



**UNIVERSIDADE FEDERAL DOS VALES DO JEQUITINHONHA E MUCURI
FACULDADE DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS E EXATAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E JURÍDICAS**

Aparecida de Cássia Gomes Rodrigues Ribeiro

**ANÁLISE DO IMPACTO DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA NA EMPRESA DE PEQUENO PORTE: UM ESTUDO DE CASO
NO SETOR DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO DE TEÓFILO OTONI, MG.**

Teófilo Otoni - MG

2010



**UNIVERSIDADE FEDERAL DOS VALES DO JEQUITINHONHA E MUCURI
FACULDADE DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS E EXATAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E JURÍDICAS**

Aparecida de Cássia Gomes Rodrigues Ribeiro

**ANÁLISE DO IMPACTO DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA NA EMPRESA DE PEQUENO PORTE: UM ESTUDO DE CASO
NO SETOR DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO DE TEÓFILO OTONI, MG.**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis e Jurídicas, como parte das exigências do Curso de Graduação de Ciências Contábeis, da Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri, sob a orientação do Prof. M.Sc. Vasconcelos Reis Wakim.

Teófilo Otoni - MG

2010

Ficha Catalográfica
Preparada pelo Serviço de Biblioteca/UFVJM
Bibliotecária: Élide Andressa S. Bracks– CRB-6ª nº 2585

R484a
2010

Ribeiro, Aparecida de Cássia Gomes Rodrigues
Análise do impacto do ICMS por substituição tributária na
empresa de pequeno porte: um estudo de caso no setor de materiais
de construção de Teófilo Otoni, MG / Aparecida de Cássia Gomes
Rodrigues Ribeiro – Teófilo Otoni: UFVJM, 2010.
51 f.

Monografia (Graduação/Ciências Contábeis)-Universidade
Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri/Faculdade de
Ciências Sociais Aplicadas e Exatas.

Orientador: Prof. Ms. Vasconcelos Reis Wakim

1. ICMS 2. Substituição tributária 3. Micro e pequena empresa
I. Título.

CDD: 657.4098151



Aparecida de Cássia Gomes Rodrigues Ribeiro

**ANÁLISE DO IMPACTO DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA NA EMPRESA DE PEQUENO PORTE: UM ESTUDO DE CASO
NO SETOR DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO DE TEÓFILO OTONI, MG.**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis e Jurídicas, como parte das exigências do Curso de Graduação de Ciências Contábeis, da Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri, sob a orientação do Prof. M.Sc. Vasconcelos Reis Wakim.

Aprovado em: 24 de novembro de 2010

Prof. M.Sc. Simão Pereira da Silva

Prof. José Wilke Prates Vieira

Prof. M.Sc. Vasconcelos Reis Wakim
Orientador

**Teófilo Otoni - MG
2010**

À Deus, com Louvor.

À minha amada mãe, Dona Maria de Lourdes, com orgulho.

Aos meus amados - esposo (Vanderlúcio) e filho (Lucas), com amor.

À minha tia (Reg) e à minha irmã Joelma, com gratidão.

Ao meu orientador Prof. M.Sc. Vasconcelos Reis Wakim.

RESUMO

RIBEIRO, Aparecida de Cássia Gomes Rodrigues. **Análise do Impacto do ICMS por Substituição Tributária na Empresa de Pequeno Porte:** Um Estudo de Caso no Setor de Materiais de Construção de Teófilo Otoni, MG. 2010. 51 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências). Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri. Teófilo Otoni, MG.

O presente estudo buscou verificar os impactos que a substituição tributária ocasiona na empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional. Para tanto, quanto aos aspectos metodológicos, o estudo pautou-se em pesquisa bibliográfica e em um estudo de caso em uma empresa do ramo de material de construção no município de Teófilo Otoni, Minas Gerais. Após uma revisão dos principais conceitos da legislação do Simples Nacional e da Substituição Tributária, verificou-se que ambas são conflitantes, no que concerne ao tratamento diferenciado dispensado à empresa de pequeno porte, preceituado na Constituição Federal de 1988 e no Estatuto das Micro e Pequenas Empresas, criado pela Lei Federal 123/2006. Quanto aos elementos que compõem a base de cálculo da ST, a MVA ajustada afeta o caixa das empresas devido ao aumento relevante do valor a ser desembolsado por elas, para atender à sistemática de recolhimento antecipado do imposto. Por fim, conclui-se que, a substituição tributária tem impacto negativo na empresa de pequeno porte. E que os benefícios adquiridos aos longos dos anos, tornam-se comprometidos mediante a imposição do sistema de recolhimento instituído por meio da ST.

Palavras-Chave: ICMS. Substituição Tributária. Micro e Pequena Empresa.

Sumário

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 Objetivos	10
1.1.1 Geral.....	10
1.1.2 Específicos	10
1.2 Justificativa	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1 As micro e pequenas empresas no Brasil	13
2.2 O Sistema tributário nacional.....	15
2.3 Simples Nacional	17
2.4 Tributação estadual	20
2.4.1 Substituição tributária	21
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	25
3.1 Delineamento da Pesquisa.....	25
3.2 Caracterização do Local de Estudo	26
3.2.1 O setor de materiais de construção.....	26
3.2.2 A empresa analisada.....	26
3.3 Execução da Pesquisa.....	26
3.3.1 Coleta e tratamento dos dados.....	26
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	28
4.1 Elementos a serem observados no ato da compra, pelas empresas do ramo em estudo.....	28
4.1.1 Análise das hipóteses em que ocorre a incidência da ST	28
4.1.2 Atribuição do contribuinte responsável.....	28
4.1.3 Análise dos elementos que compõem a base de cálculo do imposto	31
4.2 Análise do ICMS pago sem e com ST	35
4.2.1 Simulação do ICMS pago sem ST	35
4.2.2 ICMS pago com ST pela empresa analisada.....	37
4.2.3. Comparação do ICMS pago sem ST com o ICMS pago com ST	38
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	40
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	42
ANEXOS.....	45
Anexo A: Tabela de Margem de Valor Agregado	46

Lista de Abreviaturas e Siglas

ABRAMAT – Associação Brasileira da Indústria de Materiais de Construção

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento

CF – Constituição Federal

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPP – Contribuição Patronal Previdenciária

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional

EPP – Empresa de Pequeno Porte

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ – Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica

ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVC - Imposto sobre Vendas e Consignações

ME - Microempresa

MVA – Margem de Valores Agregado

PIB – Produto Interno Bruto

PIS/Pasep – Programa de Integração Social / Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

RICMS-MG – Regulamento do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços do Estado de Minas Gerais

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SEF – Secretaria de Estado da Fazenda

Simples Nacional - Sistema Unificado de Recolhimento de Impostos para as Micro e Pequenas Empresas

ST – Substituição Tributária

STN – Sistema Tributário Nacional

SUTRI - Superintendência de Tributação

1 INTRODUÇÃO

O Estado surgiu da necessidade crescente de regras de conduta que possibilitassem ao homem a vida em sociedade. O Estado pode se apresentar como governo centralizado, em uma unidade - Estado unitário - ou descentralizado, em unidades autônomas - Estado Federal. Entretanto, em uma ou outra concepção adotada, inevitavelmente ele irá desenvolver atividade financeira. E, para alcançar seus objetivos, precisa organizar-se e desenvolver atividades eficientes para obtenção de recursos, bem como o gerenciamento e aplicação destes. O Estado também atua no campo econômico com maior ou menor intensidade, ora explorando patrimônio próprio, ora intervindo no setor privado da economia, em defesa dos interesses da coletividade.

O Brasil é um exemplo de Estado Federal, no qual há acentuada dependência de Estados e Municípios, conforme evidenciada nas quotas dos fundos de participação administradas pela União. No Brasil, vigora, a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica, segundo preceitua a Constituição Federal de 1988, em seu art. 173, onde a atividade econômica é entregue à iniciativa privada, não sendo permitido ao Estado exercer esse tipo de atividade, excetuando, “(...) quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo” (Constituição Federal de 1988). Não é próprio do Estado, o exercício da atividade econômica, esta é reservada ao setor privado, de onde ele obtém os recursos financeiros de que necessita, por meio do instrumento da tributação.

A tributação é organizada pelo sistema tributário nacional que define regras para a instituição de tributos no âmbito federal, estadual e municipal, bem como permite aos Estados da Federação instituir políticas que facilitem a administração da atividade financeira e a criação de formas especiais de tributação, quando o objetivo destes forem o equilíbrio, fomentação, ampliação e segurança da estabilidade econômica. A substituição tributária é um exemplo dessa permissão.

Por meio da política da substituição tributária ocorre a simplificação no processo de recolhimento dos impostos em um Estado. Neste sistema, um único contribuinte da cadeia tributária, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto. Atualmente, vários Estados adotaram esta política, no intuito de melhorar a sua arrecadação. O Estado de Minas Gerais intensificou a sua aplicação em diversos setores, como exemplo

pode-se citar o de materiais de construção, onde inúmeros produtos estão submetidos a este regime. No entanto, a submissão a esta forma de tributação está ligada ao produto comercializado, seja na grande, média, pequena ou micro empresa.

No Brasil, as micro e pequenas empresas ocupam uma posição de grande importância na economia, conforme dados divulgados pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), “(...) existem no Brasil 5,1 milhões de empresas, sendo que 98% desse total formado pelas micro e pequenas empresas.” (SEBRAE, 2010 p. 8). No entanto, a taxa de mortalidade dessas empresas, ainda que decrescente, tem, dentre seus fatores contribuintes a alta carga tributária existente no país. O Brasil está entre os países que possuem as mais altas cargas tributárias do mundo, em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) (GIAMBIAGI; ALÉM, 2010). Além da elevada carga tributária, possui ainda um sistema tributário, complexo, extenso e oneroso, composto por uma variedade de leis, decretos e alguns são conflitantes entre si além de os tributos serem calculados mediante alíquotas elevadas.

O aumento significativo das micro e pequenas empresas na economia brasileira fizeram com que o governo percebesse que era imprescindível melhorar o ambiente para os pequenos empreendedores. Para tanto, foi necessário regulamentar o disposto no art.179 da CF/1988 - o sistema tributação diferenciado para as empresas desse segmento, por meio da Lei Federal nº 9.317/1996 – Simples Federal. A partir de então, novos rumos foram dados aos pequenos negócios no território brasileiro. E acompanhando a iniciativa do governo federal, os Estados também implantaram um sistema de tributação denominado Simples Estadual. Com a aprovação do Estatuto da Micro e Pequena Empresa, instituído por meio da Lei Geral nº 123/2006, que além de estabelecer sistema diferenciado de tributação, por meio da criação do Simples Nacional, contempla diversos benefícios a esse grupo de empresas. Essa lei revoga os dois sistemas anteriores.

O Simples Nacional unifica o recolhimento dos impostos federais, estaduais e municipais. Traz ainda a redução de alíquotas de impostos, que totalizam oito, dentre eles o ICMS. Este imposto de competência estadual contemplou uma significativa redução sobre a alíquota utilizada em todos os Estados. O Estado de Minas Gerais, principalmente no ramo varejista de materiais de construção, chega a uma redução de 6,94% a 78,06% conforme Anexo I da Lei Federal nº 123/2006. Entretanto, a alíquota

utilizada nos cálculos do ICMS pelo regime de Substituição Tributária não contempla a redução prevista nas tabelas do Simples Nacional, ainda que a empresa esteja enquadrada nesse regime de tributação.

Diante deste contexto, a proposta deste estudo foi analisar o impacto do ICMS por Substituição Tributária em uma empresa de pequeno porte da cidade de Teófilo Otoni, Estado de Minas Gerais, enquadrada no Simples Nacional que comercializa produtos do ramo de materiais de construção, buscando responder o seguinte problema de pesquisa: Qual o impacto do ICMS por substituição tributária, na empresa de pequeno porte do setor de materiais de construção?

1.1 Objetivos

1.1.1 Geral

Este estudo teve como objetivo analisar o impacto gerado pelo ICMS, em uma empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, e que comercializa produtos inseridos no regime de substituição tributária no setor de materiais de construção.

1.1.2 Específicos

- Verificar os produtos do setor de materiais de construção, inseridos no regime de Substituição Tributária, no Estado de Minas Gerais, no período de julho de 2007 a junho de 2010;
- Evidenciar os elementos que compõem a base de cálculo do ICMS, no regime de Substituição Tributária, concernentes à pequena empresa optantes pelo Simples Nacional; e
- Mensurar o volume do ICMS calculado com e sem Substituição Tributária, no período de julho de 2007 a junho de 2010 na empresa analisada.

1.2 Justificativa

O estudo publicado pelo SEBRAE (2007) revela uma redução significativa referente à taxa de mortalidade das micro e pequenas empresas, quando comparada com os dados do estudo divulgados em 2004. Ao analisar o comportamento da taxa, verificou-se que em relação ao ano de constituição, ocorreu uma recuperação de 49%

para 22% em empresas com dois anos; de 56% para 31% em empresas com três anos e de 60% para 36% em empresas com quatro anos de constituição. O mesmo estudo atribui esse resultado a dois fatores: a maior qualidade empresarial e a melhoria do ambiente econômico.

As micro e pequenas empresas são consideradas um vetor importante no crescimento da economia brasileira. No entanto, a carga tributária elevada foi assinalada como fator que mais impacta as empresas, no estudo divulgado pelo SEBRAE (2007). Outro estudo divulgado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2008), mostra que a realidade tributária no Brasil é complexa e traz um custo financeiro enorme para o contribuinte. A consequência dessa complexidade é a insegurança de se estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco uma vez que, se criam normas com muita frequência. O estudo aponta também que a forma de cálculo e incidência dos tributos esconde o verdadeiro custo da tributação.

A instituição do Simples Nacional, por meio da Lei Federal nº 123/2006, proporcionou vários benefícios às micro e pequenas empresas, inclusive redução nas alíquotas dos impostos federais, estaduais e municipais. No entanto, amparados pela Constituição Federal/1988 que versa em seu art. 150, inciso 7º sobre a substituição do sujeito passivo de uma obrigação tributária, que prevê:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

O Código Tributário Nacional, Lei Federal nº 5.172/1.966, também dispõe em seu art. 128:

Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Por meio de convênios e protocolos, os Estados têm inserido a quase totalidade de seus produtos neste regime de tributação, o que obriga alguns segmentos da economia, dentre eles, o de materiais de construção, a aderirem obrigatoriamente.

Por esta razão, esta pesquisa é importante para a sociedade, pois analisa o tributo, que tem grande influência na vida financeira de empresas e pessoas em todo o

país. É importante para os empresários, por discutir um assunto que está presente na vida das empresas. Para os integrantes dos órgãos que apóiam as micro e pequenas empresas, uma vez que busca demonstrar a forma que os tributos podem influenciar nos resultados dos atores desse segmento, valioso para a economia e pouco valorizado dentro do contexto tributário.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 As micro e pequenas empresas no Brasil

A partir da década de 1980, as micro e pequenas empresas, até então, mundialmente consideradas unidades de produção, ineficazes, foram vistas, como uma alternativa para a mão-de-obra excedente. E, recentemente, com os avanços tecnológicos e os efeitos da globalização, são vistas como potenciais de mudança. Na atualidade, vários são os países que adotam mecanismos de incentivos às MPEs, destacando-se os da União Européia. Segundo a Carta Européia das Pequenas Empresas (2010, p.1), “As pequenas empresas são a espinha dorsal da economia européia, constituindo uma fonte significativa de emprego e um terreno fértil para o surgimento de idéias empreendedoras”.

No Brasil, o ambiente de negócios das ME e EPPs foi melhorado a partir do desenvolvimento de políticas que favoreceram esse grupo de empresas. Em 1984 com a criação do Estatuto da Micro e Pequena Empresa, instituído pela Lei Federal nº 7.256 alterada posteriormente pela Lei Federal nº 8.333/1991, e que no ano de 2006 foram revogadas pela Lei Complementar nº 123/2006. Este tratamento é reflexo da importância que os pequenos negócios assumiram na economia interna brasileira. De acordo com estudo divulgado pelo SEBRAE/SP em 2006, as empresas desse porte representam uma participação na economia na ordem de 98% das empresas constituídas, 53% de empregados com carteira assinada, 28% do faturamento, 20% do produto interno bruto (PIB) e 2,7% do valor das exportações (SEBRAE, 2006). É neste ambiente, que a população de pouca informação, mulheres e jovens em busca do primeiro emprego encontram oportunidades de ingressarem no mercado de trabalho.

Apesar da expressiva representação econômica destes empreendimentos e das políticas públicas implantadas, existem alguns fatores que promovem barreiras à sua consolidação no mercado. Isto pode ser evidenciado no estudo do SEBRAE que divulga dentre as razões para fechamento espontâneo das empresas, a carga tributária, a falta de conhecimento de gestão e a burocracia (SEBRAE, 2007).

No tocante aos elementos que definem o tamanho de uma empresa no Brasil, as acepções são divergentes e cada órgão às classifica utilizando-se de uma variável diferente. Pode-se verificar pelos exemplos abaixo citados:

- O SEBRAE que adota o número de empregados por empresa e por setor de atividade econômica, conforme Tabela 1.

Tabela 1: Classificação do Porte das Empresas com Base no Número de Empregados e Setor de Atividade

Porte/Setor	Indústria	Comércio e Serviços
Microempresas	Até 19	Até 9 empregados
Empresas de Pequeno Porte	De 20 a 99	De 10 a 49
Médias	De 100 a 499	De 50 a 99
Grandes	500 ou mais	100 ou mais

Fonte: SEBRAE/2006

- A Lei 123/2006, do Simples Nacional, utiliza o faturamento conforme exposto no seu art.3º:

Tabela 2: Classificação do Porte das Empresas com Base no Faturamento

Porte	Receita Bruta Anual
Microempresas	De R\$0,00 a R\$240.000,00
Empresas de Pequeno Porte	De R\$240.000,01 a R\$2.400.000,00

Fonte: Elaborado com base no art.3º da Lei 123/2006

A classificação das empresas, demonstrada na Tabela 2, tem validade, desde que elas estejam devidamente registradas no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro de Pessoas Jurídicas, conforme determina o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

- O BNDES adota a Receita Operacional Bruta Anual, conforme demonstrado na tabela 3.

Tabela 3: Classificação do Porte das Empresas com Base na Receita Operacional Bruta Anual

Porte	Receita Operacional Bruta Anual
Microempresa	De R\$0,00 a R\$2.400.000,00
Empresa de Pequeno Porte	De R\$2.400.000,01 a R\$16.000.000,00
Médias Empresas	De R\$16.000.000,01 a R\$90.000.000,00
Médias Grandes	De R\$90.000.000,01 a R\$300.000.000,00
Grandes Empresas	Acima de R\$300.000.000,01

Fonte: Elaborado com base no BNDES 2010

Em sua análise sobre o crescimento da economia brasileira no ano de 2010, o Banco Nacional do Desenvolvimento (BNDES) divulgou que a micro e pequena empresa são a mola impulsadora da redução das desigualdades no Brasil. E apresenta expectativa de crescimento acima de 5% nos próximos 5 (cinco) anos, e destacou os pequenos negócios como de fundamental importância para esse avanço na economia (CONCEITO CONSULTORIA, 2010).

2.2 O Sistema tributário nacional

Sistema, segundo Klug (2010, p. 299), “é o conjunto de elementos, dispostos entre si de modo a formar um corpo de doutrina; é o conjunto de partes que interagem para atingir um objetivo.” Dessa forma, sistema tributário é o conjunto de normas associadas ao conceito de tributo.

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” (art. 3º, CTN/96). Logo, o Sistema Tributário possui todas as normas que disciplinam os elementos necessários para a instituição e cobrança deste.

O Sistema Tributário Nacional (STN) é regido pela Constituição Federal e regulamentado pela Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que é denominada de Código Tributário Nacional (CTN), e outros atos infralegais – Instruções Normativas, Portarias, Atos Declaratórios - que disciplinam a relação jurídica tributária entre o Estado – fisco e o contribuinte. Segundo Torres (2006, p. 357) “o Sistema Tributário se completa com a legislação ordinária baixada pela União, Estados e Distrito Federal e os Municípios.”

A Lei Federal nº 5.172/1.966, em seu art. 2º, define que o STN:

É regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965; em leis complementares; em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

O Sistema Tributário Nacional é um sistema rígido, previsto na Constituição Federal, que dispõe em seus arts. 145 a 169, as atribuições e competências tributárias concernentes às pessoas jurídicas de direito público - a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios – as limitações ao poder de tributar, por meio da previsão de

imunidades e dos princípios tributários constitucionais. Baseados na Constituição, os entes federados, podem instituir os tributos: impostos; taxas; contribuição de melhoria; as contribuições para-fiscais (de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias profissionais, sociais) e os empréstimos compulsórios.

A estrutura do Sistema Tributário Nacional apresenta-se de forma complexa, no entanto, zela pelos princípios federativos “fundamentos do estado de direito, que prevalecem sobre todas as normas assegurando sua validade, somente se editadas em consonância com eles” (FABRETTI, 2006), disciplinados no art. 150 CF/1988, são eles: princípio da legalidade; da isonomia tributária; irretroatividade tributária, anterioridade; noventena; reserva de lei complementar; reserva de lei para renúncia fiscal; imunidade de impostos; capacidade contributiva, não-cumulatividade e seletividade.

A partir dessas prerrogativas foi criado o Simples Nacional instituído pela Lei Federal nº 123/2006, que passou a vigorar a partir de 01 de julho de 2007. Este novo sistema tributário, revogou o Simples Federal (Lei Federal nº 9.317/1996) e também a lei de alguns Estados como São Paulo, Minas Gerais e Rio Grande do Sul, que adotavam um sistema diferenciado para recolhimento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviço (ICMS); cumprimento das obrigações acessórias, dentre outros benefícios.

Segundo Giambiagi e Além (2010), a carga tributária no Brasil é muito dependente de bens e serviços. Em uma amostragem da composição da carga tributária, com dados de 2004, mostra que a soma de apenas oito impostos e contribuições auferidos sobre os bens e serviços no Brasil, representavam 80% do total da carga tributária.

De acordo com o estudo divulgado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2008), a realidade tributária no Brasil é complexa, e traz um grande custo financeiro para o contribuinte. As empresas brasileiras precisam cumprir com cerca de 61 tributos, entre impostos, taxas e contribuições, e 97 obrigações acessórias: declarações, formulários, livros, guias e outros, para tentar ficar em dia com o fisco.

Por outro lado, para administrar todo esse arcabouço tributário, o governo, realiza altos investimentos para captar, tratar, armazenar e disponibilizar informações sobre as operações realizadas pelos contribuintes. Assim, os governos estaduais se valem das prerrogativas legais e em conjunto criam parcerias através de convênios e

protocolos, utilizando-se da substituição tributária como meio de controle; fomento da economia e o equilíbrio das finanças públicas. Para tanto, as suas ações tem abrangência em todas as empresas, cada uma em sua esfera, independentemente do regime tributário a que está submetida, ou seja, Lucro Presumido, Lucro Real ou Simples Nacional.

2.3 Simples Nacional

É o sistema unificado de recolhimento de impostos para as micro e pequenas empresas, instituído por meio da Lei Geral nº 123 de dezembro de 2006. Esta lei institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Dispõe o art. 1º, da referida lei:

Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere: I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias; II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias; III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão. § 1º Cabe ao Comitê Gestor de que trata o inciso I do caput do art. 2º desta Lei Complementar apreciar a necessidade de revisão dos valores expressos em moeda nesta Lei Complementar.

A partir de 01 de julho de 2007, todas as legislações existentes em relação à tributação das micro e pequenas empresas, seja no âmbito Federal, Estadual ou Municipal, foram extintas, prevalecendo apenas o que rege o estatuto ora instituído.

O Simples Nacional implica no recolhimento mensal, por meio de um documento único de arrecadação denominado Documento de Arrecadação do Simples (DAS), aos cofres da União, Estados ou Distrito Federal e Municípios, dos impostos elencados no art. 13 da Lei 123/2006, que são:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (**IRPJ**); II - Imposto sobre Produtos Industrializados (**IPI**), observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (**CSLL**); IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (**COFINS**), observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; V - Contribuição para o **PIS/Pasep**, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; VI - Contribuição Patronal Previdenciária (**CPP**) para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar; VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (**ICMS**); VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (**ISS**). (Grifo do autor)

Ressalta-se que, os demais impostos e contribuições existentes, e devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, que não sejam os expostos acima, não são abrangidos pela Lei do Simples Nacional, para tanto, as ME e EPP devem observar a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas. Este grupo de empresas deve observar também que ao adquirir mercadorias de outro Estado, a lei prevê o recolhimento do diferencial de alíquotas, interna e a interestadual, e a aplicação da substituição tributária.

As alíquotas aplicáveis às micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional são determinadas de acordo com o setor de atuação e o faturamento, e devem ser analisadas em consonância com os cinco anexos à Lei nº 123/2006, que elenca as particularidades de cada setor na ordem que segue: anexo I – comércio; anexo II – indústria; anexo III – serviços e locação de bens móveis; anexo IV – serviços e o anexo V – utilizado para apuração do fator (r) que completa a análise do cálculo das empresas enquadradas nos anexos IV e V. Para determinar a alíquota, o contribuinte utilizará a média da receita bruta acumulada dos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração.

As orientações aos contribuintes mineiros referentes à substituição tributária, encontram-se disciplinadas na Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 001/2009 que traz esclarecimentos sobre as regras vigentes, os critérios de dedução para o imposto devido neste regime, as hipóteses de aplicação, as formas de cálculo e o prazo de pagamento do imposto recolhido sob o regime de ST.

Os prazos de pagamento para os impostos não sujeitos ao regime de ST, calculados e recolhidos dentro do sistema do Simples Nacional são os definidos no art. 18 da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) nº 51 de 2008:

- I - até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta, para os fatos geradores ocorridos até 28 de fevereiro de 2009 e
- II - até o dia 20 do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2009.

A empresa, objeto deste estudo, por ser do ramo de comércio varejista de materiais de construção, se enquadra nas tabelas do anexo I, conforme Quadro 4.

Tabela 4: Receitas para enquadramento da alíquota a ser utilizada para cálculo do Simples Nacional – revenda de mercadorias sem substituição tributária (Anexo I)

Receita Bruta Total em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	Pis/Pasep	INSS	ICMS
	Valores em %						
Até 120.000,00	4,00	0,00	0,21	0,74	0,00	1,80	1,25
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47	0,00	0,36	1,08	0,00	2,17	1,86
De 240.000,01 a 360.000,00	6,84	0,31	0,31	0,95	0,23	2,71	2,33
De 360.000,01 a 480.000,00	7,54	0,35	0,35	1,04	0,25	2,99	2,56
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60	0,35	0,35	1,05	0,25	3,02	2,58
De 600.000,01 a 720.000,00	8,28	0,38	0,38	1,15	0,27	3,28	2,82
De 720.000,01 a 840.000,00	8,36	0,39	0,39	1,16	0,28	3,30	2,84
De 840.000,01 a 960.000,00	8,45	0,39	0,39	1,17	0,28	3,35	2,87
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03	0,42	0,42	1,25	0,30	3,57	3,07
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12	0,43	0,43	1,26	0,30	3,60	3,10
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,95	0,46	0,46	1,38	0,33	3,94	3,38
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,04	0,46	0,46	1,39	0,33	3,99	3,41
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,13	0,47	0,47	1,40	0,33	4,01	3,45
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,23	0,47	0,47	1,42	0,34	4,05	3,48
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,32	0,48	0,48	1,43	0,34	4,08	3,51
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,23	0,52	0,52	1,56	0,37	4,44	3,82
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,32	0,52	0,52	1,57	0,37	4,49	3,85
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,42	0,53	0,53	1,58	0,38	4,52	3,88
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	11,51	0,53	0,53	1,60	0,38	4,56	3,91
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61	0,54	0,54	1,60	0,38	4,60	3,95

Fonte: Anexo I da Resolução CGSN nº 5, de 30 de maio de 2007

As empresas optantes pelo Simples Nacional, atuantes do comércio varejista e que comercialize produtos submetidos a ST, devem utilizar as alíquotas da tabela 5.

Tabela 5: Receitas para enquadramento da alíquota a ser utilizada para cálculo do Simples Nacional – revenda de mercadorias com substituição tributária- somente do ICMS

Receita Bruta Total em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	Pis/Pasep	INSS	ICMS
	Valores em %						
Até 120.000,00	2,75	0,00	0,21	0,74	0,00	1,80	0
De 120.000,01 a 240.000,00	3,61	0,00	0,36	1,08	0,00	2,17	0
De 240.000,01 a 360.000,00	4,51	0,31	0,31	0,95	0,23	2,71	0
De 360.000,01 a 480.000,00	4,98	0,35	0,35	1,04	0,25	2,99	0
De 480.000,01 a 600.000,00	5,02	0,35	0,35	1,05	0,25	3,02	0
De 600.000,01 a 720.000,00	5,46	0,38	0,38	1,15	0,27	3,28	0
De 720.000,01 a 840.000,00	5,52	0,39	0,39	1,16	0,28	3,30	0
De 840.000,01 a 960.000,00	5,58	0,39	0,39	1,17	0,28	3,35	0
De 960.000,01 a 1.080.000,00	5,96	0,42	0,42	1,25	0,30	3,57	0
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	6,02	0,43	0,43	1,26	0,30	3,60	0
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	6,57	0,46	0,46	1,38	0,33	3,94	0
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	6,63	0,46	0,46	1,39	0,33	3,99	0
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	6,68	0,47	0,47	1,40	0,33	4,01	0
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	6,75	0,47	0,47	1,42	0,34	4,05	0
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	6,81	0,48	0,48	1,43	0,34	4,08	0
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	7,41	0,52	0,52	1,56	0,37	4,44	0
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	7,47	0,52	0,52	1,57	0,37	4,49	0
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	7,54	0,53	0,53	1,58	0,38	4,52	0
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	7,60	0,53	0,53	1,60	0,38	4,56	0
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	7,66	0,54	0,54	1,60	0,38	4,60	0

Fonte: Anexo I da Resolução CGSN nº 5, de 30 de maio de 2007

2.4 Tributação estadual

Na esfera estadual, o tributo incidente sobre as atividades comerciais das empresas é o Imposto Sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviço e Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Este imposto surgiu com a Emenda Constitucional nº 18/1965 à Constituição Federal/1946 em substituição ao Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), e contempla o princípio da não-cumulatividade. Ou seja, que a sua incidência ocorre somente no valor agregado ao produto em cada etapa da produção.

De competência dos Estados, o ICMS está garantido na Constituição Federal/1988 no art. 155, inciso II e é regulamentado por cada ente federado por meio de Decretos. Assim, dentro das limitações constitucionais, os Estados têm a liberdade de instituir benefícios e conceder incentivos, como fizeram, antes do surgimento do Simples Nacional, quando o Estado de Minas Gerais e outros, dispunham de uma legislação própria para atender às micro e pequenas empresas situadas em seus territórios. A partir da instituição do Simples Nacional, todas as legislações estaduais, referentes a esse segmento, foram extintas vigorando somente a Lei Federal nº 123/2006 como Sistema Único de Arrecadação de todas as esferas.

O regulamento do ICMS de um Estado define como, onde e quem deve pagar o imposto em todas as suas modalidades, entre elas a substituição pela responsabilidade tributária.

2.4.1 Substituição tributária

Para que haja a instituição do tributo é necessária a existência de uma relação entre fisco e pessoas, sujeito ativo (Estado) e passivo (Contribuinte), respectivamente. Segundo a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais (SEFAZ), (2010, p. 2):

O contribuinte do imposto é o sujeito passivo da obrigação principal que deve pagar o tributo quando tem relação pessoal e direta com o fato que o originou; e o responsável tributário é o sujeito passivo da obrigação principal quando, sem se revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Segundo definição do CTN em seu art. 119 “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

A Lei Complementar nº 5.172/1966 elege uma terceira pessoa relacionada com o fato gerador para cumprimento da obrigação tributária, substituindo o contribuinte natural. Essa relação denomina-se responsabilidade por substituição tributária.

Segundo a SEFAZ/MG, a substituição tributária é o regime pelo qual a responsabilidade pelo imposto devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte. Neste contexto, o contribuinte substituído é o que fica encarregado de calcular, reter e recolher o ICMS relativo a todas as operações que regularmente aconteceriam até o produto chegar às mãos do consumidor final; e o

contribuinte substituído é o que teve o imposto devido relativo às operações e prestações de serviços, retido e recolhido pelo contribuinte substituto.

A operação sujeita a este regime pode ocorrer em três modalidades distintas: Substituição tributária em operações antecedentes ou ST “para traz” é aplicada quando o imposto devido pelo remetente ou alienante da mercadoria ficar sob a responsabilidade do destinatário. A Substituição tributária em prestações concomitantes aplica-se quando, por exemplo, o recolhimento do imposto devido pelo prestador de serviço de transporte rodoviário de carga ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente por ocasião da saída da mercadoria, em relação à prestação realizada. Substituição tributária em operações subseqüentes ou “para frente” é aplicada quando o recolhimento do imposto devido pelo adquirente ou destinatário da mercadoria, nas sucessivas operações até o consumidor final, ficar sob a responsabilidade do alienante ou remetente da mercadoria.

Em termos legais, a substituição tributária está fundamentada na Constituição Federal de 1988 no art. 150, § 7; Código Tributário Nacional – arts. 102, 121 e 128; Lei Complementar 87/1996 – arts.6º a 10º - Lei Kandir; Lei Complementar nº 123/2006 e 28/2008 denominada de Simples Nacional; Leis Estaduais nº 6763/1975 – art.22; Regulamento do ICMS/MG – Dec. 43080/2002 – anexo XV e suas alterações; Convênio ICMS 81/1993- regras gerais de ST; Convênios e Protocolos firmados referentes à ST e à Resolução da Secretaria de Estado da Fazenda (SEF) nº 3.728, 20/12/2005.

Baseados nesses fundamentos, alguns governos estaduais, instituíram o regime da substituição, como instrumento de política tributária a fim de recuperar a receita do ICMS em vários setores da economia, facilitar a fiscalização dos tributos plurifásicos, tornando o controle fiscal simplificado e efetivo, evitando a sonegação. O governo mineiro intensificou o uso dessa política a partir do ano de 2003.

De acordo com o art. 9º da Lei Complementar nº 87/1996, cada unidade da Federação Brasileira estabelece o Regime da Substituição Tributária, por meio de legislação estadual. Assim, em operações interestaduais é necessária a celebração de um acordo entre as unidades envolvidas por meio de convênio ou protocolos.

O Estado de Minas Gerais tem vários produtos sujeitos ao Regime de Substituição Tributária no âmbito interno, e por meio de protocolos, em operações

interestaduais, diversos setores contemplam uma lista extensa de produtos sujeitos ao regime nas operações com outras unidades da federação. Como exemplo, pode-se citar o setor de: medicamentos, papelaria, colchoaria, ferramentas, material de limpeza, cosméticos, perfumaria, artigos de higiene, material elétrico, brinquedos, produtos eletrônicos, eletroeletrônicos, eletrodomésticos e materiais de construção.

O objetivo da ST é simplificar e controlar o cálculo e o recolhimento do tributo para melhorar a arrecadação dos Estados. No entanto, a realização do seu cálculo implica na majoração da base cálculo do imposto, que acontece com a aplicação do percentual de presunção dos valores agregados na cadeia produtiva, fornecido pelo sujeito ativo. Esse percentual recebe o nome de Margem de Valor Agregado (MVA), que até dezembro de 2008 resumia-se simplesmente na utilização dos percentuais divulgados pelos Estados, aplicados sobre os valores da operação própria.

Por meio do Decreto nº 44.894/2008, com vigência estabelecida para 01/01/2009, foi instituída a MVA ajustada, para os itens 15, 18 a 24 e 29 a 41 do anexo IV – itens submetidos a ST no Estado de Minas Gerais. A MVA ajustada visa equalizar o montante do imposto e, conseqüentemente, o preço final de produtos adquiridos de outros Estados com a mesma operação realizada dentro do Estado.

Quando a mercadoria é adquirida em outro Estado, a operação interestadual é tributada pela alíquota de 12%; quando a mesma aquisição é realizada dentro de Minas Gerais, a operação é tributada comumente a 18%. Como o valor do imposto compõe a sua própria base de cálculo, o preço de partida para o cálculo da substituição tributária reflete desequilíbrio em relação às duas alíquotas e, conseqüentemente, no preço final da mercadoria. Os Estados justificam a implantação da MVA ajustada com base nas diferenças de alíquotas existentes entre eles. Defendem que se a MVA permanecer a mesma para ambos os casos – aquisição de mercadoria interna e externa – produzirá concorrência desleal, uma vez que, o preço final da mercadoria adquirida de outro Estado será inferior à mercadoria adquirida dentro do Estado. Para harmonizar essa situação, foi criada a MVA ajustada para as mercadorias ST, que é calculada de acordo a fórmula expressa no art. 1º, § 5º do Decreto 44.894/2008:

$$\text{MVA ajustada} = \{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$$

onde:

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III - ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

IV - ALQ intra é o coeficiente correspondente à alíquota prevista neste Estado para as operações subseqüentes alcançadas pela substituição tributária.

Outros instrumentos utilizados para compor a base cálculo que servirá de aplicação da ST subseqüente são: o preço final ao consumidor fixado por órgão público competente (preço tabelado); o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação – SUTRI/SEF; o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos e aprovado em portaria da SUTRI.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Delineamento da Pesquisa

O presente estudo caracterizou-se como pesquisa bibliográfica para fundamentação e construção do referencial teórico. Para Marconi e Lakatos (2007, p. 71), “a pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc”.

Do ponto de vista do procedimento técnico, o estudo de caso foi mais apropriado para a análise, uma vez que possibilitou um contato direto com a fonte pesquisada. De acordo com Beuren et al. (2009, p. 84) “a riqueza das informações detalhadas auxilia num maior conhecimento e numa possível resolução de problemas relacionados ao assunto estudado.”

Do ponto de vista dos objetivos, caracterizar a população em estudo é de fundamental importância, para melhor compreensão das análises estabelecidas, o que remete a uma pesquisa descritiva. Para Gil (2010), uma das características da pesquisa descritiva é descrever as características de uma população e suas relações em determinadas variáveis. Na pesquisa descritiva o autor é impessoal. Ele busca descobrir e evidenciar a frequência dos acontecimentos dos fenômenos.

A utilização de dados numéricos emerge a uma abordagem quantitativa. Segundo Vieira (2010, p. 5), “na pesquisa quantitativa, as informações são de natureza numérica. O pesquisador busca classificar, ordenar ou medir as variáveis para apresentar estatísticas, comparar grupos ou estabelecer associações”.

O estudo compreendeu uma empresa de pequeno porte tributada pelo simples nacional, com contabilidade efetuada por escritório da cidade de Teófilo Otoni, Minas Gerais.

Os dados deste estudo caracterizam em elementos que possibilitem os cálculos com substituição tributária e sem substituição tributária, proporcionando a análise na qual o trabalho está focado. Para tanto foram utilizados dados extraídos do livro de registro de entradas, das guias de recolhimento do ICMS por substituição tributária, bem como o valor do ICMS pago através do documento de arrecadação do Simples Nacional – DAS.

3.2 Caracterização do Local de Estudo

3.2.1 O setor de materiais de construção

O comportamento do setor de materiais de construção tem influencia em índices importantes da economia. É exemplo o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), criado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento Humano (PNUD) e é utilizado para comparar a qualidade de vida entre países.

No Brasil o setor tem absorvido benefícios provenientes da expansão dos recursos para financiamento imobiliário; o programa Minha Casa, Minha Vida e as isenções fiscais concernentes ao IPI. Um estudo da Fundação Getúlio Vargas (FGV, 2003 p. 9) conclui que “melhoras no desenvolvimento humano serão conseguidas com elevação nos investimentos em saneamento, habitação e infra-estrutura”.

Outro estudo realizado pela Associação Brasileira da Indústria de Materiais de Construção (ABRAMAT) (2010), aponta uma situação estável desse setor, e em sua análise setorial divulgada em setembro de 2010 os resultados demonstram um crescimento aceitável deste.

3.2.2 A empresa analisada

O presente estudo foi realizado em uma empresa de pequeno porte que desenvolve atividade no comércio varejista de materiais de construção, localizada na cidade de Teófilo Otoni, Estado de Minas Gerais. O regime de tributação da referida empresa é o Simples Nacional.

A empresa foi fundada em 1999, e possui hoje um quadro composto por 12 funcionários. É administrada por um dos seus sócios.

3.3 Execução da Pesquisa

3.3.1 Coleta e tratamento dos dados

Os dados coletados foram extraídos de documentos fornecidos pela empresa como: livro de registro de entradas e saídas, notas fiscais de compras e vendas, extratos do simples nacional do período de julho de 2007 a Junho de 2010 e das guias de recolhimento do ICMS-ST.

Todos os documentos foram apresentados em sua forma oficial, ou seja, os livros revestidos das exigências legais e as notas e guias, foram originais, o que possibilitou à autora constatar a veracidade dos dados coletados.

Para tratar os dados, foram feitas planilhas dos valores do ICMS pago após a instituição do simples nacional, faturamento, bem como das compras segregadas por unidade de federação. Gil (2010, p. 120) afirma: “A consulta a fontes documentais é imprescindível em qualquer estudo de caso”.

Beuren et al. (2009, p.134) comenta que “os documentos escritos apresentam-se como uma valiosa fonte de coleta de dados nas pesquisas em ciências sociais”.

Após a conclusão das planilhas, realizou-se o cálculo do imposto a ser recolhido no regime de ST de acordo com a legislação. Tabulados os dados, foram montados gráficos que permitisse as análises.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Ao analisar as informações divulgadas acerca dos pequenos negócios e refletir sobre o alcance deles na atual conjuntura brasileira, faz-se necessário averiguar qual o impacto que a prática da substituição tributária exerce na empresa de pequeno porte. Para tanto, estudou-se os dados referentes às compras, ao volume de ICMS-ST pago, à composição da MVA ajustada, ao faturamento e o momento em que a empresa desembolsa os valores referentes ao imposto em questão. O objeto deste estudo foi uma empresa de pequeno porte, atuante no comércio varejista do ramo de materiais de construção em Teófilo Otoni, Minas Gerais.

4.1 Elementos a serem observados no ato da compra, pelas empresas do ramo em estudo

4.1.1 Análise das hipóteses em que ocorre a incidência da ST

A hipótese de incidência da ST é definida nos regulamentos do ICMS de cada unidade da federação, no caso de Minas Gerais, no RICMS/MG.

Ocorre substituição tributária, quando, na operação de compra, o imposto devido, em conformidade com o que dispõe o capítulo I do anexo XV deste regulamento:

I - pelo alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviço de transporte ou de comunicação, ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria ou do usuário do serviço; II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

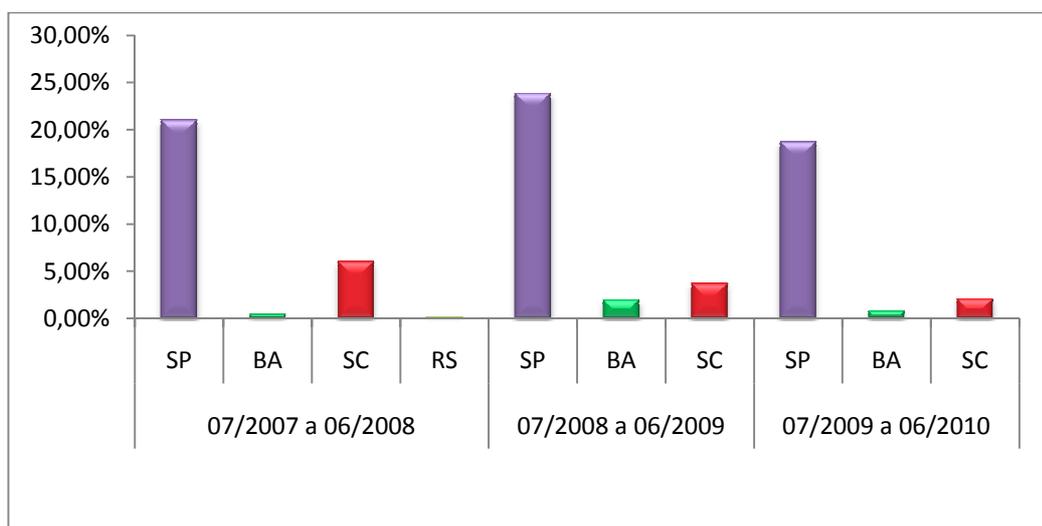
4.1.2 Atribuição do contribuinte responsável

A definição do responsável passivo pela retenção, recolhimento do imposto está disciplinada nos art.12 e 14 do Anexo XV do RICMS/MG vigente. Dispõem os artigos supra citados:

O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes;
Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria, em operação interestadual, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Ao analisar as compras da empresa, detectou-se que o seu quadro de fornecedores é composto de acordo com a Figura 1:

➤ Estabelecimentos industriais localizados nas unidades da federação que possuem protocolos com o Estado de Minas Gerais, quais sejam: SP (protocolo ICMS 32/2009), RS (protocolo ICMS 176/09), SC (protocolo ICMS 196/09) e BA (protocolo ICMS 26/2010) e por fornecedores localizados no próprio Estado de Minas Gerais. A Figura 1 demonstra o volume de compras realizadas com os Estados signatários.



Fonte: Dados da Pesquisa.

Figura 1 – Total de Compras nos Estados signatários de ST com MG

A figura 1 demonstra que:

- ❖ No período de 07/2007 a 06/2008, o volume de compras realizadas com os Estados, em relação às compras totais da empresa, em termos percentuais, foi: SP - 21,03%, BA - 0,44%, SC - 6,05%, RS - 0,16%. Nesse período não havia protocolos de ICMS com os Estados.
- ❖ No período de 07/2008 a 06/2009, o volume de compras realizadas com os Estados, em termos percentuais, foi: SP – 23,87%, BA – 1,98%, SC – 3,72%. Nesse período já existiam protocolos com os Estados de SP, SC e RS.
- ❖ No período de 07/2009 a 06/2010, o volume de compras realizadas com os Estados, em termos percentuais, foi: SP – 18,73%, BA – 0,79%, SC –

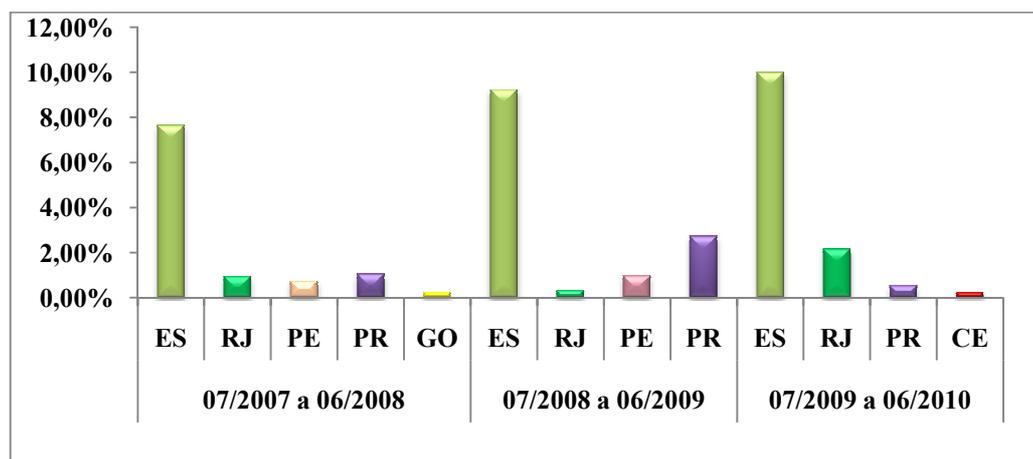
2,09%. Nesse período havia protocolos com os Estados de SP, BA, SC e RS.

Conforme o disposto no art.12, exposto no item 4.1.2, as mercadorias adquiridas a partir de 1º de agosto de 2009, submetem-se a ST. O remetente da mercadoria - o fornecedor - é o responsável pela retenção e o recolhimento do imposto. Nessa operação, o valor retido é somado ao valor total da nota, o que permite que o adquirente - a empresa em análise - efetue o pagamento o imposto junto com as boletas do fornecedor no prazo negociado para a mercadoria.

Detectou-se também que a empresa compra de:

➤ Estabelecimentos industriais localizados em unidades da federação que não possuem protocolos nem convênios com o Estado de Minas Gerais, no entanto, o recolhimento do ICMS-ST atende ao disposto no art. 14, que cita o contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário da mercadoria como responsável pelo imposto, nas operações realizadas com outros Estados.

A Figura 2 demonstra as compras realizadas com UF que não possuem protocolo com o Estado de Minas Gerais. Nesse caso, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS na forma de ST, é do destinatário da mercadoria. Nesse tipo de operação, ela desembolsa os valores do ICMS-ST antes da mercadoria chegar ao seu estabelecimento.



Fonte: Dados da Pesquisa

Figura 2: Estados que não possuem protocolos de ST com Minas Gerais.

A Figura 2 apresenta o percentual do total de compras efetuadas pela empresa com Estados que não possuem protocolos de ST com Minas Gerais:

- ❖ No período de 07/2007 a 06/2008: ES – 7,64%, RJ – 0,95%, PE – 0,74%, PR – 1,05%, GO – 0,24%.
- ❖ No período de 07/2008 a 06/2009: ES – 9,23%, RJ – 0,32%, PE – 0,97%, PR – 2,73%.
- ❖ No período de 07/2009 a 06/2010: ES – 9,99%, RJ – 2,15%, PE – 0,54%.

4.1.3 Análise dos elementos que compõem a base de cálculo do imposto

Os elementos que compõem a base de cálculo do imposto para o fim de substituição tributária, são previstos no art. 19 do RICMS/MG vigente. De acordo com o artigo citado, os elementos são: a) o preço fixado por órgão público competente; b) o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF); c) o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial; ou d) o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições, *royalties* relativos a franquia e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA).

As empresas varejistas de materiais de construção devem observar dois dos elementos citados acima, ao compor a base de cálculo do imposto retido e recolhido a título de substituição tributária – o preço médio ponderado ao consumidor final (PMPF), para o cimento e a MVA, para as demais mercadorias. O PMPF está previsto no item 1, da letra a, do inciso I, do art. 19, do anexo XV do RICMS/MG, e é publicado por meio de portaria da SEFAZ/MG. A portaria do PMPF vigente é a de nº 64, de 28 de julho de 2010, que dispõe os valores a serem utilizados para cálculo do imposto a ser substituído nas compras com esse produto, conforme Tabela 6.

Tabela 6: Preço médio ponderado ao consumidor final (PMPF)

Produto (Espécie/Qualidade)	Unidade*	PMPF (R\$)
CP II 32	saca de 25 kg	11,72
CP II 32	saca de 40 kg	17,79
CP II 32	saca de 50 kg	18,51
CP II 40	saca de 50 kg	20,04
CP III 32	saca de 25 kg	11,65
CP III 32	saca de 40 kg	16,95
CP III 32	saca de 50 kg	17,88
CP III 40	saca de 25 kg	10,95
CP III 40	saca de 50 kg	18,24
CP IV	saca de 50 kg	18,23
CP V - ARI	saca de 40 kg	16,82
CP V - ARI	saca de 50 kg	18,4
CP Branco Não Estrutural	saca de 1 kg	2,02
CP Branco Não Estrutural	saca de 5 kg	8,82
CP Branco Não Estrutural	saca de 50 kg	32,07
CP Branco Estrutural	saca de 1 kg	1,84
CP Branco Estrutural	saca de 20 kg	29,55
CP Branco Estrutural	saca de 25 kg	31,08
CP Branco Estrutural	saca de 50 kg	76,75
CP II a granel	tonelada	265,44
CP III a granel	tonelada	292,16
CP IV, V, ARI a granel	tonelada	292,9
CP Branco Estrutural a granel	tonelada	923,46

Fonte: SEFAZ/MG

Em relação ao elemento da MVA, é importante observar: Se adquiridos dentro do Estado, aplica-se o percentual constante da tabela referente ao item 18, parte 2, do anexo XV, que dispõe sobre o âmbito de aplicação da substituição tributária, das mercadorias sujeitas ao regime e das margens de valor agregado originais, inerentes ao ramo de materiais de construção. Para as compras realizadas no período de julho/2007 a dezembro/2008 com outra UF, utilizou-se esse critério. A partir de 1º de janeiro de 2009, obrigatoriamente é utilizada a MVA ajustada. Esta MVA é obtida por meio da fórmula “MVA ajustada = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ”, que pode ser visualizada na Tabela 7:

Tabela 7: Cálculos do ICMS-ST Utilizando a MVA Ajustada

CÁLCULO DO ICMS-ST UTILIZANDO A MVA AJUSTADA - SP/MG			
PRODUTO	MVA-ST Original	Total do Produto	ICMS Normal
8481.80.19	0,3018	1.245,14	149,42
8481.90.10	0,3018	409,41	49,13
40.09.100	0,4235	140,75	16,89
8481.80.93	0,3018	213,44	25,61
TOTAL NOTA FISCAL		2.008,75	241,05
ICMS NORMAL (2.008,75 * 12%)	241,05		
Alíquota Inter	12%		
Alíquota Intra	18%		
MVA AJUSTADA PRODUTO 8481		MVA AJUSTADA PRODUTO 4009	
A=(1+MVA-ST ORIGINAL)	1,3018	A=(1+MVA-ST ORIGINAL)	1,4235
B=((1-aliq inter): (1-aliq intra))	1,0732	B=((1-aliq inter): (1-aliq intra))	1,0732
MVA ajustada - Produto 8481	39,7054	MVA ajustada - Produto 4009	52,77
TOTAL PRODUTOS 8481	1.867,99	TOTAL PRODUTOS 4009	154,83
Valor da MVA Ajustada	741,69	Valor da MVA Ajustada	81,70
BC ST (1.867,99 + 741,79)	2.609,69	BC ST	236,53
BC ST TOTAL (2.609,69 + 236,20)	2.846,22	TOTAL ICMS-ST	271,27
ICMS ST ((2.846,22x18%)-241,05)	271,27		

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 7 demonstra o cálculo do ICMS-ST apurado por meio da MVA ajustada. Numa compra no valor total de R\$2.008,75 do Estado de São Paulo onde a alíquota do ICMS é 12%, ao ajustar a MVA para o Estado de Minas Gerais onde a alíquota é 18%, a empresa pagou R\$271,10 de ICMS-ST.

Tabela 8 – Cálculo do ICMS-ST Utilizando a MVA Original

CÁLCULO DO ICMS-ST UTILIZANDO A MVA ORIGINAL SP-MG			
PRODUTO	MVA-ST Original	Total do Produto	ICMS Normal
8481.80.19	0,3018	1.245,14	149,42
8481.90.10	0,3018	409,41	49,13
8481.80.93	0,3018	213,44	25,61
SUBTOTAL		1.867,99	224,16
40.091.100	0,4235	140,75	16,89
TOTAL NOTA FISCAL		2.008,75	241,05
Valor MVA (1.867,99 *30,18%)	563,76	BC ST (2.008,75+629,02)	2638,08
Valor MVA (154,83 * 42,35%)	65,57	ICMS ST ((2.638,08 *18%)-241,05)	233,80
Valor Total da MVA	629,33	TOTAL DO ICMS-ST	233,80

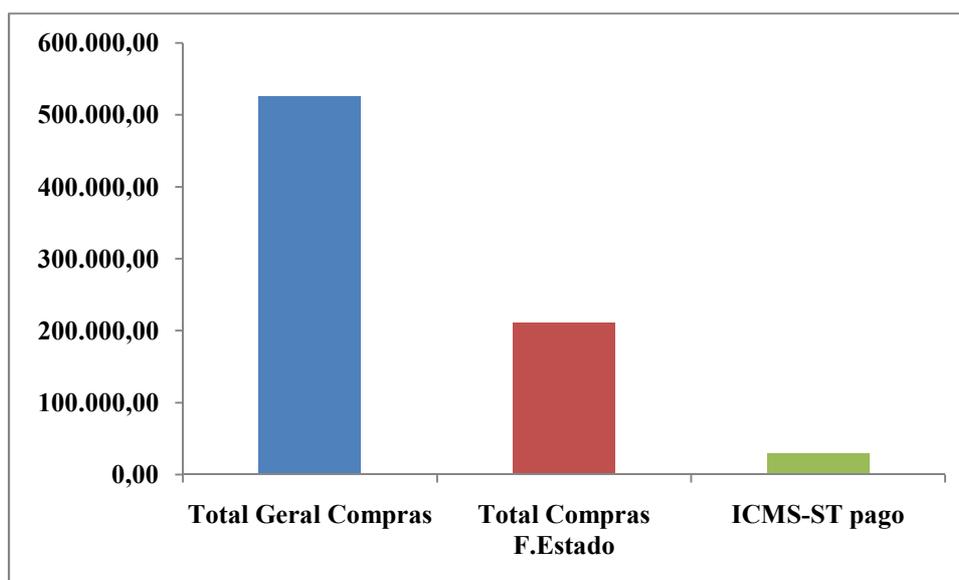
Fonte: Elaborado pelo autor

A Tabela 8 demonstra o cálculo do ICMS-ST apurado por meio da MVA original. Numa compra no valor total de R\$2.008,75 do Estado de São Paulo onde a

alíquota do ICMS é 12%, utilizando a MVA original, a empresa pagaria R\$233,80 de ICMS-ST.

Na compra realizada pela empresa no valor de R\$2.008,75, foi pago ICMS-ST, calculado pela MVA ajustada, no valor de R\$271,27. Se o ICMS-ST dessa mesma compra fosse calculado utilizando-se a MVA original, a empresa pagaria R\$233,80. Portanto observa-se que com a MVA ajustada a empresa desembolsou um valor de R\$37,47, que em percentual representa um desembolso a maior no valor de 16,03% do que desembolsaria se utilizasse a MVA original.

Este acréscimo de 16,03% no total das compras de mercadorias da empresa representa um montante de ICMS ST pago no valor de R\$4.728,40 a mais do que o valor que seria pago com a MVA original. A Figura 3 demonstra o volume de compras realizadas fora do Estado de Minas, bem como o volume de ICMS-ST pago pela empresa no período de 01 de janeiro de 2009 a 30 de junho de 2010.



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 3 – Total Geral das Compras; Compras Fora do Estado e Total de ICMS-ST pago pela empresa no período de 1º /01/2009 a 30/06/2010

No período de 01 de janeiro de 2009 a 30 de junho de 2010 as compras da empresa totalizaram R\$526.122,23. Deste total, R\$211.619,61 foram efetuadas fora do Estado. Neste mesmo período a empresa pagou R\$29.497,19 de ICMS na modalidade

de substituição tributária. A vigência da MVA ajustada é a partir de 01 janeiro de 2009, considerando o percentual de acréscimo entre a MVA original e a MVA ajustada de 16,03%, conclui-se que o valor desembolsado, pela empresa poderia ter sido de R\$24.768,79.

Considerando ainda que a empresa, dispõe do montante, de acordo com o previsto no art. 46 do RICMS-MG, que define os prazos em que o ICMS ST deve acontecer, observa-se que a empresa antecipou um valor considerável do seu caixa. Dispõe o artigo supracitado:

Art. 46 O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

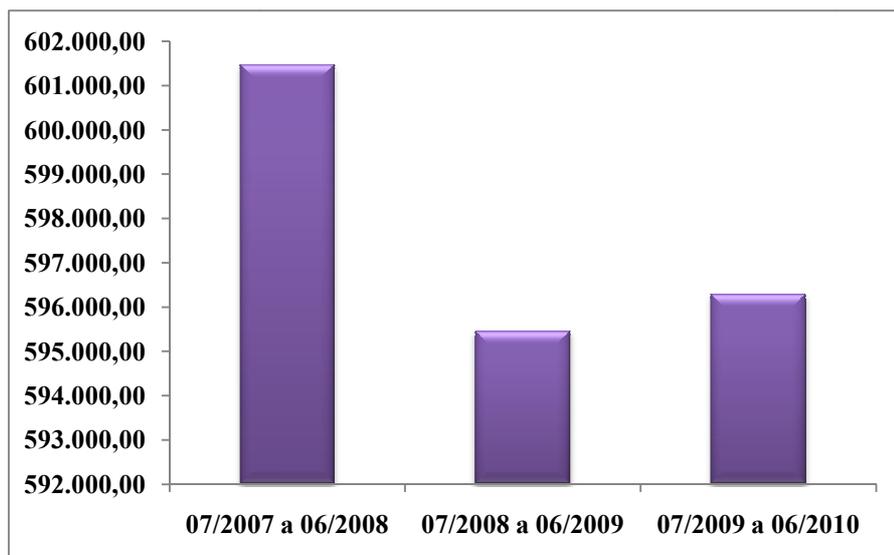
I - o momento da saída da mercadoria do estabelecimento remetente: nas hipóteses dos arts. 12, 13 e 73, 74 e 83 desta Parte, em se tratando de sujeito passivo por substituição situado em outra unidade da Federação e não-inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS deste Estado; II - o momento da entrada da mercadoria no território mineiro.

4.2 Análise do ICMS pago sem e com ST

4.2.1 Simulação do ICMS pago sem ST

As empresas optantes pelo Simples Nacional, calculam seus impostos federais, estaduais e municipais, utilizando-se dos anexos à Lei nº 123/2006. Nestes anexos estão contempladas as alíquotas referentes a oito impostos, dentre eles o ICMS. Portanto, de acordo com a referida lei, a base de cálculo dos impostos na forma unificada do Simples Nacional é o faturamento da empresa.

A figura 4 apresenta o faturamento da empresa em análise, que serviu de base para simular o valor do ICMS que a empresa pagaria, sem a substituição tributária.

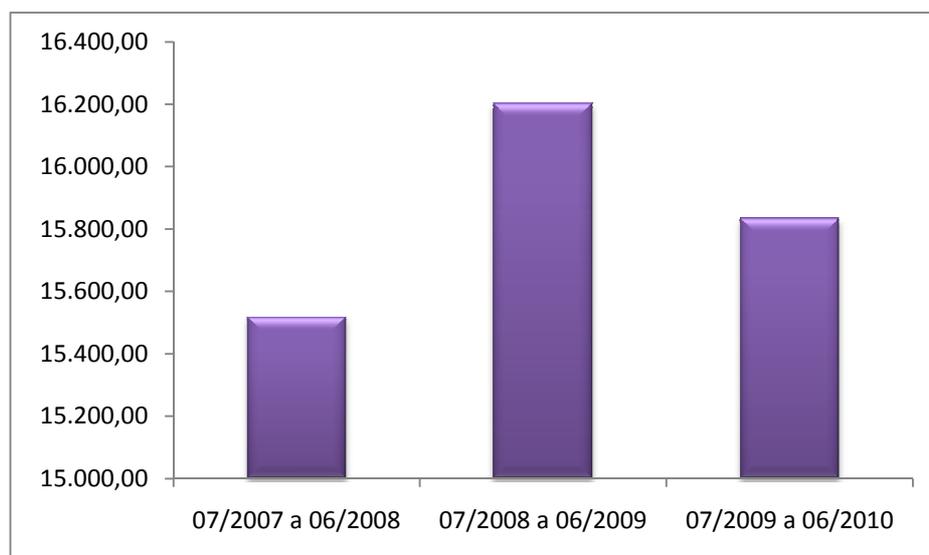


Fonte: Dados da pesquisa

Figura 4 – Faturamento anual

A Figura 4, demonstra que o faturamento do período de julho/2007 a junho/2008 foi de R\$601.468,38; de julho/2008 a junho/2009 R\$595.456,14 e de julho/2009 a junho/2010 R\$ 596.285,84. Observa-se que há uma queda no faturamento do período de julho/2008 a junho/2009 em relação ao faturamento de julho/2007 a junho/2008, de quase 1%. No período de 2009/2010, houve um crescimento de 0,87%, comparado com o período anterior.

A figura 5 apresenta o valor do ICMS que a empresa pagaria sem a substituição tributária.



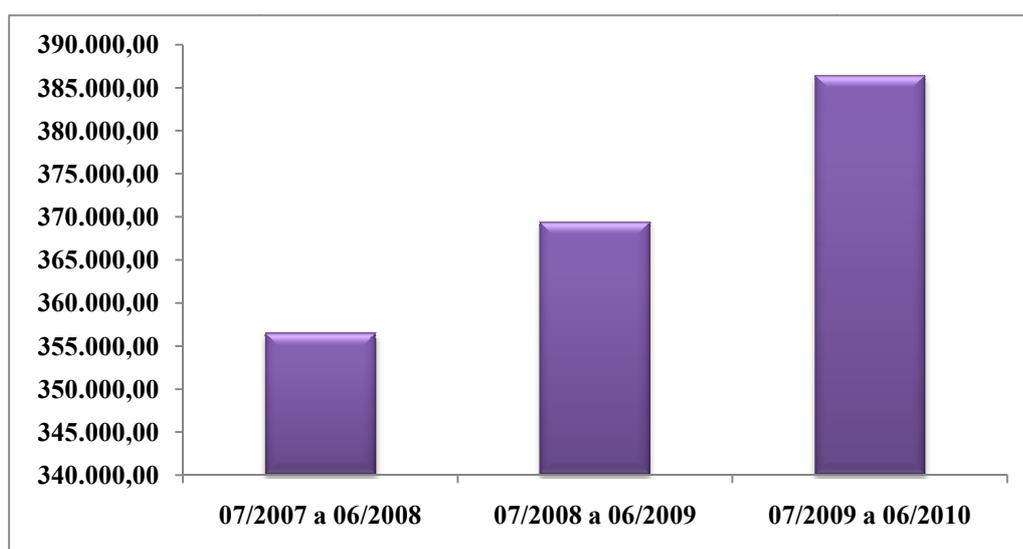
Fonte: Dados da pesquisa

Figura 5 – Total de ICMS sem ST

Os cálculos foram feitos, considerando o mesmo faturamento que a empresa possui com as mercadorias ST. No período de julho/2007 a junho/2008 a empresa pagaria R\$15.517,88 de ICMS; no período de julho/2008 a junho/2009 pagaria R\$16.203,03 e no período de julho/2009 a junho/2010, pagaria R\$15.803,43.

4.2.2 ICMS pago com ST pela empresa analisada

Para calcular o ICMS-ST utiliza-se o valor dos produtos constantes na nota fiscal de compra. O Gráfico 6 demonstra o total de compras realizadas pela empresa no período de julho/2007 a junho/2010.

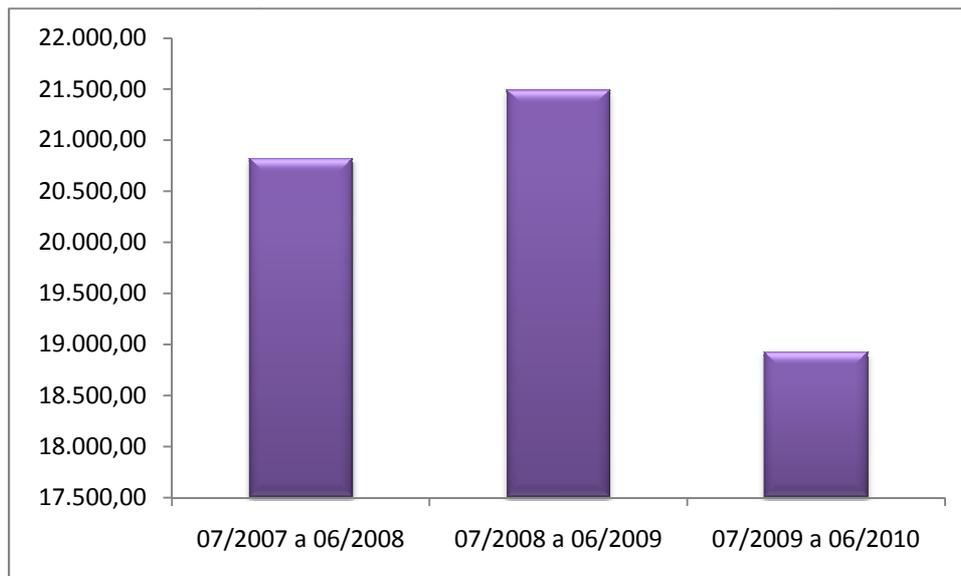


Fonte: Dados da pesquisa

Figura 6: Total Geral das Compras Realizadas no período de 07/2007 a 06/2010

No período de 07/2007 a 06/2008 a empresa efetuou compras no total de R\$356.448,52, no período de 07/2008 a 06/2009 R\$369.376,78 e no período de 07/2009 a 06/2010 R\$386.380,55, totalizando um volume total de compras no valor de R\$ 1.112.205,85.

A figura 7 demonstra os valores de ICMS-ST pago sobre os valores das compras, demonstradas na Figura 6.



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 7 – Total de ICMS recolhido com Substituição Tributária

No período de julho/2007 a junho/2008 a empresa pagou R\$20.822,00 de ICMS; no período de julho/2008 a junho/2009 pagou R\$21.492,82 e no período de julho/2009 a junho/2010, R\$18.926,03, totalizando um montante de R\$ 61.240,85 referente a ICMS.

Como a empresa Salvação Materiais de Construção Ltda, é uma empresa do ramo varejista, ao efetuar uma compra em que ela é a responsável pelo recolhimento, esses valores são desembolsados no ato da compra.

4.2.3. Comparação do ICMS pago sem ST com o ICMS pago com ST

A tabela 9 demonstra os valores de ICMS-ST pagos pela empresa e os valores que ela pagaria sem ST.

Tabela 9 – Comparação do ICMS pago sem ST com o ICMS pago com ST

	07/2007 a 06/2008	07/2008 a 06/2009	07/2009 a 06/2010	Total
ICMS sem ST	15.517,88	16.203,03	15.803,43	47.524,34
ICMS com ST	20.822,00	21.492,82	18.926,03	61.240,85

Fonte: Elaborado pelo autor

A tabela 9 permite as análises:

No período de 07/2007 a 06/2008 a empresa pagou de ICMS-ST R\$20.822,00. Nesse período não existia protocolo do Estado de Minas com nenhum Estado. Logo, os valores foram pagos no momento de entrada da mercadoria no Estado de Minas, conforme o exposto no item 4.2.1. Sem a substituição tributária, a empresa Salvação Materiais de Construção, optante pelo Simples Nacional pagaria R\$15.517,88 de ICMS até o último dia útil da 1ª quinzena do mês subsequente ao faturamento.

No período de 07/2008 a 06/2009 a empresa pagou de ICMS-ST R\$21.492,82. Nesse período já havia protocolo do Estado de Minas com alguns Estados. Logo, parte do valor foi pago no momento de entrada da mercadoria no Estado de Minas, conforme o exposto no item 4.2.1. Sem a substituição tributária, a empresa Salvação Materiais de Construção, optante pelo Simples Nacional pagaria R\$16.203,03 de ICMS até o dia vinte do mês subsequente ao faturamento. E, no período de 07/2009 a 06/2010 a empresa pagou de ICMS-ST R\$18.926,03, com as mesmas condições do período anterior, a empresa pagaria R\$15.803,43.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A realização do estudo possibilitou as seguintes conclusões:

1. Os conflitos da legislação

As políticas tributárias relativas ao ICMS-ST criadas pelos governos Estaduais são conflitantes com o tratamento diferenciado dispensado a empresa de pequeno porte, conforme preceitua a Constituição Federal de 1988 e o Estatuto das Micro e Pequenas Empresas, criado por uma lei federal. Observou-se esse fato quando analisados os benefícios trazidos pela Lei 123/2006, referente às reduções nas alíquotas do ICMS, que saem de uma alíquota de 18%, no caso das mercadorias comercializadas pela empresa estudada, para alíquotas que variam de 1,25% a 3,95% sobre o faturamento, as quais a empresa de pequeno porte pode aderir o que não permanece no regime de ST, que não prevê redução de alíquota;

Outro conflito observado é concernente ao prazo para pagamento do imposto devido pelas empresas optantes pelo Simples Nacional. No período de julho de 2007 a 28 de fevereiro de 2008, o pagamento do imposto é até o último dia útil da 1ª quinzena do mês subsequente ao faturamento. A partir de março de 2008 até a data de hoje, o pagamento é dia vinte do mês subsequente ao faturamento, enquanto que na sistemática de cálculo e recolhimento do imposto devido pelo regime de substituição tributária, os valores do ICMS são pagos antecipadamente.

2. A base de cálculo do ICMS-ST

Analisando os elementos que compõem a base de cálculo do ICMS a ser recolhido no regime de ST, verifica-se que a majoração da base de cálculo por meio da MVA ajustada equaliza os valores dos produtos adquiridos dentro e fora do Estado. No entanto, a utilização desta MVA ajustada aumenta em 16,03% o valor a ser desembolsado pela empresa no ato da compra da mercadoria a ser comercializada, o que remete a uma questão gerencial. Devido à metodologia do recolhimento destinada a este regime, a empresa necessita dispor de um capital de giro maior para suportar os pagamentos realizados antes mesmo de receber a mercadoria que irá comercializar.

3. Volume de ICMS pago com e sem a substituição tributária

As análises do volume de ICMS-ST efetivamente pago pela empresa no período estudado, e o valor que ela pagaria sem ST estão demonstrados na figura 3. A referida figura apresenta uma queda no faturamento no período de 07/2008 a 06/2009 na ordem de quase 1% e a figura 6 mostra que nesse mesmo período a empresa desembolsou um volume maior referente ao ICMS-ST. Compreendendo a análise do item 4.1.1. letra b, conclui-se que, o imposto pago sem ST, principalmente na qualidade de contribuinte responsável, os recursos utilizados para pagar os impostos antecipadamente, ela os teriam como capital de giro por um período de no mínimo de vinte dias, isso, considerando que ela vendesse toda a sua mercadoria imediatamente à sua chegada.

4. O impacto do ICMS-ST na empresa de pequeno porte

Após a realização do estudo, conclui-se que, a substituição tributária tem impacto negativo na empresa de pequeno porte. E que os benefícios adquiridos aos longos dos anos, tornam-se comprometidos mediante a imposição deste sistema de recolhimento de impostos.

5. Das limitações e recomendações

Salientam-se, algumas limitações do estudo. Foi utilizado o método quantitativo por se caracterizar como um método que permite a aproximação do investigador aos fatos a serem analisados. Contudo, como o estudo foi realizado em um único local, e por ser característica do estudo de caso realizado nesta modalidade, os resultados apresentam uma fragilidade, o que remete à cautela na análise e generalização dos resultados. Sugere-se, a realização de estudos, em outros segmentos, para dar continuidade à pesquisa e que contemplem a generalização dos resultados a toda população.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO. **Análise Setorial**. Disponível em: <<http://www.abramat.org.br/lista.asp?s=8>>. Acesso em: 20 out. 2010.

BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/produtos/download/Circ010_10.pdf>. Acesso em: 15 out. 2010.

_____. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/especial/pme.pdf>. Acesso em: 18 out. 2010.

BEUREN, Ilse M. et al (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/sicon/index.jsp>>. Acesso em: 05 out. 2010.

_____. Ministério da Fazenda. **Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis n°s 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n° 5.452, de 1° de maio de 1943, da Lei n° 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar n° 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis n°s 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.

CONCEITO CONSULTORIA. **A importância das ME e EPP para a economia do país**. Disponível em: <<http://www.consultoriaconceito.com.br/download/Artigo48.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2010.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988_13.07.2010/index.shtml>. Acesso em: 01 out. 2010.

GIAMBIAGI, Fábio.; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas teorias e práticas no Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2010.

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

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO-IBPT. **Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras**. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13649&pagina=0>. Acesso em: 18 jun. 2010.

_____. **Estudo sobre o verdadeiro custo da tributação brasileira**. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=9169&pagina=10>. Acesso em: 18 jun. 2010.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 10 ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2006.

KLUG, Melânia B. **Língua portuguesa**: minidicionário escolar. 1. ed. Blumenau: Vale das Letras, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PEQUENAS NA EUROPA. Disponível em: <http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/charter/docs/charter_pt.pdf>. Acesso em: 16 out. 2010.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS GERAIS. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/orientacao/orientacao_001_2007.htm>. Acesso em: 15 out. 2010.

SEBRAE. **Principais conclusões sobre a evolução dos indicadores de emprego formal no Brasil - Agosto / 2010**. Disponível em: <[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/C2BFDBB18DAD36B1832577B2006B363E/\\$File/NT00044832.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/C2BFDBB18DAD36B1832577B2006B363E/$File/NT00044832.pdf)>. Acesso em: 22 out. 2010.

_____. **Síntese da economia brasileira**. Disponível em: <<http://www.portaldocomercio.org.br/media/sinteseeconomiasbrasil2006.pdf>>. Acesso em: 22 out.2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. São Paulo: Renovar, 2007.

VIEIRA, Sonia. **Como elaborar questionários**. São Paulo: Atlas, 2010.

ANEXOS

Anexo A: Tabela de Margem de Valor Agregado

18.1. Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária			
Interno e nas seguintes unidades da Federação: Bahia (Protocolo ICMS 26/10), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 176/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 196/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 32/09).			
Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA(%)
18.1.1	3824.40.00	Aditivos preparados para cimentos, argamassas ou concretos	33,53
18.1.2	3214.90.00	Argamassas, seladoras, massas para revestimento	33,53
	3816.00.1		
	3824.50.00		
18.1.3	39.16	Revestimentos de PVC e outros plásticos	38,34
18.1.4	39.16	Forro, sancas e afins de PVC, para uso na construção civil	38,34
18.1.5	39.17	Tubos e seus acessórios (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges, uniões), de plásticos, para uso na construção civil	30,74
18.1.6	39.18	Revestimento de pavimento de PVC e outros plásticos	32,97
18.1.7	39.19	Veda rosca, lona plástica, fitas isolantes e afins	28,17
	39.20		
	39.21		
18.1.8	39.22	Banheiras, boxes para chuveiros, pias, lavatórios, bidês, sanitários e seus assentos e tampas, caixas de descarga e artigos semelhantes para usos sanitários ou higiênicos, de plásticos	39,28
18.1.9	3925.20.00	Portas, janelas e afins, de plástico	35
18.1.10	3925.30.00	Postigos, estores (incluídas as venezianas) e artefatos semelhantes e suas partes	48,19
18.1.11	3926.90	Outras obras de plástico, para uso na construção civil	30,48
18.1.12	4005.91.90	Fitas emborrachadas	27,14
18.1.13	40.09	Tubos de borracha vulcanizada não endurecida, mesmo providos dos respectivos acessórios (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges, uniões) para uso na construção civil	42,35
18.1.14	4016.93.00	Juntas, gaxetas e semelhantes, de borracha vulcanizada não endurecida, para uso não automotivo	47,38
18.1.15	44.09	Pisos de madeira	34,96
18.1.16	4410.11.21	Painéis de partículas, painéis denominados <i>oriented strand board</i> (OSB) e painéis semelhantes (por exemplo, <i>waferboard</i>), de madeira ou de outras matérias lenhosas, recobertos na superfície com papel impregnado de melamina, mesmo aglomeradas com resinas ou com outros aglutinantes orgânicos, em ambas as faces, com película protetora na face superior e trabalho de encaixe nas quatro laterais, dos tipos utilizados para pavimentos	34,61
18.1.17	44.11	Pisos laminados com base de MDF (<i>Médium Density Fiberboard</i>) e ou madeira	33,84
18.1.18	48.14	Papel de parede e revestimentos de parede semelhantes; papel para vitrais	51,13

18.1.19	44.18	Obras de marcenaria ou de carpintaria para construções, incluídos os painéis celulares, os painéis montados para revestimento de pavimentos (pisos) e as fasquias para telhados <i>shingles</i> e <i>shakes</i> , de madeira	37,27
18.1.20	57.03	Tapetes e outros revestimentos para pavimentos (pisos), de matérias têxteis, tufados, mesmo confeccionados	36,83
18.1.21	63.03	Persianas de materiais têxteis	47,04
18.1.22	68.02	Ladrilhos de mármore, travertinos, lajotas, quadros, alabastro, ônix e outras rochas carbonáticas, e ladrilhos de granito, cianito, charnokito, diorito, basalto e outras rochas silicáticas, com área de até 2m ²	42,98
18.1.23	68.05	Abrasivos naturais ou artificiais, em pó ou em grãos, aplicados sobre matérias têxteis, papel, cartão ou outras matérias, mesmo recortados, costurados ou reunidos de outro modo	35,9
18.1.24	6807.10.00	Manta asfáltica	34,44
18.1.25	6808.00.00	Painéis, chapas, ladrilhos, blocos e semelhantes, de fibras vegetais, de palha ou de aparas, partículas, serragem (serradura) ou de outros desperdícios de madeira, aglomerados com cimento, gesso ou outros aglutinantes minerais, para uso na construção civil	69,43
18.1.26	68.09	Obras de gesso ou de composições à base de gesso	28,67
18.1.27	68.10	Obras de cimento, de concreto ou de pedra artificial, mesmo armadas, exceto poste acima de 3 m de altura e tubos, laje, pré-laje e mourões	35,46
18.1.28	68.11	Caixas d'água, tanques e reservatórios e suas tampas, telhas, calhas, cumeeiras e afins, de fibrocimento, cimento-celulose ou semelhantes, contendo ou não amianto, exceto os produtos relacionados no subitem 13.1	36
18.1.29	6901.00.00	Tijolos, placas (lajes), ladrilhos e outras peças cerâmicas de farinhas siliciosas fósseis (<i>kieselghur</i> , tripolita, diatomita, por exemplo) ou de terras siliciosas semelhantes	69,43
18.1.30	69.10	Pias, lavatórios, colunas para lavatórios, banheiras, bidês, sanitários, caixas de descarga, mictórios e aparelhos fixos semelhantes para usos sanitários, de cerâmica	34,29
18.1.31	69.07	Ladrilhos e placas de cerâmica, exclusivamente para pavimentação ou revestimento	35,33
	69.08		
18.1.32	70.03	Vidro vazado ou laminado, em chapas, folhas ou perfis, mesmo com camada absorvente, refletora ou não, mas sem qualquer outro trabalho	36,08
18.1.33	70.04	Vidro estirado ou soprado, em folhas, mesmo com camada absorvente, refletora ou não, mas sem qualquer outro trabalho	69,43
18.1.34	70.05	Vidro flotado e vidro desbastado ou polido em uma ou em ambas as faces, em chapas ou em folhas, mesmo com camada absorvente, refletora ou não, mas sem qualquer outro trabalho	34,41
18.1.35	7007.19.00	Vidros temperados	33,65
18.1.36	7007.29.00	Vidros laminados	34,93
18.1.37	7008.00.00	Vidros isolantes de paredes múltiplas	49,98
18.1.38	70.09	Espelhos de vidro, mesmo emoldurados, excluídos os de uso automotivo	38,56

	7214.20.00		
18.1.39	7308.90.10	Barras próprias para construções, inclusive vergalhões de aço	40,36
	72.13		
18.1.40	7214.20.00	Vergalhões de ferro	27,74
	7217.10.90		
18.1.41	73.12	Fios de ferro ou aço não ligados, não revestidos, mesmo polidos, cordas, cabos, tranças (entrançados), lingas e artefatos semelhantes, de ferro ou aço, não isolados para usos elétricos	37,88
18.1.42	7217.20.90	Outros fios de ferro ou aço, não ligados, galvanizados	39,73
18.1.43	73.07	Acessórios para tubos (inclusive uniões, cotovelos, luvas ou mangas), de ferro fundido, ferro ou aço	33,48
18.1.44	7308.30.00	Portas e janelas e seus caixilhos, alizares e soleiras de ferro fundido, ferro ou aço	29,85
	7308.40.00		
18.1.45	7308.90	Material para andaimes, para armações (cofragens) e para escoramentos, (inclusive armações prontas, para estruturas de concreto armado ou argamassa armada), eletrocalhas e perfilados de ferro fundido, ferro ou aço, próprios para construção	29,85
18.1.46	7313.00.00	Arame farpado, de ferro ou aço, arames ou tiras, retorcidos, mesmo farpados, de ferro ou aço, dos tipos utilizados em cercas	41,79
18.1.47	73.14	Telas metálicas, grades e redes, de fios de ferro ou aço	31,18
18.1.48	7315.82.00	Correntes de elos soldados, de ferro fundido, de ferro ou aço	41,91
18.1.49	7317.00	Tachas, pregos, percevejos, escápuas, grampos ondulados ou biselados e artefatos semelhantes, de ferro fundido, ferro ou aço, mesmo com a cabeça de outra matéria, exceto cobre	36,6
18.1.50	73.18	Parafusos, pinos ou pernos, roscados, porcas, tira-fundos, ganchos roscados, rebites, chavetas, cavilhas, contrapinos, arruelas (incluídas as de pressão) e artefatos semelhantes, de ferro fundido, ferro ou aço	44,95
18.1.51	73.26	Abraçadeiras	44,77
18.1.52	74.07	Barras de cobre	31,5
18.1.53	7411.10.10	Tubos de cobre e suas ligas, para instalações de água quente e gás, de uso na construção civil	27,67
18.1.54	74.12	Acessórios para tubos (por exemplo, uniões, cotovelos, luvas ou mangas) de cobre e suas ligas, para uso na construção civil	27,67
18.1.55	74.15	Tachas, pregos, percevejos, escápuas e artefatos semelhantes, de cobre, ou de ferro ou aço com cabeça de cobre, parafusos, pinos ou pernos, roscados, porcas, ganchos roscados, rebites, chavetas, cavilhas, contrapinos, arruelas (incluídas as de pressão), e artefatos semelhantes, de cobre	37,15
18.1.56	7418.20.00	Artefatos de higiene ou de toucador, de cobre	40,79
18.1.57	7607.19.90	Manta de subcobertura aluminizada	34,19
18.1.58	7609.00.00	Acessórios para tubos (por exemplo, uniões, cotovelos, luvas ou mangas), de alumínio, para uso na construção civil	39,96

18.1.59	76.10	Construções e suas partes (inclusive pontes e elementos de pontes, torres, pórticos, pilares, colunas, armações, estruturas para telhados, portas e janelas, e seus caixilhos, alizares e soleiras, balaustradas, e estruturas de ox), de alumínio, exceto as construções, pré-fabricadas da posição 94.06; chapas, barras, perfis, tubos e semelhantes, de alumínio, próprios para construções	30,97
18.1.60	7615.20.00	Artefatos de higiene ou de toucador, de alumínio	45,69
18.1.61	76.16	Outras obras de alumínio, próprias para construções, incluídas as persianas	35,2
18.1.62	76.16 8302.4	Outras guarnições, ferragens e artigos semelhantes de metais comuns, para construções, inclusive puxadores, exceto persianas de alumínio	35,2
18.1.63	83.01	Cadeados, fechaduras e ferrolhos (de chave, de segredo ou elétricos), de metais comuns, incluídas as suas partes fechos e armações com fecho, com fechadura, de metais comuns chaves para estes artigos, de metais comuns excluídos os de uso automotivo	36,26
18.1.64	8302.10.00	Dobradiças de metais comuns, de qualquer tipo	40,09
18.1.65	8302.50.00	Pateras, porta-chapéus, cabides, e artigos semelhantes de metais comuns	49,27
18.1.66	83.07	Tubos flexíveis de metais comuns, mesmo com acessórios, para uso na construção civil	30,55
18.1.67	83.11	Fios, varetas, tubos, chapas, eletrodos e artefatos semelhantes, de metais comuns ou de carbonetos metálicos, revestidos exterior ou interiormente de decapantes ou de fundentes, para soldagem (soldadura) ou depósito de metal ou de carbonetos metálicos, fios e varetas de pós de metais comuns aglomerados, para metalização por projeção	37,32
18.1.68	8419.1	Aquecedores de água não elétricos, de aquecimento instantâneo ou de acumulação	29,67
18.1.69	84.81	Torneiras, válvulas (incluídas as redutoras de pressão e as termostáticas) e dispositivos semelhantes, para canalizações, caldeiras, reservatórios, cubas e outros recipientes	30,18
18.1.70	8515.90.00	Partes de máquinas e aparelhos para soldadura forte ou fraca e de máquinas e aparelhos para soldar metais por resistência	39,14
18.1.71	90.19	Banheira de hidromassagem	31,7
18.1.72	35.06	Produtos de qualquer espécie utilizados como colas ou adesivos, acondicionados para venda a retalho como colas ou adesivos, com peso líquido não superior a 1 kg	48,02
18.1.73	57.04	Tapetes e outros revestimentos para pavimentos (pisos), de feltro, exceto os tufados e os flocados, mesmo confeccionados	36,83
18.1.74	6912.00.00	Artefatos de higiene/toucador, de cerâmica	57,1
18.1.75	70.16	Blocos, placas, tijolos, ladrilhos, telhas, e outros artefatos, de vidro prensado ou moldado, mesmo armado, para a construção, inclusive tijolos de vidro; cubos, pastilhas e outros artigos semelhantes	61,2

18.1.76	73.10	Caixas diversas (tais como caixa de correio, de entrada de água, de energia, de instalação) de ferro ou aço próprias para construção civil; pias, banheiras, lavatórios, cubas, mictórios, tanques e afins de ferro fundido, ferro ou aço	58,53
18.1.77	73.24	Artefatos de higiene ou de tocador, e suas partes, de ferro fundido, ferro ou aço	56,93
18.1.78	73.25	Outras obras moldadas, de ferro fundido, ferro ou aço	56,93

Fonte: SEFAZ/MG - 2010