

A IMPORTÂNCIA DA GESTÃO FISCAL E TRIBUTÁRIA DO ICMS PARA AS EMPRESAS DE COMÉRCIO VAREJISTA

MARIVONE SANTOS PALHARES

a219591194@fumecc.edu.br

FUMEC

CARLOS ALBERTO DE SOUZA

carlosprofs@gmail.com

FUMEC

CAROLINA PINHEIRO BATISTA

carolcpb@gmail.com

FUMEC

VANDA APARECIDA OLIVEIRA DALFIOR

vaodalfor@gmail.com

FACULDADE PITÁGORAS

Resumo: É abordado neste trabalho como a falta de conhecimento na gestão fiscal e tributária juntamente com inconformidades informacionais enviadas ao contador, pode acarretar em prejuízo econômico e financeiro para o comércio varejista. Para exemplificar tal impacto econômico-financeiro, utilizaram-se os dados de uma empresa X do ramo varejista de produtos alimentícios, optante pelo regime unificado do Simples Nacional. Ao final da pesquisa conclui-se um prejuízo obtido pela empresa nos três últimos anos com base em recálculos de receitas segregadas no Simples Nacional.

Palavras Chave: Gestão Fiscal - Gestão Tributária - Comércio varejista - ICMS - Substituição Tributária

1 INTRODUÇÃO

Diante do desenvolvimento do mercado, as Micro Empresas e Empresas de Pequeno Porte vêm crescendo cada vez mais. Com isso, as empresas de comércio varejista tem importante papel na arrecadação dos estados. Dessa forma viu-se a necessidade de um melhor entendimento do que realmente é devido pelas empresas comerciais varejistas. É comum profissionais da área fiscal, ao efetuarem apurações de comércio varejista, deparar-se com situações incoerentes com a realidade da empresa, principalmente no que tange ao tributo indireto ICMS.

Este é um tema bastante questionável que merece um aprofundamento. Espera-se analisar, por meio deste artigo, através de um estudo de caso, qual a importância de uma gestão fiscal e tributária do ICMS nas empresas de comércio varejista.

O ICMS é um dos principais tributos incidentes em operações de comércio varejistas, com isso, nota-se uma dificuldade de compreensão por parte dos empresários no que realmente é devido.

A presente pesquisa se justifica pelo fato de que uma boa gestão fiscal pode acarretar em vantagens para o comércio varejista. Assim o presente trabalho pretende demonstrar as vantagens de uma boa gestão do ICMS nas empresas comerciais e o impacto que a falta de uma gestão fiscal tributária pode acarretar ao comércio varejista financeiramente.

Hipoteticamente há impacto econômico a partir de inconformidade de informações enviadas pelo cliente ao contador. Assim sendo, será analisado qual o tamanho do impacto econômico financeiro de informações errôneas na empresa X.

O presente estudo de caso tem como objetivo geral analisar o impacto na gestão fiscal a partir de inconformidades de informações na empresa X. E como objetivos específicos pode-se citar identificar as informações dos últimos três anos da empresa X; reclassificar estas informações de maneira correta e recalcular os tributos a partir da reclassificação.

A metodologia aplicada no presente estudo foi pesquisa bibliográfica, documental, quantitativa e descritiva. A coleta dos dados foi por meio documental. O presente trabalho está estruturado no capítulo 1, referente à introdução. O capítulo 2 trata do referencial teórico, em que são abordados os temas, conceito do ICMS, Substituição Tributária, Documentos Fiscais, Simples Nacional, Gestão Fiscal e Tributária e Comércio Varejista. Já o capítulo 3 descreve a metodologia utilizada para a pesquisa, seguida da análise de dados no capítulo 4. O trabalho finaliza com as considerações finais e recomendações.

A partir dos aspectos acima abordados, tem-se o seguinte problema de pesquisa: **qual é o impacto econômico-financeiro na gestão fiscal e tributária a partir das inconformidades informacionais na empresa X de comércio varejista?**

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Este tópico trará consigo algumas informações existentes sobre as Microempresas (ME) e Empresa de Pequeno Porte (EPP), ICMS, Simples Nacional, entre outras informações pertinentes ao tema proposto neste estudo de caso.

Devido ao grande aumento de empresas no ramo de comércio varejista, é importante que se conheça algumas definições de assuntos pertinentes às operações feitas por este tipo de empresa.

O Código Tributário Nacional (CTN, Lei nº 5.172 de 25/10/1966) define no seu Artigo 96 a expressão “Legislação Tributária”. Em relação ao ICMS, podemos dizer que a legislação tributária estrutural é composta dos seguintes atos:

- 1º - Constituição Federal;
- 2º - Código Tributário Nacional – Lei 5.172/66;
- 3º - Lei Complementar 87/96 – a Lei Kandir;
- 4º - Convênios – Confaz Ajustes Sinief;
- 5º - Lei Estadual nº 6.763/75;
- 6º - RICMS/2002;
- 7º - Outras Normas - Instruções Normativas – Resoluções – Portarias – Comunicados.

2.1 Conceitos ICMS

O ICMS (Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços) está previsto na Constituição Federal de 1988, conforme dispõe o Artigo 155, Inciso II. Este tributo é de competência estadual e sua regulamentação está prevista na Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), contudo, cabe aos Estados e ao Distrito Federal definir regras próprias, baseando-se na referida Lei Kandir.

O ICMS é a palavra principal deste estudo, o mesmo é de competência estadual e tem como fato gerador operações de circulação de mercadorias e serviços. A Lei Kandir em seu Artigo 1º, afirma “compete aos estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

O Regulamento do ICMS de Minas Gerais (RICMS/2002) é bastante complexo, o mesmo subdivide-se em títulos, capítulos, seção e anexos. No Artigo 187 do RICMS/2002 tem-se a base legal para as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação. Para tais operações existe um Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) e um Código de Situação Tributária (CST). A Parte 2 e 3 do Anexo V define mais claramente cada um destes códigos. De acordo com o § 1º deste artigo, os códigos fiscais são aglutinados em grupos homogêneos. O § 2º define que o CFOP e CST devem ser interpretados de acordo com as notas explicativas a eles relativas.

Os códigos de Situação Tributária referente ao ICMS são divididos em duas tabelas. A Tabela A que define a origem da mercadoria e a Tabela B que define a situação tributária do produto em relação ao ICMS. As empresas optantes pelo Simples Nacional possuem uma Tabela B específica, onde são encontrados os CSOSN (Código de Situação da Operação no Simples Nacional).

2.2 ICMS Substituição Tributária

O RICMS/2002 possui um anexo que trata do ICMS Substituição Tributária que de acordo com a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, é um regime de ICMS, no qual se atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo a fato gerador praticado por terceiros.

A Lei Kandir em seu artigo 6º concede poderes ao estado de atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, dessa forma este contribuinte é considerado Substituto Tributário. Em seu parágrafo 1º, fica claro que esta responsabilidade poderá ser atribuída a uma ou mais operações ou prestações sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes.

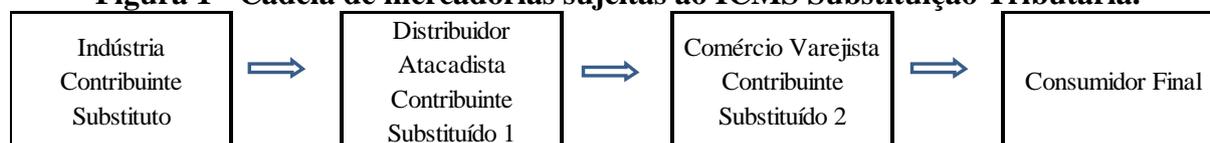
A substituição tributária pode ser classificada em três espécies, conforme Artigo 6º §1º Lei Complementar 87/96 que são elas: antecedente, concomitante e subsequente.

De acordo com Flores (2009 p.26), a Substituição Tributária foi implantada de forma a reduzir a fiscalização e evitar a evasão fiscal, aumentando assim a arrecadação deste tributo. A substituição tributária geralmente tem como substituto o atacadista ou distribuidor, pois desta forma o fisco facilita a arrecadação e a fiscalização de determinadas mercadorias. Ainda segundo Flores (2009) esta técnica evita a sonegação pelos comerciantes varejistas, uma vez que eles são contribuintes substituídos, ou seja, nas operações subsequentes internas já foi recolhido o tributo ICMS ST, baseando-se em uma Margem de Valor Agregado (MVA), encerrando assim a tributação de produtos sujeitos a esse imposto.

Rezende et al (2012 p.54), considera a Substituição Tributária como uma modalidade em que o contribuinte responsável arrecada antecipadamente o ICMS das cadeias posteriores, afim de simplificar a fiscalização e evitar a sonegação fiscal.

As ME ou EPP optantes pelo simples nacional podem ser tributadas pelo ICMS de duas formas: como substituto tributário, em que é atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS; ou, contribuinte substituído, em que já foi encerrada a tributação, ou seja, não haverá imposto ICMS a pagar, uma vez que já foi recolhido pelo contribuinte substituto (FLORES, 2009 p.56). Abaixo tem-se a figura 1, apresentando toda a cadeia de mercadorias sujeitas ao ICMS Substituição tributária.

Figura 1 - Cadeia de mercadorias sujeitas ao ICMS Substituição Tributária.



Fonte: Elaborado pelo Autor (2017)

Por meio da ilustração acima, conclui-se que o comerciante varejista optante pelo simples nacional deve excluir o tributo ICMS da sua receita de venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária.

2.3 Documentos Fiscais

O anexo V do RICMS dispõe sobre a emissão e escrituração de documentos fiscais e o anexo VI dispõe sobre a emissão de cupom fiscal (ECF). No parágrafo 4º, é explanada tal informação, conforme pode-se observar abaixo:

Art. 4º É obrigatória a emissão de documento fiscal por ECF:

I – na operação de venda, à vista ou a prazo, de mercadoria ou bem promovida por estabelecimento que exercer a atividade de comércio varejista, inclusive restaurante, bar e similares;

No parágrafo 6º do Anexo VI, é apresentada a dispensa de emissão de ECF, conforme pode-se observar abaixo:

Art. 6º Fica dispensado da obrigatoriedade de uso do ECF:

I - o contribuinte que estiver enquadrado como microempresa com receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), exceto quando mantiver no recinto de atendimento ao público equipamento que possibilite o registro ou o processamento de dados relativos à operação com mercadorias ou prestação de serviços ou a impressão de documento que se assemelhe ao Cupom Fiscal, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo e observado o disposto no art. 8º desta Parte.

2.4 Simples Nacional

O Simples Nacional é um regime diferenciado de tributação para Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP). Este regime está previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, englobando todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). A LC 123/2006 sofreu algumas mudanças recentes por meio da LC 155/2016, como por exemplo, a redução das faixas do Simples Nacional com uma parcela de dedução, porém estas novas regras só entram em vigor a partir de 01 de janeiro de 2018.

Segundo Rezende (2012 p.13), o regime do Simples Nacional foi instituído com a finalidade de unificar, simplificar e reduzir os tributos para as ME e EPP.

O artigo 13 da Lei Complementar 123 dispõe sobre os impostos e contribuições que serão recolhidos mensalmente mediante documento único de arrecadação. No inciso XIII letra (a) do mesmo artigo, são especificadas as mercadorias sujeitas a substituição tributária em operações anteriores, na qual será encerrada a tributação nas operações subsequentes.

De acordo com o artigo 966 da Lei 10.406/02, ME ou EPP é a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário que se refere tal artigo, desde que sejam devidamente registradas no registro de empresas mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

Andrade (2010), apud Pereira et al (2012 p.3) define que “a cobrança do tributo deve ser feita em declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais referente ao valor devido mensalmente pela ME ou EPP. ” Ainda segundo a autora “esse cálculo é baseado em uma alíquota mensal progressiva e admite abatimentos de impostos pagos antecipadamente ou não incidentes”.

No que tange o tributo ICMS para o comércio varejista na revenda de mercadorias sujeitas a Substituição Tributária, deve-se analisar o Artigo 25-A § 8º da Resolução 94/11, onde explica que o substituído tributário, ou seja, aquele contribuinte que teve o seu imposto retido, deverá segregar sua receita correspondente a esta operação, pois tais receitas serão descontadas no cálculo do imposto, o percentual relativo ao ICMS.

2.5 Gestão Fiscal e Tributária

Segundo Teixeira e Zanluca (2008, p. 03), apud Esnolde et al (2012), gestão tributária “é o processo de gerenciamento dos aspectos tributários de uma determinada empresa, com a finalidade de adequação e planejamento, visando controle das operações que tenham relação direta com tributos”.

De acordo com o artigo “*Empirical tax research in accounting*” a publicação no *Journal of Accounting and Economics*, escrita pelos autores *Schakelford e Shevlin (2001)*, apud Esnolde et al (2012), o conceito de gestão tributária, é apontado por três vertentes – “todas as partes”, “todos os tributos” e “todos os custos”.

Segundo Oliveira (2013), apud Bazzi (2015 p.23) a função da gestão tributária é gerir os tributos incidentes nas operações das empresas de forma a adaptar suas obrigações tributárias e apurar o valor real dos tributos, sempre atentando-se para possíveis sanções fiscais e legais que estejam em vigor.

Uma boa gestão fiscal e tributária deve ser eficiente, a fim de alcançar bons resultados empresariais, de forma a reduzir tributos de forma lícita. De acordo com Castro et al (2007 p.53), “a gestão moderna deve buscar a máxima eficiência para a empresa e esta só é obtida se forem aproveitadas todas as vantagens fiscais possíveis”.

2.6 Contabilidade Gerencial

Para que as organizações tenham uma boa gestão fiscal e tributária, o papel da contabilidade é fundamental na hora da tomada de decisões. De acordo com Garrison e Noreen (2001), apud Hong (2006 p.4), a contabilidade gerencial destina informações essenciais para colaboradores dentro das organizações. As grandes empresas geralmente possuem uma contabilidade gerencial, mas os pequenos empresários não têm essa precaução com o negócio. A contabilidade gerencial tem a função de fornecer informações para administradores, ou seja, os responsáveis pela gestão e controle das operações da empresa (PADOVEZE, 2011 p.38).

2.7 Comércio Varejista

Na Seção G do Anexo XIV do RICMS/2002 existe uma definição para comércio. De acordo com esta seção, o comércio de mercadorias organiza-se em dois segmentos: comércio atacadista e comércio varejista.

De acordo com o site do Portal da Educação (2013), comércio varejista é considerado o “comércio popular”, onde os consumidores escolhem produtos diversos para comprar, com os preços estabelecidos pela empresa varejista. Essas compras geralmente ocorrem em menor quantidade de mercadorias.

Segundo Donato (2012), o comércio ou varejo é conhecido como uma das atividades mais precursoras para a sociedade, pois o ser humano já está habituado a barganhar desde as formas de escambo, mercantilismo até chegar à comercialização moderna, por meio da utilização de recursos monetários.

Conforme define Parente (2000), apud Hillmann (2013, p.68) o varejo “consiste em todas as atividades que englobam o processo de venda de produtos e serviços para atender a uma necessidade pessoal do consumidor final”.

3. METODOLOGIA

A metodologia utilizada neste estudo de caso foi uma pesquisa exploratória. Pesquisa segundo Gil (2007) é um sistema de processos que tem por finalidade responder problemas propostos, sendo que a pesquisa se inicia na formulação do problema até evidenciação e discussão dos resultados.

A pesquisa tem o caráter exploratório por se tratar de um estudo de caso (Gil 2007), baseado em dados verídicos da empresa X, que trará consigo mais veracidade nas informações apresentadas em quadros, figuras e tabelas.

Neste estudo de caso foi utilizado o tipo de pesquisa quantitativa que de acordo com Fonseca (2002 p.20), apud Gerhardt et al (2009 p.33) é utilizada uma linguagem matemática para explicar as causas de um fenômeno, as relações entre os fatores, etc. A pesquisa quantitativa deve ser bem objetiva na análise dos dados.

QUADRO 1 – Métodos e técnicas utilizadas na pesquisa

Método	Tipo de Pesquisa	Técnica de Coleta de Dados	Técnica de Tratamento dos Dados
Levantamento bibliográfico e documental	Quantitativa e Descritiva	Análise Documental	Análise de conteúdo

Fonte: Elaborado pelo Autor (2017)

Por se tratar de um estudo de caso, a pesquisa também é descritiva, pois exige do investigador várias informações sobre o que se deseja analisar. Este tipo de pesquisa descreve os fatos e fenômenos de uma determinada realidade (TRIVIÑOS, 1987).

3.1 Da empresa pesquisada

A pesquisa em análise é baseada no estudo de caso da empresa X Ltda, situada no município de Vespasiano (MG). Atualmente a empresa possui apenas dois colaboradores, sendo um sócio e um funcionário devidamente registrado. A X Ltda é Optante pelo Simples Nacional desde julho de 2007, atua no ramo do comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios, possui uma caracterização de minimercado, mercearia e armazém.

4. ANÁLISES E RESULTADOS

Através de observações feitas pela contabilidade na apuração fiscal dessa empresa, foi possível evidenciar algumas incoerências fiscais relacionadas às entradas e saídas deste contribuinte, uma vez que as informações não coincidem.

Na legislação do ICMS, existem classificações específicas para cada tipo de contribuinte e produto. Para isso existem alguns códigos como CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações), CST (Código Situação Tributária), dentre outros.

Para que a contabilidade possa fazer uma apuração correta, o contribuinte deve relatar em seus documentos fiscais a real classificação deste produto por meio dos códigos previstos na legislação, porém na maioria das vezes, isso não ocorre. A pequena empresa não tem interesse em aprender sobre as operações que regem sua atividade e muitas das vezes acabam recolhendo valores a maior ou indevidos aos cofres públicos.

Neste estudo de caso, são analisados os três últimos anos do recolhimento de ICMS, com o objetivo principal de mostrar que por informações incoerentes com a realidade da empresa, o contribuinte acabou pagando tributos indevidamente.

A empresa X Ltda adquire para posterior revenda em seu estabelecimento mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. A legislação mineira prevê em seu Artigo 12 do Anexo XV, a responsabilidade do recolhimento do imposto pelos estabelecimentos industriais situados neste estado de todos os produtos relacionados na Parte 2 deste mesmo anexo. As empresas Optantes pelo Simples Nacional que adquirem este tipo de mercadoria devem segregar suas receitas de vendas e referente às mercadorias que já foram retidos o imposto ICMS na entrada, ou seja, embutidos no preço de venda, é permitido o desconto deste tributo na guia de DAS (Documento de Arrecadação Simples).

4.1 – Análise das incoerências

Por meio de uma análise das apurações fiscais de entradas e saídas de mercadorias é possível observar que há algo errado nas informações cadastrais dos produtos revendidos por esta empresa. Os registros de saída não são apurados corretamente, pois percebe-se divergências de códigos fiscais de operação e prestação (CFOP), nas suas entradas. Dessa forma tem-se um questionamento sobre a inconformidade das informações errôneas passadas ao contador por meio de documentos fiscais, que fazem com que os tributos a recolher pelo pequeno empresário sejam em valores superiores ao realmente devido.

4.1.1 – Apuração das Entradas e Saídas

Abaixo é possível identificar na tabela a incoerência de apuração das entradas e saídas da empresa X nos três últimos anos.

Tabela 1 – Apuração de entrada e saída Empresa X Ltda.

Exercícios		2014	2015	2016
Entradas	1102 (s/ ICMS ST)	R\$ 13.098,56	R\$ 5.405,72	R\$ 19.001,05
	1403 (c/ ICMS ST)	R\$ 97.348,92	R\$ 101.845,41	R\$ 83.682,69
	Total	R\$ 112.461,48	R\$ 107.251,13	R\$ 102.683,74
Saídas	5102 (s/ ICMS ST)	R\$ 152.035,95	R\$ 170.177,83	R\$ 168.658,72
	Total	R\$ 152.035,95	R\$ 170.177,83	R\$ 168.658,72

Fonte: Elaborado pelo Autor (2017)

É possível observar pelo código fiscal 1.403 (Compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária), feitas pela empresa nos últimos três anos foi superior as do código 1.102 (Compras para comercialização sem substituição tributária). Com esses dados fica evidente que as saídas estão apuradas de forma incorreta. Durante os três anos a empresa tributou 100% o ICMS da sua receita na forma do Simples Nacional, pois todas as suas vendas foram de mercadoria sem ICMS substituição tributária.

A apuração dos tributos no Simples Nacional é feita baseando-se no Faturamento Acumulado dos 12 (doze) últimos meses. Existem tabelas específicas para este tipo de tributação. A Tabela do Anexo I do Simples Nacional representa os contribuintes do comércio, abaixo é possível observar a tabela que está vigente no momento:

Tabela 2 – Anexo I Simples Nacional

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Fonte: Lei Complementar 139/2011

A empresa X Ltda. esteve na 1ª faixa do Simples Nacional nos anos de 2014 e 2015. Em 2016 ela chegou na 2ª faixa no mês de Julho e Agosto, mas depois acabou retornando a faixa anterior de faturamento até R\$ 180.000,00. Por meio da Tabela 2 é possível saber qual o percentual que um comércio varejista, por exemplo, paga sobre o seu faturamento em cada tributo, de acordo com a receita bruta de faturamento acumulado dos 12 últimos meses. Considerando o tributo ICMS, tratado neste estudo de caso e a faixa da empresa X Ltda, pode-se dizer que é um percentual relativamente baixo, porém para o pequeno empresário, isso pode fazer uma diferença no fim de cada exercício financeiro.

4.1.2 – ICMS recolhido ao estado de Minas Gerais

Abaixo pode-se verificar a partir da Tabela 3 os faturamentos acumulados e os valores de ICMS recolhidos ao estado de Minas Gerais nos últimos três anos pela empresa X Ltda.

Meses	jan/14	fev/14	mar/14	abr/14	mai/14	jun/14	jul/14	ago/14	set/14	out/14	nov/14	dez/14
Faturamento Acumulado	168.776,44	167.012,93	163.634,83	157.705,39	158.101,61	155.996,58	151.005,70	150.772,14	151.279,26	150.223,75	151.536,55	153.631,92
ICMS pago	172,30	149,57	143,42	185,90	162,96	139,48	149,18	164,61	127,91	158,71	161,86	184,51

Meses	jan/15	fev/15	mar/15	abr/15	mai/15	jun/15	jul/15	ago/15	set/15	out/15	nov/15	dez/15
Faturamento Acumulado	152.035,95	150.593,59	148.799,70	149.618,65	149.329,53	148.972,03	147.921,83	148.150,79	152.585,97	161.046,28	166.567,45	167.784,53
ICMS pago	154,27	127,14	153,65	182,28	158,49	126,35	152,04	220,05	233,66	227,72	177,08	214,43

Meses	jan/16	fev/16	mar/16	abr/16	mai/16	jun/16	jul/16	ago/16	set/16	out/16	nov/16	dez/16
Faturamento Acumulado	168.776,44	167.012,93	163.634,83	157.705,39	158.101,61	155.996,58	151.005,70	150.772,14	151.279,26	150.223,75	151.536,55	153.631,92
ICMS pago	172,30	149,57	143,42	185,90	162,96	139,48	149,18	164,61	127,91	158,71	161,86	184,51

Fonte: Elaborado pelo Autor (2017)

Na Tabela 3 é possível saber os valores mensais de ICMS que foram pagos dentro do DAS (Documento de Arrecadação Simples). O cálculo pode ser feito, baseando-se na Tabela 2 de comércio. De acordo com o Faturamento Acumulado é possível saber o percentual de ICMS a ser aplicado no faturamento mensal para saber o valor pago deste tributo específico.

Diante do exposto, percebe-se a importância da gestão fiscal para o comércio varejista, uma vez que a má administração ou falta de interesse por assuntos fiscais e tributários resulta em que o pequeno empresário a pagar tributos que não seriam devidos em determinadas situações.

Por meio da tabela 1, é possível observar que a empresa referida obteve duas formas de compras em seu estabelecimento, no entanto, no decorrer do ano todas as suas saídas, ou seja, suas vendas foram apenas de um tipo de operação fiscal.

De acordo com o Regime do Simples Nacional, o contribuinte que adquire mercadorias em que o ICMS ST foi retido anteriormente por Substituição Tributária, tem o direito de segregar receitas, o que não foi o caso do contribuinte em questão.

Por falta de conhecimento da legislação ou até mesmo por falta de assistência precisa do profissional contábil, o pequeno empresário gere o seu negócio de qualquer forma. A empresa X Ltda é um exemplo claro desta má gestão, pois a mesma não possui um controle rigoroso das suas mercadorias. Desta forma, o presente estudo buscou reclassificar as receitas de vendas do contribuinte X Ltda de forma correta, baseando-se nas compras feitas nos exercícios declarados nesta pesquisa.

4.1.3 – Hipótese de recolhimento ICMS x ICMS devido

Um dos objetivos deste estudo de caso foi reclassificar as informações obtidas por meio dos documentos analisados da empresa em questão para fazer um recálculo do ICMS realmente devido pela empresa.

Como a empresa não possui um controle das mercadorias comercializadas optou-se por fazer cálculos hipotéticos de vendas segregadas por meio da aplicação de percentuais das compras classificadas de forma adequada. O contribuinte não possui uma gestão tributária de seus produtos no sistema, dessa forma, foi feita uma margem aproximada de vendas segregadas, baseando-se nas aquisições mensais.

A Tabela 4 a seguir busca exemplificar, de maneira sintética, a situação proposta.

Tabela 4 – Hipóteses de vendas

Baseando-se nas compras de 2014 - R\$												
Meses	jan-14	fev-14	mar-14	abr-14	mai-14	jun-14	jul-14	ago-14	set-14	out-14	nov-14	dez-14
% S/ ST 1.102	6,92	17,48	11,26	19,71	13,01	20,37	10,00	8,73	24,65	12,85	1,13	0,59
% C/ ST 1.403	93,08	82,52	88,74	80,29	86,99	79,63	90,00	91,27	75,35	87,15	98,87	99,41
TOTAL	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Vendas s/ ST	954,13	2.091,87	1.292,44	2.931,53	1.696,13	2.272,48	1.193,54	1.149,96	2.522,44	1.631,50	146,58	87,37
Vendas c/ ST	12.829,88	9.873,79	10.181,25	11.940,63	11.340,80	8.886,12	10.740,94	12.019,19	7.710,79	11.065,58	12.803,00	14.674,01
Total Vendas	13.784,01	11.965,66	11.473,69	14.872,16	13.036,93	11.158,60	11.934,48	13.169,15	10.233,23	12.697,08	12.949,58	14.761,38
Baseando-se nas compras de 2015 - R\$												
Meses	jan-15	fev-15	mar-15	abr-15	mai-15	jun-15	jul-15	ago-15	set-15	out-15	nov-15	dez-15
% S/ ST 1.102	2,38	9,68	1,48	2,01	5,10	5,85	1,67	16,09	3,38	2,83	4,38	5,67
% C/ ST 1.403	97,62	90,32	98,52	97,99	94,90	94,15	98,33	83,91	96,62	97,17	95,62	94,33
TOTAL	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Vendas s/ ST	294,24	985,07	181,62	293,54	646,90	591,62	203,38	2.833,07	631,21	516,28	619,99	972,10
Vendas c/ ST	12.047,41	9.186,70	12.111,02	14.289,50	12.032,53	9.516,78	11.960,06	14.771,26	18.062,33	17.701,97	13.546,67	16.182,58
Total Vendas	12.341,65	10.171,77	12.292,64	14.583,04	12.679,43	10.108,40	12.163,44	17.604,33	18.693,54	18.218,25	14.166,66	17.154,68
Baseando-se nas compras de 2016 - R\$												
Meses	jan-16	fev-16	mar-16	abr-16	mai-16	jun-16	jul-16	ago-16	set-16	out-16	nov-16	dez-16
% S/ ST 1.102	32,34	19,01	12,98	14,67	19,11	20,84	17,37	9,51	18,88	19,59	7,80	18,86
% C/ ST 1.403	67,66	80,99	87,02	85,33	80,89	79,16	82,63	90,49	81,12	80,41	92,20	81,14
TOTAL	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Vendas s/ ST	4.272,44	2.101,05	1.494,63	2.478,77	2.952,88	2.957,60	2.524,95	1.305,51	2.521,09	2.447,40	938,59	3.807,38
Vendas c/ ST	8.938,97	8.952,27	10.021,23	14.423,70	12.502,88	11.236,43	12.008,36	12.426,02	10.835,30	10.042,69	11.092,41	16.376,17
Total Vendas	13.211,41	11.053,32	11.515,86	16.902,47	15.455,76	14.194,03	14.533,31	13.731,53	13.356,39	12.490,09	12.031,00	20.183,55

Fonte: Elaborado pelo Autor (2017)

Conforme exemplificado na Tabela 4, a legislação permite que o comércio varejista optante pelo Simples Nacional, segregue suas receitas para que assim, o contador faça a apuração de forma correta e o contribuinte pague o justo aos órgãos competentes.

Segregando receitas, o valor de ICMS a recolher dentro do DAS (Documento de Arrecadação Simples) sofre algumas alterações, pois o valor efetivamente devido de ICMS será somente das receitas de venda sem ICMS Substituição Tributária. Diante disso, foi feita uma nova apuração, baseando-se nas receitas segregadas de forma a corrigir o valor do imposto. Esses valores estão apurados por meio da Tabela 5, ilustrada abaixo:

Tabela 5 – Faturamento Acumulado e valores devidos de ICMS
Após segregação de Receitas – R\$

Meses	jan/14	fev/14	mar/14	abr/14	mai/14	jun/14	jul/14	ago/14	set/14	out/14	nov/14	dez/14
Faturamento Acumulado	168.776,44	167.012,93	163.634,83	157.705,39	158.101,61	155.996,58	151.005,70	150.772,14	151.279,26	150.223,75	151.536,55	153.631,92
ICMS devido	11,93	26,15	16,16	36,64	21,20	28,41	14,92	14,37	31,53	20,39	1,83	1,09
Meses	jan/15	fev/15	mar/15	abr/15	mai/15	jun/15	jul/15	ago/15	set/15	out/15	nov/15	dez/15
Faturamento Acumulado	152.035,95	150.593,59	148.799,70	149.618,65	149.329,53	148.972,03	147.921,83	148.150,79	152.585,97	161.046,28	166.567,45	167.784,53
ICMS devido	3,68	12,31	2,27	3,67	8,09	7,40	2,54	35,41	7,89	6,45	7,75	12,15
Meses	jan/16	fev/16	mar/16	abr/16	mai/16	jun/16	jul/16	ago/16	set/16	out/16	nov/16	dez/16
Faturamento Acumulado	170.177,83	171.047,59	171.929,14	171.152,36	173.471,79	176.248,12	180.333,75	182.703,62	178.830,82	173.493,67	167.765,51	165.629,85
ICMS devido	53,41	26,26	18,68	30,98	36,91	36,97	46,96	24,28	31,51	30,59	11,73	47,59

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

Comparado aos valores de ICMS efetivamente recolhidos, os valores devidos após a segregação de receitas, são consideravelmente inferiores. Daí percebe-se a importância do empresário em aprender um pouco sobre tributos e caminhar junto com a contabilidade, para que ambos possam sentir-se satisfeitos. O conhecimento da tributação é muito importante para o empresário, pois desta forma ele pode saber também se possui um bom contador, que

age de acordo com a legislação, gerando assim um pouco mais de lucro para seus clientes e onerando de forma lícita seus tributos.

Com isso, o contador pode ajudar o empresário com informações fiscais, para que o mesmo se inteire um pouco mais sobre a gestão tributária da sua empresa e assim comece a gerir melhor o seu negócio. Os pequenos empresários também contribuem para o sucesso de um bom contador, e esse por sua vez, pode fazer a diferença, com um serviço de contabilidade gerencial como incentivo para as ME e EPP.

4.2 – Resultados da apuração ICMS

Diante das informações analisadas do contribuinte em questão e após segregar as receitas de forma prognostica, considerando o cenário fiscal de suas entradas, elaborou-se a Tabela 6 abaixo, para a identificação de possíveis recolhimentos de ICMS a maior mensalmente.

**Tabela 6 – Faturamento Acumulado e diferenças de ICMS pagos indevidamente
Após segregação de receitas – R\$**

Meses	jan/14	fev/14	mar/14	abr/14	mai/14	jun/14	jul/14	ago/14	set/14	out/14	nov/14	dez/14
Faturamento Acumulado	168.776,44	167.012,93	163.634,83	157.705,39	158.101,61	155.996,58	151.005,70	150.772,14	151.279,26	150.223,75	151.536,55	153.631,92
ICMS pago	172,30	149,57	143,42	185,90	162,96	139,48	149,18	164,61	127,91	158,71	161,86	184,51
ICMS devido	11,93	26,15	16,16	36,64	21,20	28,41	14,92	14,37	31,53	20,39	1,83	1,09
ICMS pago a maior	160,37	123,42	127,26	149,26	141,76	111,07	134,26	150,24	96,38	138,32	160,03	183,42
Meses	jan/15	fev/15	mar/15	abr/15	mai/15	jun/15	jul/15	ago/15	set/15	out/15	nov/15	dez/15
Faturamento Acumulado	152.035,95	150.593,59	148.799,70	149.618,65	149.329,53	148.972,03	147.921,83	148.150,79	152.585,97	161.046,28	166.567,45	167.784,53
ICMS pago	154,27	127,14	153,65	182,28	158,49	126,35	152,04	220,05	233,66	227,72	177,08	214,43
ICMS devido	3,68	12,31	2,27	3,67	8,09	7,40	2,54	35,41	7,89	6,45	7,75	12,15
ICMS pago a maior	150,59	114,83	151,38	178,61	150,40	118,95	149,50	184,64	225,77	221,27	169,33	202,28
Meses	jan/16	fev/16	mar/16	abr/16	mai/16	jun/16	jul/16	ago/16	set/16	out/16	nov/16	dez/16
Faturamento Acumulado	170.177,83	171.047,59	171.929,14	171.152,36	173.471,79	176.248,12	180.333,75	182.703,62	178.830,82	173.493,67	167.765,51	165.629,85
ICMS pago	172,30	149,57	143,42	185,90	162,96	139,48	149,18	164,61	127,91	158,71	161,86	184,51
ICMS devido	53,41	26,26	18,68	30,98	36,91	36,97	46,96	24,28	31,51	30,59	11,73	47,59
ICMS pago a maior	118,89	123,31	124,74	154,92	126,05	102,51	102,22	140,33	96,40	128,12	150,13	136,92

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

Ao final da análise de resultados, têm-se na Tabela 7 valores consideravelmente pequenos, totalizados anualmente. O montante poderia fazer uma diferença para o empresário ao fim de cada exercício.

Tabela 7 – ICMS pago a maior indevidamente – Considerando uma hipótese de segregação de receitas

Exercícios	2014	2015	2016
Valor ICMS pago a maior	R\$ 1.675,79	R\$ 2.017,55	R\$ 1.504,52
Total Geral	R\$ 5.197,86		

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

Pode-se observar que são valores pequenos, mas que poderiam ser um lucro a mais ao fim de cada ano para o pequeno empresário. Assim percebe-se o quão importante é a gestão fiscal para uma empresa, pois por meio de pequenos conhecimentos é possível lucrar um pouco

mais, assim como aprender melhor sobre o seu negócio e pagar o justo para o governo que cobra muito imposto, mas não possui critérios de avaliação para contribuir para o futuro do pequeno empresário, que mesmo com o pouco que fatura, faz parte de uma pequena receita que o governo arrecada.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Atualmente vive-se em um país em que a carga tributária é uma das mais altas do mundo. Pensando nisso, é importante que todos paguem apenas o justo, uma vez que há muita cobrança por parte dos governos, mas infelizmente nenhum retorno compatível a eventuais cobranças.

Empresários e contadores devem ser parceiros neste mundo de tantas mudanças, tanto na área tecnológica quanto na questão legal. Ambos devem estar atentos as alterações constantes na legislação, para que não tenham nenhuma surpresa. A comunicação é fundamental para que ambas as partes, sintam-se satisfeitas com as trocas de serviços.

A busca pela melhoria de informações para o empresário pode ser um diferencial para o contador inteligente. Buscar esforços para melhorar o negócio do pequeno empresário, pode ser uma maneira de valorizar o serviço de um contador ou gestor fiscal.

Diante desta pequena pesquisa, baseada no estudo de caso da empresa X Ltda, é possível afirmar que há sim impacto econômico e financeiro, por inconformidade de informações enviadas pelo empresário ao seu contador.

O impacto financeiro que o contribuinte analisado teve foi o de pagar antecipadamente o tributo ICMS Substituição Tributária no ato das aquisições de produtos sujeitos a este imposto, que já foram repassados ao estado de Minas Gerais por meio de recolhimento feito pelo fornecedor que é contribuinte substituto. E o impacto econômico encontrado por meio da reclassificação e recálculos feitos por meio da presunção de dados analisados foi um valor de R\$ 5.197,86 (Cinco Mil, cento e noventa e sete reais e oitenta e seis centavos) recolhidos a maior para o estado de Minas Gerais por meio do DAS (Documento de arrecadação simples) nos últimos três anos.

Por fim, como recomendação, aconselha-se ao pequeno empresário que ao abrir o seu negócio solicite do seu contador/gestor informações quanto a documentos fiscais, tributação de produtos, ou seja, noções fiscais, gerenciais e tributárias para que ambos possam ter sucessos na relação de parceria empresarial. Sendo assim, têm-se a importância de uma boa gestão fiscal e tributária para as empresas no Brasil.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BAZZI, S. Gestão Tributária. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2015.

CASTRO, F.A.V; NETO, A.M.O; JUNIOR, A.A.L.S; FILHO, R.C.S. Gestão e Planejamento de Tributos. 1ª Ed. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

BRASIL. Código Civil (CTN). Regulamenta a concessão de que trata o art. 96 da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 que dispõe sobre a legislação tributária. Diário Oficial: Brasília, 27 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 20 Dez. 2016.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Regulamenta a concessão de que trata o art. 155 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 que dispõe sobre a competência dos Estados e Distrito Federal de instituir impostos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 20 Dez. 2016.

DONATO, Claudio. 2012 O conceito do varejo e a importância da tomada de decisão Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/o-conceito-do-varejo-e-a-importancia-da-tomada-de-decisao/67341/>> Acesso em 11 Fev. 2017.

ESNOLDE, A.L; GALLO, M.F; PARISI, C. e PEREIRA, C.A. Percepção dos controllers em relação à gestão tributária, 2012. Disponível em: <<http://blog-fipecafi.imprensa.ws/wp-content/uploads/2012/01/A-RELA%C3%87%C3%83O-DOS-CONTROLLERS-COM-A-GEST%C3%83O-TRIBUT%C3%81RIA.pdf>> Acesso em 12 Fev. 2017.

FLORES, Felipe de Pelegrini. Substituição Tributária Progressiva do ICMS e o Simples Nacional. 2009. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, 2009. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/33800-44181-1-PB.pdf>> Acesso em: 11 Fev. 2017.

GERHARDT, T.E; SILVEIRA, D.T. Métodos de Pesquisa. 1º Ed. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Disponível em: http://www.lti.pro.br/userfiles/downloads/13_Livro_Metodos_de_Pesquisa.pdf Acesso em 27 de Fev. 2017.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 4ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HILLMANN, R. Administração de vendas, varejo e serviços. Curitiba: InterSaberes, 2013.

HONG, Y. C. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

BRASIL. Lei 10.406 de 2002. Regulamenta a concessão de que trata o art. 966 da Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002 que dispõe sobre a caracterização do empresário. Diário Oficial: Brasília, 11 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm> Acesso em 20 Dez. 2016.

BRASIL. Lei Complementar 87 de 1996. Regulamenta a concessão de que trata o art. 1º da LC 87 de 13 de setembro de 1996 que dispõe sobre a competência dos municípios em instituir o tributo ICMS. Diário Oficial: Brasília, 16 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm> Acesso em 20 Dez. 2016.

BRASIL. Lei Complementar 123 de 2006. Regulamenta a concessão de que trata o art. 13 da LC 123 de 14 de dezembro de 2006 que dispõe sobre impostos e contribuições recolhidos no Simples Nacional. Diário Oficial: Brasília, 15 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm> Acesso em 20 Dez. 2016.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade Gerencial. 7ª Ed. São Paulo: Atlas S.A, 2011.

PEREIRA, A.G.C; SILVA, J.M; MOREIRA, C.M; JUNIOR, A.C.B. O impacto do ICMS ST nas empresas optantes pelo Regime do Simples Nacional, 2012. Disponível em: <<http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos12/1101681.pdf>> Acesso em: 23 Fev. 2017.

Portal da Educação (2013). Disponível em: <<https://www.portaleducacao.com.br/educacao/artigos/34155/comercio-atacadista-e-comercio-varejista>> Acesso em: 11 Fev. 2017.

Resolução 94 de 2011. Regulamenta a concessão de que trata o art. 25A da Resolução 94 de 29 de novembro de 2011 que dispõe sobre a segregação de receitas para mercadorias sujeitas a substituição tributária. Diário Oficial: Brasília, 01 de dezembro de 2011, p.50. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=36833&visao>> Acesso em 20 Dez. 2016.

REZENDE, J.A; PEREIRA, C.A; ALENCAR. R.C. Contabilidade Tributária. 1ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. RICMS/2002. Regulamenta o imposto ICMS para contribuintes do estado de Minas Gerais de que trata o Decreto 43.080 de 13 de dezembro de 2002. Palácio da Liberdade: Belo Horizonte, 13 de dezembro de 2002. Disponível em: <<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas>> Acesso em: 23 Jan. 2017.