NF-e do ICMS-ST é preciso ficar atento aos detalhes. Após realizados os cálculos, necessário se faz lançar a informação nas notas fiscais, que como já vimos é vedado às empresas do Simples Nacional o destaque do ICMS na nota fiscal, entretanto, tal regra não se aplica ao ICMS-ST. Deste modo, é exigido que na nota fiscal sejam informadas a base de cálculo e o destaque do ICMS-ST, devendo ficar atento ainda para a informação lançada nos campos CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) e CSOSN (Código de Situação da Operação no Simples Nacional).

### **2.3.2 Restituição e Ressarcimento do ICMS Substituição Tributária**

De acordo com Oliveira (2013), um ponto crucial dentro da substituição tributária é a restituição e ressarcimento do ICMS – ST, devido a incidência do tributo antecipado e que em algumas vezes não ocorre o fato gerador, que é a venda da mercadoria já tributada.

Entende-se como restituição, nos termos da RESOLUÇÃO CGSN Nº 140/2018, recolhimento indevido ou recolhido a maior do que o originalmente devido pela Microempresa (ME) ou Empresa de Pequeno Porte (EPP), através do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS). Embasadas na referida resolução, Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), poderão solicitar a restituição de tributos ao respectivo ente federativo, se observada sua competência tributária optante pelo Simples Nacional, devendo ser observado a legislação estabelecidas por cada ente federado e

observada sua competência tributária Lei Complementar Nº 123, 2006. O ente federado deverá:

Art. 130. O pedido de restituição de tributos abrangidos pelo Simples Nacional deverá ser apresentado pela ME ou pela EPP optante diretamente ao ente federado responsável pelo tributo do qual originou o crédito.

§ 1º Ao receber o pedido a que se refere o caput o ente federado:

I – Verificará a existência do crédito a ser restituído, mediante consulta às informações constantes nos aplicativos disponíveis no Portal do Simples Nacional; e  
II – Registrará os dados referentes ao pedido de restituição processada no aplicativo específico do Simples Nacional, a fim de impedir o registro de novos pedidos de restituição ou de compensação do mesmo valor.

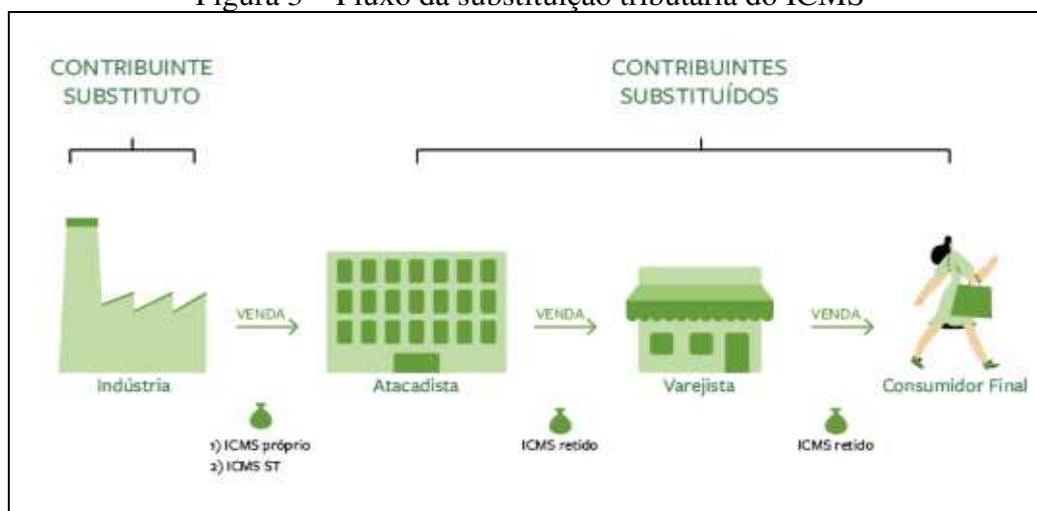
§ 2º A restituição será realizada em conformidade com o disposto nas normas estabelecidas pela legislação de cada ente federado, observados os prazos de decadência e prescrição previstos no CTN.

§ 3º Os créditos a serem restituídos no âmbito do Simples Nacional poderão ser objeto de compensação de ofício com débitos perante a Fazenda Pública do próprio ente (BRASIL, 2006).

Para a restituição faz se necessário seguir as observações regidas pela Resolução CGSN nº 140/2018, conforme dispõe artigo 132, que preconiza a observação das regras estabelecidas, no qual o crédito a ser restituído ou compensado será acrescido de juros, obtidos pela aplicação da taxa Selic, para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do mês subsequente ao do pagamento indevido ou devido à maior, até o mês anterior ao da compensação, relativamente ao mês em que for efetuada, portanto, nota-se que para se fazer a restituição dos créditos necessário se faz observar os créditos obtidos até o mês anterior da compensação ou restituição para obter o valor para a empresa (BRASIL, 2018).

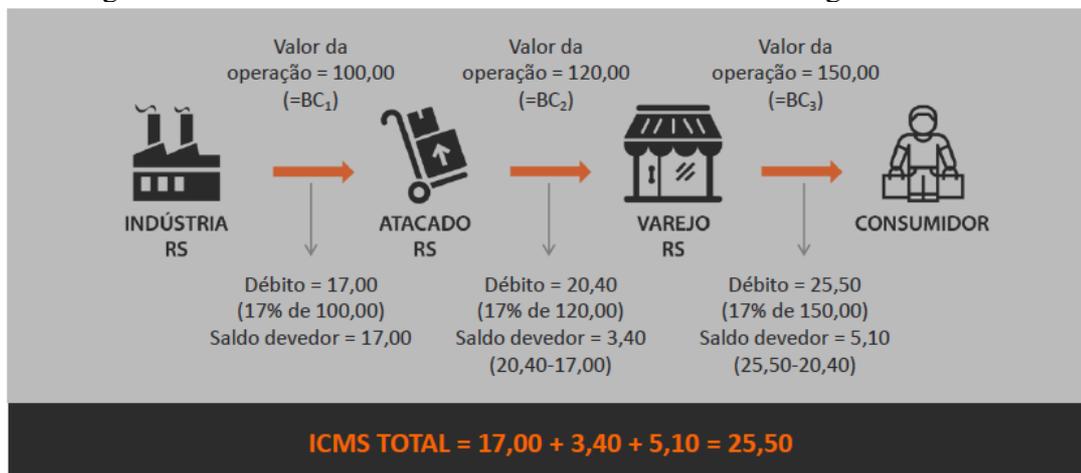
No regime de substituição tributária do ICMS, a pequena indústria enquadrada na condição de substituta tributária, tem por obrigação calcular e recolher o ICMS por toda a cadeia comercial, devendo ser recolhido por antecipação projetado do valor a ser cobrado do consumidor final, conforme dispõe a Lei Complementar 87/96 que prevê, em seu artigo 6º, que os Estados poderão, através de lei, estabelecer o regime de substituição tributária em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes (BRASIL, 1996). As Figuras 3, 4 e 5 ilustram o fluxo do processo normal e por substituição tributária na cadeia produtiva.

Figura 3 – Fluxo da substituição tributária do ICMS



Fonte: Blog Omie, (2019).

Figura 4 – O ICMS tem seu cálculo normal efetuado da seguinte maneira:



Fonte: IbiJus Instituto Brasileiro de Direito (2019).

No entanto, no ICMS ST o cálculo padrão é efetuado sobre a alíquota de 17% (para fins de exemplificação) para toda a cadeia:

Figura 5 - Exemplificação do Cálculo da alíquota de ICMS ST



Fonte: IbiJus Instituto Brasileiro de Direito (2019).

O ICMS total a ser recolhido seria sempre o equivalente à alíquota aplicada no preço final do produto, conforme demonstrado no cálculo da Figura 5, deste modo, se o valor estimado fosse sempre o mesmo operado pelo varejista no momento da venda, e sem interrupções das operações no meio da cadeia produtiva, seria perfeito, no entanto, não é o que ocorre na prática, como será observado nos próximos tópicos.

## 2.4 UMA VISÃO SOBRE O PIS E A COFINS

Dentre os tributos a recuperar, além do ICMS ST, estão os PIS/COFINS. Para saber o que é possível recuperar de tributos deve ser entendido o que a empresa compra para ser revendido, e se nesses produtos já são pagos o ICMS ST e o PIS/COFINS monofásico, ou

seja, se ela já paga antecipadamente o ICMS não tem que pagar novamente, de igual modo o PIS/COFINS que se chama monofásico porque incide apenas uma vez no início da cadeia produtiva, para não desrespeitar o princípio da não-cumulatividade (COELHO, 2015).

A escrituração fiscal das contribuições ao PIS/Pasep e da COFINS (EFD-Contribuições) é disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012. Esta foi editada com fundamento no Decreto nº 6.022/2007, que instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital, e nas disposições do Código Civil (artigo. 1.179 e 1.180) e da Medida Provisória nº 2.200-2/2001 (artigos. 10 e 11) relativas à escrituração e a utilização de documento eletrônico para fins tributários (BRASIL, 2012).

Tendendo impedir a sonegação de impostos, a Lei nº 10.147/00 instituiu a tributação do PIS e da COFINS de toda a cadeia de consumo de determinados produtos, na indústria. Deste modo, os segmentos de fármaco, cosmético, bebidas e autopeças passaram a tributar em alíquota maiores que a indústria e, passando a zerar a alíquota de PIS e COFINS na distribuição e venda ao consumidor final (BRASIL, 2000).

Fato é que o parágrafo único do art. 2º desta lei, limitou a alíquota zero de PIS e COFINS a empresas optantes pelo lucro presumido ou real, ou seja, as empresas optantes pelo Simples Nacional não poderiam usufruir da alíquota zero do PIS e da COFINS na revenda destes produtos (BRASIL, 2000).

Segundo Coelho (2015, p.39) os principais setores beneficiados são os que vendem produtos monofásicos. Produtos monofásicos são aqueles em que os impostos já foram pagos pela indústria e acabam sendo recolhidos em duplicidade na DARF do SIMPLES.

## 2.5 IMPOSTO SOBRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO - IPI

De acordo com os ensinamentos de Oliveira (2013), o IPI é o tributo cobrado sobre produtos industrializado, que incide em todos os produtos manufaturados, nacionais e estrangeiros, a alíquota é fixada em 0,50% de forma única, e apurada sobre o valor conforme a faixa de faturamento. O autor conceitua produto industrializado como sendo aquele obtido através de qualquer processo de operacional que modifique ou renove a natureza ou finalidade do produto ou ainda o seu aperfeiçoamento para o consumo.

O IPI incide sobre produtos nacionais e estrangeiros que forem industrializados, e a competência para instituir é da União, regulamentado pelo Decreto nº 7.212/10, sendo a não cumulatividade e seletividade os princípios constitucionais básicos que regem o IPI destacado no artigo 153 §3º inciso I e II da Constituição Federal. Não está o IPI sujeito ao princípio da anterioridade, motivo pelo qual suas alíquotas podem ser alteradas durante o exercício financeiro (BRASIL, 2010).

Este tributo deve atender ao princípio da seletividade tendo em vista a essencialidade do produto, visando ser elevado as taxações aos produtos chamados de supérfluos como bebidas, perfumes, cigarros, etc., enquanto produtos essenciais recebem uma taxa mais baixa. O autor menciona que a taxação varia ainda de acordo com a política governamental de apoio e subsídios a determinados setores, como a redução de alíquotas do IPI para subsidiar a Agricultura na compra de maquinário.

O fato gerador do IPI é baseado no desembaraço aduaneiro de produtos estrangeiros e a saída de produtos da indústria, conforme dispõe artigo 35 do Decreto Federal nº 7212/10 incisos I e II e Parágrafo Único (BRASIL, 2010).

## 3 METODOLOGIA

A busca pelo conhecimento em um estudo necessita de métodos e técnicas que direcionam o explorador da pesquisa. Nesta pesquisa, as metodologias empregadas serão de natureza qualitativa com a intenção de entender, expor e esclarecer fenômenos através da

análise e investigação de documentos ou traços semelhantes. Para Bardin (2011), a pesquisa qualitativa é caracterizada pela não utilização de instrumentos estatísticos na análise dos dados.

No entendimento de Bogdan e Biklen (2003), a pesquisa qualitativa é aquela que envolve características básicas como ambiente natural, dados descritivos, preocupação com o processo e com o significado, sendo o ambiente natural como fonte direta de dados e o pesquisador como seu principal instrumento pressupondo a situação que está sendo pesquisada.

O estudo utilizar-se-á do método dedutivo, uma vez que, extrai conclusões de uma suposição, princípio ou proposição, num processo de raciocínio que deduz a partir dos fatos particulares, até atingir uma conclusão de ordem geral, valendo-se da observação, da experimentação e da comparação dos fatos ou elementos da investigação que começa com o planejamento das suposições das características dos fenômenos, que diante de dados gerais, inferem-se conclusões sobre casos específicos (MEZZARROBA; MONTEIRO, 2009).

Esta pesquisa, contudo, seguirá também a métrica exploratória, que de acordo com Gil (2008), são pesquisas que buscam conhecer melhor um determinado tema e explorar um problema, de maneira a fornecer informações para uma investigação mais precisa. Que no presente caso, busca-se identificar como ocorre a restituição do ICMS por substituição tributária do contribuinte enquadrado no Simples Nacional. Quanto à natureza da pesquisa, ela é básica, objetivando gerar conhecimentos, úteis para o avanço da Ciência, sem aplicação prática prevista. Envolve verdades e interesses universais (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

Os procedimentos serão a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. Observando que a bibliográfica é o levantamento de referências teóricas estudadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites, com o objetivo de colher informações ou conhecimentos precedentes sobre o problema ao qual se busca resposta; e a pesquisa documental compreende as coletas realizadas em demonstrativos de organizações, além de legislações pertinentes (FONSECA, 2002). Nesse sentido serão consultados materiais como artigos científicos, legislações específicas, e coletas em demonstrativos de organizações.

Por se tratar de uma situação específica, a pesquisa se enquadra como sendo um estudo de caso. Segundo Yin (2015), “os estudos de caso representam a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “como” e “por que”, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real”. Esse enfoque, se encaixa na perspectiva do presente estudo que busca analisar o ressarcimento para empresas optantes pelo Simples Nacional referente a tributos cobrados por substituição tributária.

### 3.1 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS

Segundo Gerhardt e Silveira (2009), “a coleta de dados é a busca por informações para a elucidação do fenômeno ou fato que o pesquisador quer desvendar”. Explicam ainda, que o instrumental técnico elaborado pelo pesquisador para o registro e a medição dos dados devem seguir alguns requisitos, tais como validade, confiabilidade e precisão.

Para efeito deste estudo, a coleta de dados se dará mediante pesquisas documentais. Para Helder (2006), a pesquisa documental se vale de documentos originais, que ainda não receberam tratamento analítico por nenhum autor, sendo uma das técnicas mais utilizadas na pesquisa em ciências sociais e humanas. Assim, ressalta-se que a pesquisa documental abrange arquivos públicos ou privados; observação de normas legais e administrativas.

Seguindo essa linha de raciocínio, a pesquisa fará uso de documentos de uma organização enquadrada no Simples Nacional e da legislação aplicável. Os dados de cunho

empresarial foram obtidos junto ao escritório de contabilidade que presta serviços contábeis, situado na cidade de Sinop, região médio norte de Mato Grosso, e serão tratados de forma sigilosa. A natureza desses dados compreende as informações constantes nos demonstrativos Livro de Apuração do ICMS, Livro de Apuração do Simples Nacional, Demonstração do Resultado do Exercício, e Balanço Patrimonial, cujo período de apuração do valor da substituição tributária das notas fiscais de compra a movimentação de compras da empresa do mês de setembro de 2019 de uma empresa farmacêutica que será objeto deste estudo.

### 3.2 INSTRUMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS

Este estudo fez uso da técnica de análise de conteúdo. Tal análise, consiste de um conjunto de técnicas de investigação científica caracterizadas pela análise de dados linguísticos, sendo elementos fundamentais da comunicação, para identificar, numerar e categorizar informações, para a seguir ser analisadas diante de uma teoria específica (APPOLINÁRIO, 2009).

Pode-se assim dizer, que a análise de conteúdo é uma das diferentes formas de interpretar o conteúdo de um texto, versa em pautar a frequência da citação de alguns temas, palavras ou ideias em um texto para medir o peso relativo atribuído a um determinado assunto pelo seu autor, fracionando o conteúdo do documento, e modificando-o para torna-lo mais simples, no qual poderá ser revelada pequenas particularidades contidas em um texto. Os fragmentos podem ser palavras, termos ou frases significativas de uma mensagem (CHIZZOTTI, 2006).

Neste estudo o objetivo é identificar a sistemática de cobrança do ICMS por Substituição Tributária, buscando evidenciar impacto para a empresas X optantes pelo Simples Nacional, que está servindo de base para esta pesquisa. Para alcançar esse objetivo, foi necessário examinar o ICMS por substituição tributária, apesar de ser importante a explanação sobre PIS e COFINS monofásico, de modo específico, este não foi explanado neste estudo por não ser objeto desta investigação.

A intenção desta análise é compreender a sistemática do ICMS no Simples Nacional e seu funcionamento para identificar possíveis onerações à empresa. Sendo assim, serão formuladas análises por meio de simulações desenvolvidas a partir dos dados contidos nos relatórios contábeis de empresa avulsa, cujo período de apuração é 2019. Que de acordo com o autor Bruyne (1977), a simulação é entendida como “a construção e a manipulação de um modelo operatório representando todo, ou parte de um sistema ou processos que o caracterizam”.

É importante observar que levando em conta essas definições é possível fazer uma simulação apenas por conjecturas do tipo “e se”, que podem ser mais abertas e chegar mais perto de técnicas de simulação de cenários (RINGLAND, 1998). Nas simulações que serão desenvolvidas, serão levados em conta a legislação tributária, resoluções, e códigos vigentes.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Neste capítulo será apresentado os resultados desta pesquisa, com intuito de expor o primeiro objetivo específico, o qual busca identificar a sistemática de cobrança de tributos por Substituição Tributária e os sujeitos à tributação do Simples Nacional de uma empresa farmacêutica localizada no médio norte de Mato Grosso na cidade de Sinop; ademais será exposto por meio da verificação dos resultados obtidos no segundo objetivo específico que tem a intenção de evidenciar os resultados obtidos por meio da identificação do montante devido do ICMS apurado pelo regime da Substituição Tributária, em empresas optantes pelo Simples Nacional; por fim, vislumbra-se constatar resultados que identifique o impacto do

ICMS na carga tributária dos produtos da Empresa analisada, do movimento de compras e vendas do mês de setembro de 2019.

A empresa objeto deste estudo é uma microempresa, optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, no ramo de atividades de comércio farmacêutico, que atua no mercado há aproximadamente 3 anos.

Contém uma cartela de diversos produtos diferentes, a parte contábil é realizada por um escritório de contabilidade externo. O serviço prestado pela contabilidade é muito importante para a empresa, porque além de todo procedimento contábil e fiscal, a contabilidade presta assessoria no controle das notas fiscais de compra e venda com destaque da substituição tributária, como também emissão de guias de ICMS ST para o crédito a ser destacado na nota fiscal.

#### 4.1 APRESENTAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO

Para sistematizar o objetivo que se busca chegar, necessário uma organização das informações referente a análise do ICMS/ST. Utilizou-se para tanto, informações de uma organização que para fins deste estudo será chamada de Empresa X.

A Empresa X é uma optante pelo simples nacional, do ramo farmacêutico que tem seus tributos recolhidos por substituição tributária. Deste modo, foram elaborados quadros explicativos, em valores expressos em unidades monetárias, com a finalidade de desmembrar as informações destacadas nas notas fiscais de compra, no relatórios de entrada e saída de mercadorias, que contribuíram para que as informações localizadas facilitassem os cálculos e as ilações que se busca encontrar, por meio da organização das informações referentes a análise do ICMS/ST. Apesar da dificuldade em se extrair as informações da empresa analisada, esses dados são essenciais para a obtenção dos resultados que pretende-se encontrar, neste processo importante observar algumas transações de Substituto Tributário, tais como: emissão, escrituração dos documentos fiscais e apuração.

Para melhor entendimento da diferença da carga tributária do optante pelo regime do Simples Nacional com cobrança do ICMS próprio e o ICMS Substituição Tributária, o Quadro 3 demonstra a sistemática do cálculo do ICMS para: H1 - a indústria faz a venda ao comércio atacadista; H2 - o atacadista vendendo para o varejista; e, H3 - o varejista vendendo para o consumidor final.

Quadro 3 – Sistemática de Cálculo do ICMS

Venda de mercadoria para um cliente comercial	Alíquotas	H1 = utilizar a mercadoria para comercializar (indústria para comércio atacadista)	H2 = utilizar a mercadoria para comercializar (atacado para varejo)	H3 = utilizar a mercadoria para comercializar com o consumidor final
Valor da mercadoria		1,00	1,30	1,60
Valor do ICMS (incluído no valor)	12%	0,12	0,00	0,00
Valor do IPI	10%	0,10	0,00	0,00
Valor do ICMS c/ Substituição Tributária		0,05	0,00	0,00
Valor Total da Nota Fiscal		1,15	1,30	1,60

Fonte: Elaborado pelos autores.

Em razão da saída de mercadoria da indústria (H1), o ICMS a ser retido pelo substituto deverá ser calculado sobre a base de cálculo no preço de venda da mercadoria, que para fins de substituição tributária nas operações seguintes, em regra geral, por existir diversas possibilidade de transações fiscais, pode ser contraída pela somatória das quantias do valor da

operação realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído, ou seja, o valor da venda; pelo montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço, se assim o tiver; da Margem de Valor Agregado (MVA), inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes, determinada em cada legislação estadual ou em Protocolos e Convênios que determinam a aplicação do regime, deste modo, a base de cálculo poderá ser composta por outros valores.

Na operação hipotética para demonstração didática e exemplificativa, no Quadro 3 em H1, temos que a Venda de mercadoria pela indústria para um cliente comercial no valor de venda da mercadoria de R\$1,00, o Valor do ICMS próprio, que está incluso no valor da mercadoria, será calculado da alíquota de 12% gerando um recolhimento de R\$0,12 centavos, terá acréscimos ao valor da mercadoria, 10% do IPI que corresponde a R\$0,10 centavos, e Valor do ICMS c/ Substituição Tributária de R\$0,05 centavos, resultando no valor total da Nota Fiscal de R\$1,15 (um real e quinze centavos).

Em H2, quando da venda da mercadoria para comercialização saindo do atacado para varejo sendo o valor de venda da mercadoria de R\$1,30 (um real e trinta centavos), onde o ICMS próprio não deverá ser cobrado novamente, pois foi cobrado anteriormente o Valor do ICMS c/ Substituição Tributária de R\$0,05 centavos acrescido ao valor da mercadoria, o IPI não tem incidência neste caso e o ICMS c/ Substituição Tributária é incidente em apenas uma etapa da sistemática de cálculo, o que ocorreu na primeira operação hipotética, resultando assim no valor total da Nota Fiscal de R\$1,30 (um real e trinta centavos).

Em H3, quando a venda da mercadoria é feita do varejo para o consumidor final ao valor de R\$1,60, também seguindo a linha da hipótese anterior, não deverá haver incidência de tributos uma vez que houve seu recolhimento antecipado, resultando no valor total da Nota Fiscal de R\$1,60 (um real e sessenta centavos).

Sanada a sistemática do ICMS entre os Substituto e Substituído, passamos para o seu cálculo no Simples Nacional.

A Tabela 1 tem por base o Anexo I do Simples Nacional de 2019 para a atividade de comércio, seguindo a respectiva faixa de faturamento correspondente da Empresa X.

Tabela 1 - Tabela de Alíquotas e Partilha conforme faixa de faturamento da Empresa X

ANEXO 1 – Tabela Simples Nacional 2019 – Comércio						
Faixa	Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)	Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)			
3ª Faixa	9,50%	13.860,00	De 360.000,01 a 720.000,00			
Percentual de Repartição dos Tributos						
Faixas	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
3ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%

Fonte: Elaborado com dados da empresa pesquisada e adaptado pelos autores (2019).

Como podemos notar, o regime tributário do Simples Nacional, é de muitas peculiaridades, e seu entendimento é bastante complexo, a começar pela busca da alíquota nominal deste imposto, que nota-se para compreender esse modelo de tributação, é de suma importância conhecer todos os anexos que vão de I a V. Necessário ainda conhecer quais são as faixas de tributação, se todas as atividades podem ser enquadradas, as vantagens e desvantagens trazidas por este regime.

Até 2017 este regime estava organizado em seis anexos, que variava de acordo com o faturamento da empresa, todavia, em 2018 entrou em vigor várias alterações na Lei do Simples Nacional, diminuindo um anexo e realocando as atividades em cada anexo. No anexo I, as alíquotas são estabelecidas por receita bruta anual – faturamento, para atividade do

Comércio (lojas em geral), contendo da faixa 1 a 6, estabelecendo a Receita Bruta em 12 meses.

Para esta pesquisa, a Empresa X analisada esta enquadrada no Anexo I, com atividade de Comércio, com faturamento da 3ª faixa, que vai de 360.000,01 a 720.000,00, deste modo, no caso em análise, primeiramente é necessário apurar o valor da Receita Bruta dos últimos 12 meses.

#### 4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA SIMULAÇÃO TRIBUTÁRIA

Nesta sessão será abordado uma simulação tributária de uma empresa Comercial optante do Simples Nacional, cujo ICMS é por substituição Tributária. Inicialmente o Quadro 4 exemplifica o cálculo do Simples Nacional nas operações de compras e vendas da Empresa X analisada, cuja apuração foi obtida da Receita Bruta do período de apuração do mês de setembro de 2019.

Quadro 4 – Simulação do cálculo do Simples Nacional sem considerar Substituição Tributária

Descrição	Valores em R\$
Receita Bruta do Período de Apuração (RBPA)	67.765,14
Receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração (RBT12)	503.674,66
Faixa de Enquadramento:	3ª Faixa - 360.000,01 a 720.000,00
Alíquota da faixa	9,5%
Alíquota efetiva	6,75%
Simples Nacional	4.574,15

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Como se pode observar, a partilha e alíquota do ICMS Simples Nacional é estabelecida por faixas de faturamento e percentual de repartição de Tributos, no caso da Farmácia Empresa X desta pesquisa, está enquadrada na faixa 3 do Anexo I de acordo com o Quadro 3, com faturamento entre 360.000,01 a 720.000,00, no qual, a alíquota para esta faixa é de 9,5%, com valor de dedução de 13.860,00 estabelecendo assim um percentual de 33,50% para o ICMS pertencente a 3 faixa.

Para apurar a Alíquota efetiva e calcular o imposto do Simples Nacional, como apresentado no quadro 4, temos que a Alíquota efetiva é o resultado da Receita Bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração (RBT12) no valor R\$ 503.674,66 multiplicado pela Alíquota da faixa no percentual de 9,5% chegando ao valor de R\$ 47.849,09, do qual deverá ser abatido o valor a deduzir de R\$ 13.860,00 que resultara no valor de R\$ 33.989,09 dividido pelo RBT12 de R\$ 503.674,66 chegando ao percentual efetivo de 6,75% para aplicação ao cálculo do Simples Nacional.

Diante do percentual da Alíquota Efetiva, para efetuar a apuração do Simples calcula-se a Receita Bruta do Período de Apuração (RBPA) 67.765,14 multiplicado pela Alíquota efetiva de 6,75% resultando no montante de R\$ 4.574,15 do tributo. Conforme demonstrado a seguir:

$$[(RBT12 \times \text{Alíquota nominal}) - \text{parcela a deduzir}] / RBT12$$

**Então,**

$$\text{Alíquota Efetiva} = [(503.674,66 \times 9,5\%) - 13.860,00] / 503.674,66$$

$$\text{Alíquota Efetiva} = [47.849,09 - 13.860,00] / 503.674,66$$

$$\text{Alíquota Efetiva} = 33.989,09 / 503.674,66$$

$$\text{Alíquota Efetiva} = 0,0675$$

$$\text{Alíquota Efetiva} = 0,0675 \times 100 = 6,75\%$$

Sendo assim, a Empresa X vai pagar de imposto a título de Simples Nacional 6,75% sobre o seu faturamento do mês de setembro de 2019. Receita Bruta do Período de Apuração

(RBPA) R\$ 67.765,14 x 6,75% = R\$ 4.574,15. Na sequência, o Quadro 5 apresenta o montante do tributo Simples Nacional considerando a Substituição Tributária do ICMS.

Quadro 5 – Tributo Simples Nacional considerando a Substituição Tributária do ICMS

Valor devido do Simples Nacional sem considerar a substituição tributária ICMS	4.574,15
(-) Repartição do tributo devido ao ICMS	(1.531,49)
Valor do Simples Nacional devido considerando a substituição tributária do ICMS	3.042,66

Fonte: Elaborada pelos autores a partir dos dados da Empresa X do mês de setembro de 2019 (2019).

Para calcular a alíquota do ICMS a regra é calcular a alíquota efetiva da 3ª faixa multiplicado pelo percentual de repartição dos tributos da partilha da 3ª do ICMS.

*(RBT12 x alíquota da tabela I) – parcela deduzida x percentual da 3ª faixa do ICMS / RBT12*

**Então:**

$$\text{Alíquota efetiva} = \frac{(503.674,66 \times 9,5\%) - 13.860,00}{503.674,66} \times 33,5\%$$

$$\text{Alíquota efetiva} = \frac{47.849,09 - 13.860,00}{503.674,66} \times 33,5\%$$

$$\text{Alíquota efetiva} = 0,023$$

$$\text{Alíquota efetiva} = 0,023 \times 100 = 2,26\%$$

1) Na apuração do DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional) ICMS teremos:

$$\text{RBPA} \times \text{Alíquota ICMS} = \text{DAS ICMS}$$

$$67.765,14 \times 2,26\% = 1.531,49$$

Assim, o valor devido do Simples Nacional sem considerar a substituição tributária ICMS é de R\$ 4.574,15 deduzido da Repartição do tributo devido ao ICMS R\$ 1.531,49, encontra-se o novo valor do tributo Simples Nacional de R\$ 3.042,66.

Ao encontrar estes valores é possível então encontrar a diferença do ICMS-ST, para análise de tributo pago a maior. A diferença entre os ICMS próprio e o do Simples Nacional de R\$ 1.531,49, para o valor do ICMS por Substituição Tributária cobrada anteriormente de R\$ 1.673,11 é de R\$ 141,62. O Quadro 6 evidencia tais diferenças.

Quadro 6 – Diferenças do ICMS

Valor devido do Simples Nacional sem considerar a substituição tributária ICMS	4.574,15
Valor do Simples Nacional devido considerando a substituição tributária do ICMS	3.042,66
Diferença	1.531,49
Valor do ICMS por Substituição Tributária cobrada anteriormente	1.673,11
Diferença paga a maior	141,62

Fonte: Elaborado pelos autores, (2019).

Assim, com os cálculos elaborados através dos dados disponíveis extraídos do que está destacado na Notas Fiscais da Empresa X objeto desta pesquisa, notou-se um valor a maior pela Substituição Tributária de R\$ 141,62 (cento e quarenta reais e setenta e cinco centavos), pago no mês de setembro de 2019.

Na pesquisa da Empresa X Comércio farmacêutico observou que no valor das notas fiscais do mês de setembro de 2019 analisadas e calculados o valor do imposto recolhidos pela forma de ICMS-ST, possibilitou saber a diferença do imposto cobrado no simples Nacional sem considerar o ICMS-ST. O enfoque da pesquisa era observar se existiu valor pago a maior no imposto ICMS na forma de substituição tributária.

Os resultados podem ser confirmados através dos cálculos acima expostos, que sim houve uma diferença no mês apurado no valor de R\$ 141,62, o que a princípio podemos dizer que não é uma quantia exorbitante que possa variar positivamente ou negativamente na vida econômica da empresa. Porém, se olharmos para o caso de forma mais cautelosa, e se considerarmos que o mês possa ter sido fraco, e como não se pode deduzir esta hipótese, posto que não houve acesso aos meses anteriores de faturamento da empresa, poderíamos trazer a seguinte possibilidade trazendo uma simulação a partir do mês calculado:

Considerando que no mês de setembro de 2019, a diferença foi de 141,62 do ICMS-ST pago a maior, se multiplicarmos por 12 meses de faturamento, teria se um valor de R\$ 1.699,41, que também não podemos dizer ser um valor exorbitante que prejudicaria a Empresa X, mas que poderia ser uma economia de um mês do valor do ICMS por Substituição Tributária cobrada anteriormente. E sendo um tributo pago a mais, pois a empresa deixa de recolher R\$ 1.531,49, mais passa a não aproveitar R\$ 1.673,11 que já foi cobrado anteriormente e incorporou aos custos da empresa.

Com base nesta simulação ainda que o a diferença encontrada é quase que írisória em relação ao faturamento do mês apurado na simulação da empresa, representando menos de 1% do valor total, ainda assim, é necessário ficar atento para esta característica do Simples Nacional com a junção de vários tributos, e dado a antecipação do ICMS-ST para evitar a sonegação, e aí neste momento que pode ocorrer da cobrança indevida ou a maior acontecer, prejudicando a empresa e favorecendo o fisco.

Como bem se pode observar neste resultado obtido o valor ainda que ínfimo deve ser levado em consideração, e manter um olhar mais atento, dada a possibilidade de ocorrer em outros meses um aumento no faturamento e a diferença ser muito maior, pois dependendo da margem de lucro pode se tornar no futuro se houver um aumento maior desta substituição tributária, um prejuízo relevante para empresa.

Além disso, nesta pesquisa está sendo analisado apenas o ICMS, porém neste mesmo sentido podem ser analisados o PIS e a Confins, o que somados, provavelmente veríamos então uma grande diferença e talvez um significativo valor pago a maior em benefício do fisco.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Esta pesquisa teve como principal objetivo analisar o impacto da substituição tributária do ICMS optante do Simples Nacional, de uma Empresa Comercial farmacêutica estabelecida no estado de Mato Grosso.

Para atingir o objetivo da pesquisa e buscar a resposta, foi necessário demonstrar a sistemática do cálculo do ICMS, através de dados obtidos por meio das notas fiscais, o relatório do Simples Nacional, e das entradas e saídas de mercadorias, demonstrando as hipóteses de venda de mercadoria da indústria para comércio atacadista, do atacadista para varejista, e do varejista para o consumidor final, com o intuito de demonstrar a cobrança das alíquotas valor do ICMS (incluído no valor), e do valor do ICMS com Substituição Tributária ocorrida na cadeia produtiva.

Ao analisar o regime da Substituição Tributária às empresas optantes do Simples Nacional é notório que a cobrança efetuada de forma antecipada com base no fato gerador e base de cálculo sob a margem de presumida da venda, afetam as empresas economicamente, sob tudo as de menor porte, tendo em vista a facilidade arrecadatória antecipada dos impostos enquadrados neste regime.

Para chegar ao um entendimento mais próximo da realidade deste estudo, no primeiro capítulo analisou-se o conceito de Contabilidade Tributária, o ramo responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes, nas mais variadas operações realizadas por uma empresa; as alegações que orienta a legislação do Simples Nacional, desde a implantação no Brasil, bem

como as disposições legislativas contidas na Constituição Federal e seus enquadramentos para a modalidade de cobranças e ainda as faixas de alíquotas estabelecidas em cada anexo; o surgimento do Imposto sobre Mercadorias e Serviços (ICMS) e, o regime da Substituição tributária e sua previsão legal, e a composição da fixação da base de cálculo na composição da mercadoria; compôs ainda uma breve visão do PIS e COFINS, apesar de não ser objeto de principal desta pesquisa, ainda assim se fez necessária tal explanação, para se compreender os tributos que podem entrar na recuperação; além da breve passagem pelo IPI (Imposto Sobre Produto Industrializado); bem como também foi explanado sobre as garantias legais, as quais encontram-se positivadas tanto na Constituição Federal de 1988, quanto em legislações complementares.

Ainda neste mesmo capítulo, pode-se perceber que os princípios constitucionais são os norteadores que sustentam o sistema tributário, por meio da igualdade, capacidade contributiva e legalidade do poder de tributar dos Estados e Distrito Federal dentro dos limites a eles infligidos.

Na continuidade do enfrentamento estudado, foi simulado no Quadro 4 o cálculo do imposto Simples Nacional da Empresa X, sem considerar Substituição Tributária, para obter o valor de ICMS pelo regime simplificado na faixa correspondente ao faturamento da Empresa X regulamentados pelo Simples Nacional na tabela do anexo I demonstrado no Quadro 3, e foi comparado com o valor devido ao fisco demonstrado no Quadro 6, com e sem substituição tributária do ICMS. Analisou-se as hipóteses de possível restituição do ICMS-ST.

E por fim, chegou-se a um resultado, em que a pesquisa realizada propiciou encontrar um melhor entendimento sobre o Simples Nacional, dos impostos ICMS e o ICMS ST, e dos regimes de tributação adotados no Brasil. E atingiu seu objetivo, detectando uma diferença no ICMS-ST, ainda que irrelevante e mesmo com todos os cuidados devidos, não há como compensar 100% os valores pagos antecipadamente, e assim, pode-se concluir que neste estudo o impacto obtido foi a favor do Estado.

Com base neste entendimento, e por saber que a recuperação do crédito fiscal é realizada em meio a uma diferença do ICMS normal da compra e o ICMS substituído da venda, é importante e preciso um rígido e sério controle das entradas e saídas de mercadorias realizadas pelo o estabelecimento para que o mesmo possa se creditar do direito e não correr riscos de prejuízos.

Ademais, conclui-se que o Regime de Substituição Tributária do ICMS de empresa optante pelo Simples Nacional, na hipótese levantada neste estudo é possível sim ocorrer impactos econômico-financeiros neste regime de tributação, levantando a necessidade de gerar informações contábeis adequadas e de qualidade, dentro das normas técnicas estabelecidas na legislação tributária e observadas atentamente pelos contadores. Considerando conseqüentemente a problemática exposta neste estudo, espera-se ter contribuído para os estudos da contabilidade tributária e seus interessados, sugere-se em futuras pesquisas a averiguação do impacto dos tributos do PIS e COFINS para empresas optantes pelo Simples Nacional, pois, neste estudo foram analisados apenas o impacto sob o ICMS Substituição Tributária e normal.

## REFERÊNCIAS

- ALVES, N.; PETRI, L. R. F.; PETRI, S. M. *A proposta de simplificar as obrigações do contribuinte e as mudanças do sistema tributário vigente*. NAVUS - Revista de Gestão e Tecnologia, 2012.
- AMARO, L. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 15. ed. 2009.
- APPOLINÁRIO, F. *Dicionário de metodologia científica: um guia para a produção do conhecimento científico*. São Paulo: Atlas, 2009.
- ÁVILA, A. R. S. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 3. ed. 2007.
- BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70, 2011.

CONTABIL, Blog Rede Jornal, *Cobrança de ICMS-ST para empresas do Simples Nacional*, Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/cobranca-de-icms-st-para-empresas-do-simples-nacional/>>. Acessado em: 04 novembro. 2019

BLOG, disponível em: <<https://blog.omie.com.br/blog/substituicao-tributaria-icms-tudo-sobre-o-icms-st>> acessado em 03 junho 2019.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 6 março. 2019.

BRASIL, Lei Complementar nº 123/06, de 14 de dezembro de 2006. *Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e dá outras providências*. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 15.12.2006.

BRASIL, Lei Complementar nº 123/06, de 14 de dezembro de 2006. Brasília: Senado 2006. 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: 20 fevereiro. 2019.

BRASIL, Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018. Publicado no DOU de 24/05/2018, seção 1, página 20. <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=92278>>. Acesso em: 03 março. 2019.

BIAVA JR. R.; OYADOMARI, J. C. T. *Impactos da substituição tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais*. Revista de Contabilidade da UFBA, v. 4, n. 2, p. 71-91, Maio-Agosto, 2010.

BOGDAN, R. S.; BIKEN, S. *Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos*. Porto: Porto, 12. ed. 2003.

BRUYNE, P. *Dinâmica da pesquisa em ciências sociais*. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1977.

CASTRO, A. B. *Teoria e prática do direito processual tributário*. São Paulo: Saraiva, . 2. ed 2002

CAMPOS, C. C. *CADERNO FGV projetos 2016. 10 anos do Simples Nacional*. Disponível em: <[https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/18437/caderno\\_simples\\_nacional\\_bx29.pdf](https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/18437/caderno_simples_nacional_bx29.pdf)> Acessado em 22 abr. 2019.

CERVO, Amando Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia científica*. São Paulo: Makron Books, 1996.

CHIZZOTTI, A. *Pesquisa qualitativa em ciências humanas e sociais*. Petrópolis, Vozes, 2006.

COÊLHO, S. C. N; DERZI, M. *PIS/Cofins: direito de crédito nas entradas e saídas isentas ou com alíquota zero*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 115. São Paulo: Dialética, 2015.

CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/contabilidadetributaria.htm> >. Acesso em: 10 março. 2019.

ENDEAVOR BRASIL. *Simples Nacional: tudo que você precisa saber*. Disponível em: <<https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/simples-nacional-tudo-que-voce-precisa-saber/>> Acessado em: 05 mar 2019.

FABRETTI, L. C., *Prática tributária da Micro, Pequena e Média empresa*. São Paulo, 5.ed. 2003.

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

FONSECA, J. J. S. *Metodologia da pesquisa científica*. Fortaleza: UEC, 2002.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA D. T. *Métodos de pesquisa*. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>> Acessado em: 13 maio 2019.

HEIJDEN, K. V. D. *Scenarios: the art of strategic conversation*. New York: John Wiley & sons, 1996.

HELDER, R. R. *Como fazer análise documental*. Porto, Universidade de Algarve, 2006.

Ibijus, Instituto Brasileiro de Direito. ICMS Substituição Tributária disponível em: <<https://www.ibijus.com/>> acessado em 09 maio 2019.

JÚNIOR, R. B. *Impactos da Substituição Tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais*. Disponível em <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/1149/1149>> Acessado em: 23 maio 2019.

KRUMHEUER, E. *Entenda o que é substituição tributária e a que casos de ICMS o regime se aplica*. Disponível em: <<https://blog.contaazul.com/o-que-e-substituicao-tributaria>> Acessado em: 23 maio 2019.

LIMA N. Manoel C. *Substituição Tributária: Uma visão do Instituto no Ordenamento Jurídico Brasileiro e sua Aplicação na Esfera do ICMS*. Curitiba: Juruá Editora, 2000.

LONGO, A. D. *Os reflexos financeiros do regime da substituição Tributária progressiva do ICMS em uma empresa de Materiais de construção de Criciúma-Sc optante pelo Simples Nacional*. Tese (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC. Santa Catarina, 2011.

MARQUEZINI, S. V. F. *Sistema tributário nacional: os descaminhos das últimas reformas*. Revista Gerenciais, São Paulo, 2005.

MEZZAROBA, O.; MONTEIRO, C. S. *Manual de Metodologia da Pesquisa no Direito*. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 5. ed. 2009.

REVISTA de contabilidade UFBA – Virtudes Spiritus. Disponível em: <<https://rigs.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/4456/3368>> Acesso em: 09 maio 2019.

OLIVEIRA, L. M.; CHIEREGATO, R.; PEREZ J.; GOMES M. B. *Manual de contabilidade tributária*. São Paulo: Atlas, 5. ed. 2006.

OLIVEIRA, L. M.; CHIEREGATO, R.; PEREZ J.; GOMES M. B. *Manual de contabilidade tributária*. São Paulo: Atlas, 12. ed. 2013.

PESSÔA, L. C.; COSTA, G.; MACCARI, E. A. *As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS*. Revista Direito FGV, v. 12, n. 2, p. 345-363, mai./ago. 2016.

RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional>> Acessado em: 09 maio 2019.

RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idato=92278&visao=original>> Acessado em: 09 maio 2019.

REVISTA GV. *As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS*. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v12n2/1808-2432-rdgv-12-2-0345.pdf>> Acessado em: 23 maio 2019.

SABBAG, E. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva. 2009.

SABBAG, E. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva. 9. ed. 2017.

SACHSIDA A.; Simas E. *Reforma Tributária: Ipea-OAB/DF*: Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, M. P. B. *Metodologia de pesquisa*. Porto Alegre: Penso, 5 ed. 2013.

SANTORO, A. *Revista Do Superior Tribunal De Justiça*. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-eletronica-2016242capDoutrina.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-eletronica-2016242capDoutrina.pdf)> Acessado em: 18 mar. 2019.

SANTOS, E. A. *A contribuição do planejamento tributário no contexto das microempresas e empresas de pequeno porte*. UFBA. Disponível em: <[http://www.contabeis.ufba.br/Site/arquivos/Editor/file/TCC%20Gest%C3%A3o%20Cont%C3%A1bil%20Tribut%C3%A1ria/Artigo\\_Elisangela%20\(300310\).pdf](http://www.contabeis.ufba.br/Site/arquivos/Editor/file/TCC%20Gest%C3%A3o%20Cont%C3%A1bil%20Tribut%C3%A1ria/Artigo_Elisangela%20(300310).pdf)> Acesso em: 03/10/19

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Porto Alegre, RS: Bookman, 5. ed. 2015.