

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**  
**CENTRO SÓCIO ECONÔMICO**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**BRUNA RAULINO BORTOLON**

**IMPACTOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS**  
**SOBRE A CARGA TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS**  
**OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL:**  
**um estudo multicasos em duas empresas de Santa Catarina**

Professora Orientadora: Maria Denize Henrique  
Casagrande, Dra.

Professor Co-Orientador: Neri Müller, Msc.

**FLORIANÓPOLIS, 20 DE ABRIL DE 2011**

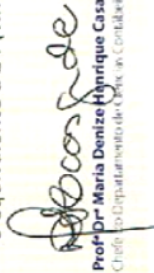
# Certificado

# A

A Comissão Organizadora certifica que

**BRUNA RAULINO BORTOLON**

participou do 4º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS E DO 4º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, realizado no período de 18 a 20 de Abril de 2011, no Centro de Eventos da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil, totalizando o equivalente a 24 (vinte e quatro) horas.

  
Prof.ª Dr.ª Maria Denise Henrique Casagrande  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis (UFSC)

Florianópolis, 20 de Abril de 2011



**Congresso  
UFSC**

— de —

**Controladoria  
e Finanças**

— & —

**Iniciação  
Científica em  
Contabilidade**



Uma panorâmica da lagoa da concórdia



# Certificado

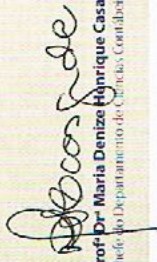
Certificamos que o trabalho:

## "IMPACTOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS SOBRE A CARGA TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL: UM ESTUDO MULTICASOS EM DUAS EMPRESAS DE SANTA CATARINA"

participou na modalidade de Apresentação Oral, no 4º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS e do 4º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, realizado no período de 18 a 20 de Abril de 2011, no Centro de Eventos da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil, totalizando o equivalente a 24 (vinte e quatro) horas, tendo com o autor(res):

**Bruna Raulino Bortolon , NERI MÜLLER**

Florianópolis, 20 de Abril de 2011.

  
Prof. Dr. Maria Denize Henrique Casagrande  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis (UFSC)



**Congresso  
UFSC**

— de —

**Controladoria  
e Finanças**

— & —

**Iniciação em  
Contabilidade**



Visão panorâmica da lagoa da conceição

## **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**

### **Resumo**

As Micro Empresas - ME e as Empresas de Pequeno Porte - EPP enquadradas no Simples Nacional estão enfrentando alterações na legislação vigente acerca da substituição tributária do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, nos casos em que se aplica a Margem de Valor Agregado - MVA, o redutor da MVA e a MVA ajustada. Nesse contexto, esta pesquisa de natureza exploratória, realizada por meio de um estudo de casos múltiplos, com abordagem quali-quantitativa dos dados, busca verificar o impacto da substituição tributária do ICMS no resultado de duas empresas contribuintes do ICMS e optantes pelo Simples Nacional, situadas em Santa Catarina referente ao período de 2010. Em linhas gerais, os resultados evidenciaram que (i) a organização das informações referentes a análise do ICMS/Substituição Tributária - ST nas Empresas X e Y optantes pelo Simples Nacional, embora difíceis de serem extraídas, são de vital importância para a realização da Demonstração do Resultado do Exercício - DRE de ambas as companhias, uma vez que nesta etapa suas despesas são listadas; (ii) a organização dos cálculos concernentes ao ICMS normal versus o ICMS/ST é importante para as empresas conhecerem o montante devido do ICMS apurado pelo regime da substituição tributária e pelo regime do Simples Nacional; e (iii) dentre os enfoques analisados, o que traz mais benefícios para as Empresas X e Y é o Simples Nacional com o ICMS normal e, portanto, sem o ICMS/ST. Assim, conclui-se que o impacto do ICMS/ST para as empresas do Simples Nacional é negativo, uma vez que o ICMS/ST trouxe para as companhias um aumento no CMV e uma decorrente redução na lucratividade das mesmas.

**Palavras-Chave:** ICMS, Substituição Tributária, Simples Nacional.

### **1 Introdução**

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é uma das espécies de tributos mais presentes no cotidiano das empresas contribuintes e por consequência, tem uma boa arrecadação nos Estados, e em muitos deles representa a fonte de recursos responsável pelo pagamento da folha do pessoal, do poder executivo.

Este imposto está presente nas pequenas ações do dia-a-dia, seja para comprar um refrigerante, seja para assistir a um filme na televisão paga. De competência dos Estados e do Distrito Federal que, por meio de convênios e protocolos celebrados entre os secretários de estado da fazenda, possuem como atribuição instituir sua cobrança, assim como da modalidade substituição tributária. (BRUNOZI JÚNIOR, ABRANTES e FERREIRA, 2008).

Nesse contexto, o ICMS substituição tributária baseia-se no recolhimento antecipado do ICMS por um único contribuinte com o intuito de reduzir a sonegação do imposto, antecipar e até mesmo aumentar a sua arrecadação, dando aos estados, através de seus fiscais de tributos, mais facilidades na hora de fazer seus trabalhos de auditoria.

E, no sentido de reduzir a carga tributária sobre as empresas é fundamental que as mesmas optem por um dos quatro regimes de tributação previstos na legislação tributária – Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado –, já que a escolha do regime correto para cada tipo de empresa poderá implicar em vantagens para os contribuintes.

Portanto, esta pesquisa escolheu o regime de tributação chamado Simples Nacional em virtude das duas empresas analisadas no estudo multicase enquadrarem-se nas características do regime de tributação supracitado.

Para optar pelo regime de tributação chamado Simples Nacional, as pessoas jurídicas precisam ser microempresas ou empresas de pequeno porte cujas receitas brutas anuais são de até R\$ 240.000,00 e de R\$ 240.000,01 a R\$ 2.400.000,00 respectivamente. Em sua alíquota única, o ICMS normal é somado aos demais tributos, que recolhidos de forma conjunta, não compreendem o ICMS substituição tributária.

Percebe-se, então, a necessidade de se investigar o impacto que o ICMS substituição tributária causa nas empresas regidas pelo Simples Nacional, comparando as informações obtidas com o ICMS normal.

Tendo em vista o que foi mencionado anteriormente, este estudo tem como objeto de pesquisa o ICMS substituição tributária aplicado nas empresas do Simples Nacional e a comparação do mesmo com o ICMS normal.

Nessa conjuntura, emerge a pergunta de pesquisa que orienta a construção deste trabalho científico: *Qual o impacto da substituição tributária do ICMS no resultado de duas empresas contribuintes do ICMS e optantes pelo Simples Nacional?*

Com o intuito de responder à pergunta de pesquisa, tem-se como objetivo geral verificar o impacto do ICMS substituição tributária sobre o resultado de duas empresas contribuintes do ICMS e optantes pelo Simples Nacional, estabelecidas no estado de Santa Catarina, referente ao período de 2010.

Para atingir o objetivo geral, os seguintes objetivos específicos são necessários: (i) Organizar as informações referentes a análise dos efeitos advindos do ICMS substituição tributária; (ii) Identificar o montante devido do ICMS apurado pelo regime da Substituição Tributária e pelo regime do Simples Nacional; e (iii) Identificar o impacto do ICMS substituição tributária sobre o resultado das organizações foco deste estudo.

Pelo fato de haver na literatura poucos trabalhos que abordem: (i) ICMS, (ii) ICMS substituição tributária e (iii) Simples Nacional e por se tratar de uma pesquisa cuja área de atuação – Contabilidade Tributária - está em constante modificação e atualizações para se adequar a legislação vigente, torna-se prudente, fazer uso, no referencial teórico e ao longo da mesma, de livros, leis, decretos, boletins IOB que normatizem e esclareçam o assunto abordado neste trabalho.

No que diz respeito à relevância, o ICMS, o ICMS/ST e o Simples Nacional têm importância para o desenvolvimento regional e municipal, por meio da arrecadação dos tributos e dos repasses feitos aos estados, distrito federal e municípios, pelo enquadramento em uma forma de tributação mais simplificada, através do pagamento de uma guia única contendo vários tributos, além de contribuir para a sustentabilidade das empresas e seu conseqüente desenvolvimento perante o mercado em que atuam.

A viabilidade, deste estudo se dá pelo fato dos pesquisadores terem acesso às informações particulares das empresas abordadas neste estudo e, concomitantemente, atende os aspectos de tempo hábil para o desenvolvimento do trabalho, de conhecimento sobre a metodologia a ser utilizada e da não necessidade de grandes investimentos financeiros para sua realização.

Delimita-se a presente pesquisa à investigação dos impactos do ICMS/ST no resultado de duas empresas optantes pelo Simples Nacional, situadas no estado de Santa Catarina no período de 2010.

## **2 Referencial Teórico**

O referencial teórico deste trabalho abrange: a) noções jurídicas do ICMS normal, b) noções jurídicas do ICMS/ST; e c) noções jurídicas do Simples Nacional.

### **2.1 Noções Jurídicas ICMS normal**

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. Além disso, 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. De maneira que, 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. Por isso, que é conhecido como um tributo indireto e “por dentro”, ou seja, faz parte da sua própria base de cálculo.

Este tributo é conhecido por ser não cumulativo, isto é, o ICMS contido em uma operação atual é abatido pelo valor pago na operação anterior, de forma que este imposto não incide sobre o valor total de saída da mercadoria. Todavia, para creditar-se do ICMS, é necessário que os produtos adquiridos sejam destinados à venda e que as matérias-primas compradas sejam empregadas na elaboração de mercadorias que serão destinadas à venda e tributadas pelo ICMS. Além disso, é preciso que o ICMS esteja destacado em documento fiscal hábil emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco.

O ICMS é também conhecido por ser seletivo devido à essencialidade dos

produtos vendidos ou dos serviços prestados, ou seja, as mercadorias consideradas de primeira necessidade, como as pertencentes à cesta básica, são tributadas com alíquotas inferiores se comparadas com mercadorias consideradas supérfluas, como os perfumes.

Conforme o caput do artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996 e do artigo 8º da Lei Estadual nº 10.297/1996, “o contribuinte genérico do ICMS é toda pessoa física ou jurídica que realize operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, de forma regular e com objetivo comercial, mesmo que tais operações se iniciem no exterior”, ou seja, o contribuinte mais comum do ICMS é qualquer pessoa natural ou jurídica, portanto pessoas ou empresas, que exerçam habitualmente atividades de circulação de mercadorias ou prestação de serviços interestadual e intermunicipal e de comunicação, com o objetivo de vender esses produtos ou serviços a terceiros.

Já em relação a base de cálculo do ICMS, em circunstâncias normais e nas operações com mercadorias e prestações de serviços, é composta pelo valor da operação e todos os gastos acessórios imprescindíveis ou para a entrada do produto no estabelecimento do comprador – como, por exemplo: seguro, frete e outras despesas, excluídos os descontos incondicionais -, ou para a realização de serviço como o fornecimento de alimentação.

Entretanto, uma ressalva deve ser feita a respeito dos descontos ou abatimentos incondicionais concedidos. Estes são excluídos da base de cálculo do ICMS por serem considerados como parcelas redutoras do preço de venda quando estiverem presentes na nota fiscal dos bens ou na fatura dos serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

Ainda, o ICMS é considerado um imposto indireto e é calculado “por dentro”, em razão de ser um imposto informado na nota fiscal apenas para efeito de destaque, mas que integra a sua própria base de cálculo, de forma que no preço final de compra ou de venda da mercadoria ou do serviço já está incluído o valor do ICMS destacado, o qual é repassado ao consumidor.

As alíquotas do imposto, segundo o inciso IV do artigo 155 da Constituição Federal, serão definidas por decisão dos Estados e do Distrito Federal, de modo a serem uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto. Ou seja, as alíquotas poderão ser diferenciadas em função do tipo, utilização e essencialidade dos produtos, de forma que produtos essenciais da cesta básica possuem alíquotas menores enquanto que produtos supérfluos apresentam alíquotas maiores. Geralmente, os Estados conservam uma alíquota interna geral aplicável da mesma maneira a maioria dos produtos, de modo que nos Estados de São Paulo, Paraná e Minas Gerais é de 18%, no Estado do Rio de Janeiro é de 19% e, nos demais Estados, incluindo Santa Catarina, é de 17%. Há também as alíquotas nas operações interestaduais definidas por resolução pelo Senado Federal que, e em geral, são de 12% ou de 7%, dependendo dos Estados envolvidos na operação.

Em Santa Catarina, as alíquotas do ICMS, nas operações e prestações internas e interestaduais, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, podem ser de 17%, 25% ou 12%, dependendo das mercadorias ou dos serviços oferecidos e dos Estados desejados. Ainda, as alíquotas do



ICMS nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias ou serviços a contribuintes do imposto, podem ser de 12%, quando o destinatário estiver localizado nos Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo; ou de 7%, quando o destinatário estiver localizado nos demais Estados e no Distrito Federal.

## **2.2 Noções Jurídicas do ICMS Substituição Tributária**

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.

De acordo com Jorge, Coutinho Filho e Theóphilo (2007) e art. 6º, § 1º da Lei Complementar nº 87/1996, 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 ou chamada “para trás” caracteriza-se pelo destinatário recolher o ICMS devido nas operações anteriores pelo remetente, ou seja, seu fato gerador ocorre anteriormente (diferimento). Já a substituição tributária concomitante baseia-se na necessidade de recolher o imposto no momento em que ocorre seu fato gerador. E, por fim, a substituição tributária das operações subsequentes, ou “para frente”, 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 subsequentes; o ICMS/ST é destacado nos documentos fiscais apenas quando a empresa estiver inscrita como contribuinte substituto no Estado de destino.

O ICMS/ST, mesmo classificado em antecedente, concomitante ou subsequente, é fiscalizado para controlar o imposto em cada etapa do processo de produção e venda de mercadorias ou prestação de serviços.

Com o objetivo de dar legitimidade a um Estado para exigir imposto a título de substituição tributária de contribuinte localizado em outro Estado, é possível realizar convênios ou protocolos por intermédio de acordos firmados entre os Estados publicados no Diário Oficial da União.

Já em relação ao contribuinte substituto do ICMS/ST, esta tem o dever, regulado por lei, de calcular, cobrar e recolher o imposto das operações subsequentes (substituição tributária “para frente”) de mercadorias ou serviços até sua saída ao consumidor final, ou seja, os substitutos tributários são responsáveis por todas as etapas da cadeia de valor das mercadorias, de modo que os contribuintes substituídos não terão mais que recolher o ICMS, visto que este já foi recolhido na origem. Esse substituto pode ser qualquer sujeito passivo, desde que seja alguém diferente da pessoa do contribuinte, como por exemplo, o fabricante ou o importador de produtos, ou os comerciantes atacadistas e varejistas.

Quando a substituição tributária é empregada, o ICMS próprio e o ICMS-ST se



transformam em custo ao adquirente da mercadoria, sendo incorporados diretamente aos estoques quando da aquisição e lançados como custo das mercadorias vendidas (CMV) quando da venda de mercadorias. Dessa forma, os adquirentes não terão mais despesas com o recolhimento do ICMS em suas operações.

Segundo o artigo 8º da Lei Complementar nº 87/1996 e os incisos primeiro e segundo do artigo 41 da Lei nº 10.297/1996, a base de cálculo do ICMS/ST poderá ser: o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído quando as operações se referirem à substituição tributária antecedente ou concomitante; ou quando referir-se à substituição tributária subsequente, o somatório das parcelas do valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário, do montante das quantias de seguro, frete e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; e da margem de valor agregado das operações ou prestações subsequentes.

Conforme Jorge, Coutinho Filho e Theóphilo (2007), a margem de valor agregado (MVA) sobre o preço de custo do produto é imposta pelo Estado, de maneira que a mesma, no regime de substituição tributária, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota nas operações ou prestações internas sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

Além disso, por meio do Protocolo do ICMS 06/09 é possível vislumbrar a fórmula da margem de valor agregado: “MVA ajustada = [(1 + MVA-ST original) x (1 – ALQ inter) / (1 – ALQ intra)] – 1”, em que “MVA-ST original” é a margem de valor agregado; “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação; e “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota prevista para as operações substituídas. Todavia, a MVA ajustada é aplicada apenas a determinados produtos e somente para operações interestaduais, ou seja, torna-se necessário ajustar a MVA quando o produto vendido tiver diferença de alíquota entre o seu estado e o estado que está vendendo.

### **2.3 Noções Jurídicas do Simples Nacional**

De acordo com o fascículo nº 23/2010 do Boletim IOB, o Simples Nacional é um Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, o qual implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, de vários impostos e contribuições, dentre os quais está o ICMS.

Para serem enquadradas no Simples Nacional, as pessoas jurídicas precisam ser classificadas como ME ou EPP e estarem em uma situação regular com suas demais obrigações. Porém, isso não é tudo. Para se enquadrarem no Simples, as ME precisam ter uma receita bruta, em cada ano calendário, de R\$ 240.000,00, enquanto que as EPP precisam apresentar uma receita bruta superior a R\$ 240.000,01 e respeitar o limite de R\$ 2.400.000,00, sem ultrapassá-lo.

Conforme Barros e Souza (2008), as ME e EPP podem ser enquadradas em um dos cinco anexos constantes da Lei Complementar nº 123/2006, dependendo apenas da atividade fim das empresas. Isto é, são enquadradas no Anexo I as empresas comerciais,

no Anexo II as empresas industriais, nos Anexos III, IV e V as empresas de prestação de serviços. Contudo, dentre as empresas prestadoras de serviços, estas são segmentadas em consonância com os tipos de serviços realizados para serem alocadas aos Anexos III, IV ou V.

O Simples Nacional permite uma simplificação na escrituração fiscal e também uma redução da alíquota de diversos impostos e contribuições e, portanto, da carga tributária, em razão de apresentar uma alíquota única. Mediante a Lei Complementar nº 123/2006, o valor devido mensalmente pela ME ou EPP é calculado por intermédio de aplicação da alíquota constante na tabela correspondente sobre a receita bruta do período de apuração. A alíquota é progressiva e admite abatimentos de impostos recolhidos antecipadamente ou não incidentes, como por exemplo, ICMS já recolhido por Substituição Tributária, ISS retido por Substituição Tributária, isenções, imunidades, entre outros.

De acordo com o fascículo nº 40/2010 do Boletim IOB, a partir de 1º/09/2010 passou a ser observada uma nova sistemática de apuração do ICMS substituição tributária sobre as empresas optantes pelo Simples Nacional. Essa medida passou a beneficiar milhares de ME e EPP estabelecidas em Santa Catarina, devido a redução das MVA originais e das ajustadas. O regime de substituição tributária continua em vigor com o intuito de facilitar o controle do fisco sobre as empresas.

Conforme o Decreto nº 3.467/2010, quando o imposto tiver sido retido com o percentual de 30%, o contribuinte que tiver recebido a mercadoria, quando promover a saída da mesma para contribuinte submetido ao regime normal de apuração do imposto, para fins de comercialização, fica responsável pelo recolhimento da parcela remanescente do imposto. Porém, para isso acontecer, é necessário levar em consideração a base de cálculo obtida pela aplicação de 70% da MVA sobre o valor de entrada mais recente da mercadoria, acrescido das demais despesas incorridas quando não incluídas no preço; e, quando se tratar de mercadoria proveniente de contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação, deverá ser utilizada a MVA ajustada.

Entretanto, quando o contribuinte não optante pelo Simples Nacional receber mercadoria com o imposto retido via substituição tributária e efetuar operação com destino a contribuinte estabelecido no Estado de Santa Catarina enquadrado no Simples Nacional, o ICMS/ST deverá ser apurado com a aplicação do percentual integral da MVA, de tal forma que o valor a ser ressarcido corresponderá a 70% do imposto retido.

### **3 Metodologia**

A metodologia deste trabalho abrange: a) enquadramento metodológico; b) procedimentos para revisão do referencial teórico; c) população e amostra; e d) procedimentos para coleta e análise dos dados.

#### **3.1 Enquadramento Metodológico**

Esta pesquisa, ao investigar os efeitos do ICMS substituição tributária em duas empresas específicas, caracteriza-se como um estudo multicaso e exploratório, uma vez que proporciona, respectivamente, uma maior abrangência dos resultados, não se limitando às informações de apenas uma organização e, de acordo com Gil (2010),

proporciona uma maior familiaridade com o problema de modo a torná-lo mais explícito, construindo conhecimento e adicionando informações ao assunto abordado.

As informações para a realização da pesquisa são coletadas por intermédio de dados primários e secundários. Enquanto que as informações primárias são constituídas por obras ou textos originais, material ainda não trabalhado sobre determinado assunto (ANDRADE, 2010), as fontes secundárias “são constituídas pela literatura originada de determinadas fontes primárias e constituem-se em fontes das pesquisas bibliográficas” (ANDRADE, 2010, p. 29). Portanto, neste estudo, caracterizam-se como dados primários e secundários, respectivamente, notas fiscais e demonstrativos de resultado.

Dentre os objetivos específicos desta pesquisa, dois são concernentes a uma abordagem qualitativa, visto que organizar as informações referentes a análise dos efeitos advindos do ICMS substituição tributária em duas empresas optantes pelo Simples Nacional; e identificar o impacto do ICMS substituição tributária sobre o resultado das organizações foco deste estudo são, qualitativamente caracterizados como, tentativas de compreensão das informações que visam descrever e decodificar os componentes de um sistema complexo de significados, em virtude de voltarem-se para questões peculiares e não quantificáveis dessas companhias. Por outro lado, ao identificar o montante devido do ICMS apurado pelo regime da Substituição Tributária e pelo regime do Simples Nacional caracteriza-se como quantitativo por apresentar dados facilmente mensuráveis.

### **3.2 Procedimentos para Revisão do Referencial Teórico**

Os artigos que compõem o referencial teórico desta pesquisa foram identificados dentre os 13 periódicos vinculados ao Programa de Graduação recomendados pela Capes em Ciências Contábeis: *Brazilian Business Review (BBR)* - FUCEPE, Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos (BASE) - Unisinos, Revista Contabilidade e Organizações (RCO) – USP-RP, Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis – UERJ, Revista Universo Contábil – FURB, Contabilidade Vista & Revista – UFMG, Contabilidade & Finanças – USP, Revista Brasileira de Gestão e Negócios (RBGN) – UNIFECAP, Revista de Informação Contábil (RIC) – UFPE, Revista de Contabilidade da UFBA – UFBA, Revista de Contabilidade & Controladoria – UFPR, Revista Contemporânea de Contabilidade (RCC) – UFSC, Contabilidade, Gestão e Governança – UNB. Todavia, uma ressalva deve ser feita: no momento da busca por informações nos periódicos, o *site* da Revista de Contabilidade & Controladoria – UFPR encontrava-se em manutenção, de forma que não foi possível extrair informações dessa revista.

A busca nos periódicos abrangeu o período de 2000 até o primeiro semestre de 2010 e diante disso, foram identificados 32 artigos científicos, dentre os quais 3 eram repetidos, de maneira que 29 artigos foram distribuídos entre 13 periódicos no período delimitado de busca.

Entretanto, por se tratar de um número reduzido de artigos selecionados, foi necessário fazer uma busca nos anais do Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), do Congresso USP

de Controladoria e Contabilidade e do Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. Destaca-se que a escolha por esses eventos se deu em virtude de os artigos estarem disponíveis *on-line* no *site* dos eventos.

A disponibilidade temporal dos anais em meio eletrônico foi um pouco mais reduzida se comparada com o período pesquisado inicialmente. Portanto, o período de abrangência dos artigos pertencentes aos congressos vai de 2004 até o primeiro semestre de 2010, de maneira que foram encontrados 4 artigos, distribuídos apenas no Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. Dentre esses artigos detectados, todos os 4 foram empregados nesta pesquisa.

### **3.3 População e Amostra**

De acordo com Gil (2010), população é o conjunto de elementos que possuem determinadas características.

Assim sendo, a população-alvo deste trabalho e que apresenta ao menos uma característica em comum é composta pelas empresas contribuintes do ICMS e optantes pelo regime do Simples Nacional cujas sedes situam-se no estado de Santa Catarina.

Não obstante, população é um conceito demasiadamente extenso quando realizado na prática, o que torna inviável considerá-lo em sua totalidade. Por essa razão, a amostra deste trabalho caracteriza-se por ser as duas empresas escolhidas para fazer parte do estudo multicase abordadas nesta pesquisa, que apesar de não autorizarem a divulgação de seus nomes, caracterizam-se por ser uma microempresa cujo ramo de atuação é a compra e venda de peças de automóveis e uma empresa de pequeno porte que fornece alimentação para eventos.

Estas empresas foram selecionadas por serem optantes do Simples Nacional e, além disso, por serem exemplos típicos de empresas que possuíam o ICMS incluso na guia do Simples Nacional e que, portanto, faziam uso do ICMS normal, mas que passaram a empregar o ICMS/ST. Dessa maneira, fazer uma análise a respeito dos impactos que o ICMS Substituição Tributária tem em seus resultados torna-se um fator relevante e viável.

### **3.4 Procedimentos para Coleta e Análise dos Dados**

Inicialmente, para organizar as informações referentes a análise dos efeitos advindos do ICMS substituição tributária em duas empresas optantes pelo Simples Nacional buscou-se nas duas empresas abordadas nesse estudo multicase, informações acerca do ICMS presentes em suas operações e cujos valores, expressos em unidades monetárias, são destacados em suas notas fiscais, na conta Estoque e também o valor de suas compras e vendas do período - visíveis por meio das receitas de vendas e do custo das mercadorias vendidas - e suas demais despesas constantes em suas demonstrações do resultado do exercício, de modo que as informações encontradas serão organizadas em quadros que facilitarão os futuros cálculos e as inferências necessárias.

Em relação ao segundo objetivo específico, este tem por finalidade identificar o montante devido do ICMS apurado pelo regime da Substituição Tributária e pelo regime do Simples Nacional. Para alcançar tal objetivo, partindo-se da DRE das duas empresas analisadas, é necessário encontrar o valor do lucro e/ou prejuízo sob os dois enfoques:

primeiro, optando pelo regime do Simples Nacional habitual e segundo, retirando da alíquota única do Simples Nacional o percentual do ICMS e em seu lugar calcular o ICMS Substituição Tributário.

Por fim, o terceiro objetivo específico trata de identificar a razão do ICMS substituição tributária trazer um resultado maior ou menor às organizações foco deste estudo. Para alcançá-lo, é necessário examinar a influência que o ICMS apresenta nos resultados das companhias, isto é, de acordo com os dois enfoques analisados, qual ICMS – normal ou por substituição tributária – aumenta os custos das empresas e conseqüentemente reduz sua lucratividade e o motivo disso ocorrer.

Tais informações podem ser retiradas da DRE de ambas as empresas e a partir delas é possível analisar qual enfoque adotado nesta pesquisa é mais benéfico para essas empresas, de modo que se o melhor for o Simples Nacional com o ICMS normal sem o ICMS/ST, isso quer dizer que a MVA trouxe para as companhias um aumento no CMV e uma conseqüente redução na lucratividade das mesmas, esclarecendo que, nessa situação, o impacto do ICMS/ST para as empresas do Simples Nacional é negativo.

#### **4 Resultados e Análise dos Dados**

Esta seção está dividida em três subseções: na primeira, apresentam-se os resultados do primeiro objetivo específico, o qual procura organizar as informações referentes a análise dos efeitos advindos do ICMS substituição tributária em duas empresas optantes pelo Simples Nacional; na segunda, verificam-se os resultados obtidos com o segundo objetivo específico, o qual baseia-se em identificar o montante devido do ICMS apurado pelo regime da Substituição Tributária e pelo regime do Simples Nacional; e na terceira, constatam-se os resultados provenientes do terceiro objetivo específico, o qual vislumbra identificar o impacto do ICMS substituição tributária sobre o resultado das organizações foco deste estudo.

##### **4.1 Organização das Informações**

Para a constatação dos impactos do ICMS/ST sobre as duas empresas concernentes a este estudo, é fundamental organizar as informações referentes a análise do ICMS/ST nas Empresas X e Y optantes pelo Simples Nacional, de maneira que o primeiro objetivo específico possa ser atendido.

Para tal, foram elaborados seis quadros com o intuito de desmembrar as informações encontradas nas Empresas X e Y, de forma que seus valores, expressos em unidades monetárias, incluídos nas quantias destacadas em suas notas fiscais, na conta Estoque e também o valor de suas compras e vendas do período - visíveis por meio das receitas de vendas e do custo das mercadorias vendidas -, juntamente com as demais despesas constantes em suas demonstrações do resultado do exercício, contribuem para que as informações encontradas facilitem os futuros cálculos e as inferências necessárias.

Por meio da organização das informações referentes a análise do ICMS/ST nas Empresas X e Y optantes pelo Simples Nacional, pode-se perceber que, apesar de ser difícil extrair essas informações das empresas analisadas, esses dados são de vital importância para a realização da DRE de ambas as companhias. Além disso, a partir



dessas informações a respeito do Simples Nacional sem o cálculo do ICMS/ST é possível calcular o ICMS/ST separadamente do Simples Nacional e substituir o ICMS normal pela substituição tributária nesse regime de tributação, de maneira que isso é analisado no segundo objetivo específico.

#### **4.2 Montante devido do ICMS apurado pelos regimes da Substituição Tributária e do Simples Nacional**

Em relação ao segundo objetivo específico, identificar o montante devido do ICMS apurado pelo regime da Substituição Tributária e pelo regime do Simples Nacional faz com que a organização das informações constantes no primeiro objetivo específico se torne útil para a elaboração das demonstrações dos resultados das empresas analisadas, bem como torna viável as constatações a serem realizadas a partir desses demonstrativos contábeis.

Para alcançar tal objetivo, foram elaborados dois quadros com o intuito de demonstrar a DRE das duas empresas analisadas e, a partir desses demonstrativos, encontrar o valor do lucro e/ou prejuízo sob dois enfoques: primeiro, optando pelo regime do Simples Nacional habitual e segundo, retirando da alíquota única do Simples Nacional o percentual do ICMS e em seu lugar calcular o ICMS Substituição Tributária.

Para a elaboração do cálculo referente ao primeiro enfoque: Simples Nacional sem ICMS/ST, foi necessário fazer uso das informações contidas nos quadros concernentes ao primeiro objetivo específico e unificá-los em um único quadro com o intuito de demonstrar o resultado operacional bruto e o resultado operacional líquido da Empresa X no período. Foi fundamental também calcular a fórmula  $CMV = E_i + C - E_f$ , sendo  $E_i$  = estoque inicial,  $C$  = compra de mercadorias do período e  $E_f$  = estoque final para, dessa forma, chegar ao valor correto do CMV.

Dessa forma, foi possível verificar que a Empresa X obteve um lucro operacional bruto de R\$ 63.541,82 e um total de R\$ 70.201,15 de despesas operacionais, de modo a resultar em um prejuízo operacional líquido no valor de R\$ 6.659,33.

Já em relação ao segundo enfoque deste objetivo específico, este é composto pela guia única do Simples Nacional, excluída a porcentagem do ICMS normal e em seu lugar acrescentada o regime de substituição tributária do ICMS com o intuito de verificar se com essa mudança a Empresa X aumentaria ou reduziria o resultado bruto e também o resultado líquido de seu exercício.

Para realização dos cálculos da substituição tributária, os montantes das receitas e das despesas já foram dados, necessitando calcular apenas o CMV, o qual foi decomposto em estoque inicial, compra de mercadorias, ICMS/ST e estoque final. A compra de mercadorias também já foi dada, portanto, é preciso calcular apenas os estoques iniciais e finais e o ICMS/ST.

Devido a substituição tributária, os valores dos estoques variam, sendo necessário somar os valores dos estoques calculados por meio do Simples Nacional sem substituição tributária com 48,4% do valor desses mesmos estoques; sobre o resultado, aplica-se a alíquota de 17% referente a venda de mercadorias; do novo resultado encontrado, deduz-se o valor dos estoques multiplicado por 12% - a alíquota

concernente à compra de mercadorias; por fim, com este resultado final encontrado soma-se o valor dos estoques calculados por meio do Simples Nacional sem o ICMS/ST. Já o ICMS/ST calcula-se da seguinte forma:  $48.563,28 + (0,484 \times 48.563,28) = 72.067,91 \times 17\% = 12251,54 - (48.563,28 \times 12\%) = 6.423,95$ . Em que 48.563,28 é o valor da compra de mercadorias; 48,4% é a MVA aplicada a Empresa X; o resultado obtido é multiplicado pela alíquota da venda de mercadorias (17%); e, com o resultado encontrado, deduz-se o CMV multiplicado pela alíquota da compra de mercadorias (12%).

Entretanto, uma ressalva precisa ser feita. A dedução presente na DRE relativa ao Simples Nacional é calculada da seguinte forma:  $3.468,11 - (119.813,01 \times 1,25\%) = 1.970,45$ . Em que 3.468,11 é o valor total do Simples Nacional calculado normalmente; 119.813,01 é a receita do período; e, 1,25% é a alíquota do ICMS inclusa na alíquota única do Simples Nacional. Por essa razão que se deduz do valor total do Simples Nacional o montante correspondente ao ICMS, já que neste enfoque o ICMS normal é substituído pelo ICMS/ST.

Já o valor devido mensalmente pela Empresa Y, em conformidade com a Empresa X, é calculado por intermédio da aplicação da alíquota constante na tabela correspondente (Anexo I) sobre a receita bruta do período de apuração. A faixa de recolhimento na qual se baseia a alíquota única do Simples Nacional é alcançada por meio do faturamento acumulado nos últimos doze meses.

Para se chegar aos montantes do resultado operacional bruto e do resultado operacional líquido, fez-se uso das informações contidas nos quadros do primeiro objetivo específico, de forma que a Empresa Y obteve um lucro operacional bruto de R\$ 89.020,14 e um total de R\$ 61.483,22 de despesas operacionais, de modo a resultar em um lucro operacional líquido no valor de R\$ 27.536,92.

Em relação ao segundo enfoque deste objetivo específico, as informações extraídas do primeiro objetivo específico permitem excluir a porcentagem do ICMS normal da guia única do Simples Nacional e acrescentar em seu lugar o regime de substituição tributária subsequente e verificar se com essa mudança a Empresa Y aumentaria ou reduziria o resultado bruto e também o resultado líquido de seu exercício.

Em conformidade com o fascículo nº 40/2010 do Boletim IOB, a partir de 1º/09/2010 passou a ser observada uma nova sistemática de apuração da substituição tributária sobre as empresas optantes do Simples Nacional, de maneira que essa medida passou a beneficiar milhares de ME e EPP em Santa Catarina, devido a redução das MVA originais e das ajustadas, isto é, redução nas operações internas e interestaduais nas quais as alíquotas do ICMS serão mantidas.

Portanto, a partir das informações supracitadas, pode-se perceber que a margem de valor agregado (MVA) foi alterada para 30% quando calculado o ICMS/ST das operações destinadas às empresas optantes pelo Simples Nacional estabelecidas no estado de Santa Catarina.

Assim, a Empresa Y, por se tratar de um negócio que fornece alimentação para eventos, de acordo com o Decreto nº 3.467/2010 e o fascículo nº 40/2010 do Boletim IOB, teve sua MVA alterada em setembro de 2010, fator este que alterou seu resultado

do exercício, devendo, então, ser analisado apenas o período de setembro.

Para realização dos cálculos da substituição tributária, os montantes das receitas e das despesas já foram dados, necessitando calcular apenas o CMV, o qual foi decomposto em estoque inicial, compra de mercadorias, ICMS/ST e estoque final. A compra de mercadorias também já foi dada, portanto, é preciso calcular apenas os estoques inicial e final e o ICMS/ST.

Devido a substituição tributária, os valores dos estoques variam, sendo necessário calcular a MVA ajustada =  $(1,27 \times 1,88) / 1,88 = 1,27$ . Então, pode-se iniciar o cálculo dos estoques, neste caso o estoque inicial. Primeiramente, aplica-se a MVA de 40% (que é a alíquota referente a produtos com substituição tributária) sobre o valor do estoque inicial calculado habitualmente pelo regime do Simples Nacional,  $65.140,20 \times 40\% = 26.056,08$ . Então, aplica-se sobre esse valor a MVA com o seu redutor conforme o Decreto nº 3.467/2010 e o fascículo nº 40/2010 do Boletim IOB,  $26.056,08 \times [1 + (27 - 70\%)] = 28.166,62$ . Sobre este resultado, aplica-se a alíquota de 12%,  $28.166,62 \times 12\% = 3.379,99$ . Por fim, deduz-se desse valor 12% sobre o montante  $26.056,08$ ,  $3.379,99 - (26.056,08 \times 12\% = 3.126,73) = 253,26$ . A partir dessa quantia encontrada, basta somá-la com as quantias dos estoques calculados via Simples Nacional habitual.

Por meio da organização dos cálculos concernentes ao ICMS normal versus o ICMS/ST, pode-se perceber que é importante para as empresas conhecerem as diferentes opções de tributação que estão a sua disposição, pois dependendo do contexto em que a empresa está inserida, sua lucratividade pode variar consideravelmente apenas pela permuta do ICMS normal pelo ICMS/ST no regime do Simples Nacional. Além disso, a partir dessas informações é possível perceber qual enfoque é mais benéfico para as empresas foco deste estudo; assunto tratado no terceiro objetivo específico desta pesquisa.

### **4.3 Identificação do Impacto do ICMS/ST sobre o Resultado das Empresas Analisadas**

Por fim, o terceiro objetivo específico trata de identificar o impacto do ICMS substituição tributária sobre o resultado das organizações foco deste estudo. Para alcançar esse objetivo, é necessário examinar a influência que o ICMS apresenta nos resultados das companhias, isto é, de acordo com os dois enfoques analisados, qual ICMS – normal ou por substituição tributária – aumenta os custos das empresas e conseqüentemente reduz sua lucratividade e o motivo disso ocorrer.

Na Empresa X, o montante das receitas e das despesas sob os dois enfoques são, respectivamente, R\$ 119.813,01 e R\$ 70.201,15. Em conformidade com o enfoque do Simples Nacional sem ICMS/ST, o CMV é de R\$ 52.803,08, de modo que a empresa obteve primeiramente um lucro operacional bruto de R\$ 63.541,82, sendo seguida, após a dedução das despesas, por um prejuízo operacional líquido no valor de R\$ 6.659,33.

Já de acordo com o enfoque do Simples Nacional com ICMS/ST, o CMV é de R\$ 56.276,77, de modo que a empresa obteve primeiramente um lucro operacional bruto de R\$ 61.565,79, sendo seguida, após a dedução das despesas, por um prejuízo operacional líquido no valor de R\$ 8.635,36.

Portanto, a partir dos dados supracitados, pode-se perceber que o enfoque do

Simples Nacional sem ICMS/ST é o que trará mais benefícios para a Empresa X, pois apresenta um CMV menor e conseqüentemente um lucro bruto maior, porém, para maximizar os resultados da empresa, é fundamental que esta ou procure aumentar seu lucro operacional ou procure reduzir despesas, já que estas fazem a Empresa X passarem de um lucro operacional bruto para um prejuízo operacional líquido.

Da mesma forma que o enfoque mencionado anteriormente, o enfoque do Simples Nacional com ICMS/ST apresenta um lucro operacional bruto e um prejuízo operacional líquido. Todavia, seu lucro bruto é menor e conseqüentemente seu prejuízo líquido é maior em virtude da MVA de 48,4% aplicada sobre as quantias dos estoques que, por sua vez, aumentam e fazem o CMV aumentar também. Essa justificativa também se aplica ao resultado líquido da empresa, pois o montante das despesas não variou em ambos os enfoques.

Na Empresa Y, o montante das receitas e das despesas sob os dois enfoques são, respectivamente, R\$ 164.497,71 e R\$ 61.483,22. Em conformidade com o enfoque do Simples Nacional sem ICMS/ST, o CMV é de R\$ 62.569,05, de modo que a empresa obteve primeiramente um lucro operacional bruto de R\$ 89.020,14, sendo seguida, após a dedução das despesas, por um lucro operacional líquido no valor de R\$ 27.536,92.

Já de acordo com o enfoque do Simples Nacional com ICMS/ST, o CMV é de R\$ 64.297,99, de modo que a empresa obteve primeiramente um lucro operacional bruto de R\$ 88.096,90, sendo seguida, após a dedução das despesas, por um lucro operacional líquido no valor de R\$ 26.613,68.

Portanto, a partir dos dados supracitados, pode-se perceber que o enfoque do Simples Nacional sem ICMS/ST é o que trará mais benefícios para a Empresa Y, pois apresenta um CMV menor e conseqüentemente um lucro bruto maior, alcançando um lucro operacional líquido após a dedução de todas as despesas do período.

Da mesma forma que o enfoque mencionado anteriormente, o enfoque do Simples Nacional com ICMS/ST apresenta um lucro operacional bruto e um lucro operacional líquido. Todavia, seu lucro bruto é menor e conseqüentemente seu lucro líquido também é menor quando comparado com o enfoque do Simples Nacional sem ICMS/ST, em virtude da MVA ajustada aplicada sobre as quantias dos estoques fazer o CMV aumentar como decorrência do aumento dos montantes dos estoques. Essa justificativa também se aplica ao resultado líquido da empresa, pois o montante das despesas não variou em ambos os enfoques.

Logo, o impacto do ICMS/ST para as empresas do Simples Nacional é negativo, uma vez que a MVA trouxe para as companhias um aumento no custo dos estoques e, conseqüentemente, um aumento no CMV e uma decorrente redução na lucratividade das mesmas, de modo que, dentre os enfoques analisados, o que traz mais benefícios para as Empresas X e Y é o do Simples Nacional com o ICMS normal e, portanto, sem o ICMS/ST.

## **5 Considerações Finais**

A presente pesquisa teve por objetivo verificar qual o impacto do ICMS substituição tributária sobre o resultado de duas empresas optantes pelo Simples Nacional, situadas no estado de Santa Catarina, referentes aos dados do ano de 2010. A

amostra desta pesquisa foi composta pelas Empresas X e Y, respectivamente, uma microempresa do setor de compra e venda de peças de automóveis e uma empresa de pequeno porte do ramo de fornecimento de produtos alimentícios para eventos.

Com base no objetivo principal, surgiram três perguntas que nortearam esta pesquisa: (i) organizar as informações referentes a análise dos efeitos advindos do ICMS substituição tributária; (ii) identificar o montante devido do ICMS apurado pelo regime da Substituição Tributária e pelo regime do Simples Nacional; e, (iii) identificar o impacto do ICMS substituição tributária sobre o resultado das organizações foco deste estudo.

Em resposta à primeira indagação, foi possível constatar que apesar de ser difícil extrair essas informações das empresas analisadas, esses dados são de vital importância para a realização da DRE de ambas as companhias. Além disso, a partir dessas informações a respeito do Simples Nacional sem o cálculo do ICMS/ST é possível calcular o ICMS/ST separadamente do Simples Nacional e substituir o ICMS normal pela substituição tributária nesse regime de tributação, de maneira que, posteriormente, uma comparação pudesse ser feita.

Em resposta à segunda indagação, pode-se perceber que é importante para as empresas, por intermédio da organização dos cálculos concernentes ao ICMS normal versus o ICMS/ST, conhecerem as diferentes opções de tributação que estão a sua disposição, pois dependendo do contexto em que a empresa está inserida, sua lucratividade pode variar consideravelmente apenas pela permuta do ICMS normal pelo ICMS/ST no regime do Simples Nacional.

Por fim, em resposta à terceira indagação, foi possível verificar que o impacto do ICMS/ST para as empresas do Simples Nacional é negativo, uma vez que a MVA trouxe para as companhias um aumento no CMV e uma decorrente redução na lucratividade das mesmas, de modo que, dentre os enfoques analisados, o que trouxe mais benefícios para as Empresas X e Y foi o do Simples Nacional com o ICMS normal e, portanto, sem o ICMS/ST.

Em síntese, o trabalho investigou as noções jurídicas do ICMS, do ICMS/ST e do Simples Nacional, bem como a relação do Simples Nacional com o ICMS/ST nas empresas. Os aspectos considerados, em relação ao ICMS, foram: conceito e competência, características relevantes, contribuintes, base de cálculo, alíquotas e diferimento. Em relação ao ICMS/ST foram considerados: conceito e tipos de substituição tributária, acordos firmados entre Estados, substituto tributário, ressarcimento do imposto, base de cálculo e margem de valor agregado. Já de acordo com o Simples Nacional, foram levados em consideração: conceito e enquadramento no Simples Nacional, anexos da Lei nº 123/2006, alíquota e margem de valor agregado. Ressalta-se que, para efeitos de estudo, foi considerado importante tratar da relação existente entre Simples Nacional e o ICMS/ST nas empresas.

O trabalho realizado abordou o impacto da substituição tributária do ICMS no resultado de duas empresas catarinenses optantes pelo Simples Nacional. Portanto, os resultados são válidos apenas para as duas empresas consideradas nesta pesquisa. As análises realizadas refletem a opinião dos pesquisadores acerca do assunto, sendo esta baseada em dados empíricos coletados para fins de análise e estudo.



Com as limitações apresentadas, sugerem-se: (i) aumento do espaço temporal das Empresas X e Y estudadas, de forma a poder ser realizada uma análise histórica a respeito do ICMS/ST nessas organizações; (ii) realização de pesquisa com uma amostra maior de empresas; (iii) novas pesquisas em outras microempresas e empresas de pequeno porte, no sentido de poder generalizar os resultados encontrados; (iv) realização de novos estudos que abordem outros fatores não considerados por este trabalho.

## Referências

ANDRADE, Hugo de Castro e; NEVES, Mateus de Carvalho Reis. Cooperativismo e Tributação: Um Estudo do Ramo Agropecuário Brasileiro. **Revista Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 2, p. 90 – 106, out./nov. 2008. Disponível em: <<http://www.rco.usp.br/>> Acesso em: 21 ago. 2010.

BARROS, Deborah Marinho de; SOUZA, Evaldo Santana de. CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 5, 2008, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2008. Disponível em:

<[http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/an\\_busca.asp?con=2&txtbusca=Simples+Nacional&Submit=Buscar](http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/an_busca.asp?con=2&txtbusca=Simples+Nacional&Submit=Buscar)> Acesso em: 28 ago. 2010.

BIAVA JÚNIOR, Roberto; OYADOMARI, Jorge 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, mai./ago. 2010. Disponível em: <<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/issue/view/524>> Acesso em: 21 ago. 2010.

**BRASIL. Constituição (1988).** Constituição [da] Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

BRASIL. Lei n.º 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) **Diário Oficial [da] Republica Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 1996.

BRASIL. Lei n.º 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis n.ºs 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 n.ºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2006.

BRUNOZI JÚNIOR, Antônio Carlos; ABRANTES, Luiz Antônio; FERREIRA, Marco Aurélio Marques; GOMES, Adriano Provezano. Efeitos da Lei sobre os Critérios de Transferência do ICMS e Avaliação de seu Impacto nos Municípios Mineiros. **Revista de Informação Contábil**, Minas Gerais, vol. 2, p. 82-101, out./dez. 2008. Disponível em:

<<http://www.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/search/results>> Acesso em: 21 ago. 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2010.

JORGE, Ricardo Sizílio; COUTINHO FILHO, Fernando Batista; THEÓPHILO, Carlos Renato. CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 4, 2007, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2007. Disponível em:

<[http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/an\\_resumo.asp?con=2&cod\\_trabalho=539](http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/an_resumo.asp?con=2&cod_trabalho=539)> Acesso em: 28 ago. 2010.

MOREIRA, Rafael de Lacerda; ABRANTES, Luiz Antônio; PINHEIRO, Alexandre Santos. CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 4, 2007, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2007. Disponível em:

<[http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/an\\_resumo.asp?con=2&cod\\_trabalho=577](http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/an_resumo.asp?con=2&cod_trabalho=577)> Acesso em: 28 ago. 2010.

NASCIMENTO, José Vinícius Galvão do; LINHARES, Robson de Souza. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 1., 2004, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2004. Disponível em:

<[http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos12004/an\\_resumo.asp?cod\\_trabalho=107](http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos12004/an_resumo.asp?cod_trabalho=107)> Acesso em: 28 ago. 2010.

SANTA CATARINA. Lei n.º 10.297, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. **Diário Oficial [do] Estado de Santa Catarina**, 1996.

SANTOS, Rodrigo Campolina; SOUZA, Antônio Artur de. Planejamento Tributário: O Impacto dos Programas Governamentais Simples e Simples Geral nas Micro e Pequenas Empresas. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 16, p. 73 – 88, abr. 2005. Disponível em:

<<http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/issue/view/41>> Acesso em: 21 ago. 2010.