

Faculdade CDL
MBA em ICMS

Paulo Robério Soares

**O IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NAS EMPRESAS DO
SIMPLES NACIONAL: REVISÃO DE LITERATURA**

Fortaleza

2016

Paulo Robério Soares

**O IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NAS EMPRESAS DO
SIMPLES NACIONAL: REVISÃO DE LITERATURA**

Artigo apresentado ao Curso de MBA em ICMS da Faculdade CDL, como requisito parcial para obtenção do grau de Especialista em ICMS.

Professor Orientador: Ms. Paulo Sérgio Coutinho de Almada

Fortaleza

2016

Autor do trabalho:

Paulo Robério Soares

Título do trabalho:

O impacto da substituição tributária do ICMS nas empresas do simples nacional: revisão de literatura.

Artigo apresentado ao Curso de MBA em ICMS da Faculdade CDL, como requisito parcial para obtenção do grau de Especialista.

Aprovada em ____/____/____

Professor Ms. Paulo Sérgio Coutinho de Almada
Faculdade CDL

O IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NAS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL: REVISÃO DE LITERATURA

Paulo Robério Soares¹

RESUMO

A necessidade de simplificar o planejamento tributário e o menor custo total na gestão das MPE e EPP fez surgir o Simples Nacional, um sistema integrado de pagamento de impostos. Trata-se de um regime de arrecadação de caráter facultativo para o contribuinte, que abrange um conjunto de impostos e contribuições, entre eles o ICMS. Para as MPE e EPP não é aplicável a cumulatividade, ou seja, a compensação do tributo com o valor cobrado nas operações anteriores visto ser o ICMS compensado apenas no que for devido, a cada operação ou prestação de serviço, com o montante cobrado anteriormente. No caso do ICMS-ST, a responsabilidade pelo pagamento do montante de ICMS devido em cada uma das etapas de sua cadeia comercial é atribuída ao contribuinte responsável, cabendo-lhe recolher o valor aos cofres públicos. Dessa forma, surge o objetivo deste estudo que é compreender a prática da adoção da sistemática de tributação da ST do ICMS, focando os principais impactos desta forma de tributação nas empresas do Simples Nacional. Foi realizada uma pesquisa de caráter exploratório-descritiva, do tipo qualitativa, e uma revisão de literatura, tendo sido concluído que não existe um tratamento diferenciado para as empresas tributadas pelo Simples Nacional, sendo essas prejudicadas, visto o impacto negativo que o ICMS-ST acarreta sobre as mesmas, principalmente, porque perdem competitividade no mercado de atuação, acarretando, conseqüentemente, redução da lucratividade destas.

PALAVRA-CHAVE: Substituição tributária. ICMS. Simples Nacional.

¹ Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará – UFC. Trabalha como Contador em uma rede de farmácias de Fortaleza – Ce. E-mail: roberio@pmenos.com.br.

THE IMPACT OF THE ICMS TAX REPLACEMENT ON BUSINESS NATIONAL SINGLE: LITERATURE REVIEW

ABSTRACT

The need to simplify the tax planning and the lowest total cost in the management of EPC and EPP has raised the National Simple, an integrated system of tax payment. This is a character storage system optional for the taxpayer, which covers a number of taxes, including the GST. For MEP and EPP does not apply to cumulative, ie the compensation of the tax with the amount charged in previous operations since it ICMS only compensated in any way due to each operation or provision of service, with the amount previously charged. In the case of ICMS-ST, responsibility for payment of the amount of VAT due in each of the stages of its commercial chain is attributed to the responsible taxpayer, and shall collect the value to the public coffers. Thus, the aim of this study is to understand the practice of adopting the system of taxation of ST ICMS arises, focusing on the main impacts of this form of taxation on companies in the National Simple. research and exploratory and descriptive character, qualitative study was conducted, and a literature review, it was concluded that there is no special treatment for companies taxed by the National Simple, with those affected, as the negative impact that the ICMS-ST brings about the same, mainly because they lose competitiveness in the market segment, leading consequently, reduced profitability of these.

KEYWORDS: Tax replacement. ICMS. Simple national.

INTRODUÇÃO

A variedade de impostos sempre causa inibição ao crescimento econômico, e até mesmo à sobrevivência dos comerciantes ou das pequenas empresas, cujo caminho mais curto para a sua continuidade no mercado sempre foi a clandestinidade e a informalidade, tamanha era a carga tributária imposta pelo Governo.

A descrição da história do Sistema Tributário Brasileiro (STB) e da administração tributária não é tarefa fácil. São inúmeros os tributos aplicados ao longo da nossa história. A reforma tributária vem sendo discutida desde 1990 por congressistas, órgãos de classe e o governo federal. A Constituição Federal de 1988 ou CF/88, em seu art. 150 e seguintes, impõe limites de tributação, mas há muito as unidades federadas demonstram ter extrapolado tais limites.

De acordo com Zanluca (2014), esse fato ocorre desde que os Entes Federados passaram a utilizar artifícios, instituindo alíquotas elevadas na tributação de renda e do consumo. Esse mesmo autor, afirma que “[...] o Executivo Federal, por exemplo, emana normas infra-legais que aumentam, direta ou indiretamente, os mais de 80 tributos já existentes” (ZANLUCA, 2014, p. 1).

Para isso, é preciso haver esclarecimento sobre os impostos que incidem sobre mercadorias e serviços (conforme § 5º art. 150, CF/ 88), para que consumidores e empresários saibam exatamente o que estão pagando e quanto.

A substituição tributária do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um caso grave de confisco, na opinião de Zanluca (2014), visto que o valor do imposto normal, somado ao imposto antecipado, ultrapassa 50% do valor líquido dos produtos, portanto, é inconstitucional, vendo-se isso como um incentivo à sonegação, pelos próprios Entes Federados, via discriminação econômica de contribuintes.

É assim que se extrapola o limite de tributar. Segundo a Revista Veja Online (2013), “o Brasil tem a carga tributária mais pesada entre os países emergentes e mais alta até que o Japão e Estados Unidos”, ficando atrás somente da Europa, onde o imposto é alto, no entanto, a contrapartida do governo é altíssima.

E assim, a tributação brasileira afeta a vida econômica das pessoas e das empresas, como na maioria das transações de compra e venda de produtos novos, encarecendo os produtos transacionados.

São três os regimes tributários que as empresas podem adotar: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, esse último, “normalmente adotado por empresas de maior

porte, pois essas carregam grandes despesas ou são obrigadas a adotar esse regime por força de Lei” (KURITA, 2012, p. 1). O empreendedor sempre esbarra na escolha do melhor regime de apuração de impostos para sua empresa, principalmente pelo fato de que a opção pelo regime é fixada para todo o ano-calendário.

Dentro desta exposição pergunta-se: qual o impacto do ICMS substituição tributária (ST), em empresas tributadas pelo Simples Nacional?

Hoje, o ICMS e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) são as contribuições que mais incidem sobre o consumidor, na medida de suas alíquotas. Muitas empresas ou setores produtivos brasileiros encontram-se no regime de incidência cumulativa, implicando alíquotas efetivas distintas do regime não cumulativo. Dessa forma, a análise da arrecadação de tributos colabora para entender o que acontece com a arrecadação tributária do país.

O objetivo deste estudo é compreender a prática da adoção da sistemática de tributação da ST do ICMS, focando os principais impactos desta forma de tributação nas empresas do Simples Nacional.

Como objetivos específicos, pretende-se verificar se a substituição tributária diminui a evasão fiscal; identificar o impacto que substituição tributária causa nas empresas de Simples Nacional; e se tal sistemática, com a retenção antecipada do ICMS nas empresas de Simples Nacional elimina o tratamento tributário diferenciado.

A metodologia utilizada para esse estudo é uma pesquisa de caráter exploratório-descritiva, do tipo qualitativa, e uma pesquisa bibliográfica.

1 A POLÍTICA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

A Política Tributária é um desdobramento da Política Fiscal, e trata apenas dos tributos que, no caso brasileiro, são constituídos de impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais e econômicas e, em função de suas especificidades, são administrados por órgãos especiais, ou seja, as Administrações Tributárias.

A condução de uma política tributária calcada em uma estrutura fiscal simplificada tende a facilitar a administração dos tributos. As boas práticas internacionais em matéria de administração tributária demonstraram, efetivamente, que medidas de simplificação da estrutura de impostos e de fortalecimento dos órgãos de fiscalização e controle contribuem para a redução da evasão fiscal, e conseqüente, elevação do nível de

receita fiscal (BORDIN, 2002). Assim, a preocupação com a evasão fiscal é muito importante.

No que diz respeito ao STB, a cada dia surgem novas abordagens. Com o advento do comércio eletrônico e outras tantas modalidades de vendas, acirramento da concorrência, inclusive dos produtos estrangeiros, um diferencial que permite ao contribuinte concretizar o negócio são os procedimentos fiscais utilizados.

Atualmente, existem mais de 30 modelos de documentos fiscais, além de inúmeros procedimentos que exigem, injustificadamente, várias notas fiscais como, por exemplo, Venda à Ordem, Faturamento com Entrega Futura, Industrialização por Encomenda, consignação, Demonstração, entre outros.

A administração brasileira está em constante busca pela modernização do sistema tributário, e uma das alternativas encontradas para integrar os estados e municípios é o uso da Nota Fiscal Eletrônica ou NF-e, um modelo nacional de documento fiscal eletrônico que substitui a emissão do documento fiscal em papel (BORDIN, 2002).

Trata-se de um grande avanço para facilitar a vida do contribuinte e as atividades de fiscalização sobre operações e prestações tributadas pelo ICMS e pelo IPI, primeiro passo para viabilizar a reforma tributária, que começou com a modernização do STB, quando saiu da escrituração em papel para escrituração eletrônica, integrando o sistema das bases de dados dos tributos federais com os estaduais.

Quanto aos tributos, são alicerces do desenvolvimento de um país, visto que promovem a manutenção dos Estados, ao mesmo tempo em que custeiam os serviços públicos ofertados às populações, podendo ser citados entre eles a saúde, a segurança pública e a educação (BOTH; WBATUBA; SALLA, 2012).

No caso do ICMS, foi criado o mecanismo de ST que tem por objetivo tributar antecipadamente determinados produtos, a partir do primeiro contribuinte de uma cadeia de valor, criando dificuldades de ordem administrativa e financeira para os pequenos empresários.

Segundo Pugliesi (2012) a aplicação da ST para micro e pequenos empresários optantes do Simples Nacional resultam em preços presumidos de venda superiores àqueles disponíveis no mercado, o que dificulta, e até mesmo inviabiliza, a continuidade dessas empresas.

Diante deste cenário é que se aborda a tributação das micro e pequenas empresas no Brasil.

1.1 Tributação de micro e pequenas empresas no Brasil

Todos os empreendimentos mercantis formais, a partir do momento da sua constituição, se relacionam com o governo, seja por meio de obrigações fiscais, entenda-se declaração de imposto de renda, ou de inscrição/exclusão no sistema tributário do Simples Federal, ou em casos de encerramento formal, ou seja, quando da sua baixa.

O tributo está definido no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN, 2002), que diz:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Complementarmente, Ataliba (1992 apud SOARES, 2008, p. 44), explica:

[...] não é suficiente reconhecer o tributo. Deve o intérprete determinar qual a espécie tributária ('natureza específica do tributo', conforme o diz o art. 4º do CTN), dado que a Constituição prescreve regimes diferentes, conforme a espécie. Tais regimes caracterizam-se por princípios e regras especiais, constitucionalmente estabelecidos.

A Constituição Federal de 1988, ou simplesmente CF/88, não cria tributos, ela outorga competência tributária, ou seja, atribui aptidão para criar tributos (SOARES, 2008), enquanto que o STB permite que seja feita a escolha por três formas de tributação anualmente: lucro real, lucro presumido e simples nacional:

O Simples Nacional é o sistema integrado de pagamento de impostos. A Lei Complementar n. 123/2006 instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte Nacional. É um regime de arrecadação de caráter facultativo para o contribuinte, que abrange os seguintes impostos e contribuições: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, INSS, ICMS, ISS (VEZARO; OLIVO, 2014, p. 9).

Dessa forma surge a necessidade de simplificar o planejamento tributário e o menor custo total na gestão das MPE e EPP.

Queiroz (2003) manifestou-se sobre os fatores que afetam o desempenho das MPE e EPP:

A carga tributária alta e a excessiva burocracia são fatores que afetam o desempenho da micro e pequena empresa, pois, apesar da unificação dos tributos federais, os Estados não aderiram ao SIMPLES federal e apenas 129 Municípios ainda mantêm

convênios com o Fisco federal, bem assim as dificuldades colocadas para que uma empresa possa se formalizar ainda são muito grandes (QUEIROZ, 2003, p. 1).

O tratamento burocrático e tributário dado às MPE e EPP não pode ser o mesmo que é dado às empresas de maior porte, porque essas não resistem ou sobrevivem à carga tributária.

Conforme já citado por Queiroz (2003) é um fator que afeta o desempenho dessas empresas. Portanto, para que haja igualdade de condições é preciso que esse segmento seja tratado desigualmente por ser ele desigual. A cumulatividade dos tributos é, também, um fator negativo para as ME e EPP, por não existir uma sistemática de débitos e créditos compatíveis às estabelecidas para as grandes empresas.

De acordo com Santos e Costa Neto (2010), o atendimento ao disposto nos arts. 170 e 179 da CF/88 favorece com tratamento diferenciado e simplificado as MPE e EPP, nos campos administrativo, fiscal, previdenciário, trabalhista, crédito e de desenvolvimento empresarial.

O papel das MPE e EPP é gerar emprego, justificando, assim, o fato de ter o seu crescimento incentivado pelo governo federal, reduzindo as exigências burocráticas e os impostos incidentes.

Como solução, Queiroz (2003) apresenta:

[...] urge que sejam adotadas iniciativas com vista à implementação de ações de: desburocratização na área fiscal, previdenciária e trabalhista; redução da carga tributária; criação de incentivos fiscais específicos; medidas de incremento à exportação; acesso à tecnologia e ao crédito em condições especiais; estímulo à formalidade e ao ambiente empresarial, na busca da equidade, igualdade e justiça social, para que sejam gerados novos empregos e a economia possa desenvolver-se por meio do pequeno empreendedor. (QUEIROZ, 2003, p. 1).

Percebe-se, assim, a grande complexidade desse tema, visto que esses pequenos empreendimentos, na maior parte das vezes, não conseguem sobreviver a tão pesadas cargas tributárias.

Por fim, são três os regimes tributários em que as MPE e EPP podem optar: Lucro Real (LR), Lucro Presumido (LP) e Simples Nacional, visto que, segundo Bortolon (2011), a escolha do regime correto para cada tipo de empresa poderá implicar em vantagens para os contribuintes, sendo, portanto, o simples nacional a ser tratado neste estudo.

1.2 Simples Nacional

O Simples Nacional é um sistema diferenciado de tributação e de cumprimento das obrigações acessórias, criado pelo Governo Federal, cujo objetivo é cumprir determinação imposta pela CF/88 em seu art. 179, que diz:

Art. 179 – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Dessa forma, pelo que está preconizado, o SIMPLES surgiu face à importância das MPE para a economia nacional, através da geração de emprego e renda e valorização do trabalho humano.

A Lei n. 9.317, de 5 de dezembro de 1996, que dispunha sobre o regime tributário das MPE e das empresas de pequeno porte (EPP), instituindo o SIMPLES entre outras providências, posteriormente foi revogada pela Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006², segundo Rodrigues (2009), dispositivo esse que extinguiu o Simples Federal e instituiu o Simples Nacional, com a intenção primordial de simplificar e desonerar as atividades desenvolvidas pelas micro e pequenas empresas.

Em seu art. 12, a referida Lei Complementar (LC), institui o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, e no art. 13, fica estabelecido que o Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições [...] “VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS” (BRASIL, 2006).

Portanto, a LC 123/2006, elaborada conjuntamente com todos os Estados da Federação, inseriu o ICMS e o ISS como parte do Simples Nacional, ou Supersimples, como chamado (BOTH; WBATUBA; SALLA, 2012).

De acordo com Melchor (2002), foi sem dúvida alguma uma das maiores conquistas das MPE brasileiras, pelo tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, que

² Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº8.212 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.

estabeleceu em relação aos impostos e contribuições que menciona. Houve redução considerável da carga tributária e simplificação da forma de recolhimento dos tributos federais, possibilitando a adesão de estados e municípios para concessão de benefícios do ICMS e do ISS, respectivamente.

Dessa forma, o Simples beneficiou na área tributário/fiscal, dispondo sobre um novo regime tributário das MPE e das EPP, isentando as importações, bem como permitindo desconto dos tributos pagos antecipadamente por ST e ISS retido na fonte, além de reduzir as obrigações fiscais acessórias exigidas de MPE.

Existe discordância quanto a esses argumentos por parte de Silva (s./d.), que afirma que ao invés de receberem tratamento jurídico diferenciado, as EPP passaram por mais dificuldades administrativas e financeiras, em função da complexidade da legislação do Simples Nacional, que considera, por si só, uma afronta à CF/88.

Importante ressaltar que para ingressar no Simples Nacional, as MPE não poderão ter pendências cadastrais nem débitos com os Estados, e nem poderão ter suas atividades ou características vedadas pela LC 123/2006.

Mas foi verificado por Bacelar (2012, p. 377) que todo o regime do Simples Nacional tem sido alvo de questionamentos, principalmente quanto à “sua adequação aos princípios constitucionais tributários”. Mas, ainda assim, ele “posiciona o Brasil na vanguarda do mundo em relação a uma nova visão do papel da tributação” (BACELAR, 2012, p. 381).

O que se pressupõe, então, é que o Simples Nacional facilita a apuração de tributos (PUGLIESI, 2012). São modificações impostas pela CF/88 para incentivar as MPE e as EPP, para que recebam tratamento diferenciado em matéria tributária, visando implementar a justiça tributária e reduzir as obrigações acessórias, com recolhimento mensal através de Documento Único de Arrecadação (DAS) daqueles impostos e contribuições que são de competência da União, Estados e Municípios (BACELAR, 2012).

O Simples Nacional trouxe vários impactos positivos e significativos no faturamento, na quantidade de funcionários e na remuneração dos trabalhadores das empresas optantes pelo Simples (ALMEIDA et al., 2013).

Pode-se citar, ainda, que o Simples Nacional praticamente decretou o fim da guerra fiscal entre as cidades pertencentes às regiões metropolitanas da maioria dos estados brasileiros e do Distrito Federal, para atrair este contingente de empresas. Dessa forma, existe uma real e expressiva redução da tributação por parte das MPE e EPP optantes pelo Simples Nacional, principalmente no que se refere às empresas tributadas pelo lucro presumido, cuja carga tributária era considerada excessiva se comparada ao atual regime simplificado e

unificado de tributação, instituído pela LC 123/2006 e alterações (CLASSE CONTÁBIL, 2014).

Os recolhimentos dos tributos são feitos através de percentuais favorecidos e progressivos, incidentes sobre uma única fonte de dados, a receita bruta, fazendo surgir, aí a diferença entre MPE e EPP, conforme demonstra o quadro 1.

Quadro 1 – Classificação das empresas

Classificação das empresas	Faturamento anual	Legislação aplicável
Empreendedor Individual (EI)	Até R\$ 60.000,00	Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.
Microempresa (ME)	Até R\$ 360.000,00	
Empresa de Pequeno Porte (EPP)	De R\$ 360.000,01 até R\$ 3.600.000,00	

Fonte: Classe Contábil (2014, p. 2).

Todas essas inovações instituídas pela LC n. 123/2006 influenciam sobremaneira na sustentabilidade econômico-financeira das MPE, seja pela redução das obrigações tributárias, pela nova forma de calcular o tributo a recolher e redução no intervalo das alíquotas, conforme o nível de faturamento da empresa.

De acordo com Bortolon (2011), em sua alíquota única, o ICMS normal é somado aos demais tributos, que recolhidos de forma conjunta, não compreendem o ICMS substituição tributária.

Assim, como objetivo deste estudo, busca-se analisar se a retenção antecipada do ICMS nas empresas de Simples Nacional elimina esse tratamento tributário diferenciado proposto para as MPE e EPP.

1.3 O ICMS e a não cumulatividade

O ICMS é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, com regulamentação constitucional através da LC 87/96, a chamada “Lei Kandir” (o destaque é nosso), tendo sido essa lei alterada pelas LC 92/97, 99/99 e 102/2000, e a sua alíquota varia de estado para estado.

Tal tributo tem finalidade fiscal, sendo permitido pela CF/88 que ele seja seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Segundo Alexandre (2012), não haverá cumulatividade do ICMS, sendo compensado o que for devido em cada operação de

circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo Estado, ou por outro que seja, ou pelo Distrito Federal.

A LC n. 87/96, em seu art. 2º, § 2º prevê que a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua. Já no art. 3º da LC estão previstas as hipóteses de não incidência do imposto.

Ensina Cavalcanti (2015) que a circulação de mercadoria é o fato gerador principal do ICMS, independente de iniciar no Brasil ou no exterior. Saiu a mercadoria do estabelecimento do contribuindo, caracteriza o fato gerador, sendo ou não efetivada a venda, mas houve a circulação de mercadoria.

De acordo com Pugliesi (2012), as MPE e as EPP optantes pelo Simples Nacional devem renunciar ao crédito do ICMS, não lhes aplicando o fundamento da não cumulatividade, ou seja, a compensação do tributo com o valor cobrado nas operações anteriores, sendo vedada a utilização ou destinação de valores, independente de qual sejam, a título de incentivo fiscal.

Veja-se o seguinte conceito de não cumulatividade:

[...] o princípio da não cumulatividade é um modo de arrecadação baseado no fato do tributo incidente nas operações anteriores ser compensado nas operações posteriores, pelo método temporal e não por operação (JORGE, 2009, p. 69).

Assim, a não cumulatividade se dá pelo fato de ser o ICMS um imposto compensado apenas no que for devido, a cada operação ou prestação de serviço, com o montante cobrado anteriormente.

Informações prestadas por Cavalcanti (2015) revelam que possuem os Estados autonomia própria para estabelecer suas regras de cobrança do ICMS, desde que não infrinjam as regras da LC 87/96. Em cada uma das etapas deve ser emitida nota fiscal ou cupom fiscal, para fins de escrituração, assim como para que o imposto seja calculado e arrecadado pelo governo federal.

Ainda conforme Cavalcanti (2015), na maior parte das vezes, esse imposto é embutido nos preços de venda dos produtos e repassado ao consumidor, sendo as mercadorias tributadas conforme sua essencialidade. Ou seja, como exemplo, o ICMS cobrado de alimentos é menor do que aquele cobrado de produtos como cigarros e perfumes, considerados supérfluos.

Trata-se de um sistema conhecido como débito x crédito. De acordo com o Portal Tributário (s./d.), em tal sistema é abatido pelo contribuinte do montante devido o valor pago

por ele em etapas anteriores, nas compras realizadas de bens ou serviços que já foram tributados pelo imposto. Veja-se os esclarecimentos:

O crédito do ICMS advém do direito de abater das respectivas saídas o imposto pago na aquisição de produtos e mercadorias e serviços. O montante do crédito corresponde ao valor a ser abatido do respectivo débito do imposto. Caso o crédito seja maior que o débito, denomina-se 'crédito acumulado' (PORTAL TRIBUTÁRIO, s./d.).

Dessa forma, torna-se de suma importância acompanhar sistematicamente esses créditos, para que possam ser otimizados e reduzir, de forma legal, o montante do ICMS a pagar. Vejamos um exemplo no quadro 2 da não cumulatividade:

Quadro 2 – ICMS não cumulativo

Total do ICMS devido pelo sujeito passivo:	R\$ 50.000,00
Valor do imposto anteriormente cobrado, decorrentes de entradas de mercadorias.	R\$ 10.000,00.
Valor do ICMS a pagar: R\$ 50.000,00 – R\$ 10.000,00	R\$ 40.000,00

Fonte: Portal Tributário (s./d.).

Lembrando Alexandre (2012), que essa não cobrança do ICMS em efeito cascata, através de operações e prestações sucessivas, está amparada constitucionalmente, não podendo ser manipulada pelo legislador complementar ou ordinário, muito menos pelo regulamento.

O objetivo da não cumulatividade é, então, evitar essa incidência em cascata de um novo tributo. Ele incide somente uma vez no preço final dos bens e serviços, eliminando, assim, o efeito cascata.

1.4 O Simples Nacional e o regime de substituição tributária do ICMS

Na substituição tributária, a empresa é obrigada a calcular e a recolher o ICMS por toda a cadeia comercial. Isso quer dizer que deve ser previsto o valor que será cobrado do consumidor final, fazer o cálculo do ICMS e, posteriormente, recolhê-lo, antecipadamente.

Melhor dizendo, a ST é uma técnica de arrecadação em que a responsabilidade pelo pagamento do montante de ICMS devido em cada uma das etapas de sua cadeia comercial é atribuída ao contribuinte responsável, sendo esta responsabilidade determinada

pela legislação, cabendo ao contribuinte responsável recolher o valor aos cofres públicos (BOTH; WBATUBA; SALLA, 2013).

A ST está prevista no § 7º, art. 150 da CF/88, que atribui a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do tributo sob a modalidade de substituição tributária.

Segundo Jorge (2009), essa característica da ST em que há a escolha de uma terceira pessoa para fazer a retenção e o recolhimento do ICMS que irá incidir em futuras circulações de mercadorias está prevista constitucionalmente e é válida, principalmente se houver receio quanto ao contribuinte praticar a evasão fiscal. Torna-se, assim, uma cautela tributar o fato que ainda não aconteceu, que ainda não existe e que poderá nunca vir a existir.

“A substituição tributária para frente só se conciliará com o princípio da não cumulatividade se seus efeitos forem tais que não conduzam a um indesejável aumento no preço da mercadoria ou serviço” (MELO; LIPPO, 2008 apud JORGE, 2009, p. 111).

É recomendado que quando ocorrer o fato que deu origem à cobrança antecipada do imposto deve o contribuinte substituído certificar se o valor antecipado corresponde ao valor devido, evitando, dessa forma, a incidência em cascata, conforme já comentado nesse estudo.

“Denomina-se contribuinte substituto o responsável pela retenção e recolhimento antecipado do imposto incidente nas subseqüentes operações realizadas com a mesma mercadoria” (NF-e DO BRASIL, 2014, p. 1).

Assim, a pessoa que retém também recolhe antecipadamente o ICMS incidente nas operações subseqüentes realizadas com a mesma mercadoria, até que esta chegue ao consumidor.

“O substituído da operação é o contribuinte que adquire mercadorias com o imposto retido pelo contribuinte substituto, em razão do regime jurídico de substituição tributária” (NF-e DO BRASIL, 2014, p. 1). Acredita-se que a ST, apesar do caráter facilitador que possui do recolhimento do imposto, em algumas situações tende a gerar um recolhimento maior do que o que ocorreria nas demais situações de tributação do ICMS (BOTH; WBATUBA; SALLA, 2013).

No entanto, pode haver, também, outras situações e ocorrer o contrário, ou seja, poderá o tributo incidir sobre um valor estimado menor que o valor de venda do item, gerando para o contribuinte uma vantagem.

Isso gera a necessidade de conhecer como é feito o cálculo do ICMS ST, para as empresas, no caso específico, daquelas optantes pelo Simples Nacional.

1.4.1 Cálculo de ICMS substituição tributária para empresa optante pelo Simples Nacional

A base da ST será o cálculo resultante da soma do preço de venda dos produtos, acrescido de seguro, outras despesas, IPI, frete e deduzidos os descontos, aplicando-se ao montante encontrado a Margem de Valor Agregado (MVA) determinada ou Índice de Valor Agregado (IVA).

Veja-se o seguinte exemplo, de uma empresa industrial, aqui denominada de “x”, que efetua uma operação sujeita a ST com uma empresa comercial chamada “Y”, no valor de R\$ 10.000,00. Ao preço estimado de venda ao consumidor final será acrescida uma MVA de 40%, onde a indústria calculará e recolherá o seguinte valor de ICMS-ST, conforme demonstrado no quadro 3.

Quadro 3 – Cálculo do ICMS-ST

Valor de venda da indústria	R\$ 10.000,00
Índice de Valor Agregada pelo comerciante	R\$ 4.000,00
Valor de Venda do comerciante	R\$ 14.000,00
ICMS a ser recolhido pela indústria na condição de ST (R\$ 14.000,00 - R\$ 10.000,00) *18%).	R\$ 720,00

Fonte: Silva (s./d., p. 1).

O que se presume é que o ICMS devido nas fases posteriores de comercialização será de R\$ 720,00, valor esse a ser calculado e recolhido à parte do Simples Nacional pela empresa industrial, sendo adicionado na nota fiscal de venda para repasse ao seu cliente.

Encontra-se a MVA em percentuais já prontos para aplicação direta, chamada de ‘margem original’, normalmente utilizada nas operações internas, e de margem ajustada, que é obtida através de solução de uma fórmula estabelecida nos atos específicos, ou seja, representa um ajuste dos valores em função das alíquotas aplicadas nas operações (SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, 2016).

“Margem de Valor Agregado (hipotética) que se estima que o comerciante da fase subsequente vá adicionar. A efetiva MVA é divulgada por intermédio de convênios e protocolos firmados pelos estados e através dos respectivos regulamentos estaduais” (SILVA, s./d., p. 1).

Outro caso prático demonstra como ficou a regra de ST para as empresas do Simples Nacional. Trata-se de uma indústria que vende determinado produto para uma loja

por R\$ 1.000,00 e cálculo IVA-ST = 50%, presumindo-se que a loja venderá este mesmo produto ao consumidor por R\$ 1.500,00, segundo o quadro 4 (MELCHOR, 2002).

Quadro 4 – Cálculo do ICMS-ST

Base de cálculo da substituição R\$ 1.500,00 (x 18 %)	R\$ 270,00
Base de cálculo da operação própria R\$ 1.000,00 (x 18 %)	R\$ 180,00
ICMS-ST (270,00 – 180,00)	R\$ 90,00

Fonte: Melchor (2002, p. 1).

Explica Melchor (2002), que tal indústria no Simples Nacional-ST irá incluir a receita de R\$ 1.000,00 (venda da mercadoria) como Receita Bruta a ser tributada pelo Anexo II do Simples Nacional e que a operação ST será de R\$ 90,00. A alíquota a ser utilizada é aquela estabelecida pelo Estado a qual se refere.

Melhor dizendo, é a base de cálculo do ICMS-ST onde será aplicada a alíquota interna prevista para o produto no Estado de destino. O valor resultante deste cálculo corresponde ao ICMS-ST total incidente na operação do substituto, do qual deverá ser deduzido o ICMS da sua operação própria (SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, 2016).

Dessa forma, foram corrigidas distorções que acometiam as empresas no Simples Nacional, uma vez que, a partir de agosto de 2009, elas passam a ter o mesmo tratamento das empresas que adotam outros regimes tributários – Lucro Real e Presumido.

Importante registrar que a partir de 1º de janeiro de 2016, os Estados e o Distrito Federal deverão observar o prazo mínimo de 60 (sessenta) dias, contado a partir do primeiro dia do mês do fato gerador da obrigação tributária, para estabelecer a data de vencimento do ICMS devido por ST, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e por antecipação tributária com ou sem encerramento de tributação, nas hipóteses em que a responsabilidade recair sobre operações ou prestações subseqüentes (RECEITA FEDERAL, 2015).

1.4.2 Impacto da substituição tributária do ICMS nas empresas do simples nacional

Foram detectados os seguintes impactos do ICMS-ST nas empresas de simples nacional, segundo a literatura pesquisada:

De acordo com Both, Wbatuba e Salla (2013), existe o tratamento diferenciado quanto à arrecadação do ICMS, no entanto, quando o assunto é ICMS-ST, as empresas

optantes pelo regime de tributação Simples Nacional não possuem tratamento diferenciado, sendo prejudicadas, visto que perdem competitividade no mercado, porque, na venda de um item com ST, a empresa optante pelo Simples Nacional oferece o mesmo preço de mercado que as empresas Categoria Geral. Assim, segundo esses autores, existe a necessidade de alterar a legislação do ICMS- ST quanto à sua incidência para as MPE optantes pelo Simples Nacional, pois há clara incompatibilidade entre as duas formas de tributação.

Segundo verificou Bortolon (2011), dentre os enfoques que analisou entre duas empresas contribuintes do ICMS e optantes pelo Simples Nacional, situadas no Estado de Santa Catarina, que o que traz mais benefícios para as Empresas (denominadas X e Y) é o Simples Nacional com o ICMS normal e, portanto, sem o ICMS-T, visto que o impacto deste para as empresas do Simples Nacional é negativo, uma vez que o trouxe para as organizações um aumento no CMV e uma decorrente redução na lucratividade das mesmas.

No estudo de Yoshitake et al., (2014), descobriu-se que em qualquer operação com ST na modalidade subsequente, o contribuinte substituído sempre pagará o maior valor. Se o intuito do Simples Nacional foi de favorecer as MPE e EPP, na prática isso não ocorre de forma alguma quando é um aspecto tributário, especificamente, quanto ao ICMS-ST. Necessário se faz que empreendedores se atentem na escolha da tributação de sua empresa para que não ocorra um prejuízo inesperado. Há um desfavorecimento geral dos comerciantes optantes do Simples Nacional na condição de substituídos tributários. A ST, apesar de ter sido instituída para eximir a sonegação do ICMS, possui falhas facilmente identificadas, beneficiando em grande parte dos casos somente o governo estadual e as grandes empresas. As empresas optantes pelo Simples Nacional, como contribuintes substituídos, são nitidamente prejudicadas pelo Regime ST, devido aos impostos acrescidos na mercadoria, pois a MPE paga um valor de ICMS na aquisição relativo a toda a cadeia produtiva e, além disso, o percentual chega a 200% maior que o percentual incluso no DAS. O ICMS-ST, apesar de ter sua finalidade atendida, acaba desrespeitando a Lei Complementar nº123/2006, aumentando, por isso, a carga tributária de uma empresa que deveria contribuir com ICMS apenas referente ao percentual ao qual pertence no anexo do Simples Nacional.

Em outro estudo, Bravo (2013) verificou que a atual metodologia de cálculo da ST progressiva não favorece o substituído tributário optante do Simples Nacional, ocorrendo com maior regressividade da tributação do ICMS, quanto menor for o porte do substituído tributário, isto é, a receita bruta acumulada nos últimos 12 (doze) meses auferida pelo comerciante; e quanto menor for o número de fases nas cadeias de circulação de mercadorias, quadro esse de não favorecimento dos comerciantes optantes do Simples Nacional, investidos

da condição legal de substituídos tributários do ICMS, que tem sido agravado pelo recente e acentuado processo de aumento do universo de operações sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária progressiva.

Na visão de Both, Wbatuba e Salla (2013), uma mercadoria adquirida com incidência de ICMS-ST há um aumento de custo da ordem de 10% com relação à aquisição da mesma mercadoria sem a incidência deste imposto, assim como ocorre nas empresas Categoria Geral. Se a empresa, no entanto, fosse comercializar a mesma mercadoria com incidência da alíquota de ICMS do Simples Nacional, o valor a ser pago seria menor. Existe uma grande diferenciação no tratamento da tributação para uma empresa do Simples no que diz respeito à Substituição Tributária e Tributação Integral.

2 CONCLUSÃO

O objetivo deste estudo foi compreender a prática da adoção da sistemática de tributação da ST do ICMS, focando os principais impactos desta forma de tributação nas empresas do Simples Nacional.

Para que esse objetivo fosse alcançado, analisamos, através da literatura pesquisada, se a ST diminui a evasão fiscal, onde verificamos que esta é uma forma, até mesmo uma ferramenta, que tem a administração tributária de fiscalizar e minimizar os riscos da evasão fiscal, ao mesmo tempo em que garante e tem influência significativa no aumento da arrecadação dos tributos.

Num segundo momento, buscamos identificar o impacto que a ST causa nas empresas de Simples Nacional, onde detectamos que se trata de um impacto negativo, pois existe unanimidade na literatura pesquisada de que há perda de competitividade por parte dessas empresas no mercado de atuação, aumento no CMV e uma decorrente redução na lucratividade das mesmas. Em qualquer operação com ST na modalidade subsequente, o contribuinte substituído é nitidamente prejudicado por esse regime, pois sempre pagará o maior valor, devido aos impostos acrescidos na mercadoria.

Se o intuito do Simples Nacional foi favorecer as MPE e EPP, na prática isso não ocorre quando se trata de aspecto tributário, especificamente, quanto ao ICMS-ST. De certa forma, isso é considerado inconstitucional por alguns autores, vendo-se isso como um incentivo à sonegação, pelos próprios Entes Federados, via discriminação econômica de contribuintes.

As falhas são facilmente identificadas, beneficiando em grande parte dos casos

somente o governo estadual e as grandes empresas, existindo, dessa forma, uma grande diferenciação no tratamento da tributação para uma empresa do Simples no que diz respeito à ST e Tributação Integral.

Por fim, buscou-se avaliar se tal sistemática, com a retenção antecipada do ICMS nas empresas de Simples Nacional, elimina o tratamento tributário diferenciado, no que foi possível evidenciar que existe discordância quanto a esses argumentos. Os pressupostos mais incidentes são que ao invés de receberem tratamento jurídico diferenciado, as EPP passaram a ter mais dificuldades administrativas e financeiras, em função da complexidade da legislação do Simples Nacional, considerado uma afronta à CF/88.

O que se propõe na literatura é uma alteração na legislação do ICMS-ST, no que diz respeito à sua incidência para as pequenas empresas e empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional, por se acreditar que há clara incompatibilidade entre as duas formas de tributação.

Dessa forma, e respondendo ao questionamento desse estudo, concluímos que não existe um tratamento diferenciado para as empresas tributadas pelo Simples Nacional, sendo essas prejudicadas, visto o impacto negativo que o ICMS-ST acarreta sobre as mesmas, principalmente, porque perdem competitividade no mercado de atuação, acarretando, conseqüentemente, redução da lucratividade destas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6. ed. Método: São Paulo, 2012.

ALMEIDA, Alessandro Rosa de et. al. Simples nacional: sistema de tributação para microempresa e empresa de pequeno porte. **Jus Brasil**, set. 2013. Disponível em: <<http://vagnercamara5.jusbrasil.com.br/artigos/111843243/simples-nacional-sistema-de-tributacao-para-microempresa-e-empresa-de-pequeno-porte>>. Acesso em: 14 mai. 2016.

BACELAR, Lúcia Souza. Simples nacional: regime especial unificado de arrecadação de tributos. **Revista do Mestrado em Direito**, Brasília, v. 6, n. 2, p. 377-411, jul./dez. 2012.

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. In: CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 4., Florianópolis, 2011, Santa Catarina. **Anais...** Santa Catarina: UFSC, abr. 2011. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/121010>>. Acesso em: 16 mai. 2016.

BOTH, Fernanda Klein; WBATUBA, Berenice; SALLA, Neusa Gonçalves. O impacto da Substituição Tributária do ICMS nas empresas do Simples Nacional: Custos X Preço de

Venda In: CONGRESSO ONLINE DE ADMINISTRAÇÃO (CONVIBRA), 10., 2013, São Paulo. **Anais...** Plataforma Convibra, nov. 2013.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988. **Página Eletrônica da Presidência da República**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 abr. 2016.

_____. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis n. 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://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2006/leicomplementar-123-14-dezembro-2006-548099-publicacaooriginal-63080-pl.html>>. Acesso em: 13 mai. 2016.

_____. Lei Complementar n. 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: 13 mai. 2016.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 17 mai. 2016.

BORDIN, Luís Carlos Vitali. A origem dos tributos. **Estudos Econômico-Fiscais**. Governo do Estado do Rio Grande do Sul, Secretaria da Fazenda, Departamento da Receita Pública Estadual, Divisão de Estudos Econômico-Tributários, ano 8, n. 9, nov. 2002.

BRAVO, Kalinka Conchita Ferreira da Silva. O não favorecimento dos micro e pequenos comerciantes em operações sujeitas à substituição tributária progressiva do ICMS: problema, pesquisa e adequação. **Prêmio Simples Nacional e Empreendedorismo**, Secretaria da Receita Federal, 2. ed. Porto Alegre, jun. 2012.

CAVALCANTI, Raphinha. **O ICMS**. EbaH Rede Social para Compartilhamento Acadêmico. Disponível em: <<http://www.ebah.com.br/content/ABAAABhz0AG/icms>>. Acesso em: 15 mai. 2016.

CLASSE CONTÁBIL. **Simples Nacional decreta o fim da guerra fiscal nas regiões metropolitanas**. 2014. Disponível em: <www.classecontabil.com.br/site/trabalhos/Artigo-fimdaguerrafiscal.doc>. Acesso em: 14 mai. 2016.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JORGE, Plínio Augusto Lemos. **Não cumulatividade no ICMS**. 2009. 135f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

KURITA, Thais Mayumi. Como descobrir o melhor regime tributário para sua empresa. **Revista Exame.com** [online], out. 2012. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/pme/noticias/como-descobrir-o-melhor-regime-tributario-para-sua-empresa>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

MELCHOR, Paulo. Leis da microempresa e empresa de pequeno porte e o novo estatuto: Lei 9841/99. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 4, n. 37, dez. 1999. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/751>>. Acesso em: 14 mai. 2016.

NF-e DO BRASIL. 2015: novo simples nacional dispensa recolhimento do ICMS/ST? Dez. 2014. Disponível em: <<http://www.nfedobrasil.com.br/2014/12/2015-novo-simples-nacional-dispensa-recolhimento-do-icmsst/>>. Acesso em: 15 mai. 2015.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **ICMS não cumulativo**. [s./d.] Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/trib/icms-nao-cumulatividade.htm>>. Acesso em: 15 mai. 2016.

PUGLIESI, Fábio. A incompatibilidade da substituição tributária do ICMS com a opção pelo simples nacional. **Sequência**, Florianópolis, n. 64, p. 285-306, jul. 2012.

QUEIROZ, Mary Elbe. A micro e pequena empresa: geração de emprego e renda. **Fiscosoft** [online], Artigo Federal, 2003. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/28qi/a-micro-e-pequena-empresa-geracao-de-emprego-e-renda-mary-elbe-queiroz-elaborado-em-112002>>. Acesso em: 30 abr. 2015.

RECEITA FEDERAL. Aprovada a Resolução CGSN n. 122 de 01/09/2015. **Secretaria-Executiva do comitê gestor do simples nacional** [online]. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/noticias/noticiacompleta.aspx?id=ae5dc eb4-6585-46dc-ad36-9e03d0d3f215>>. Acesso em: 15 mai. 2016.

REVISTA VEJA ONLINE. **Carga tributária**. Abr. 2013. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/tema/desafios-brasileiros-carga-tributaria>>. Acesso em: 04 mai. 2016.

RODRIGUES, Juliano José. **Implicações econômicas da cumulatividade do ICMS no âmbito do Simples Nacional**. 2009. 28f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Direito Tributário), Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IDET), Londrina, 2009.

SANTOS, Elizângela Araújo dos; COSTA NETO, João Vicente. 2010. 10f. **A contribuição do planejamento tributário no contexto das microempresas e empresas de pequeno porte**. Artigo (Bacharelado em Ciências Contábeis), Universidade Federal da Bahia, Salvador, Bahia, 2010.

SILVA, Maurício Alvarez da. O simples nacional e o regime de substituição tributária do ICMS. **Portal Tributário**, [s./d.], online. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/simples_ea_st.htm>. Acesso em: 13 mai. 2016.

SOARES, Moacir José. **Gestão tributária**: um estudo sobre a prática de planejamento tributário adotada por indústrias paranaenses. 2008. 210f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **Regras gerais do regime de substituição tributária**. 2016. Disponível em: <<http://www.substituicaotributaria.com/SST/substituicao-tributaria/noticia/regrasGerais/>>. Acesso em: 16 mai. 2016.

VEZARO, Daiana de Souza; OLIVO, Emanuelle Clasen. **A utilização do planejamento tributário como ferramenta para a redução legal da carga tributária empresarial**. 2014. 18f. Artigo (Especialização em Controladoria e Planejamento Tributário), Uniedu, Secretaria de Educação do Estado de Santa Catarina, Santa Catarina, 2014. Disponível em: <<http://www.uniedu.sed.sc.gov.br/wp-content/uploads/2014/01/Daiane-de-Souza-Vezaro.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2016.

YOSHITAKE, Mariano et. al. O impacto da substituição tributária em empresas do simples nacional. **Acervo Acadêmico do Sindicato dos Contabilistas de São Paulo** [online], 2014. Disponível em: <<http://www.sindcontsp.org.br/uploads/acervo/arquivos/611fda34b1982f51fd5d83b4c510c952.pdf>>. Acesso em: 16 mai. 2016.

ZANLUCA, Júlio César. O contabilista e o planejamento tributário. **Portal de Contabilidade**, mai. 2014. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/planejamentofiscal.htm>>. Acesso em: 05 mai. 2016.