

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
UNIDADE SANTANA DO IPANEMA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

FERNANDO JUNIOR ARAÚJO DOS SANTOS

**Impacto do ICMS Substituição Tributária na Lucratividade: Estudo de Caso
numa Papelaria Optante pelo Simples Nacional**

Santana do Ipanema
2019

FERNANDO JUNIOR ARAÚJO DOS SANTOS

**Impacto do ICMS Substituição Tributária na Lucratividade: Estudo de Caso
numa Papelaria Optante pelo Simples Nacional**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Alagoas como requisito para colação de grau acadêmico de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Me. Hélio Felipe Freitas de Almeida Silva.

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Unidade Santana do Ipanema

Bibliotecária responsável: Larissa Carla dos Prazeres Leobino – CRB-4 2169

S237i Santos, Fernando Junior Araújo dos

Impacto do ICMS substituição tributária na lucratividade : estudo de caso numa papelaria optante pelo simples nacional / Fernando Junior Araújo dos Santos. – 2019.

28 f.

Orientação: Hélio Felipe Freitas de Almeida Silva.

Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Alagoas. Unidade Santana do Ipanema. Curso de Ciências Contábeis. Santana do Ipanema, 2019.

Bibliografia: f. 26 – 28.

1. ICMS. 2. Simples Nacional. 3. Lucratividade. I. Título.

CDU: 657

FERNANDO JUNIOR ARAÚJO DOS SANTOS

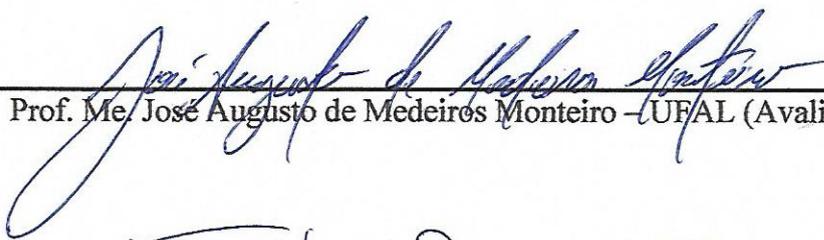
**Impacto do ICMS Substituição Tributária na Lucratividade: Estudo de Caso
numa Papelaria Optante pelo Simples Nacional**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao
corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da
Universidade Federal de Alagoas e aprovado em
11/12/2019

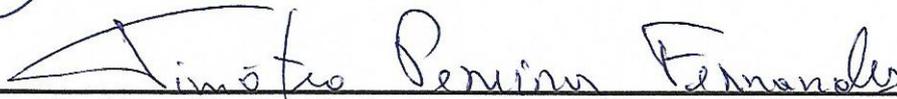


Prof. Me. Hélio Felipe Freitas de Almeida Silva – UFAL (Orientador)

Banca Examinadora:



Prof. Me. José Augusto de Medeiros Monteiro – UFAL (Avaliador Interno)



Prof. Esp. Timóteo Pereira Fernandes – UFAL (Avaliador Interno)

AGRADECIMENTOS

Primeiramente devo agradecer a Deus por ter dado força e sabedoria para completar mais uma fase da vida, ele que sempre esteve presente nas minhas conquistas e posso afirmar que sempre estará. A minha família e em especial aos meus pais, que com toda dificuldade e independente de tudo, sempre me apoiaram nas batalhas que resolvi enfrentar, principalmente essa de sair do conforto do lar em busca de um diploma de ensino superior em outra cidade, sou eternamente grato.

Agradeço também a minha tia Neide e a Marquinhos por ao longo desses 5 anos terem me acolhido e sempre terem dado assistência nessa minha trajetória na faculdade. À minha prima Marianny e ao Anderson por todo apoio e companheirismo, uma das melhores fases da vida eu pude viver com vocês.

Ao meu orientador Hélio, agradeço por ter me aceitado como orientando, por toda paciência e boa vontade em me auxiliar nesse trabalho.

Ao meu grupo de trabalhos e seminários. Camila e Jéssica, vocês estarão sempre em meu coração. Alyson, apesar de palmeirense (risos), eu posso dizer que você foi o melhor amigo que pude ter na faculdade, são muitas as histórias que temos para contar. Renata, obrigado por todos os momentos que me aguentou, por todo apoio, por toda “puxada de orelha” sabendo que eu podia render mais, agradeço por tudo.

Enfim, agradeço pelas amizades que pude construir nesses cinco anos de UFAL, especialmente à Thaynara, Rosielle, Sergio, Anaizy, Emanuelle, Alice, Jadielson, Yasmin, Lany, David, Juliana, Tereza, Bárbara, a vocês o meu muito obrigado.

RESUMO

O fisco cada vez mais tem procurado formas que reduzisse a sonegação e até mesmo aumentasse a arrecadação do ICMS. Uma das formas achadas foi o recolhimento do imposto por substituição tributária. Ocorre que isso implica em consequências negativas na lucratividade das pessoas envolvidas na operação. Diante disso, o seguinte questionamento foi levantado: Qual o impacto que o ICMS recolhido por substituição tributária causa na lucratividade de uma empresa do ramo de papelaria optante pelo regime simples nacional? O método escolhido para responder esse questionamento foi o estudo de caso. Para esse objetivo, foram coletados os valores de entrada e de saída de uma empresa comercial varejista, papelaria, mais especificamente, do produto “caderno”, no período de outubro de 2018 à outubro de 2019. Está análise foi processada em planilha no Excel de forma a identificar a variação da lucratividade em relação a eventual arrecadação de ICMS por substituição. Foi concluído que o ICMS substituição tributária impacta negativamente na lucratividade da empresa estudada, pois seu lucro aumentaria 227,88%, caso não houvesse essa forma de arrecadação. Os limites dessa pesquisa dizem respeito a alteração da realidade contábil empresarial (desconsideração de despesas e fixação de alíquota efetiva do Simples Nacional) para simplificação dos cálculos efetivados. Sugere-se estudos mais detalhados e, portanto, precisos sobre a influência do ICMS ST na lucratividade das empresas.

Palavras chave: ICMS Substituição Tributária; Simples Nacional; lucratividade.

ABSTRACT

The tax authorities are increasingly looking for ways to reduce tax evasion and even increase the collection of ICMS. One of the ways found was the payment of tax by tax substitution. It turns out that this has negative consequences for the people involved in the operation. Therefore, the following question was raised: What is the impact that the ICMS collected by tax substitution has on the profitability of a stationery company opting for the simple national regime? The method chosen to answer this question was the case study. For this purpose, the input and output values were collected from a retail company, stationery, more specifically, the "notebook" product, from October 2018 to October 2019. This analysis was processed in an Excel spreadsheet. identify the variation in profitability in relation to the eventual collection of ICMS by substitution. It was concluded that the ICMS tax substitution negatively impacts the profitability of the studied company, as its profit would increase 227.88%, if there was no such form of tax collection. The limits of this research concern the change in business accounting reality (disregarding expenses and setting the effective rate of Simples Nacional) to simplify the calculations made. More detailed and therefore accurate studies on the influence of ICMS ST on corporate profitability are suggested.

Keywords: ICMS Tax Substitution; Simple National; profitability.

Sumário

1. INTRODUÇÃO	8
2. REVISÃO DA LITERATURA.....	9
2.1 ICMS.....	9
2.1.1 ICMS substituição tributária.....	10
2.1.2 ICMS substituição tributária incidente sobre produtos de papelaria em Alagoas ..	13
2.2 Simples Nacional	14
2.3 Custos e despesas	16
2.4 Lucratividade	17
2.5 Pesquisas anteriores.....	18
3. METODOLOGIA.....	19
4. ANÁLISE DE DADOS.....	20
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	23
REFERÊNCIAS	26

1. INTRODUÇÃO

A constituição Federal de 1988 – CF 88, através do artigo 155, delegou aos estados e ao distrito federal a competência para, dentre outros, instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.

De acordo com o referido artigo:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...] II - 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)

O ICMS, conforme Júnior e Júnior (2017), nos últimos anos, teve aproximadamente 7% do produto interno bruto (PIB) brasileiro em arrecadação, sendo ele a principal fonte de financiamento dos estados.

Por ser uma das principais fontes de financiamento, há, por parte do fisco, preocupação sobre sua arrecadação. Ele tem buscado maneiras de assegurar uma arrecadação eficiente e que facilitasse a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais praticadas pelos contribuintes. (MARIANO, 2010).

Na tentativa de obter a “facilidade” na fiscalização, assegurado pelo artigo 150, § 7º da CF 88, pelo artigo 128 do Código Tributário Nacional – CTN e disposto pela Lei Complementar 87/1996 – LC 87/96 foi apresentado pelo governo Federal o ICMS Substituição Tributária – ICMS ST. Nessa forma de arrecadação do imposto, é delegada a responsabilidade do recolhimento a uma terceira pessoa.

Assim a LC 87/96 dispõe sobre o ICMS ST:

Art. 5º: A Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo. (BRASIL, 1996)

A fim de reduzir a sonegação e ao mesmo tempo antecipar e aumentar a arrecadação dos estados, o ICMS ST tem como propósito o recolhimento do imposto por um único contribuinte (BORTOLON, 2011).

O fato de unificar a responsabilidade de arrecadação pode trazer consequências negativas para a lucratividade das empresas substituídas. Diante disso esse trabalho tem por objetivo evidenciar o impacto do ICMS ST na lucratividade de uma empresa do ramo de papelaria optante pelo Simples Nacional.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 ICMS

Com fundamento na constituição federal de 1988 e instituída pela Lei complementar N° 87, de 13 de Setembro de 1996 – LC 87/96, popularmente conhecida como Lei Kandir, o ICMS é um imposto de competência estadual e do distrito federal.

O art. 1º, da LC 87/96 prescreve:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o 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, 1996)

Assim como todos os tributos, para que ocasione a incidência do ICMS, é necessária a ocorrência do fato gerador, na qual, segundo o código tributário nacional – CTN, em seu artigo 114: “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência”. Em outras palavras, “o fato gerador representa uma situação abstrata, descrita em lei, a qual, uma vez efetivada promove o surgimento da obrigação tributária”. (OLIVEIRA *et al*, 2011).

O ICMS possui mais de uma hipótese de incidência. Dentre outras hipóteses, incide sobre a circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e serviços de comunicação, dessa forma prescreve a LC 87/96 em seu artigo 2º:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

Para compor a base de cálculo desse imposto, Nadir e Petri (2012) dizem que muitas vezes é somado o montante do próprio imposto junto com o valor da operação. Isso pelo fato do ICMS ser um imposto calculado “por dentro”. Valadares (2019) completa dizendo que o imposto “por dentro” é aquele onde seu valor já é incluso na própria base de cálculo.

As alíquotas interestaduais para cálculo do imposto são reguladas pelo senado federal. Atualmente essas alíquotas são 7% para as operações iniciadas nas regiões Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo, com destino às regiões Norte, Nordeste, Centro-oeste e Espírito Santo, e, 12% para as demais operações. Outra

exceção é com as operações com mercadorias importadas, cuja alíquota incidente é de 4% consoante com o convênio ICMS 38/2013.

As alíquotas internas variam de acordo com a legislação de cada unidade da federação. No caso de Alagoas, compõe a alíquota: 17%, que é definido pela alínea “b”, artigo 17 da lei N° 5.900 de 27 de Dezembro de 1996, mais 1% destinado ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (FECOEP), conforme o artigo 2 – A da lei N° 6.558 de 30 de dezembro de 2004, totalizando 18% como expressa o §5º, do artigo 2º, do Decreto n° 46.724 de 30 de janeiro de 2016.

O Imposto estadual é de natureza não cumulativa, em conformidade com a constituição federal em seu artigo 155, § 2º, inciso I. Nessa característica, o valor pago em operação anterior é usado para abater o ICMS contido na operação atual (BORTOLON, 2011).

Tabela 1 – Exemplo de não cumulatividade

INCIDÊNCIA	ALÍQUOTA	PREÇO DE VENDA	IMPOSTO DEVIDO (em R\$)
1º OPERAÇÃO	17%	R\$ 100,00	17,00
2º OPERAÇÃO	17%	R\$ 200,00	34,00 - 17,00 = 17,00
3º OPERAÇÃO	17%	R\$ 300,00	51,00 - 34,00 = 17,00

Fonte: Elaboração própria (2019)

De acordo com a tabela 1, pode ser visto na “2ª OPERAÇÃO” que o imposto contido nela, que foi de R\$ 34,00, foi abatido pelo imposto relativo à “1ª OPERAÇÃO”, R\$ 17,00, pagando apenas R\$ 17,00. O mesmo acontece na “3ª OPERAÇÃO” em relação à segunda.

O contribuinte, Segundo a Lei Complementar 87/96, é qualquer pessoa física ou jurídica que realize operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. (BRASIL 1996). Em alguns casos, o fisco pode delegar a terceiros a responsabilidade tributária desse imposto.

2.1.1 ICMS substituição tributária

No regime de substituição tributária, o fisco pode, em alguns casos, delegar a responsabilidade tributária do imposto a terceiros. O §7º, do artigo 150, da constituição federal de 1988, dispõe que “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”. (BRASIL, 1988)

Os estados utilizam essa forma de tributação com o objetivo de facilitar a fiscalização para assim diminuir a sonegação do imposto e aumentar a sua arrecadação (NADIR; PETRI, 2012).

O §1º, do artigo 6º, da Lei complementar 87/96 deixa claro que a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações. E essas podem ser de três tipos: antecedentes, concomitantes ou subsequentes.

Quando ocorre substituição antecedente, o destinatário recolhe o ICMS devido nas operações anteriores, ou seja, quando o fato gerador já tem ocorrido; nas operações concomitantes, o ICMS devido é recolhido no momento em que o fato gerador está ocorrendo; e por fim, na substituição por operações subsequentes, também chamadas de substituição tributária “para frente”, o ICMS devido é recolhido antes da ocorrência do fato gerador (BORTOLON, 2011).

As operações subsequentes são realizadas com mais frequência, de acordo com Valadares (2019), e, é o tipo de operação na qual se enquadra a empresa analisada neste trabalho.

Além de operações pelo regime de substituição tributária interna, em cada estado, existe base legal para que haja também operações desse regime entre eles, desde que sejam celebrados acordos ou convenções. Valadares (2019, p.11), confirma dizendo que “os convênios ou protocolos firmados entre os Estados e publicados no Diário Oficial da União dão legitimidade a um Estado cobrar o imposto por substituição de um contribuinte localizado em outra Unidade da Federação.”.

A base de cálculo das operações subsequentes por substituição tributária do ICMS, segundo a Lei complementar 87/96, é formado pelo valor total da operação ou prestação realizado pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário, somados ao montante dos valores de seguro, frete e de outros encargos mais a margem de valor agregado – MVA relativa às operações ou prestações subsequentes.

A MVA assim como os produtos e prestações passíveis de substituição tributária, é definida por lei. Essa margem é estabelecida depois de observados os

preços na qual geralmente são praticados no mercado, obtidos por levantamento e adotando a média ponderada dos preços coletados. (BRASIL, 1996).

Monteiro *et al* (2017, p.5) explanam que:

A aplicabilidade para o uso da base de cálculo da substituição tributária tem por objetivo prever o preço final da mercadoria ao consumidor final. Para tanto são utilizadas algumas regras de fixação de base de cálculo que variam de produto a produto, e cujas regras gerais estão determinadas na Lei Complementar 87/1996.

O convênio ICMS número 142/2018 em sua cláusula 11º, §1º deixa claro que “nas hipóteses em que o contribuinte remetente seja optante pelo Simples Nacional, será aplicada a Margem de valor agregada prevista para as operações internas na legislação da unidade federada de destino ou em convênio e protocolo”.

O mesmo convênio em sua cláusula 13º impõe que o imposto a ser recolhido por substituição tributária será a diferença entre o imposto calculado pela aplicação da alíquota praticada nas operações internas de cada unidade federada de destino sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente

Tabela 2 – Exemplo de cálculo ICMS substituição tributária

OPERAÇÃO	VALOR	CÁLCULO REALIZADO
Valor do produto	10.000,00	-
Base de cálculo ICMS normal	10.000,00	-
Alíquota interna ICMS	18%	-
Valor do ICMS normal	1.800,00	(10.000,00 x 18%)
Base de cálculo ICMS ST (MVA 38%)	13.800,00	(10.000 x 1,38)
Alíquota interna ICMS	18%	-
ICMS devido em operações futuras	2.484,00	(13.800 x 18%)
ICMS substituição tributária	684,00	(2.484,00 – 1.800,00)

Fonte: Elaboração própria (2019)

A Tabela 2 traz um exemplo sobre o cálculo do ICMS substituição tributária em operação interna. Essa tabela corrobora o exposto na cláusula 13ª do convênio ICMS 142/2018 de maneira que o valor do ICMS substituição tributária que no exemplo foi de R\$ 686,00 é a diferença entre 2.484,00 que é o valor referente à aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para a substituição (13.800,00 x 18%) e 1.800,00 que é o devido pela operação normal do contribuinte remetente (10.000,00 x 18%). No caso, para a base de cálculo do ICMS substituição

tributária, usou-se como exemplo uma MVA de 38% na qual $10.000,00 + 38\% = 13.800,00$.

2.1.2 ICMS substituição tributária incidente sobre produtos de papelaria em Alagoas

Os produtos de papelaria passaram a ser tratados pelo regime de substituição tributária em Alagoas a partir da publicação do Protocolo ICMS 12/17. Esse protocolo foi firmado entre o estado nordestino e o estado de São Paulo.

A cláusula primeira deste protocolo determina que nas operações interestaduais com os produtos de papelaria destinadas aos estados de Alagoas e São Paulo fica atribuída ao estabelecimento remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS por substituição tributária relativo às operações subsequentes (BRASIL, 2017).

Ainda tratando de operações interestaduais com esses produtos sujeitos a substituição tributária, a MVA poderá sofrer ajustes. O §2º, da cláusula terceira, do Protocolo 12/17 expressa que isso ocorrerá quando o coeficiente da alíquota interna (“ALQ intra”) for maior que o coeficiente da alíquota interestadual (“ALQ inter”). Essa é a “Margem de valor agregado ajustado” ou “MVA ajustada”.

Para chegar ao coeficiente da “MVA ajustada” é necessário o uso da fórmula:

$$MVA AJUSTADA = \frac{(1+MVA ST ORIGINAL) \times (1-ALQ INTER)}{(1-ALQ INTRA)} - 1 \quad (1)$$

Onde, ainda segundo o decreto:

- I - “MVA-ST original” é a Margem de Valor Agregado aplicável nas operações internas para os produtos de papelaria;
- II - “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação pelo remetente localizado em outra unidade da Federação; e
- III - “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior àquela, praticada pelo contribuinte substituto deste Estado nas operações com os produtos de papelaria. (ALAGOAS, 2017)

No exemplo a seguir, será mostrado como seria calculado a “MVA ajustada” numa operação interestadual. Para esse exemplo, será considerado a MVA original do produto “caderno”, que de acordo com o protocolo é de 62,71%; a alíquota interna do estado de Alagoas é de 17% e a alíquota interestadual é de 12%.

Tabela 3 – Cálculo de “MVA ajustada”

$$\text{MVA Ajustada} = [(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$$

$$\text{MVA Ajustada} = [(1+0,6271) \times (1-0,12) / (1-0,17)] - 1$$

$$\text{MVA Ajustada} = [(1,6271 \times 0,88) / 0,83] - 1$$

$$\text{MVA Ajustada} = (1,431848 / 0,83) - 1$$

$$\text{MVA Ajustada} = 1,7251 - 1$$

$$\text{MVA Ajustada} = 0,7251 \text{ ou } 72,51\%, \text{ aproximadamente.}$$

Fonte: Elaboração própria (2019)

Como mostrado na Tabela 3, após colocar os dados propostos na fórmula pode-se perceber que a MVA ajustada passa a ser 72,51% nas operações interestaduais onde a alíquota é de 12%.

A cláusula quinta do Protocolo 12/17 deixa claro que essas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária são objetos de emissão de documento específico, não podendo conter outras mercadorias.

O Estado de Alagoas ainda em 2017 sancionou o decreto Nº 54.963. Esse decreto alterou o Regulamento do ICMS adicionando os produtos de papelaria no regime de substituição tributária nos termos do protocolo ICMS 12/17.

2.2 Simples Nacional

A CF 88, através do art. 170 fundamenta em seu inciso IX que deve haver “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.”. Ela ainda deixa claro em seu art. 179 que todos os entes federativos devem dispensar a essas empresas específicas, tratamento jurídico diferenciado, na tentativa de incentiva-las através de simplificação de obrigações ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei (BRASIL, 1988).

Tendo com base legal o disposto na constituição federal, em seu art. 146, inciso III, letra “d”, no qual diz que cabe a lei complementar estabelecer regras sobre a legislação tributária diante do tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, foi sancionada, em 2006, a Lei Complementar - LC nº123 para abordar esse tipo de tratamento.

Essa LC criou o “Simples Nacional”, regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas – ME e Empresas de Pequeno Porte – EPP. Ela dita as normas gerais relativas ao tratamento favorecido a esses tipos de empresas, no âmbito dos poderes da união, estados, distrito federal e municípios. (BRASIL, 2006)

Microempresas e empresas de pequeno porte, para fins de entendimento, de acordo com a LC 123/06, são decretadas como a empresa prestadora de serviço, EIRELIs, sociedade empresária, devidamente registrada em órgãos competentes.

É enquadrada com ME aquela onde no ano-calendário aufera receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e como EPP, a que auferiu também no ano-calendário receita bruta superior ao já mencionado e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), Sendo desenquadrada desse regime a empresa que auferir receita superior a este último valor (Brasil, 2006).

Se enquadrando no regime do simples nacional, a empresa, segundo a LC 123/06, passa a recolher mensalmente por meio do documento único de arrecadação – DAS os seguintes impostos e contribuições: Imposto sobre a renda da pessoa jurídica – IRPJ; Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; Contribuição Social sobre Lucro Líquido – CSLL; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS; PIS/Pasep; Contribuição Patronal Previdenciária – CPP; Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISS e o ICMS.

Essa forma de recolhimento não exclui a incidência de impostos ou contribuições devidos na qualidade de contribuinte ou responsáveis, tais como o ICMS no regime de substituição tributária, Imposto de Exportação – IE, Imposto territorial Rural – ITR e outros definidos em lei.

Nesse regime existem dois tipos de alíquotas: a nominal e a efetiva. De maneira geral, como expressa a LC 123/06, a alíquota nominal serve para determinar a faixa de arrecadação em que a empresa se enquadra e também dar parâmetro para se chegar à alíquota efetiva na qual essa é usada para calcular o valor devido mensalmente pela empresa.

2.3 Custos e despesas

Essas duas nomenclaturas começaram a ser diferenciadas a partir do surgimento das indústrias no período da revolução industrial, mesmo período em que surge a contabilidade de custos.

Esse ramo da contabilidade surgiu inicialmente para avaliar os estoques das indústrias, procedimento esse, de maior complexidade se comparado aos do comércio por envolver a produção de mercadorias e não o simples fato comprar e vender (VICECONTI, 2013).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 16 que trata do Estoque menciona que para compor o valor do custo de estoque é necessária a inclusão do custo de aquisição e do custo de transformação.

Assim, de acordo com o CPC 16, custo de aquisição são todos os custos atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços, ou seja, preço de compra, os tributos não recuperáveis inclusos, frete, seguro, entre outros. Já o custo de transformação é todo custo relacionado com a linha de produção de determinado produto, tendo como exemplo o custo com mão de obra direta.

Sobre o termo despesa há certa discussão sobre sua diferenciação com custo. Martins (2003, p. 17), por exemplo, apesar de trazer em seu livro que despesa é “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”, ele também menciona que “todos os custos que são ou foram gastos se transformam em despesas quando da entrega dos bens ou serviços a que se referem” (Martins 2003, p.18). A discussão se dá pelo fato de que na teoria é “fácil” diferenciar esses termos, porém na prática “uma série de problemas aparecem pelo fato de não ser possível à separação de forma clara e objetiva” (MARTINS, 2003).

Para a contabilidade financeira, a diferenciação entre custo de fabricação e despesa é necessária pelo fato de que a primeira está incorporada ao estoque e as despesas vão diretamente para o demonstrativo de resultado. No entanto, gerencialmente falando, essa diferenciação não é tão relevante, pois os gestores desejam que independente de ser atividade de fabricação ou atividade do setor administrativo, seus recursos sejam usados de forma eficiente.

2.4 Lucratividade

Para compreender o conceito de lucratividade faz-se necessário a diferenciação de alguns termos que englobam a contabilidade: a Receita, Lucro Bruto Contábil e Lucro Líquido.

O termo “Receita”, de acordo com o CPC 30, é toda entrada bruta de benefícios econômicos, que resultem no aumento do patrimônio líquido de uma entidade, exceto qualquer aumento no capital social, pois este está relacionado à contribuição dos proprietários. Para fins de entendimento, Patrimônio líquido, de acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBC T 1, É o valor da diferença entre todo ativo e todos os seus passivos. Ativo é tudo aquilo controlado pela entidade que se espera que resulte em benefícios econômicos futuros e Passivo é uma obrigação presente da entidade.

Lucro Bruto Contábil é a diferença entre a venda de mercadorias ou a prestação de serviço e o custo dessa mercadoria vendida ou do serviço prestado sem que se considerem as despesas, tais como despesas administrativas e financeiras (Marion, 2009). Em outras palavras, O lucro bruto contábil é a diferença entre a receita auferida e o custo para a realização da mesma.

Lucro líquido é “o valor final que resta, colocado a disposição dos proprietários da empresa” (Neto, p. 83, 2012). Chega-se a esse valor após todas as deduções de custos e despesas devidamente feitas sobre a receita de vendas ou prestações de serviços de um período.

Junior e Oyadomari (2010) conceituam “Lucratividade” como um percentual obtido pela razão entre o lucro e outra medida patrimonial ou da demonstração de resultado como, por exemplo, a Receita Bruta. Valadares (2019) completa mencionando que lucratividade “é um índice de rentabilidade, ou seja, é uma medida quantitativa que relaciona variáveis das demonstrações contábeis ou financeiras”.

Em uma situação hipotética na qual uma empresa constitui R\$150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) em receitas com vendas e ao final de todas as deduções de custos e despesas seu lucro líquido seja no valor de R\$30.000,00 (trinta mil reais) para chegar ao percentual de lucratividade divide-se o lucro líquido pela receita bruta. No caso dessa situação hipotética, o percentual de lucratividade

seria de 20%, pois dividindo 30.000,00 por 150.000,00, chegaria ao valor de 0,2 que, multiplicando por 100, chega-se ao referido percentual.

2.5 Pesquisas anteriores

A seguir são apresentados estudos anteriores que abordam os impactos que a Substituição tributária do ICMS tem causado, seja na lucratividade de uma empresa ou na formação de preço de venda.

Bortolon (2011) tratou sobre os impactos da substituição tributária do ICMS sobre a carga tributária das empresas optantes pelo simples nacional. Para a pesquisa foi utilizada duas empresas contribuintes do ICMS e optantes pelo regime simplificado, situadas em Santa Catarina no ano de 2010. Essa pesquisa foi de natureza exploratória, realizada por meio de estudo de casos múltiplos com abordagem qualitativa e quantitativa, e através disso concluiu-se que o impacto do ICMS substituição tributária para empresas do simples nacional é negativo, uma vez que essa forma de tributação do ICMS trouxe para as companhias um aumento no CMV e uma decorrente redução na lucratividade das mesmas.

Santos (2018), em sua pesquisa, objetivou evidenciar o impacto do ICMS Substituição Tributária na formação do preço de venda e se a “não adoção” do método causaria efeito no preço final do produto em uma empresa do segmento de cosméticos enquadrada no regime do simples nacional. Para fins de análise foram utilizados dois produtos do segmento, tinta para cabelo e desodorante.

A autora concluiu que o ICMS substituição tributária implica negativamente na forma de tributação da empresa optante pelo simples nacional que acaba impactando no preço final do produto. Os resultados mostraram que caso o produto Tinta para cabelo fosse tributado integralmente pelo Simples nacional teria uma redução significativa no seu valor de venda, e o mesmo aconteceria com o produto desodorante.

Valadares (2019) pesquisou sobre a interferência do ICMS substituição tributária na lucratividade de uma empresa optante pelo regime Simples Nacional. Para tal, realizou um estudo de caso em uma empresa do comércio varejista de material de construção, sediada no Agreste do estado de Alagoas, e como objeto do estudo foi utilizado o cimento. Após as análises, observou-se que a lucratividade da empresa que foi de 6,88% passaria a ser 14,62% caso não houvesse a incidência do

tipo do imposto sobre as compras, sendo assim concluído que o ICMS Substituição Tributária impacta negativamente na lucratividade da empresa estudada.

3. METODOLOGIA

Para realização desse trabalho foi executado um levantamento bibliográfico investigando primeiramente a existência de pesquisas anteriores sobre o tema no estado de Alagoas. Essa investigação resultou no achado de dois artigos científicos, de maneira que, seus resultados foram usados como comparativos diante dos resultados alcançados por esta pesquisa.

A fim de contextualizar os tópicos apresentados, foram utilizados também, artigos apresentados em seminários e congressos científicos, artigos em periódicos como também em revista eletrônica. Para conceituar alguns temas secundários, foram utilizados livros, tais como de autores renomados, a exemplo de Eliseu Martins e José Carlos Marion.

Finalmente, foi observada toda a legislação pertinente ao tema. Observou-se desde a Constituição Federal de 1988, leis complementares, Código Tributário Nacional, leis ordinárias, como também convênios e protocolos interestaduais, decretos e o comitê de pronunciamentos contábeis. Toda legislação utilizada nessa pesquisa foi a que estava vigente até o mês de julho de 2019. Esse limite posto a observação dar-se-á pelo motivo de que qualquer alteração nela implicaria em interferência no resultado dessa pesquisa.

O método escolhido foi o estudo de caso, com abordagem quantitativa de caráter descritivo, na qual foi analisada uma empresa situada no sertão de Alagoas. Trata-se de uma Empresa de Pequeno Porte – EPP, uma vez que seu faturamento é superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). Ela é optante pelo regime Simples Nacional, comerciante varejista do ramo de produtos de papelaria. Para preservar sua integridade foi preferível não informar onde a empresa é localizada.

Esse trabalho foi baseado no artigo: Interferência do ICMS ST na Lucratividade das Empresas Optantes pelo Simples Nacional: Um Estudo Empírico, do autor Valadares (2019), apresentado à Universidade Federal de Alagoas.

A presente amostra, empresa do comércio varejista em referência, foi escolhida para dar originalidade ao objeto dessa pesquisa. O intuito foi comparar os resultados dessa pesquisa com os das anteriores.

Portanto, foi escolhido o produto caderno como objeto de avaliação e parâmetro de mensuração nos resultados da empresa.

Os dados para análise foram coletados observando os valores de entradas e de saídas desse produto, na referida empresa, no período de Outubro de 2018 á Outubro de 2019. Esse período foi definido em virtude de ausência de dados em períodos anteriores, posto que o sistema de contabilidade foi alterado no mês imediatamente anterior.

Esses dados foram processados no programa Excel de forma que foram criadas planilhas para comparar a lucratividade em quatro diferentes situações: a) lucratividade sem a interferência do ICMS ST; b) lucratividade com ICMS ST incluso, nas compras com alíquota interestadual de 7%; c) lucratividade com ICMS ST incluso, nas compras com alíquota interestadual de 12%; d) lucratividade com ICMS ST incluso, nas compras em Alagoas cuja alíquota interna é de 17%.

Para auferir o valor do lucro na apuração da Demonstração de Resultado, os valores com despesa com simples nacional foram calculados utilizando a média da alíquota efetiva da empresa, conforme informações da sua contabilidade.

Após essa análise foi possível estimar qual o impacto do ICMS ST na lucratividade.

4. ANÁLISE DE DADOS

A empresa analisada nessa pesquisa na qual se deu o nome fictício de Papel e caneta EPP, comerciante varejista do ramo de papelaria, atua no mercado a mais de oito anos sendo referência nesse segmento no alto sertão do estado de Alagoas.

Ela é “substituída tributária”, ou seja, a obrigação de recolher o ICMS foi transferida a outro sujeito passivo que, por se tratar de substituição em operações subsequentes, foi para a primeira empresa da cadeia de venda do produto passível de substituição, como ilustrado na tabela a seguir:

Tabela 4: Cadeia de venda

A	B	C
Indústria (Substituta tributária)	Empresa estudada (Substituída tributária)	Consumidor final

Fonte: Adaptado de Valadares (2019)

Por ser optante do regime Simples Nacional ela recolhe oito tributos em um único documento de arrecadação, sendo o ICMS um desses oito.

Observando a LC 123/06, foi verificado que a Papel e Caneta EPP se enquadra na terceira faixa do anexo 1 da referida lei, portanto sua alíquota nominal é de 9,5%. Entretanto, sua alíquota efetiva foi apurada e, para fins dessa pesquisa, será usado o percentual médio detectado, de 8%. Destaca-se ainda que, como houve ICMS ST, a alíquota efetiva cai para 5,32% quando retirado a parcela do ICMS (já pago nas operações por substituição tributária).

A MVA do caderno, de acordo com a legislação vigente no período analisado, é de 62,71% em operações internas, ajustada a 72,51% em operações interestaduais cuja alíquota seja de 12%, e a 82,31% em operações interestaduais com alíquota de 7%.

Todas as compras realizadas no período observado foram feitas em fábricas localizadas nas regiões Sul e Sudeste, onde se incide a alíquota interestadual de 7% (exceto para o estado do Espírito Santo).

Essas compras totalizaram em um custo de R\$ 162.900,43 (cento e sessenta e dois mil novecentos reais e quarenta e três centavos). Como não foi possível ter acesso ao Custo de Mercadoria Vendida de fato, foi levado em consideração que todos os cadernos do período foram vendidos e que a receita auferida com eles foram os valores de saída coletados que, no caso, foi de R\$ 193.797,92 (cento e noventa e três mil setecentos e noventa e sete reais e noventa e dois centavos).

Tendo em vista esses valores e levando em consideração a despesa com o simples nacional que é o valor do faturamento multiplicado à alíquota de 5,32% neste caso, pode-se chegar à seguinte demonstração de resultado:

Quadro 1 – Demonstração do resultado efetivo

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	
Receita Bruta	193.797,92
(-) Simples Nacional	<u>(10.310,00)</u>

= Receita Líquida	183.487,92
(-) CMV	<u>(162.900,43)</u>
= Lucro Operacional Bruto	20.587,49

Fonte: Elaboração própria (2019)

Como pode ser visto no Quadro 1, após as deduções do Simples Nacional e do Custo das Mercadorias Vendidas – CMV, o lucro Operacional Bruto da empresa totalizou R\$ 20.587,49 (vinte mil quinhentos e oitenta e sete reais e quarenta e nove centavos). Isso significa que a empresa analisada teve uma lucratividade de 10,62%, resultado, em percentual, alcançado após dividir-se o Lucro Operacional Bruto pela Receita Bruta.

Numa situação hipotética (Situação 1), em que a mesma quantidade do produto fosse comprada em indústrias das regiões norte, nordeste ou centro-oeste, cuja alíquota interestadual é de 12% (incluindo o estado do Espírito Santo) e havendo o mesmo faturamento, o CMV cairia, hipoteticamente, para R\$ 154.141,13 (cento e cinquenta e quatro mil, cento e quarenta e um reais e treze centavos), aumentando o resultado operacional bruto para R\$ 29.346,79 (vinte e nove mil trezentos e quarenta e seis reais e setenta e nove centavos) assim demonstrado abaixo, no quadro 2. Neste caso a lucratividade seria de 15,14%.

Quadro 2 – Demonstração do resultado (ICMS a 12%)

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	
Receita Bruta	193.797,92
(-) Simples Nacional	<u>(10.310,00)</u>
= Receita Líquida	183.487,92
(-) CMV	<u>(154.141,13)</u>
= Lucro Operacional Bruto	29.346,79

Fonte: Elaboração própria (2019)

No segundo caso hipotético, em que as mesmas compras tivessem sido no estado de Alagoas e a empresa tivesse o mesmo faturamento no período, o CMV cairia ainda mais, passando para R\$ 145.384,33 (cento e quarenta e cinco mil trezentos e oitenta e quatro reais e trinta e três centavos). Assim, seu lucro operacional bruto seria de R\$ 38.103,59 (trinta e oito mil cento e três reais e cinquenta e nove centavos) como apresentado no quadro 3. Sua lucratividade, neste caso, seria de 19,66%.

Quadro 3 – Demonstração do resultado (ICMS a 17%)

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	
Receita Bruta	193.797,92
(-) Simples Nacional	<u>(10.310,00)</u>
= Receita Líquida	183.487,92
(-) CMV	<u>(145.384,33)</u>
= Lucro Operacional Bruto	38.103,59

Fonte: Elaboração própria (2019)

Na circunstância onde não houvesse a incidência do ICMS ST e só houvesse a incidência da despesa com o Simples Nacional que nesse caso a alíquota efetiva seria de 8%, a lucratividade da Papel e Caneta EPP seria de 24,21%; pois, apesar do valor do Simples ter aumentado para R\$ 15.503,84 (Quinze mil quinhentos e três reais e oitenta e quatro centavos), o CMV seria de apenas R\$ 131.378,47 (cento e trinta e um mil trezentos e setenta e oito reais e quarenta e sete centavos) assim mostrado no quadro 4.

Quadro 4 – Demonstração do resultado Nº4

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	
Receita Bruta	193.797,92
(-) Simples Nacional	<u>(15.503,84)</u>
= Receita Líquida	178.294,08
(-) CMV	<u>(131.378,47)</u>
= Lucro Operacional Bruto	46.915,61

Fonte: Elaboração própria (2019)

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse trabalho teve como objetivo identificar o impacto do ICMS ST na lucratividade de uma empresa do ramo de papelaria optante pelo simples nacional. Para isso foi estudado a variação da lucratividade do produto caderno, passível de substituição após a publicação do Protocolo ICMS 12/17.

O primeiro ponto a ser observado é a elevação considerável da MVA que na amostra estudada passou de 62,71% para 72,55% em operação interestadual com 12% e para 83,21% na situação de compra com alíquota interestadual de 7%. Na prática a base de cálculo para o ICMS que em situação normal seria R\$ 131.378,47 (Cento e trinta e um mil trezentos e setenta e oito reais e quarenta e sete centavos) passou para R\$ 239.520,36 (duzentos e trinta e nove mil quinhentos e vinte reais e

trinta e seis centavos) na substituição tributária com o acréscimo da última MVA mencionada.

O segundo ponto a ser observado é que ICMS recolhido por substituição nas compras reais da empresa foi de R\$ 31.521,96 (Trinta e um mil quinhentos e vinte e um reais e noventa e seis centavos). Se fosse desconsiderado o ICMS ST e considerado apenas a despesa com o Simples Nacional o ICMS a ser recolhido seria apenas R\$ 5.193,78 (cinco mil cento e noventa e três reais e setenta e oito centavos). Nessa situação o recolhimento do ICMS subiu em 606,91%.

De acordo com os dados analisados tanto na situação de compra real como nas situações hipotéticas, considerando apenas os valores de entrada e saída, foi chegado às seguintes conclusões:

- Na hipótese de não incidência do ICMS ST e havendo apenas a despesa com o simples nacional a lucratividade teria sido de 24,21%.
- Caso as compras tivessem sido realizadas em Alagoas, a lucratividade da empresa teria sido 19,66%. Nessa situação o ICMS ST impactaria de forma que reduziria em aproximadamente 18,78% a lucratividade da empresa
- Se as compras tivessem sido realizadas onde incidem 12% como alíquota interestadual, a lucratividade da empresa teria sido de 15,14%. Nessa situação o ICMS ST fez com que a lucratividade caísse em aproximadamente 37,45%.
- Por último, na situação real da empresa a lucratividade seria de 10,62%. Nessa situação o ICMS ST reduziu a lucratividade da empresa em aproximadamente 56,19%.

Foi notado que a lucratividade na situação real aumentaria em 227,88% se não houvesse a incidência do ICMS ST. Ela, que foi de R\$ 20.587,49 (Vinte mil quinhentos e oitenta e sete reais e quarenta e nove centavos) passaria a ser R\$ 46.915,61 (quarenta e seis mil novecentos e quinze reais e sessenta e um centavos), mostrando assim que o ICMS ST impacta negativamente na lucratividade da empresa.

Comparando os resultados alcançados nessa pesquisa com os das pesquisas anteriores, foi observado que, assim como Bortolon (2011) exibiu, o ICMS ST impacta negativamente na lucratividade das empresas, porque essa forma de tributação aumenta consideravelmente o CMV da empresa e, conseqüentemente, reduz o seu lucro.

Na comparação dos resultados alcançados com os do autor Valadares (2019), apesar dos produtos estudados serem diferentes, as conclusões são equivalentes: o ICMS ST impacta negativamente nas duas amostragens. Além disso, pode ser visto que, nas duas amostragens, a lucratividade fica ainda menor quando os produtos comprados são advindos de estados do sul e sudeste (aqueles cuja alíquota interestadual é de 7%).

Os limites dessa pesquisa dizem respeito a: 1º) Não foi possível ter acesso ao CMV de fato. Nesse caso foi considerado que todos os produtos comprados no período foram vendidos pelo valor de saída utilizado para análise. 2º) os valores percentuais da alíquota efetiva do Simples Nacional, que foram utilizados com base na média do período; e não os percentuais exatos utilizados na empresa. Tal técnica não interfere no resultado final da análise, mas camufla os lucros efetivos da empresa; 3º) descon sideração de todas as demais despesas e custos efetivados pela empresa no período, o que distorce os percentuais e os valores apurados nos resultados.

Entretanto, tais limites, não impedem de concluir que o ICMS ST influencia negativamente na lucratividade da empresa, independente do percentual efetivo de influência.

Sugere-se, portanto, estudos mais detalhados sobre a influência do ICMS ST na lucratividade das empresas, levando em consideração toda a contabilidade (custos e despesas) para se auferir números mais precisos.

REFERÊNCIAS

ALAGOAS. **Decreto Nº 54.963 de 28 de agosto de 2017**. Altera o regulamento do ICMS, aprovado pelo decreto estadual nº 35.245, de 26 de dezembro de 1991, para dispor sobre o regime de substituição tributária nas operações com produtos de papelaria, nos termos do protocolo icms 12, de 20 de abril 2017, e dá outras providências. Disponível em: <<http://gcs.sefaz.al.gov.br/consultarDocumentos.action?codigoCategoria=CAT001&codigoTipoDocumento=TIP002>>. Acesso em: 31 de agosto de 2019.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de custos: Aplicação em empresas modernas**. 3ª Edição. São Paulo: Editora Atlas S.A. 2010

BORTOLON, Bruna Raulino. **Impactos da Substituição Tributária do ICMS sobre a carga tributária das empresas optantes pelo Simples Nacional: um estudo multicasos em duas empresas de Santa Catarina**. 2011. Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/121010>>. Acesso em: 01 de Julho de 2019

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 de Julho de 2019

_____. **Lei complementar Nº 123 de 14 de Dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em 30 de agosto de 2019.

_____. **Lei complementar Nº 87 de 13 de Setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 26 de Junho de 2019.

_____. **Código Tributário Nacional**. Lei Nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 03 de julho de 2019.

_____. **Convênio ICMS 38, de 22 de maio de 2013**. Dispõe sobre procedimentos a serem observados na aplicação da tributação pelo ICMS prevista na Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012, e autoriza a remissão de crédito tributário na hipótese em que especifica. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2013/CV038_13> . Acesso em: 18 de julho de 2019

_____. **Convênio ICMS 142, de 14 de Dezembro de 2018.** Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes.

Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18>. Acesso em: 15 de agosto de 2019

_____. **Convênio ICMS 38, de 5 de abril de 2019.** Altera o Convênio ICMS 142/18, que dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2019/CV038_19> Acesso em: 15 de agosto de 2019

_____. **Protocolo ICMS 12, de 20 de Abril de 2017.** Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos de papelaria. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2017-1/pt012_17>. Acesso em: 24 de agosto de 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC 16(R1):** Estoque: Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 2 (IASB). Brasília, 8 de maio de 2009. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>>. Acesso em 30 de agosto de 2019.

_____. **CPC 30(R1):** Receitas: Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 18 (IASB – BV 2012). Brasília, 19 de Outubro de 2012.

Disponível em:

<[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)>. Acesso em: 31 de agosto de 2019.

JUNIOR, Roberto Ellery. JUNIOR, Antônio Nascimento. **Análise do ICMS e a questão federativa.** 2017. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8962>>. Acesso em: 11 de julho de 2019

JUNIOR, Roberto Biava. OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. **Impactos da Substituição Tributária do ICMS na Lucratividade e nos Custos Empresariais.** 2010. Revista de Contabilidade da UFBA. Disponível em: <<https://www.politicasculturaisemrevista.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/4456/3368>>. Acesso em: 25 de agosto de 2019

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica.** 10ª edição. São Paulo: Editora Atlas S.A. 2009

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª edição. São Paulo: Editora Atlas S.A. 2003

MARIANO, Antonio Paulo. WERNERCK, Raphael Sampaio. BEZERRA, Sandra Regina Alencar. **Substituição tributária do ICMS**, São Paulo: IOB, 2010.

MONTEIRO, Marília Horsts. SANTOS, Silvana Cristina dos. SOUZA, Fabrício Afonso de. MARIANO, Farana de Oliveira. **A influência dos valores do ICMS substituição tributária na formação de preço: uma análise em um supermercado de médio porte**. 2017. III Seminário científico da Facig. Disponível em: <<http://pensaracademico.facig.edu.br/index.php/semiariocientifico/article/view/464/392>>.

Acesso em: 14 de agosto de 2019

NADIR, Marco Aurélio Moisés. PETRI, Sérgio Murilo. **Substituição tributária progressiva no ICMS em Santa Catarina: análise do benefício fiscal de redução da margem de valor agregado e seus impactos na carga tributária das empresas optantes do simples nacional**. 2012. XIX Congresso Brasileiro de Custos, Bento Gonçalves RS. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/335>>. Acesso em: 03 de julho de 2019

NETO, Alexandre Assaf. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 10ª edição. São Paulo: Editora Atlas S.A. 2012

OLIVEIRA, Luís Martins. CHIEREGATO, Renato. JUNIOR, José Hernandez Perez. GOMES, Marliete Pereira. **Manual de contabilidade tributária**. 10ª edição. São Paulo: Editora Atlas S.A. 2011

PUGLIESES, Fábio. **A Incompatibilidade da Substituição Tributária do ICMS com a Opção pelo Simples Nacional**. 2012. Sequência – Florianópolis. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552012000100012>. Acesso em 31 de agosto de 2019.

SANTOS, Renata Lauranne Pierre. **O impacto do ICMS substituição tributária na formação de preço de venda em uma empresa do segmento de cosméticos optante pelo simples nacional**. 2018. Universidade Federal de Alagoas. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/3833>>. Acesso em 01 de julho de 2019.

VALADARES, Igor Cavalcante. **Interferência do ICMS ST na Lucratividade das Empresas Optantes pelo Simples Nacional: Um Estudo Empírico**. 2019. Universidade Federal de Alagoas. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/6090>>. Acesso em 08 de novembro de 2019

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.