

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

IGOR CAVALCANTE VALADARES

**Interferência do ICMS ST na Lucratividade das Empresas Optantes pelo  
Simples Nacional: Um Estudo Empírico**

Santana do Ipanema  
2019

IGOR CAVALCANTE VALADARES

**Interferência do ICMS ST na Lucratividade das Empresas Optantes pelo  
Simples Nacional: Um Estudo Empírico**

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.

Santana do Ipanema  
2019

**Catálogo na fonte**  
**Universidade Federal de Alagoas**  
**Biblioteca Unidade Santana do Ipanema**  
Bibliotecária Responsável: Rafaela Lima de Araújo CRB - 4 – 2058

V136i Valadares, Igor Cavalcante.  
Interferência do ICMS ST na lucratividade das empresas opantes pelo simples natural: um estudo empírico / Igor Valadares Cavalcante. - 2019.  
23 f.

Orientador: Hélio Felipe Freitas de Almeida Silva.  
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis),  
Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Alagoas, Santana do Ipanema, 2019.

Bibliografia: f. 22 - 23.

1. Contabilidade tributária. 2. ICMS. 3. Substituição tributária. 4. Simples nacional . I. Título.

CDU: 657:336.2

**Folha de Aprovação**

AUTOR: IGOR CAVALCANTE VALADARES

Interferência do ICMS ST na Lucratividade das Empresas Optantes pelo Simples Nacional:  
Um Estudo Empírico / Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis, da  
Universidade Federal de Alagoas, na forma normalizada e de uso obrigatório.

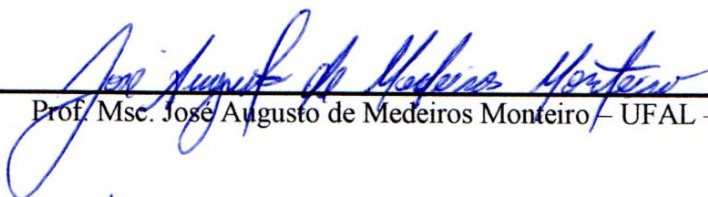
Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao  
Curso de Ciências Contábeis da Universidade  
Federal de Alagoas e aprovado em 20 de fevereiro  
de 2019.



---

Prof. Msc. Hélio Felipe Freitas de Almeida Silva – UFAL – Orientador

**Banca Examinadora:**



---

Prof. Msc. José Augusto de Medeiros Monteiro – UFAL – Avaliador



---

Prof.<sup>a</sup> Esp. Yasmin Souza da Silva – UFAL – Avaliadora

## RESUMO

Essa pesquisa teve o objetivo de identificar o impacto do ICMS Substituição Tributária (ST) na lucratividade das empresas optantes pelo Simples Nacional. Nesse sentido, foi destacado o seguinte problema de pesquisa: Qual o impacto do ICMS ST na lucratividade das empresas optantes pelo Simples Nacional? Para obter os resultados, foi realizada uma pesquisa quantitativa, descritiva, fundamentada num estudo de caso, em uma empresa do comércio varejista de material de construção, optante pelo Simples Nacional, sediada em Agreste Alagoano. Foram analisadas as suas notas fiscais de entrada e de saída, especificamente aquelas que movimentaram cimento, mercadoria selecionada para a análise do objeto do estudo. Os dados primários foram coletados numa planilha excel, para que se comparasse os impactos do ICMS ST na lucratividade da referida empresa. Tais achados indicam que o ICMS ST impacta negativamente na lucratividade das empresas optantes pelo Simples Nacional. Em termos percentuais, a lucratividade da empresa, que foi de 6,88%, passaria a ser de 14,62%, caso não houvesse a incidência do ICMS ST sobre as compras. Tais achados interessam no planejamento tributário das entidades com tais características. Os limites dessa pesquisa dizem respeito à má qualidade da escrituração contábil da empresa observada e ao tamanho da amostra que, por ser uma única observação, pondera a generalização das conclusões. Sugere-se novas pesquisas, em outros locais e, inclusive, com outras mercadorias, para se alcançar resultados mais conclusivos.

**Palavras chave:** ICMS ST. Simples Nacional. Lucratividade.

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO .....	6
2. REVISÃO DE LITERATURA .....	7
2.1 ICMS.....	7
2.1.1 ICMS ST .....	9
2.1.2 ICMS ST Incidente Sobre o Cimento em Alagoas .....	12
2.2 Simples Nacional.....	14
2.3 Custos e Despesas .....	15
2.4 Lucratividade.....	17
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	18
4. ANÁLISE E DISCUSSÕES.....	19
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	20
REFERÊNCIAS.....	22

## 1. INTRODUÇÃO

O Regime Simplificado de Tributação, mais conhecido como Simples Nacional, foi regulamentado através da Lei Complementar 123, de 14 de dezembro 2006 (LC 123/2006). Este regime foi criado com o objetivo de beneficiar e, conseqüentemente, estimular e incentivar o desenvolvimento das micro e pequenas empresas que tanto contribuem para a economia nacional.

O Simples Nacional de acordo com Santiago (2013):

[...] é um instrumento de política econômica-tributária determinado constitucionalmente, visando favorecer a microempresa e a empresa de pequeno porte pela instituição de um regime diferenciado e unificado de arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos dos três níveis de Governo – União, Estados e Municípios. (SANTIAGO, p. 23, 2013)

Conforme Andrade (2010), “[...]o sistema tem como principal característica a unificação de oito tributos federais, estaduais e municipais que incidem sobre as micro e pequenas empresas[...]”. Tem também o padrão de tributação a aplicação de uma alíquota efetiva sobre sua receita bruta e o valor resultante desta multiplicação será a unificação do Imposto de Renda, IPI, CSLL, Cofins, PIS/Pasep, Contribuição Patronal para a Previdência Social, ICMS e ISS, tributos esse arrecadados através de um único documento de arrecação, o Documento de Arrecação do Simples Nacional (DAS).

Entretanto, o governo, através de ferramentas e mecanismos já previstos em leis, se utiliza de métodos que centralizam a responsabilidade pelo recolhimento de alguns tributos, facilitando a fiscalização destes recolhimentos e evitando a sonegação fiscal.

Isso acontece, por exemplo, com o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação que é cobrado por Substituição Tributária (ICMS ST), cujas empresas optantes pelo Simples Nacional também estão submissas a esse método de arrecadação fiscal. Ocorre que tais centralizações de responsabilidade acarretam conseqüências financeiras nas empresas, tanto nas que vendem mercadorias, quanto nas que compram.

Questionando isso, essa pesquisa objetivou analisar se o ICMS ST interfere na lucratividade das empresas optantes pelo Simples Nacional. Para isso, foi realizado um estudo empírico, com um comerciante varejista de material de construção, localizado no Agreste Alagoano, optante pelo Simples Nacional e sujeito a operações submissas ao ICMS ST, para se responder a seguinte questão: *Qual o impacto do ICMS ST na lucratividade das empresas optantes pelo Simples Nacional?*

Era esperado que o ICMS ST impactasse negativamente na lucratividade das empresas. Os resultados servem de amparo aos empresários comerciantes que operam em submissão ao ICMS ST, na condição de contribuintes substituídos, para que possam controlar melhor seus custos e despesas, especialmente os tributários, e apurem melhor o seus resultados – sejam lucro ou prejuízo.

## 2. REVISÃO DE LITERATURA

A revisão de literatura desse trabalho abrange: a) ICMS; b) ICMS ST; c) ICMS ST sobre o cimento em Alagoas; d) Simples Nacional; e) Custos e Despesas; f) Lucratividade.

### 2.1 ICMS

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) é de competência estadual e, portanto, é um tributo integrante do sistema tributário brasileiro.

Conforme Bortolon:

O ICMS é um imposto de competência estadual, ou seja, de responsabilidade dos Estados e do Distrito Federal cobrá-lo e repassar parte dos recursos arrecadados (25%) para seus Municípios. (BORTOLON, p. 6, 2011)

Para Brunozi *apud* Pereira *et al* (2012) o ICMS é o mais complexo dos impostos, e também o principal deles, incidindo em praticamente todos os produtos.

Tal complexidade pode se ver já na hipótese de incidência do referido tributo:

É um imposto cujo fato gerador ocorre quando o contribuinte realiza operações referentes à circulação de mercadorias; operações mercantis; prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; prestação de serviços de comunicação; produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais, mesmo que realizadas fora do país. (BORTOLON, p. 6, 2011)

O ICMS é considerado um imposto “por dentro”, pois seu valor está incluído em sua própria base de cálculo. É também um imposto seletivo, tendo em vista que tributa com alíquotas menores as mercadorias consideradas essenciais, como as que compõem a cesta básica, e tributa com alíquotas majoradas as mercadorias consideradas supérfluas, como perfumes e armas de fogo.

Outra característica do ICMS é a não cumulatividade, prevista na própria Constituição Federal no inciso I, § 2º, art. 155. A não cumulatividade, segundo Bortolon (2011), consiste em



abater com o valor pago em uma operação anterior o imposto contido em uma operação atual.

Ou seja:

(...) ao comprar um produto, por exemplo, o ICMS já está incluso no preço de venda pago pelo cliente e, ao mesmo tempo, quando a empresa adquire o produto do fornecedor para somente depois revendê-lo, o ICMS também está incluso no preço pago ao fornecedor, deduzindo-se o mesmo no momento da apuração. (BORTOLON, p. 66, 2011).

É importante destacar que o direito creditório só será gerado no caso de produtos adquiridos para revenda ou dos produtos adquiridos serem matérias-primas utilizadas na produção de produtos que por sua vez sejam destinados à venda e tributados pelo ICMS. É necessário também que o ICMS esteja destacado na nota fiscal de compra, esta emitida por contribuinte em situação regular perante o Fisco.

Segundo Pereira et al:

(...) o mecanismo da não cumulatividade do ICMS previsto constitucionalmente, deve ser sempre observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou serviço com incidência do imposto, um crédito e toda saída um débito correspondente, exceto nas operações não tributadas, ou seja, toda mercadoria tributada ao ser repassada para o contribuinte desse imposto o receptor poderá abater do valor devido o valor pago na etapa anterior. (PEREIRA et al., p. 4, 2012).

As alíquotas interestaduais são reguladas pelo Senado e atualmente são de 12% ou 7%, variando de acordo com a unidade da federação de origem da operação, com exceção das mercadorias importadas, cuja alíquota interestadual é de 4%, conforme Convênio ICMS 38, de 22 de maio de 2013.

As alíquotas internas também variam de acordo com a Unidade da Federação, no caso de Alagoas a alíquota básica vigente é de 17%, conforme alínea b, art. 17 da Lei 5.900/96, mais 1% relativo ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (FECOEP), totalizando uma alíquota efetiva de 18%, conforme inciso II, art. 1º, do Decreto Nº 46.724 de 13 de janeiro de 2016. Para efeitos de cálculos desse trabalho, iremos considerar o FECOEP, utilizando a alíquota efetiva do ICMS Normal de 18%.

Por vezes a lei poderá atribuir a um terceiro a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, no caso o Substituto Tributário. Esse fato é conhecido por Substituição Tributária de ICMS ou simplesmente chamado de ICMS ST.

### 2.1.1 ICMS ST

O ICMS ST é um mecanismo de arrecadação adotado pelo governo, fundamenta-se na alocação da responsabilidade do recolhimento do ICMS a uma terceira pessoa.

O ICMS ST está previsto no artigo 150, em seu §7º, da Constituição Federal, no artigo 128 do Código Tributário Nacional e é disposto pela Lei Complementar 87/1996 cuja qual diz que cada estado instituirá o ICMS ST por meio de suas legislações estaduais.

Segundo palavras de Bortolon:

A substituição tributária baseia-se na transferência da responsabilidade do crédito tributário a uma terceira pessoa, vinculada ao fato gerador do ICMS/ST, ou seja, ao serem realizadas operações de venda de mercadorias ou prestação de serviços, essa terceira pessoa será responsável por reter e recolher o imposto. (BORTOLON, p. 8, 2011).

À terceira pessoa responsável pelo recolhimento do ICMS ST, dar-se o nome de Substituto Tributário, enquanto que às demais pessoas da cadeia de operação daquela mercadoria sujeita a substituição tributária, dar-se o nome de Substituído Tributário.

De acordo com Vieira *et al* (2016):

O regime da Substituição Tributária tem como principal característica atribuir ao contribuinte substituto a responsabilidade por cálculo, retenção e recolhimento aos cofres públicos do montante do imposto devido pelas operações de terceiros - contribuinte substituído. (AMORIM *apud* VIEIRA *et al*, p. 5, 2016).

Conforme leciona Jorge, Coutinho Filho e Theóphilo (2007) *apud* Bortolon (p. 8, 2011): “a substituição tributária prevista para o ICMS pode ser dividida em três espécies distintas, quanto às operações de venda de mercadorias e prestações de serviços, são elas: substituição tributária antecedente, concomitante e subsequente.”.

A substituição tributária antecedente ocorre quando o imposto a ser recolhido teve seu fato gerador em uma operação já sucedida, a exemplo de um supermercado que recolhe o ICMS relativo às mercadorias compradas de um fornecedor produtor rural pessoa física.

A substituição tributária concomitante atribui o pagamento do imposto a outro contribuinte, não à pessoa que de fato está realizando a operação, simultaneamente ao fato gerador. Por exemplo, um serviço de frete realizado por pessoa física ou jurídica não inscrita no cadastro de contribuinte do ICMS no estado de início da atividade, nessas situações o ICMS é cobrado ao tomador do serviço, quando este é inscrito no cadastro de contribuinte do ICMS.

A mais comumente utilizada é a Substituição Tributária Subseqüente, também chamada de Substituição Tributária Progressiva, ou ainda, Substituição “Para Frente”, que segundo Bortolon:

(...) tem como fato gerador eventos futuros e tem como obrigação calcular o ICMS/ST em seus documentos fiscais, adicionando a cobrança do imposto do destinatário e adicionando este valor na operação, tornando-se assim responsável pelo recolhimento nas operações subseqüentes; o ICMS/ST é destacado nos documentos fiscais apenas quando a empresa estiver inscrita como contribuinte substituto no Estado de destino. (BORTOLON, p. 8, 2011).

Ou seja, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS de toda a cadeia de operações com um determinado produto é atribuída ao contribuinte do início da cadeia, normalmente o industrial ou importador da mercadoria. Por exemplo, uma indústria de laticínios que em sua venda ao atacadista já recolhe, em forma de ICMS ST, o ICMS do atacadista e varejista.

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.

O mecanismo de cobrança através da substituição tributária é benéfico para o Governo, pois, além de acelerar a arrecadação, reduz consideravelmente o número de contribuintes a serem fiscalizados.

Podemos ilustrar a substituição tributária progressiva com o quadro abaixo:

**Tabela 1 – Cadeia do ICMS ST.**

A Indústria/Importador Substituto	B Atacado Substituído	C Varejo Substituído	D Consumidor Final

Fonte: Barros e Silva, p. 4, 2012.

Por outro lado, há de se convir que seja questionável o cálculo realizado para se chegar ao valor do ICMS ST, este cálculo consiste em aplicar uma Margem de Valor Agregado (MVA), definida por lei, ao preço de compra do produto, estimando um preço final de venda e tributando sobre este preço.

Pode-se verificar, assim, duas situações possivelmente onerosas ao contribuinte substituído. A primeira é a própria estimativa de preço final de venda, que por sua vez pode não ser alcançada e este produto ser vendido por um preço menor do que o estimado, nessa situação o contribuinte estaria pagando um imposto a maior do que o que deveria ser recolhido pela sistemática normal de arrecadação.

A segunda situação seria a de interferência no fluxo de caixa, tendo em vista que os contribuintes substituídos pagariam o imposto antecipadamente à venda, tendo que dispor do capital antes mesmo de realizar a venda.

De acordo com Maier (2010) *apud* Pereira *et al* (2012):

(...) a nova sistemática de cobrança do ICMS-ST acarretou para a maioria das empresas um aumento repentino dos custos ocasionando aumento dos preços aos consumidores finais, além do desembolso de recurso financeiro para esse recolhimento relativo aos produtos em estoque.” (Maier *apud* Pereira *et al*, p. 5, 2012).

Há de se notar que as situações citadas anteriormente tendem a ser agravadas quando o contribuinte substituído é optante pelo regime simplificado de tributação (Simples Nacional), pois, além do risco do preço estimado de venda não ser alcançado e do fato de realizar o pagamento antecipado do imposto, o cálculo do ICMS ST normalmente é realizado utilizando-se a alíquota básica do ICMS.

Segue abaixo uma tabela exemplificativa do cálculo do ICMS ST:

**Tabela 2 – Exemplo de Cálculo do ICMS ST**

Operação	Valor	Cálculo Realizado
Valor dos Produtos	R\$ 1.000,00	
Valor do IPI	R\$ 0,00	Produto não sujeito a IPI
Base de Cálculo do ICMS	R\$ 1.000,00	-
Alíquota Interna	18%	-
Valor do ICMS	R\$ 180,00	(1.000 x 18%)
Base de Cálculo do ICMS ST (MVA 40%)	R\$ 1.400,00	(1.000 x 1,4)
Alíquota Interna	18%	-
ICMS devido na operação futura	R\$ 252,00	(1.400 x 18%)
ICMS ST (destacado na NF)	R\$ 72,00	(252 – 180)
Valor Total da NF	R\$ 1.072,00	(1.000 + 72)

**Fonte: dados pesquisa**

Observa-se, na Tabela 2, que o a empresa optante pelo Simples Nacional tem uma oneração a mais, pois as mesmas dispõem de alíquotas diferenciadas dos impostos, tendo uma alíquota do ICMS muito menor do que a alíquota básica prevista no RICMS das Unidades da Federação.

Ainda destaca-se, na mesma Tabela 2, que a base de cálculo do ICMS ST é 40% superior à base de cálculo do ICMS Normal, isto ocorre devido à aplicação da MVA.

Destaca-se também que o valor do ICMS ST é de R\$ 72,00, pois, em obediência ao princípio da não cumulatividade, deve-se abater o valor do ICMS recolhido nas operações anteriores (ICMS Normal) das operações subsequentes (ICMS ST a Recolher).

Por fim, o valor do ICMS ST destacado deverá ser somado ao valor dos produtos e compor o valor final da nota fiscal.

### **2.1.2 ICMS ST Incidente Sobre o Cimento em Alagoas**

No estado de Alagoas existem regras específicas para diversos segmentos de produtos, dentre estes produtos destacamos o cimento, produto sujeito à substituição tributária progressiva, conforme Artigo 465 do Decreto 35.245/1991 – RICMS/AL, que em seu texto legal diz:

Art. 465. Nas operações com cimento, classificado na posição 2523 da Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado - NCM/SH e 05.001.00 do Código Especificador da Substituição Tributária - CEST, entre contribuintes deste Estado ou das unidades da Federação signatárias do Protocolo ICM nº 11/85, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas ou na entrada para o uso ou consumo do destinatário (Protocolos ICMS nºs 30/97 e 128/13 e Convênio ICMS nº 92/15).

O Protocolo ICM 11/85 dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cimento de qualquer natureza, diversos estados são signatários deste protocolo, inclusive o estado de Alagoas, que se tornou signatário através do Protocolo ICM 22/87.

Conforme Cláusula Décima do Convênio ICMS 52/2017, que trata sobre o ICMS ST: “A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes será o valor correspondente ao preço final a consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente.”.

De acordo ainda com o Convênio ICMS 52/2017, em sua cláusula décima primeira, inexistindo o valor de que trata a cláusula décima deste convênio, a base de cálculo corresponderá, definido por legislação específica, ao: i) Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF); ii) preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador; ou iii) preço praticado pelo remetente acrescido de um montante do percentual de Margem de Valor Agregado – MVA estabelecido pela unidade federada de destino ou prevista em convênio ou protocolo.

Devido à ausência de preço máximo de venda de cimento a varejo fixado pela autoridade federal competente, a base de cálculo é encontrada através da adição de uma MVA ao preço do produto, conforme cláusula quarta do Protocolo ICM 11/85, que define em 20% a MVA Original do cimento.

Segundo o Convênio ICMS 52/2017, para cada operação se faz necessário encontrar uma MVA Ajustada para àquela operação, a fórmula para se encontrar a MVA ajustada é:

$$MVA \text{ Ajustada} = \frac{(1 + MVA \text{ ST original}) \times (1 - ALQ \text{ inter})}{(1 - ALQ \text{ intra})} - 1 \quad (1)$$

Onde:

- MVA ajustada é a Margem de Valor Agregado Ajustada para a operação;
- MVA ST Original é a Margem de Valor Agregado Original, no caso do cimento de 20%;
- ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;
- ALQ intra é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou ao percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino.

Logo, numa operação na qual o cimento seja vendido por um fornecedor localizado no nordeste e o adquirente (comerciante) esteja localizado em Alagoas, a alíquota interestadual aplicada nesse caso seria de 12%, sabendo que a alíquota interna do ICMS de Alagoas é 18%, chegaríamos à seguinte MVA Ajustada:

**Tabela 3 – Cálculo de MVA Ajustada**

---


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


---

$$MVA \text{ Ajustada} = [(1+0,2) \times (1-0,12) / (1-0,18)] - 1$$


---

$$MVA \text{ Ajustada} = 1,2 \times (0,88/0,82) - 1$$


---

$$MVA \text{ Ajustada} = (1,2 \times 1,07317) - 1$$


---

$$MVA \text{ Ajustada} = 1,287804 - 1$$


---

$$MVA \text{ Ajustada} = 0,287804 \text{ ou } 28,78\%, \text{ aproximadamente.}$$


---

**Fonte: Dados de pesquisa**

Pode-se observar as substituições nas variáveis acima, onde a MVA ST Original foi substituída por 0,2, correspondente aos 20% da MVA Original do cimento; a ALQ Inter foi substituída por 0,12, correspondente aos 12% da alíquota do ICMS Interestadual; e que a ALQ Infra foi substituída por 0,18, correspondente aos 18% da alíquota do ICMS interno de Alagoas.

Com isso chegamos à MVA Ajustada de 28,78% para aquisições de cimento por estabelecimentos alagoanos oriundas de operações interestaduais com fornecedores localizados no nordeste.

**Tabela 4 – Cimento – Alagoas – Operações Interestaduais oriundas do Nordeste**

Material	MVA Ajustada
Cimento	28,78%

Fonte: Dados de pesquisa

Diga-se de passagem, que alguns textos legais fornecem de maneira explícita esta MVA Ajustada por produto e origem de operação, no caso do cimento não encontraremos em nenhum texto legal de maneira explícita esta MVA Ajustada, sendo assim então necessário que se realize o cálculo acima sempre que algumas das variáveis for diferente na operação cuja qual pretende-se realizar.

## 2.2 Simples Nacional

O Simples Nacional é um dos regimes tributários brasileiros, regime diferenciado e que contempla empresas com um faturamento anual de até R\$ 4,8 milhões de reais. Dentre as principais melhorias propostas pelo Simples Nacional, destaca-se a unificação dos tributos, com algumas ressalvas, e a preferência de contratação no caso de empate em licitações públicas com outras empresas não optantes, conforme art. 44 da Lei Complementar 123/2006 subscrito abaixo:

Art. 44. Nas licitações será assegurada, como critério de desempate, preferência de contratação para as microempresas e empresas de pequeno porte.

§ 1º Entende-se por empate aquelas situações em que as propostas apresentadas pelas microempresas e empresas de pequeno porte sejam iguais ou até 10% (dez por cento) superiores à proposta mais bem classificada.

§ 2º Na modalidade de pregão, o intervalo percentual estabelecido no § 1º deste artigo será de até 5% (cinco por cento) superior ao melhor preço. (BRASIL, 2006)

Foi instituído pela LC 123/2006, conforme o artigo 1º da referida Lei, há um tratamento diferenciado e favorecido dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional no âmbito dos Poderes da União, Estados e Municípios.

Algumas atividades e formas societárias são vedadas de adotar o Super Simples, algumas das vedações são: a) pessoas jurídicas constituídas como cooperativas (exceto as de consumo); b) empresas cujo capital participe outra pessoa jurídica; c) pessoas jurídicas cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de receita; e d) constituída sob a forma de sociedade por ações.

Para efeitos da Lei 123/2006, são consideradas microempresas as empresas com um faturamento máximo de até R\$ 360.000,00 por ano, enquanto que as empresas de pequeno porte são aquelas com um faturamento anual superior a R\$ 360.000,00 e inferior a R\$ 4.800.000,00, este último também é o teto de faturamento dos últimos 12 meses para as empresas se manterem no Simples Nacional, ultrapassando este teto haverá o desenquadramento da empresa.

Vale destacar que quando a soma de faturamento dos últimos 12 meses ultrapassar R\$ 3,6 milhões, o ISS e ICMS serão cobrados em separado do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), bem como a empresa terá todas as obrigações acessórias de uma empresa normal no âmbito estadual e municipal, somente os tributos e obrigações acessórias federais têm o teto de R\$ 4,8 milhões para o Simples Nacional.

Ocorre que quem é optante pelo Simples não apura o seu ICMS em obediência ao princípio da não cumulatividade, descontando o valor do ICMS a Recuperar, do saldo de ICMS a Recolher.

As empresas optantes pelo Simples Nacional simplesmente deixam de recolher o valor correspondente ao ICMS, pq já foi recolhido anteriormente por Substituição Tributária. Ressalta-se que não recolher é diferente de aproveitar o crédito. Na primeira situação, não existe pagamento posterior, independente do valor arrecadado originariamente; na segunda situação, o pagamento posterior é influenciado pelo valor a ser compensado.

Nesse sentido, no cálculo do Simples Nacional, as operações já previamente tributadas com ICMS ST desconsideram os valores de ICMS recolhidos anteriormente, mesmo que tenham sido pagos em proporção maiores que as efetivamente praticadas. Portanto, os valores pagos a mais viram custo do produto e não crédito de ICMS a Recuperar.

### **2.3 Custos e Despesas**

Historicamente a mensuração dos custos ganhou um novo nível de importância após a Revolução Industrial, tendo em vista que para mensurar o custo de um determinado produto acabado, seria necessário somar os custos de cada insumo e matéria-prima utilizados no processo de fabricação do produto final. Antes disso, avaliar os estoques era uma fácil tarefa de uma empresa típica do mercantilismo. A contabilidade ressaltou tal importância, e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) adaptou para o Brasil um CPC destinado a tratar apenas dos Estoques, o CPC 16.



Compõem os custos o preço da mercadoria, os impostos de importação, os tributos não recuperáveis (por exemplo, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI pago na aquisição de mercadorias por comerciante varejista ou atacadista não equiparado a industrial), somam-se também aos custos, os gastos com transporte, seguro e manuseio, além de outros gastos atribuíveis à aquisição do produto.

Por outro lado, não compõem os custos os descontos comerciais, os abatimentos, os impostos recuperáveis mediante crédito na escrita fiscal do adquirente, além de outros itens semelhantes que devem ser deduzidos na mensuração do custo de aquisição.

Conforme CPC 16:

O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (CPC 16, p. 4).

Enquanto que despesas, segundo Martins (2003), são bens ou serviços consumidos para obtenção de receitas, reduzem o patrimônio líquido, logo representam sacrifícios no processo de obtenção de receitas. Podemos dizer ainda que despesas são gastos que não estão diretamente ligados ao processo de produção ou de aquisição das mercadorias, estão ligadas aos gastos administrativos e comerciais da empresa, dentre outros setores.

Pode-se notar a semelhança entre os conceitos de custo e despesas, entretanto de maneira bem concisa podemos afirmar que, no caso de um comércio varejista, custos são os gastos diretos na compra da mercadoria a ser revendida, enquanto que despesas são todos os demais gastos administrativos necessários para que a empresa funcione.

Conforme visto acima, o CPC 16 (R1) trata como custo os impostos não recuperáveis, o ICMS ST é um imposto não recuperável, pois em nenhum momento tomaremos como crédito o valor pago a título de ICMS ST, logo, este imposto influencia diretamente no custo de aquisição das mercadorias.

Importante destacar que, conforme Biava Júnior e Oyadomari (2010), não há previsão legal de ressarcimento do ICMS ST, nos casos de vendas por empresas varejistas do Simples Nacional. A adoção dessa sistemática de Substituição Tributária impossibilita que as empresas varejistas do Simples Nacional se aproveitem das vantagens das alíquotas menores por este sistema, gerando assim um custo a mais por operação de compra, já que o imposto já foi recolhido antecipadamente.

## 2.4 Lucratividade

Antes de adentrarmos no que seria lucratividade, faz-se necessário descobrir três importantes conceitos no mundo contábil e empresarial, quais sejam os conceitos de receita, lucro e de lucro líquido, distinguindo-os se torna possível entender o que é lucratividade.

De maneira geral receita é tudo aquilo que resulta no aumento do patrimônio líquido da entidade, exceto aumento de Capital Social, em que patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações da entidade, logo, patrimônio é conjunto de ativos e passivos. Enquanto que patrimônio líquido é a diferença entre o ativo e o passivo daquela entidade. Logo, conforme CPC 30, receita é toda a entrada de recursos, aumento de ativos ou diminuição de passivos que resulta no aumento do patrimônio líquido da entidade.

Com as receitas e despesas mensuradas, poderemos chegar a um resultado positivo quando as receitas superam as despesas, ou então poderemos chegar a um resultado negativo, quando, por sua vez, as despesas superam as receitas. Conforme Iudícibus *et al* (2010), o resultado positivo é denominado lucro, enquanto que um resultado negativo é denominado prejuízo.

Lucro líquido será o resultado positivo entre a receita total da empresa e todos os custos e despesas dessa empresa inclusive se subtraem da receita as reservas e provisões legais e previstas. É o valor que de fato resta sem que haja nenhum outro valor a ser abatido desse.

Lucratividade é um índice de rentabilidade, ou seja, é uma medida quantitativa que relaciona variáveis das demonstrações contábeis ou financeiras, o índice de lucratividade mais genérico é o de Margem Líquida, ele relaciona o lucro líquido e a receita total da empresa, ou seja, quanto em lucro líquido se consegue por cada real de receita. Após realizar esta operação deve-se multiplicar o resultado por 100, para assim encontrar um resultado percentual o que facilita o poder de análise desse número encontrado.

O conceito de lucratividade, de acordo com Júnior e Oyadomari (2010), está relacionado a razão existente o lucro e alguma medida patrimonial, ou medida de resultado (tais como: investimentos, patrimônio líquido ou receita bruta). Dessa razão, obtêm-se um percentual cognominado de lucratividade.

A Demonstração de Resultado do Exercício é o relatório contábil que melhor apresenta esses números, através dela conseguimos tomar, de maneira resumida, conhecimento de todas as receitas, despesas e custos do exercício da entidade ali apresentada, bem como as todas as

reservas e provisões realizadas, com esses números se consegue então chegar ao lucro líquido e descobrir a lucratividade daquela entidade.

Supondo uma receita de R\$ 100.000,00 e um lucro líquido de R\$ 10.000,00, podemos afirmar que a lucratividade dessa empresa é de 10%, ou seja, a cada 100 reais de receita se consegue um lucro líquido de 10 reais.

### **3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Após o estudo bibliográfico na literatura e legislação então vigente, fez-se uma análise, através do modelo prático estipulado no Convênio ICMS 52/2017, dos impactos financeiros nos custos empresariais e na lucratividade, decorrentes à aplicação do ICMS ST nas aquisições do cimento.

Para alcançar esse objetivo, fez-se uma abordagem quantitativa – através da análise descritiva do conteúdo dos dados selecionados na amostra para se mensurar e comparar as oscilações da lucratividade.

Nesse sentido, foi realizado um estudo de caso, numa empresa de pequeno porte – EPP, comerciante varejista de material de construção, optante pelo Simples Nacional, sediado no agreste alagoano.

Foram analisadas as suas notas fiscais de entrada e de saída, especificamente aquelas que movimentaram cimento, mercadoria selecionada para a análise do objeto do estudo. O corte temporal foi de julho de 2017 a dezembro de 2018.

Para efetiva fundamentação do estudo de caso, ressalta-se que as normas utilizadas para embasar os cálculos dessa pesquisa são as que estavam vigente na época do corte temporal, tais como o Convênio ICMS 52/2017.

Os dados primários foram colecionados numa planilha excel, para que se comparasse os impactos dos ICMS ST na lucratividade da referida empresa. Portanto, foram estruturadas planilhas comparativas da lucratividade, nas seguintes condições: com ICMS ST na aquisição de materiais em alagoas; com ICMS ST na aquisição de materiais em outro estado do nordeste; com ICMS ST na aquisição de materiais em um estado do sul; e sem ICMS ST na aquisição de materiais.

Com os dados devidamente catalogados em planilhas, observou-se a influência do ICMS ST no resultado das empresas, especialmente no critério intitulado lucratividade.

#### 4. ANÁLISE E DISCUSSÕES

A empresa observada é substituída tributária; portanto, os fornecedores de sua mercadoria (cimento) recolhem o ICMS ST e repassam o ônus para a empresa, com o valor do imposto já destacado na Nota Fiscal de venda do fornecedor. Por conseguinte, a empresa observada já paga o seu ICMS quando compra a mercadoria.

Com a aplicação estatística da Média Ponderada, notou-se que o custo por unidade de saco de cimento foi de: R\$ 17,68, quando desconsiderado o valor do ICMS ST destacado na NF; e R\$ 19,66, quando considerado o ICMS ST destacado na nota.

Em observância aos mandamentos da LC 123/2006, a empresa estudada está enquadrada (e, portanto, submissa) no anexo I da mesma. Como teve um faturamento no exercício anterior ao observado inferior a 180 mil reais, a alíquota do Simples Nacional foi de 4% a ser aplicada sobre a Receita Bruta de 2017 e 2018 (já que não há parcela a deduzir nessa faixa), sendo esta reduzida a 2,64% (resultante da operação 4% menos a parcela do ICMS) quando este contribuinte é substituído tributário do ICMS, caso da empresa em questão.

Foi observada e ratificada a MVA do cimento, que é de: 20% para operações internas; 28,78% para operações com alíquota interestaduais de 12%; e 36,10% para operações com alíquota interestaduais de 7% – conforme demanda o Protocolo ICM 11/85.

E, considerando um preço médio de venda no valor de R\$ 21,73 e um preço médio de compra de R\$ 17,68 sem o ICMS ST, para todas as simulações, encontra-se os seguintes resultados:

- a) A lucratividade para operações de venda com cimento sem ICMS ST é de 14,62%;
- b) A lucratividade para operações de vendas de cimento oriundo de aquisições internas com ICMS ST é de 13,05%;
- c) lucratividade para operações de vendas de cimento oriundo de aquisições interestaduais a alíquota de 12% com ICMS ST é de 6,88%;
- d) A lucratividade para operações de vendas de cimento oriundo de aquisições interestaduais a alíquota de 7% com ICMS ST é de 1,74%.

Ressalta-se que, na prática, a empresa estudada teve uma lucratividade de 6,88%, no período em referência, tendo em vista que a origem de suas mercadorias é interestadual, com fornecedores na região Nordeste e que a alíquota de ICMS utilizada nessas operações é de 12%.

Sem o ICMS ST, sua lucratividade aumentaria para 14,62%, o que seria um aumento significativo. Logo, a ausência do ICMS ST culminaria em uma lucratividade na empresa analisada, no que tange as operações com cimento, 112,52% maior do que a encontrada, o que ratifica a afirmativa que o ICMS ST em sua totalidade é convertido em custo para a empresa, o que conseqüentemente impacta negativamente em sua lucratividade.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A presente pesquisa visou analisar se o ICMS ST interfere na lucratividade das empresas optantes pelo Simples Nacional. Para isso, foi realizado um estudo de caso, num comerciante varejista de material de construção, optante pelo Simples Nacional, sediado no agreste alagoano.

A pesquisa teve como contribuições:

a) aos empresários, um conhecimento mais aprofundado sobre os impactos negativos que a substituição tributária causa nos custos e na lucratividade das empresas;

b) ao governo, mais conhecimento que somado a todos os outros já existentes fortalecem a tese dos efeitos econômicos negativos que a substituição tributária ocasiona às empresas optantes pelo Simples Nacional;

c) aos estudantes, uma nova fonte de pesquisa, baseada em um levantamento prático realizado através de um estudo de caso em uma empresa real, abrindo assim, novas possibilidades de pesquisas futuras.

O estudo foi baseado nos seguintes fundamentos legais:

a) optantes pelo Simples Nacional não recolhem ICMS no sistema padrão de não cumulatividade (ICMS a Recolher – ICMS a Recuperar);

b) a MVA atribuída aos comerciantes de cimento é 20% nas operações comerciais de produtos procedentes de operações internas;

c) a MVA atribuída aos comerciantes de cimento é 28,78% nas operações comerciais de produtos procedentes de operações interestaduais tributadas no ICMS a 12%; e

d) a MVA atribuída aos comerciantes de cimento é 36,10% nas operações comerciais de produtos procedentes de operações interestaduais tributadas no ICMS a 7%.

Os resultados mostraram que a lucratividade da empresa foi de: 14,62%; 13,05%; 6,88%; e 1,74%, nas hipóteses de aquisições de mercadorias em operações internas sem ICMS

ST, internas com ICMS ST, interestaduais (12%) com ICMS ST e interestaduais (7%) com ICMS ST, respectivamente.

Portanto, o ICMS ST implica numa lucratividade menor para as empresas optantes pelo Simples Nacional, seja realizando compras internas, seja com fornecedores de outros estados. Tais achados indicam que o ICMS ST impacta negativamente na lucratividade da empresas optantes pelo Simples Nacional.

Os limites da pesquisa dizem respeito a escrituração contábil da empresa analisada, que – como de costume nas optantes pelo Simples Nacional – não tinha um controle detalhado de custos e despesas.

Sugere-se novos estudos em empresas de outros ramos comercial e/ou de outras regiões do país para se analisar a veracidade de tais conclusões. Sugere-se, inclusive, estudos com a mesma mercadoria, potencializando a comparação dos resultados ora alcançados, como os eventuais novos resultados decorrentes de novas legislações.

## REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Juliana Santos de. **Vantagens e Desvantagens do Simples Nacional**. Trabalho de Conclusão de Graduação. UFRGS. 2010. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/25729>>. Acesso em: 02/02/2019.
- BARROS, Márcio Kern de; SILVA, Carina Inês Panke da. **Reflexões do ICMS ST sobre o Custo das Mercadorias e a Importância do Planejamento Tributário da Empresa “Y” nos Estados do Sul do Brasil: Um Estudo De Caso**. *Revista da Faculdade Dom Alberto*, v. 5, n. 2, 2012. Disponível em: <<http://www.domalberto.edu.br/wp-content/uploads/2012/02/REFLEX%C3%95ES-DO-ICMS-ST-SOBRE-O-CUSTO-DAS-MERCADORIAS-E-A.pdf>>. Acesso em: 15/08/2018.
- BIAVA JÚNIOR, Roberto; OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. **Impactos da Substituição Tributária do ICMS na Lucratividade e nos Custos Empresariais**. *Revista de Contabilidade da UFBA*, Salvador, v. 4, p.71-91, maio 2010. Disponível em: <<https://rigs.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/4456/3368>>. Acesso em: 05 fev. 2019.
- BORTOLON, Bruna Raulino. **Impactos da Substituição Tributária do ICMS sobre a carga tributária das empresas optantes pelo Simples Nacional: um estudo multicase em duas empresas de Santa Catarina**. 2011. Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis295848.pdf>>. Acesso em: 10/08/2018.
- BRASIL. **Constituição Federal**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 20/08/2018.
- \_\_\_\_\_. **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](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2013/CV038_13)> . Acesso em: 06/02/2019.
- \_\_\_\_\_. **Convênio ICMS 92, de 20 de agosto de 2015**. Estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV092\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV092_15)> . Acesso em: 06/02/2019.
- \_\_\_\_\_. **Convênio ICMS 52, de 07 de abril de 2017**. Dispõe sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV052\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV052_17)> . Acesso em: 06/02/2019.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 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. 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: 20/08/2018.

\_\_\_\_\_. **Protocolo ICM 85, de 30 de setembro de 2011.** Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt085\\_11](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt085_11)>. Acesso em: 01/09/2018.

MARTINS, Eliseu, 1945. **Contabilidade de custos / Martins, Eliseu.** - 9. ed. - São Paulo : Atlas, 2003.

PEREIRA, Aparecido Geraldo Costa. **O Impacto do Icms-st nas Empresas optantes pelo Regime do Simples Nacional.** 2012. Universidade Federal de Viçosa. Disponível em: <<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos12/1101681.pdf>>. Acesso em: 10/08/2018.

SANTIAGO, Silas. **Simples Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro / Silas Santiago.** - 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.

VIEIRA, Luis Eduardo. **O impacto da substituição tributária progressiva de ICMS nas empresas optantes pelo Simples Nacional em Santa Catarina.** 2016. Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/172469>>. Acesso em: 11/08/2018.