



**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE  
FANESE  
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO – NPGE  
GESTÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO IX**

**GENILSON DA SILVA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS:  
Principais problemas enfrentados pelas micro e pequenas  
empresas comerciais varejistas**

**Aracaju-SE  
2015.2**

**GENILSON DA SILVA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS:  
Principais problemas enfrentados pelas micro e pequenas  
empresas comerciais varejistas**

Artigo Científico apresentado a FANESE – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em Gestão Fiscal e Planejamento Tributário.

**Avaliador: Prof. Dr. Pedro Durão**

**Aracaju-SE  
2015.2**

## **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS: PRINCIPAIS PROBLEMAS ENFRENTADOS PELAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS COMERCIAIS VAREJISTAS**

Genilson da Silva <sup>1</sup>

### **RESUMO**

Este artigo científico tem por finalidade apontar os principais problemas enfrentados pelas micro e pequenas empresas comerciais varejistas quando confrontadas com o regime da Substituição Tributária do ICMS seja na condição de empresa substituta ou substituída. A substituição tributária possui previsão constitucional e sua normatização está amparada por diversas leis, decretos, regulamentos e protocolos, muitos deles com abrangência nacional. A construção desse artigo se deu através de pesquisa bibliográfica e da experiência profissional do autor com empresas enquadradas no perfil do estudo. O trabalho está subdividido de forma a demonstrar a origem da substituição tributária, as empresas comerciais alcançadas pela modalidade, os impactos no cotidiano das micro e pequenas empresas e finalmente as considerações finais sobre o tema. Sistematizado nessa sequência o artigo busca alertar para a complexidade dessa modalidade de arrecadação, o que pode resultar em erros que afetam as obrigações: Principal e acessórias, além de comprometer significativamente os fluxos de caixa, os estoques e a administração dessas empresas comerciais. As considerações finais trazem uma série de ideias que remetem ao fato de que a Substituição Tributária trouxe mais pontos negativos do que positivos para as micro e pequenas empresas e que essa modalidade de arrecadação compromete de forma decisiva o andamento normal das empresas comerciais varejistas.

**Palavras-chave:** Substituição Tributária; ICMS; Impacto; Comércio.

---

<sup>1</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade AGES

## **ABSTRACT**

This research paper aims to identify the main problems faced by micro and small retail trading companies when faced with the regime of Tax Replacement of ICMS, whether in the substitute or substituted company condition. The tax substitution has constitutional provision and its regulation is supported by a number of laws, decrees, regulations and protocols, many of them with national coverage. The construction of this article was through literature and professional experience of the author with companies classified in the study of the profile. The work is subdivided in order to demonstrate the origin of tax substitution, commercial enterprises reached by mode, the impacts on the daily lives of micro and small businesses and finally the concluding remarks on the subject. Organized in this sequence the article seeks to draw attention to the complexity of this type of storage, which can result in errors that affect the obligations: Main and auxiliary, as well as significantly compromising cash flows, inventories and management of these commercial enterprises. The final considerations bring a number of ideas that refer to the fact that the Tax Substitution brought more negatives than positives aspects for micro and small enterprises and that this type of storage committed decisively in the normal course of retail trading companies.

**Keywords:** Tax Replacement; ICMS; Impact; Trade.

## 1 INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS é a base prioritária de arrecadação dos estados e do Distrito Federal.

Ele onera de forma dolorosa os setores da Indústria e do Comércio, principalmente quando cobrado pela sistemática de substituição tributária. Diante do cenário tributário brasileiro com suas mudanças rápidas e sucessivas, a análise desse imposto ganha contrastes de relevância primária.

O ICMS trata-se de um tributo complexo e peculiar e a modalidade de Substituição Tributária torna-o ainda mais desafiador. O conhecimento aprofundado dessa modalidade de arrecadação é essencial para que o impacto tributário nas micro e pequenas empresas não sejam agravados por erros ou arrecadações indevidas.

A discussão sobre o destino da arrecadação do ICMS gera muitos conflitos e uma guerra fiscal acirrada entre as unidades da federação. Por tratar-se de um assunto bastante complexo e atual, novos estudos são necessários a fim de diminuir dúvidas sobre o tema e apontar novos pontos de vista ainda não observados e explorados.

A previsão de arrecadação de tributos por Substituição Tributária, onde a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é atribuída à figura de uma terceira pessoa, não tem suas raízes iniciais na constituição de 1988. Ela já havia sido contemplada no CTN<sup>2</sup>, de 1966 e posteriormente no Decreto-Lei 406, de 31/12/1968. Em meio a inúmeras discussões sobre a legitimidade do regime da S.T.<sup>3</sup>, somente após ter sido oficialmente incorporada à Constituição Federal, através da Emenda nº 3 de 17 de março de 1993 as discussões sobre o tema diminuíram.

Os alunos, os profissionais e estudiosos das Ciências Contábeis geralmente encontram dificuldades em compreender a fundo o ICMS, isso se deve às várias especificidades desse imposto, que por sua complexidade ganha um aspecto desafiador, aguçando a curiosidade e criatividade dos Gestores e Planejadores Tributários contemporâneos.

---

<sup>2</sup> CTN – Código Tributário Nacional

<sup>3</sup> S.T. – Substituição Tributária

As várias modalidades de arrecadação, entre elas a Substituição Tributária, foco dessa pesquisa, e o denso arcabouço legal de cada unidade federativa sobre o tributo contribui para que estudos aprofundados nesse segmento tornem-se cada vez mais frequentes e de grande relevância. A substituição tributária já se mostrou uma ferramenta eficaz de arrecadação e fiscalização, tornando-se a “menina dos olhos” do Fisco.

A metodologia utilizada para a construção desse trabalho possui foco puramente qualitativo e apoia-se em pesquisa bibliográfica aprofundada sobre a Substituição Tributária como suporte para reforçar as afirmações apresentadas pelo autor sobre o tema.

Este trabalho tem como objetivo principal apontar os problemas que fustigam as micro e pequenas empresas comerciais quando sua atividade está diretamente ligada ao regime de substituição tributária.

De forma secundária esse estudo busca demonstrar: O impacto causado no Fluxo de Caixa das empresas MPE's<sup>4</sup> devido aos desembolsos imediatos de caixa necessários para o cumprimento da obrigação; Evidenciar o acúmulo de estoques de mercadorias superavaliadas, pois o tributo pago por S.T. incorpora-se ao custo de aquisição; As anomalias da S.T. para empresas optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional.

Ao abordarmos o assunto, decidimos subdividir o artigo em três tópicos, a saber: Origem da Substituição Tributária, seguido da identificação das empresas comerciais mais alcançadas pela modalidade, posteriormente abordamos o impacto da S.T. nas micro e pequenas empresas comerciais, as considerações finais encerram o trabalho deixando clara a ideia de que a modalidade de substituição tributária é no mínimo discutível.

## **2 ORIGEM DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL**

A Substituição tributária foi inserida no contexto tributário brasileiro pelo Código Tributário de 1966, os artigos 58 (revogado) e 128 já definiam a responsabilidade tributária e os setores responsáveis pelo recolhimento do tributo.

---

<sup>4</sup> MPE's – Micro e Pequenas Empresas

Posteriormente no ano de 1968, o Decreto-Lei 406 estabeleceu normas gerais sobre o direito financeiro, aplicáveis ao ICMS. Nesse contexto vários convênios e protocolos normatizavam o tributo e esse caótico cenário deu brecha para a discussão da inconstitucionalidade da cobrança de tributos por substituição tributária.

Inicialmente nem a Constituição Federal de 1988, trouxe a figura da Substituição Tributária, essa ausência do legislador foi corrigida em 1993 com a Emenda Constitucional nº 3, que incluiu o § 7º ao artigo 150 da CF. A partir desse momento as discussões sobre a constitucionalidade da ST cessaram, mas a polêmica sobre a injustiça desse regime de arrecadação continua até hoje.

Até esse momento, esse tributo, era tratado de forma difusa e individual por cada estado. Eles necessitavam de uma legislação que parametrizasse normas gerais em matéria de ICMS, assim seria possível a construção de decretos estaduais/RICMS<sup>5</sup> que seguissem um padrão básico a nível nacional. Esse intuito foi atingido com a chamada “Lei Kandir”, Lei nº 87 de 1996.

Essa nova norma trouxe em seus artigos 5º e 6º definições mais precisas em matéria de substituição tributária do ICMS. A Substituição tributária do ICMS ficou definida como o regime de apuração onde um determinado contribuinte assume a responsabilidade tributária em nome de outro. A S.T. pode ocorrer de três formas, a saber:

### **2.1 Substituição Tributária Progressiva ou “Para Frente”**

Substituição Tributária progressiva ocorre quando a responsabilidade por reter e recolher o tributo é dado ao sujeito passivo que inicia a cadeia de operações subsequentes de circulação de determinada mercadoria sujeita ao regime. Na grande maioria das situações esse ônus cabe ao importador ou à indústria.

### **2.2 Substituição Tributária Regressiva ou “Para Trás”**

Substituição Tributária regressiva ocorre quando a responsabilidade por recolher o tributo é dada a algum contribuinte específico, independente da posição

---

<sup>5</sup> RICMS – Regulamento do ICMS

na cadeia de comercialização. Esse contribuinte responde pelo pagamento do ICMS-ST<sup>6</sup> referente a alguma etapa anterior onde deveria ter ocorrido o recolhimento, mas que por algum motivo específico não ocorreu.

### **2.3 Substituição Tributária Simultânea ou Concomitante**

Essa modalidade é atribuída geralmente para o transportador de Cargas, onde a responsabilidade pode ser atribuída a vários sujeitos passivos pelo recolhimento da obrigação tributária, a saber: Remetente, destinatário e Depositário.

## **3 MICRO E PEQUENAS EMPRESAS COMERCIAIS ALCANÇADAS PELA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Vários são os produtos envolvidos no regime da Substituição Tributária, normalmente as mercadorias com maior volume negocial e maior valor agregado são inclusas nessa forma de arrecadação, pois facilita o controle do fisco sobre o crédito tributário presumido a ser arrecadado.

As micro e pequenas empresas que mais comumente são alcançadas pela S.T. estão no ramo de fabricação/venda (primeira comercialização) dos seguintes produtos: Cimento, água mineral, material de limpeza, material de papelaria, brinquedos, calçados, tintas, peças de veículos automotores, combustíveis, cosméticos, lubrificantes e materiais de construção.

Para que seja possível arrecadar o ICMS por substituição é necessário à existência de convênio, ajuste ou protocolo que normatize tanto as operações internas quanto interestaduais sobre determinadas produtos. Essas normas também definem entre outras coisas a figura do Substituto, Substituído e Responsável Tributário.

Quando temos um protocolo vigente entre dois ou mais estados, é muito comum a figura do Substituto Tributário como aquele que irá assumir a responsabilidade de reter e recolher o tributo em nome de terceiro, já o Substituído Tributário é aquele que recebe a mercadoria desonerada da obrigação de apurar e recolher o valor referente ao ICMS, uma vez que esse imposto já foi recolhido anteriormente.

---

<sup>6</sup> ICMS-ST – ICMS Substituição Tributária

A figura do Responsável Tributário não se confunde com as duas anteriores, surge quando um determinado produto chega para a empresa, estando incluso no regime de Substituição, mas não teve o recolhimento anterior do ICMS/ST. Essa figura surge com maior frequência entre estados que não pactuaram no mesmo protocolo ou quando um dos estados (geralmente o remetente) não apurou e recolheu o ICMS-ST que incidia sobre determinado produto.

## **4 IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO COTIDIANO DAS MPE's**

### **4.1 Fluxos de Caixa**

O primeiro reflexo negativo da Substituição Tributária nas Micro e Pequenas Empresas está no impacto ao Fluxo de Caixa. Esse regime de arrecadação afeta-as de forma negativa e provoca desembolsos obrigatórios em caixas que já trabalham naturalmente com valores restritos.

As empresas quando na condição de *substitutas tributárias*, são obrigadas a reter o valor do ICMS/ST e recolher integralmente aos cofres do fisco até o mês subsequente a operação. Essa prática causa um grande impacto nas reservas financeiras e no caixa dessas empresas, pois, além de pagar o ICMS sobre as operações próprias, as empresas substitutas arcam com o recolhimento dos valores retidos a título de ST. Dessa forma, ocorre o desembolso financeiro duas vezes para mesma operação.

Quando analisamos o universo das empresas de maior porte sujeitas a S.T., observamos que essa cobrança na prática já se mostra injusta e desleal, mesmo sabendo que elas possuem maiores volumes de caixa e maior estabilidade para arcar e suportar o recolhimento do tributo antecipado.

As Micro Empresas possuem faturamento mensal de no máximo R\$ 30.000,00 e que por força da legislação se veem obrigadas a arcar com a responsabilidade tributária de terceiros, sofrem com desembolsos de caixa, e estes são decisivos para o comprometimento de suas atividades.

Muitas empresas na condição de substitutas tributárias se veem incapazes de arcar com o imposto e suas altas margens de valor agregado, como alternativa ao cumprimento da obrigação tributária, elas se sujeitam ao aumento do seu endividamento recorrendo a empréstimos e financiamentos bancários.

Para melhor entendimento podemos exemplificar a diferença entre o recolhimento e o ressarcimento do ICMS-ST e a lacuna gerada no caixa com um exemplo fictício. Vejamos:

I - Supondo que a “Empresa A” esteja na condição de substituta e que vendeu produtos com ICMS/ST no dia 25 de novembro de 2015 no valor total de **R\$ 6.000,00**;

II – Receberá a prazo em três parcelas iguais de **R\$ 2.000,00**, com 30, 60 e 90 dias;

III – A operação resultou em ICMS/ST a recolher de **R\$ 1.980,00** (não levaremos em consideração aqui os tributos próprios) e que esse valor será incluso na primeira duplicata a vencer;

IV – O vencimento da GNRE/ST<sup>7</sup> é no dia 09 do mês subsequente ao fato gerador (cada UF pode adotar data específica).

Dessa forma teríamos o seguinte Fluxo de Caixa:

Tabela 1: FLUXO DE CAIXA “EMPRESA A” – DEZEMBRO DE 2015

FLUXO DE CAIXA “EMPRESA A” – DEZEMBRO DE 2015			
DIA	DESCRIÇÃO	ENTRADAS	SAÍDAS
01			
02			
03			
04			
05			
06			
07			
08			
09	Pagamento GNRE/ST – 11/2015		R\$ 1.980,00
10			
11			
12			
13			
14			
15			
16			
17			
18			
19			
20			
21			
22			
23			
24			
25	Recebimento Venda a Prazo - 1ª Duplicata	R\$ 3.980,00	
26			
27			
28			
29			
30			
31			
<b>TOTAL</b>		<b>R\$ 3.980,00</b>	<b>R\$ 1.980,00</b>
<b>RESULTADO DO FLUXO DAS OPERAÇÕES</b>			<b>R\$ 2.000,00</b>

FONTE: Elaborado pelo Autor

<sup>7</sup> GNRE/ST – Guia Nacional de Recolhimento Estadual/Substituição Tributária

Analisando a Tabela 1, podemos chegar à **errônea conclusão** que não ocorreu impacto para o caixa da “Empresa A”, pois, o valor recolhido referente ao ICMS/ST, retornou para a empresa no mês de dezembro de 2015, resultando num caixa líquido de R\$ 2.000.00.

Essa afirmação não se sustenta ao levarmos em consideração que devido seu porte e faturamento, a empresa não comporta um desembolso (referente às obrigações de terceiros) que demore 16 (dezesesseis) dias para ser reposto ao caixa. A situação pode ser agravada se levarmos em consideração outra possibilidade: A inadimplência da primeira parcela, o que afetaria ainda mais o fluxo do período e as saúde financeira da empresa.

Fica claro como o legislador puniu, principalmente a categoria das micro empresas sujeitas ao regime da S.T., ao igualá-las as empresas que trabalham no mesmo ramo de atividade, mas que possuem porte e condição financeira mais favoráveis.

#### **4.2 Estoques de Mercadorias Superavaliadas**

No regime normal de apuração do ICMS, sua progressividade, permite que determinada empresa compre suas mercadorias, contabilize o crédito do imposto e depois revenda, posteriormente ao encerramento da competência, compense do débito de ICMS a pagar os respectivos créditos, não apropriando ao custo de aquisição dos estoques o valor do imposto pago.

Um fenômeno curioso da substituição tributária nas MPE's que não se apropriam dos créditos de ICMS devido ao regime de tributação escolhido é o custo dos seus inventários, pois estes absorvem o valor pago a título de ICMS-ST. Conforme Prux (2013, p.1) “no ICMS dito normal o valor do imposto não compõe o custo da mercadoria, já no regime de ICMS-ST o valor do ICMS da etapa anterior e o da etapa posterior compõe o custo em estoque”.

Na prática surge aqui uma injusta realidade, os comércios varejistas na condição de contribuintes substituídos optantes pelo regime mais comum nesse segmento, o Simples Nacional, ficam com o valor pago a título de ICMS-ST “parado” e agregado compulsoriamente aos seus estoques, só podendo reavê-lo quando a revenda dessas mercadorias ocorrer.

À luz da aplicação da mais pura doutrina contábil, mesmo contabilizado e descarregado como despesa do período, o ICMS-ST das MPE's não influenciará positivamente em nada a apuração dos tributos naquela competência, pois no Simples Nacional e em outros regimes, o tributo recai sobre o faturamento. Ao contabilizarmos o ICMS-ST como despesa, estaríamos criando outro problema, evidenciaríamos um lucro menor no período, tornando pior uma situação já muito desfavorável.

As empresas sujeitas a S.T. só terão o retorno integral do imposto pago nessa condição quando venderem **TODOS** os produtos envolvidos na operação em estoque, o que muitas vezes demora meses. Caso o fato gerador presumido não ocorra, à situação agrava-se ainda mais, pois apesar do direito ao ressarcimento, na prática reaver valores pagos a título de ICMS-ST mostra-se complexo e nada convidativo.

#### 4.3 O Simples Nacional e a Substituição Tributária

Segundo o CGSN<sup>8</sup>, até 31 de Outubro de 2015, **10.500.062** (dez milhões, quinhentas mil e sessenta e duas) empresas eram optantes pelo Regime Simplificado de apuração. Nesse, universo a maioria constituída com o porte de ME<sup>9</sup> ou EPP<sup>10</sup>.

A Lei 123/2006, possibilitou que as empresas comerciais enquadradas no regime recolhessem o ICMS próprio com base em percentuais entre 1,25% e 3,95%, e que o valor do imposto fosse pago após a venda da mercadoria. Com o ICMS-ST, essa lógica é duramente invertida. Aqui notamos que em matéria de substituição tributária não há benefício nenhum para as MPE's do Simples Nacional, conforme Both, Wbatuba e Salla:

As empresas optantes pelo Regime de tributação Simples Nacional devem ter tratamento diferenciado no que diz respeito ao recolhimento de tributos. Essa situação ocorre corretamente diante de diversas situações de cálculos de tributos, porém para fins de Substituição Tributária ainda não há tratamento diferenciado para essas pequenas empresas, e isso pode afetá-las de forma significativa durante o decorrer de suas atividades. (Both, Wbatuba, Salla, 2012, p. 15).

---

<sup>8</sup> CGSN - Comitê Gestor do Simples Nacional

<sup>9</sup> ME – Micro Empresa

<sup>10</sup> EPP – Empresa de Pequeno Porte

As MPE's do Simples Nacional quando na condição de substituídas também sofrem com o regime da S.T., pois veem seus benefícios tributários referentes ao ICMS anulados e o recolhimento do imposto equiparado aos das demais empresas de porte normal.

As empresas do Simples Nacional na condição de substitutas tributária sofrem ainda mais, pois além de arcar com o ICMS próprio são obrigadas por lei a arcar com o ICMS sobre todas as etapas de comercialização posteriores. O retorno desse tributo só ocorre com o recebimento da primeira fatura, onde geralmente estará incorporado o valor do ICMS-ST repassado ao Fisco anteriormente.

#### **4.4 Legislações Estaduais sobre Substituição Tributária**

A substituição tributária é obrigatória, a empresa que se enquadre não tem o livre arbítrio de querer ou não pertencer ao regime. A S.T. obriga os empresários a estarem sempre atualizados e informados sobre as leis do seu e dos demais estados com os quais comercializa produtos.

As MPE's geralmente estão limitadas pelos poucos recursos que movimentam. Seus proprietários consciente ou inconscientemente apropriam-se da integralidade dos lucros e até dos valores disponíveis em caixa para satisfação de suas necessidades.

A falta de atendimento ao Princípio da Entidade compromete a saúde financeira da empresa, nesse contexto pouco se pensa na contratação de Consultoria Externa, essencial para nortear as atividades rotineiras da empresa.

Nesse cenário é indispensável que as empresas tenham na figura do seu Contador um parceiro que esteja presente no dia a dia e que oriente sobre as nuances da S.T. Infelizmente na prática, muitas vezes as empresas só possuem o Contador como pessoa responsável por todos os procedimentos contábeis, fiscais, trabalhistas e financeiros, esse acúmulo de funções pode comprometer o acompanhamento tempestivo das mudanças nas legislações e conseqüentemente o atendimento as várias obrigações que o regime enseja.

A contratação adicional de profissionais qualificados é essencial para as empresas enquadradas no regime da Substituição Tributária. Pois, assim uma pessoa específica desatrelada da figura do Contador, pode compilar e colocar em prática tudo que está previsto na legislação.

Não sendo possível o suporte da Consultoria Externa, e deixando tudo a cargo de um único profissional (Contador), a empresa assume o risco de ter que arcar com pesadas sanções fiscais.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Desde que as relações comerciais ganharam complexidade, dos primórdios da prática do escambo até as relações mercantis contemporâneas, o estado se fez presente, aproveitando a ampliação dos valores transacionados para impor normas tributárias que garantissem o maior volume de arrecadação possível aos cofres públicos.

O Estado, em sua jornada infindável para saciar seu apetite voraz por recursos e a competitividade acirrada cada vez mais presente nas relações comerciais atuais obrigam as empresas a lidar com uma rotina altamente complexa e onerosa.

No universo tributário brasileiro, o ICMS é o imposto mais comum no cotidiano das empresas, pois além de estar presente em quase todas as relações de movimentação de mercadorias, representa uma grande fatia do faturamento a ser repassada ao fisco.

As micro e pequenas empresas possuem uma legislação específica para garantir-lhes tratamento tributário diferenciado em relação aquelas que detêm maior poder aquisitivo. Podemos concluir que infelizmente essa diferenciação é desprezada quando elas são atingidas pela substituição tributária, especificamente quando tratamos do ICMS, pois os valores recolhidos a título de ICMS-ST e as margens de valor agregado das operações são as mesmas independente do porte da empresa.

A substituição tributária mostra-se extremamente eficiente em duas situações: Arrecadação e fiscalização, e seu maior beneficiário é o fisco. Mas ao visualizarmos o cenário pela ótica das empresas, notamos que elas têm que arcar com pesados desembolsos de caixa para pagar o tributo e que seus estoques absorvem esse custo adicional.

Após analisarmos a bibliografia explorada, nota-se claramente que os valores do ICMS-ST só retornam na integralidade ao fluxo de caixa da empresa

quando todas as mercadorias em estoque sujeitas ao regime são vendidas, até esse momento ocorre o infeliz equívoco de “estocarem tributo”. O legislador ao criar o mecanismo acabou desenvolvendo uma anomalia sistema que afeta as micro e pequenas empresas de forma injusta.

As empresas de menor porte e volume financeiro são duramente penalizadas, seja na condição de substituta, substituída ou responsável tributária. A forma mais justa de atenuar o impacto causado pela S.T. nas MPE's, principalmente as optantes pelo Simples Nacional seria alterar a lei para devolver-lhes o tratamento diferenciado que outrora foi garantido.

Outra sugestão pertinente seria a criação de margens de valor agregado diferenciadas para utilização pelas MPE's no cálculo do recolhimento do ICMS-ST, assim apesar de alcançadas pelo regime os valores a recolher seriam menores e causariam menos estragados no seu caixa e lhes daria maior competitividade.

Este estudo teve como objetivo demonstrar os impactos negativos que a substituição tributária impõe as micro e pequenas empresas, frente aos fatos apresentado chegasse a conclusão que a substituição tributária em nada ajuda as micro e pequenas empresas, sendo assim, fica a pergunta: Porque impor a elas tal regime?

Somente através de uma Reforma Tributária séria e urgente, essa e outras perguntas em matéria de tributos podem ser respondidas. Através da reforma espera-se que o Estado possa garantir sua sustentabilidade, mas só depois de garantir que quem fomenta essa sustentação tenha condições de sobrevivência e continuidade.

Pregar justiça tributária nesse país parece utópico, mas sonhar com essa realidade não é proibido, apesar de tudo indicar o contrário. Talvez um dia consigamos chegar ao patamar dos países mais desenvolvidos em matéria de tributos e ver que tudo pelo que passamos serviu de lastro para fomentar o desenvolvimento de uma sociedade mais justa e de empresas mais sólidas e preparadas.

## REFERÊNCIAS

SANTOS, Franklin. **Análise de balanços**. Recife: Clube de Autores, 2012. 105p.

JORGE, Plínio Augusto Lemos. **A não cumulatividade no ICMS**. São Paulo: Baraúna, 2014. 218p.

SEHN, Solon. **Legislação tributária**. Curitiba: IESDE Brasil, 2009. 112p.

FARIAS, Luis Carlos Silva de. **Da substituição tributária do ICMS: ilegal imposição compulsória**. Curitiba: Juruá, 2000. 269p.

JOYCE, Anne. **Mine vade mecum de direito 7 em 1**. 2. ed. São Paulo: Rideel, 2005. 1973p.

JÚNIOR, José Julberto Meira. **ICMS substituição tributária: uma visão crítica**. Curitiba: Juruá, 2011. 142p.

ERP, Sistema de Gestão. **Substituição tributária**. 2012. Disponível em <[http://www.maiserp.com.br/pdf/mais\\_erp\\_substituicao\\_tributaria.pdf](http://www.maiserp.com.br/pdf/mais_erp_substituicao_tributaria.pdf)>. Acesso em: 12 de dez. de 2015.

NEGRUNI, Mauro. **Efeitos do ICMS-ST sobre o custo de mercadorias**. 2013. Disponível em <<http://www.mauronegruni.com.br/2013/10/09/efeitos-do-icms-st-sobre-o-custo-de-mercadorias-2/>>. Acesso em: 12 de dez. de 2015.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. 2015. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm)>. Acesso em: 14 de dez. de 2015.

OLIVEIRA, Joice Aparecido de, GOHARA, Marcio Shinichi, SANTOS, Miriane Vanessa dos. **ICMS substituição tributária e seu impacto na formação de preços e na necessidade de capital de giro das empresas**. Marília, 2013. 92p. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, 2013.

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 Virtual Brasileiro – CONVIBRA, IX. São Paulo, 23 a 25 de nov. de 2012. **Anais do IX Congresso Virtual Brasileiro**. São Paulo: CONVIBRA, 2012.

GALHARDO, Alexandre. **Ressarcimento e restituição do ICMS no regime da substituição tributária.** Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/restituicaoicms.htm>>. Acesso em: 14 de dez. de 2015.

SIMPLES NACIONAL. Estatísticas SINAC. 2015. Disponível em <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx>>. Acesso em: 14 de dez. de 2015.