

APURAÇÃO DO AJUSTE DE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO RIO GRANDE DO SUL: OS POTENCIAIS EFEITOS TRIBUTÁRIOS PARA MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE COMÉRCIO VAREJISTA OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL*

Bruno Barbosa Pereira**
Diego de Oliveira Carlin***

RESUMO

Com as recentes mudanças na legislação do Rio Grande do Sul que instituíram o ajuste do ICMS ST e o Regime Optativo da Substituição Tributária, o objetivo do estudo foi estimar os efeitos tributários que serão gerados pela nova sistemática para micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional. Com isso buscou-se verificar qual a melhor opção tributária para estes contribuintes, aderir ao ROT ST ou apurar pelo ajuste do ICMS, utilizando como base as operações realizadas no ano calendário de 2020 como forma de projeção para o período de adesão facultativa em 2021 e de obrigatoriedade em 2022. Trata-se de uma pesquisa descritiva, quantitativa e documental, onde foram analisadas seis empresas de três diferentes setores de atuação sendo eles: comércio de produtos eletrônicos e de informática, comércio de peças agrícolas e comércio de peças e ferramentas industriais. Para a análise foram efetuadas as apurações com base nos relatórios de compra, de venda, e dos produtos comercializados por cada empresa. Sobre os resultados alcançados, para cinco das seis empresas analisadas a opção pelo ROT foi favorável em relação ao ajuste. Ao apurar pelo ajuste as empresas do setor de produtos eletrônicos e de informática obtiveram cargas extras de 1,18% e 7,81% sobre o faturamento total. As empresas do setor de peças e ferramentas industriais obtiveram 2,42% e 7,48% de carga extra no cálculo pelo ajuste. Sendo assim, foi possível estimar os efeitos que serão gerados em cada empresa e comparar os efeitos entre os diferentes setores de atuação.

Palavras-chave: Micro e pequenas empresas. Simples Nacional. Planejamento tributário. ICMS Substituição.

ABSTRACT

With the recent changes in the legislation of Rio Grande do Sul that instituted the adjustment of the ICMS ST and the Optional Tax Substitution Regime, the objective of the study was to estimate the tax effects that will be generated by the new system for micro and small companies opting for Simples Nacional. With this, it was sought to verify the best tax option for these taxpayers, to adhere to the ROT ST or to determine by adjusting the ICMS, using as a basis the operations carried out in the calendar year 2020 as a form of projection for the optional membership period in 2021 mandatory in 2022. It is a descriptive, quantitative and documentary research, in which six companies from three different sectors were analyzed, namely: trade in electronic and computer products, trade in agricultural parts and trade in industrial parts and tools. For the analysis, the calculations were made based on the reports of purchase, sale, and products sold by each company. Regarding the results achieved, for five of the six companies analyzed, the option for the ROT was favorable in relation to the adjustment. When calculating

* Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2020, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

** Graduando do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (brunobpereira02@hotmail.com).

*** Orientador: Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (diego.carlin@ufrgs.br).

the adjustment, companies in the electronic and computer products sector obtained extra charges of 1.18% and 7.81% of total sales. Companies in the industrial parts and tools sector obtained 2.42% and 7.48% of extra load in the adjustment calculation. Therefore, it was possible to estimate the effects that will be generated in each company and to compare the effects between the different sectors of activity.

Keywords: Micro and small companies. Simples Nacional. Tax planning. ICMS Substitution.

1 INTRODUÇÃO

O planejamento tributário consiste em verificar qual a forma de tributação menos onerosa para a empresa, de forma lícita, dentre as opções disponibilizadas pelos órgãos reguladores. Conforme Pohlmann (2010), o planejamento tributário pode ser considerado como um conjunto de atividades desenvolvidas por profissionais capacitados, com a finalidade de encontrar soluções para redução da carga tributária ou postergação do recolhimento dos tributos. Oliveira (2013, p. 201) afirma que “o planejamento tributário consiste em um conjunto de medidas contínuas que visam à economia de tributos, de forma legal”.

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto previsto na Constituição Federal de 1988 que, conforme seu artigo 155, inciso II, atribui competência aos Estados e ao Distrito Federal instituí-lo por meio de criação de lei geral ao qual se concretizou por meio da Lei Complementar 87/1996. A partir dessa lei geral, cada Estado, no âmbito de sua competência, institui o tributo que é regulamentado via Decreto, o chamado "regulamento do ICMS" ou "RICMS", que é uma consolidação de toda a legislação sobre o ICMS vigente no Estado, e é aprovada por Decreto do Governador (BRASIL, 1988).

O ICMS é um imposto que está diretamente ligado à atividade operacional da empresa, sendo o principal tributo estadual e que representa a maior parcela de arrecadação da União dentre todos os tributos do país (IBELLI, 2017). Conforme Receita Federal do Brasil (2020), nos anos de 2017 e 2018, o ICMS correspondeu a 6,70% e 6,96% do PIB respectivamente.

Com o objetivo de simplificar a arrecadação, não só em relação ao ICMS, mas também em relação aos demais tributos e contribuições sociais, foi promulgada em dezembro de 2006 a Lei Complementar 123 de 2006 que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte e, entre outras medidas, revogou o Simples Federal, criando, em seu lugar, o Simples Nacional (BRASIL, 2006).

Tendo em vista o regime simplificado e a redução na carga tributária instituídos pela Lei Complementar 123 de 2006, entre 2007 e 2016 o número de empresas optantes do Simples Nacional cresceu 364%, passando de 2,5 milhões para 11,6 milhões, tendo como principal responsável por esta expansão, o Microempreendedor Individual (MEI), que no período em questão foram criados 6,5 milhões de MEI, enquanto o número de Micro Empresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) apresentou uma expansão de 2,6 milhões de empresas (SEBRAE, 2017).

O ICMS Substituição, também chamado de ICMS ST, é uma das modalidades do ICMS destinada a determinado setor de produtos, que varia conforme o estado da federação, com o objetivo de centralizar o recolhimento do imposto na etapa industrial da cadeia produtiva, facilitando a fiscalização por parte da Receita Estadual. Uma vez recolhido o ICMS ST, as operações subsequentes não são oneradas pelo ICMS, pois no cálculo do ICMS ST é utilizada uma presunção da margem e lucro que será agregada pelo revendedor, salvo casos em que ocorra um novo fato gerador, como operações interestaduais, por exemplo (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

O Decreto 54.308, de 6 de novembro de 2018, estabelece que, quando a base de cálculo efetiva aplicada pela empresa no momento da venda resultar em valor inferior à base de cálculo presumida paga no momento da compra, a empresa faz jus à restituição do valor pago a maior, no entanto, quando a base presumida paga na aquisição das mercadorias for inferior à base adotada pela empresa no momento da venda, o estado faz jus ao recebimento do complemento do ICMS ST (RIO GRANDE DO SUL, 2018). A forma de recolhimento do regime de substituição tributária anterior à redação do decreto consiste em pagar o ICMS ST no momento da aquisição do produto, considerando este tributo pago, como custo, e revendendo sem destaque nenhum de ICMS, não necessitando de controle prévio de margem agregada ao preço final, nem de valores detalhados de substituição pagos na aquisição das mercadorias.

Para fornecer uma alternativa tributária em relação ao recolhimento do ajuste do ICMS ST, o governo estadual publicou o Decreto 54.938 de 19 de Dezembro de 2019 que introduziu alterações no Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul, e instituiu o Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária (ROT ST), que consiste em não precisar recolher o complemento do ICMS ST de que trata o ajuste, mas em contrapartida, não poderá exigir a restituição do imposto, ou utilizar qualquer outro crédito que caracterize discordância com a sistemática do ROT ST ou com a definição da base de cálculo (RIO GRANDE DO SUL, 2019).

A obrigatoriedade do ajuste do ICMS ST instituído pelo Decreto 54.308 de 2018 está sendo aplicada de forma gradativa com base no faturamento anual das empresas. Por meio do Decreto 55.521 de 30 de setembro de 2020 o governo do estado prorrogou a obrigatoriedade da apuração do ajuste para 1º de janeiro de 2022, para micro e pequenas empresas independente de opção pelo Simples Nacional, com faturamento igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00, tendo como base a receita bruta acumulada no ano de 2020, e menciona ainda que, para o período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2021 a adoção da apuração do ajuste é facultativa por parte dos contribuintes (RIO GRANDE DO SUL, 2020).

Ainda que a obrigatoriedade da apuração do ajuste do ICMS ST para as micro e pequenas empresas, cujos portes estão enquadradas as empresas objeto do presente estudo, seja apenas a partir de 1º de janeiro de 2022, percebe-se a importância do planejamento tributário através da análise do volume das operações sujeitas ao ICMS ST das empresas, sendo que há a possibilidade da adoção facultativa no ano calendário de 2021 e que pode ser tanto uma alternativa tributária para o próximo ano corrente, como uma projeção de carga tributária para as empresas a partir do período em que estiverem obrigadas.

Levando em consideração as recentes mudanças tributárias no estado do Rio Grande do Sul, a questão problema deste estudo é: quais os potenciais efeitos tributários que serão gerados pela alteração da sistemática do recolhimento da ST no Rio Grande do Sul para Micro e Pequenas Empresas de comércio varejista optantes pelo Simples Nacional? Com isso, o propósito do estudo é estimar os potenciais efeitos tributários que serão gerados pela alteração da sistemática do recolhimento da ST no Rio Grande do Sul para Micro e Pequenas Empresas de comércio varejista optantes pelo Simples Nacional, utilizando como base para tal estimativa as operações referentes ao ano de 2020 das empresas.

O estudo visa apurar os potenciais efeitos tributários que serão gerados pelas alterações da legislação, tendo como objetivo analisar a legislação aplicável às ME e EPP especialmente em relação ao ICMS ST, identificar as operações sujeitas ao ICMS ST que servem de base de cálculo para o ajuste do ICMS, apurar os valores de ICMS ST a complementar ou a restituir, e comparar os efeitos tributários gerados pela nova apuração em relação à opção pelo ROT ST.

O tema é relevante, pois destaca o papel do contador, que através do planejamento tributário, proporciona informações importantes para a melhor tomada de decisão, pois é por meio da análise das operações da empresa, que pode ser planejada a melhor alternativa tributária a ser seguida, podendo proporcionar economia fiscal e melhorar a saúde financeira da empresa.

A oportunidade do tema se dá por ser uma alteração recente na legislação gaúcha e que está impactando gradativamente diversas empresas do estado do Rio Grande do Sul. Ainda, pode-se dizer que o tema é oportuno pelo fato de que a decisão a ser tomada pelas empresas antecede ao fato gerador, como por exemplo, para as empresas obrigadas a partir de janeiro de 2021 a adesão ao ROT se deu entre 3 de novembro de 2020 e 12 de fevereiro de 2021, produzindo efeitos para todo o ano corrente.

Este trabalho pode contribuir para os contadores e empresários, no que diz respeito ao formato de apuração e entendimento das operações referentes ao complemento ou restituição do ICMS ST.

Assim, tomando como base as empresas da amostra, a análise de como se comporta essa mudança em 3 diferentes ramos de atividades de micro e pequenas empresas, tem o intuito de auxiliar a tomada de decisão por parte de empresas com situações semelhantes no que diz respeito a faturamento, ramo de atividade e tipos de produtos comercializados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são abordados os conceitos gerais sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), bem como, os conceitos de planejamento tributário, micro e pequenas empresas, substituição tributária, além de outros estudos pertinentes à área.

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Conforme Andrade Filho (2009, p. 9), “o planejamento tributário pressupõe análise e seleção de alternativas, envolve a modelagem dos fatos para que estes possam ser submetidos ao um enquadramento jurídico menos oneroso”. Ao saber tratar de questões distintas a respeito da melhor forma de atuação da empresa na sua concepção estrutural, societária, tributária e patrimonial, o planejamento em sua essência é fundamental para a sobrevivência da organização.

Para Fabretti (2003) o planejamento tributário é feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, analisando os efeitos jurídicos e econômicos na busca pela alternativa legal menos onerosa. Não trata-se aqui de evasão fiscal, mas sim de planejamento e análise contínua das operações da empresa, com o intuito de verificar a melhor forma de tributação dentro das opções disponibilizadas pelos órgãos competentes.

O correto entendimento da carga tributária da entidade faz com que as estratégias operacionais sejam melhores definidas o que impacta diretamente na saúde financeira da organização. Para Martinez (2002), o planejamento tem destaque e importância significativa na estratégia e nas finanças da empresa, pois ao analisar os balanços das mesmas, percebe-se que em muitos casos, os gastos decorrentes de tributos, taxas e contribuições são mais relevantes que os custos de produção.

2.2 MICRO EMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

As definições de microempresa e empresa de pequeno porte estão no Capítulo II da Lei Complementar nº 123 de 2006, considerando microempresa, aquela que aufera em cada ano-calendário receita bruta de até R\$ 360.000,00, e empresa de pequeno porte, a que aufera receita bruta entre R\$ 360.000,01 e R\$ 4.800.000,00 (BRASIL, 2006).

Segundo Sebrae (2018), as micro e pequenas empresas correspondem a 99% das empresas ativas no Brasil. Consegue-se perceber o impacto que as alterações na legislação têm na economia quando atingem estes contribuintes. As micro e pequenas empresas também são responsáveis por 52% dos empregos formais no país. Quando abordado o assunto sobre

oneração da tributação desses contribuintes, diretamente pode ser relacionado com o preço ao consumidor final, e com os seus custos operacionais, uma vez que, o aumento da tributação deve ser repassada ao cliente, que, por sua vez pode optar por gastar menos, ou seja, injetar menos dinheiro na economia, o que pode causar o aumento na taxa de desemprego se isso ocorrer de forma abrangente e em grande escala (SEBRAE, 2018).

Geralmente as micro e pequenas empresas são optantes pelo Regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições, instituído pela Lei Complementar 123 de 2006 (Simples Nacional), com previsão de carga tributária inferior à carga incidente para os contribuintes optantes pela tributação da modalidade Geral (Lucro Presumido ou Lucro Real). Por estarem num regime de tributação especial, as empresas optantes pelo Simples Nacional não destacam ICMS nos seus documentos fiscais, contudo, em consequência do ajuste do ICMS ST passarão a ter a obrigatoriedade de destaque dos valores retidos anteriormente por substituição tributária, necessitando assim um maior controle fiscal dos documentos recebidos e emitidos.

2.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A substituição tributária é um método de recolhimento de tributos exigido pelas três esferas do governo, federal, estadual e municipal, com a finalidade de melhoria na fiscalização da arrecadação tributária, de acordo com regras específicas para cada um deles. Para Pohlmann, (2010, p. 231) “quando tratamos das definições constitucionais, ficou registrado que a CF autorizou a chamada substituição tributária, que ocorre quando a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é atribuída, por lei, a uma terceira pessoa que não o próprio contribuinte”.

Não apenas ao ICMS compete a sistemática de recolhimento por substituição tributária, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e o Programas de Integração Social (PIS), por exemplo, também possuem situações em que a responsabilidade do recolhimento é atribuída a terceiro de forma antecipada, concentrando o recolhimento na indústria ou importador para determinados produtos como cigarros e motocicletas por exemplo. A substituição tributária existe para atender a princípios de racionalização e efetividade da tributação, simplificando os procedimentos e diminuindo as possibilidades de inadimplemento (PAULSEN, 2017).

A aplicabilidade da substituição tributária se dá por meio de uma tabela pré-estabelecida pelo governo de cada Estado e do Distrito Federal contendo um percentual de presunção de margem de lucro, essa alíquota é chamada de margem de valor agregado (MVA). Diferentemente do recolhimento do ICMS devido ao estado destinatário no caso da aplicação do disposto na Emenda Constitucional 87 de 2015, que trata do Diferencial de alíquota em venda ao consumidor final, o ICMS substituição é aplicado no caso de venda para comercialização dessas mercadorias, ou seja, haverá uma operação subsequente desses produtos (BRASIL, 2015).

Abordados dois tipos diferentes de recolhimentos de ICMS por substituição tributária, o primeiro nas operações com consumidor final localizado em outra unidade da federação e o segundo na venda para empresas revendedoras, uma terceira modalidade passou a vigorar com o Decreto 54.308 de 2018, que estabelece as regras para o recolhimento do complemento de ICMS substituição em caso de venda com margem superior à margem de valor agregada estipulada em tabela por estado, ou que seja feita a restituição ao contribuinte em caso da

margem utilizada ser inferior à MVA utilizada na aquisição dos bens (RIO GRANDE DO SUL, 2018).

2.4 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

O ICMS, sendo o principal tributo incidente sobre o consumo no Brasil desde 1967, é um tributo indireto que tem como fato gerador a circulação de mercadorias. O ICMS trata-se de um imposto não-cumulativo que incide sobre o valor agregado em cada nova operação, seja pela produção ou pela circulação de bens. O valor agregado é a diferença entre o valor das mercadorias e serviços produzidos, diminuído do valor dos bens e serviços adquiridos para emprego no processo de produção (COSTA, 1978).

O ICMS é calculado e recolhido aos cofres públicos com base no tipo de produto comercializado e também no regime tributário adotado pela entidade. Para as empresas enquadradas no Regime Geral (lucro real, presumido ou arbitrado), as bases e valores de ICMS são destacados nos documentos fiscais de venda conforme a alíquota correspondente da operação e no final de cada período faz-se o chamado conta corrente, aproveitando os créditos de ICMS destacados nos documentos de compras e por diferença chegando em, saldo de ICMS a recolher ou saldo credor a utilizar no período seguinte.

As empresas optantes pelo Simples Nacional estão sujeitas ao recolhimento do ICMS em conjunto com os demais tributos e contribuições, com base no seu faturamento e com alíquotas diferenciadas, sendo assim, operacionalmente não há o destaque da base e dos valores de ICMS nos documentos fiscais de vendas. As empresas enquadradas nesse regime tributário também não podem aproveitar créditos de ICMS constantes nos documentos de aquisição de mercadorias conforme art. 23 da Lei 123 de 2006, “as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional” (BRASIL, 2006).

Na modalidade tradicional de ICMS ST não há tomada de créditos e nem apuração por conta corrente, o recolhimento da guia é efetuado com base no fato gerador que é a circulação das mercadorias. Para as vendas cujos produtos são sujeitos ao ICMS ST o cálculo é feito com base na MVA original para empresas do simples e MVA ajustada para empresas do regime geral e os valores de ICMS ST são destacados nos documentos fiscais e recolhidos de forma antecipada no momento da venda, tendo como fato gerador a circulação das mercadorias.

2.4.1 ICMS ST Ajuste

Instituído pelo Decreto 54.308 de 2018, o ajuste do ICMS ST determina uma mudança significativa nos processos de controle, emissão e análise dos documentos fiscais. A apuração do ajuste afeta diretamente todas as etapas da cadeia produtiva, seja em virtude do recolhimento do imposto para os industriais, importadores e varejistas, ou em relação aos controles e cumprimento de obrigações acessórias por parte dos distribuidores e atacadistas.

A mudança e autorização para que os estados pudessem regulamentar e colocar em prática a nova sistemática se deu em virtude de uma decisão do Supremo Tribunal Federal, favorável ao contribuinte na ocasião, e, posteriormente entendeu-se que o contribuinte não poderia ser o único favorecido em relação a essas operações, cabendo ao estado o direito ao recebimento do complemento em caso de recolhimento a menor por parte das empresas, conforme se depreende do trecho da decisão do Supremo:

É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a

base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2016).

O Supremo Tribunal Federal corroborando com o entendimento de alguns estados, inclusive o do estado do Rio Grande do Sul, também proferiu decisão favorável ao ente público por meio do Recurso Extraordinário 1.097.988 de 2018 em que reconhece a legalidade e constitucionalidade da cobrança da complementação do ICMS pago a menor pelos contribuintes nas operações sujeitas à substituição tributária, devendo o contribuinte então, recolher a diferença ao estado (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2018).

Tal decisão proferida em favor do estado teve como base a simetria da interpretação do §7º do art.150 da Constituição Federal, relacionando a utilização da margem praticada superior à base presumida como enriquecimento ilícito:

A razão simétrica na interpretação constitucional do art. 150, § 7º,[...], no sentido de que 'em relação à vedação ao enriquecimento ilícito, seja do estado, seja do contribuinte, a relação jurídico-tributária deve estar constantemente aberta ao factual, [...], o qual por muitas vezes se queda mais próximo da justiça fiscal' (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2018).

O ajuste do ICMS ST, é calculado mensalmente e tem como crédito o valor resultante da aplicação da alíquota interna da mercadoria sobre o valor da base de cálculo utilizada para o ICMS ST de todas as notas fiscais de entrada de mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária. Os débitos resultam da aplicação da alíquota interna na base de cálculo, que é o preço do produto ao consumidor final. A apuração se dá por diferença entre débitos e créditos obtidos, trazendo um formato de conta corrente para o ICMS ST que não existia anteriormente ao decreto.

Com calendários gradativos e sendo atualizados constantemente, a obrigatoriedade do início de cálculo do ajuste do ICMS ST para as micro e pequenas empresas com faturamento igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 já passou por algumas prorrogações desde a publicação do Decreto 54.308 de 2018, sendo que inicialmente a obrigatoriedade para todos os contribuintes era 1º de janeiro de 2019 (RIO GRANDE DO SUL, 2018). Posteriormente, a obrigatoriedade para estas empresas foi prorrogada para 1º de janeiro de 2020 por meio da publicação do Decreto nº 54.659, de 2 de junho de 2019, com adoção facultativa no período de 1º de março a 31 de dezembro de 2019 (RIO GRANDE DO SUL, 2019).

Atualmente a obrigatoriedade da apuração do ajuste do ICMS ST para as micro e pequenas empresas com faturamento de até R\$ 3.600.000,00 independente da opção pelo simples nacional, inicia-se em 1º de janeiro de 2022 conforme determinado pelo Decreto 55.521 de 2020, sendo que a adoção da apuração do ajuste durante o ano calendário de 2021 é facultativa (RIO GRANDE DO SUL, 2020). Sendo assim, com uma série de prorrogações de obrigatoriedade, o governo do estado manteve o padrão de adoção facultativa aos contribuintes, durante os períodos em que eram publicados os decretos, cabendo ao contribuinte, a verificação da melhor opção.

2.4.2 ROT-ST

Com a finalidade de amenizar os impactos bruscos operacionais e fiscais provocados pela obrigatoriedade da apuração do ajuste do ICMS ST e levando consideração modelos similares de outros estados, o governo do Rio Grande do Sul decidiu criar o ROT ST. Para o ano calendário de 2020 o ROT ST foi criado através do Decreto nº 54.938 de 2019, que traz a

alteração nº 5171, acrescentando a Subseção IV-B ao Livro III do RICMS RS com a seguinte redação:

Art. 25-E. Fica instituído, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2020, o Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária - ROT ST, [...], em relação às saídas destinadas a consumidor final deste Estado com as mercadorias que tenham sido submetidas ao regime de substituição tributária (RIO GRANDE DO SUL, 2019).

O ROT ST previsto no regulamento foi instituído em substituição ao ajuste do imposto retido por substituição tributária, abordado na subseção anterior, sendo uma alternativa tributária disponibilizada aos contribuintes que permite a dispensa do recolhimento do ajuste do ICMS ST. Em suma, o contribuinte possui duas opções:

- a) opta pelo ROT ST e fica dispensado da apuração do ajuste, não complementando nem restituindo o imposto;
- b) não opta pelo ROT ST e calcula o ajuste do ICMS ST tendo como resultado a complementação ou restituição do imposto apurado.

Para adesão ao ROT ST os contribuintes precisam levar em considerações algumas questões pois não poderão utilizar nem exigir a restituição de diferença de ICMS retidos por substituição tributária, deverá também renunciar de forma expressa, irrevogável e irretratável qualquer discussão, administrativa ou judicial relacionada a diferença de que trata a respeito das bases de cálculos de ICMS ST, inclusive à aplicação de decisões transitadas em julgado, bem como desistir das ações, recursos, pedidos de restituição ou defesas já interpostos (RIO GRANDE DO SUL, 2019).

A adesão ao ROT ST é feita diretamente no site da receita estadual, onde os contribuintes podem acessar por meio de seu certificado digital e localizar a opção “Cadastro de Contribuintes” e posteriormente “Adesão ao Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária”. Para vigência durante o ano-calendário 2021, o prazo de adesão ao ROT ST inicialmente foi de 3 de novembro de 2020 a 12 de fevereiro de 2021. Para 2022, ano calendário de obrigatoriedade das micro e pequenas empresas com faturamento igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00, ainda não há data estipulada para adesão ao ROT ST.

2.5 ESTUDOS RELACIONADOS

Dulci (2002) aborda o tema da “guerra fiscal” entre os entes federativos da união, em que o ICMS é o principal tributo motivo dessa disputa entre os estados. A substituição tributária e a guerra fiscal, desfavorecem sempre os estados mais fragilizados política e economicamente. O estudo analisa os fatores relevantes para essa desigualdade regional em relação ao desenvolvimento, e busca enxergar um equilíbrio futuro, com base em medidas proporcionalmente melhores para os estados com mais carência em determinados setores.

A demonstração da importância do planejamento tributário de Januzzi *et. al* (2009) com a análise da diferença entre elisão e evasão fiscal, sempre com embasamento legal do que pode ou não ser feito em relação ao planejamento tributário no que diz respeito ao atendimento e adequação às normas instituídas pelos órgãos competentes, onde, no mais amplo entendimento há a conclusão de que se não está expressamente proibido, é por que está permitido.

Afonso, Lukic e Castro (2018) abordam a respeito da obsolescência do ICMS em relação à proporcionalidade de sua arrecadação levando em consideração todos os tributos existentes no país. Embora seja o principal tributo de arrecadação para os entes federativos da união, o ICMS tem gerado consequências negativas em relação ao equilíbrio e a competitividade de mercado para as empresas. Apontam também, que os ajustes e mudanças ocorridos recentemente tem gerado retrocesso e similaridade com situações passadas, indo na direção

oposta ao desenvolvimento proporcionado pela era digital em termos de desburocratização das informações e mais agilidade nas fronteiras de comércio.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos:

- a) pela forma de abordagem do problema;
- b) de acordo com seus objetivos e;
- c) com base nos procedimentos técnicos utilizados.

Em relação à abordagem do problema o estudo é caracterizado como quantitativo pois foram analisados os efeitos tributários por meio de comparação das apurações entre os dois métodos, através de cálculos, médias, percentuais, e valores de compra e venda das mercadorias.

Quanto aos objetivos a pesquisa é caracterizada como descritiva, pois tem como forma de estudo o levantamento de dados e visa descrever as características de determinado grupo de empresas vinculadas a uma mesma atividade ou vinculadas a uma mesma aplicabilidade de legislação específica (GIL, 2008). O estudo pode ser classificado como pesquisa documental por se tratar de um estudo com utilização de dados de empresas privadas e de legislação como principal fonte de pesquisa, segundo Gil (2002) a pesquisa documental possui uma série de vantagens, pois os documentos constituem fonte rica e estável de dados e subsistem ao longo do tempo, tornando-se a mais importante fonte de dados em qualquer pesquisa histórica.

A amostra consiste em dados de 6 empresas de comércio varejista, coletados com base em disponibilidade e conveniência, clientes de uma organização contábil de Porto Alegre, que serão diretamente afetados pela nova sistemática de recolhimento pois operam com mercadorias sujeitas à substituição tributária. As 6 empresas possuem 3 atividades distintas, sendo divididas em, 2 com atividade de comércio de produtos eletrônicos, 2 de comércio de peças agrícolas e 2 de comércio de peças e ferramentas industriais.

Quanto à coleta de dados, foram analisados livro registro de entradas e saídas e relatórios de faturamentos do ano de 2020. Foram coletados os dados via sistema do escritório onde constam todas as movimentações necessárias para a elaboração do estudo. A análise efetuada foi documental, com base nos relatórios mensais do ano de 2020 das operações das empresas, levando em consideração as operações efetuadas sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária tanto no modelo convencional, quanto no novo modelo.

Foi efetuada a análise dos dados de 2020 que é o último exercício completo encerrado, para que fosse possível estimar os efeitos que serão gerados pela nova sistemática com base nos atuais volumes operacionais das empresas, ainda que a obrigatoriedade para as micro e pequenas empresas objeto do presente estudo seja apenas em 1º de janeiro de 2022 conforme estipulado pelo Decreto 55.521 de 2020.

A análise dos dados foi comparativa-descritiva, após efetuado os cálculos por meio dos percentuais de MVA para as compras e da aplicação da alíquota de ICMS para as vendas, os dados foram organizados de forma que fique possível estimar os saldos e responder o problema proposto, separados e tabulados com base no agrupamento de empresas por atividade comercial. Os saldos apurados foram comparados, demonstrando se a adesão ao ROT ST com a manutenção do modelo atual é vantajosa em relação ao recolhimento pelo formato da nova sistemática para fins de tomada de decisão quando da obrigatoriedade do ajuste.

Foram comparados os dados entre as empresas do mesmo setor e entre os diferentes setores com a finalidade de identificar quais as empresas e os setores mais afetados pela mudança. Embora outros dados sejam apresentados com o intuito de elucidação a respeito do porte e dos tipos de operações das organizações, a análise foi efetuada apenas sobre a parcela de operações sujeitas ao ICMS ST.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção foi dividida em três subseções, com o intuito de demonstrar a separação das etapas elaboradas no processo de análise dos dados, sendo a primeira destinada à apresentação das empresas, a segunda à demonstração das apurações e cálculos das médias e a terceira contendo a discussão dos resultados obtidos.

4.1 APRESENTAÇÃO DAS EMPRESAS

O objetivo desta seção é apresentar as empresas que foram analisadas levando em consideração o porte, a quantidade de funcionários, faturamento, percentual de faturamento sujeito à ST em relação ao faturamento total, e os setores em que elas estão inseridas.

Tabela 1 – Apresentação das empresas

Empres a	Setor	Porte	Nº de funcion ários	Faturamento ano base 2020 (R\$)	Faturamento médio mensal (R\$)	Parcela de faturament o sujeita à ST (%)	Parcela de faturamento NÃO sujeita à ST (%)
ELET1	Produtos eletrônicos e de Informática	EPP	2	650.368,22	54.197,35	62,34	37,66
ELET2	Produtos eletrônicos e de Informática	EPP	4	1.320.566,05	110.047,17	89,28	10,72
AGRO1	Peças agrícolas	EPP	2	802.132,18	66.844,35	89,69	10,31
AGRO2	Peças agrícolas	ME	1	150.325,03	12.527,09	85,62	14,38
IND1	Peças e ferramentas industriais	ME	1	204.585,51	17.048,79	97,36	2,64
IND2	Peças e ferramentas industriais	EPP	3	622.462,42	51.871,87	35,80	64,20

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2021).

Todas as empresas do estudo estão localizadas na cidade de Porto Alegre e nenhuma possui filial. Pode ser verificado na tabela 1 que as empresas de mesmo setor possuem faturamentos e percentuais de faturamento sujeito à ST distintos, a seguir apenas relações pertinentes às operações sujeitas à substituição tributária.

Tabela 2 – Relação de compras/faturamento sujeitos à ST e margens

Empresa	Faturamento sujeito à ST (R\$)	Compras para revenda sujeitas à ST - R\$	Relação Compras/Faturamento sujeitos à ST - %	Margem geral aplicada - %	MVA média das empresas - %
ELET1	405.457,91	231.539,63	57,11	75,11	56,69
ELET2	1.179.004,85	450.877,52	38,24	161,49	34,33
AGRO1	719.411,94	464.876,16	64,62	54,75	71,70
AGRO2	128.715,51	62.931,59	48,89	104,53	71,78
IND1	199.190,21	79.599,97	39,96	150,24	43,46
IND2	222.838,41	88.920,84	39,90	150,60	56,51

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2021).

Com exceção às empresas do setor de peças e ferramentas industriais, verifica-se que as demais empresas possuem significativa diferença nas margens aplicadas nas vendas dos produtos, possuindo uma diferença de mais de 115% entre elas, como no caso da margem aplicada da empresa ELET2 de 161,49% em relação à margem aplicada da empresa ELET1

que é de 75,11%. Para as empresas do setor de peças agrícolas a utilização das margens aplicadas também possuem diferença significativa que ficam em torno de 90%.

4.2 APURAÇÕES E COMPARATIVOS

Os cálculos são efetuados com bases mensais e demonstrados em forma de apuração trazendo o saldo final do período analisado, tendo como resultado saldo a complementar ou saldo a restituir.

Após verificação das Nomenclaturas Comuns do Mercosul (NCM) utilizadas em cada empresa e suas respectivas MVAs, foi levantado o percentual de participação de cada produto nas compras anuais e obtida a carga de MVA média de cada uma por ponderação conforme demonstrado abaixo na tabela 3.

Tabela 3 – Cálculo MVA média das empresas do setor de produtos eletrônicos e de informática

Empresa	Descrição do Produto	NCM	MVA (%)	Participação dos produtos (%)	Média ponderada (%)
ELET1	Cabo / Adaptador USB	85444200	41,00	10,00	4,10
	Unidades de entrada	84716052	34,00	23,00	7,82
	Fonte	85044010	43,00	25,00	10,75
	Teclado Membrana	85169000	107,00	8,00	8,56
	Receptor / Conversor	85287119	35,00	10,00	3,50
	Chave Seletora	85365090	102,31	8,00	8,18
	Diodos	85414011	83,00	6,00	4,98
	Capacitor Elétrico	85319000	88,00	10,00	8,80
			100,00		56,69
ELET2	Unidades de entrada	84716052	34,00	21,00	7,14
	Gabinete “Gamer”	84733019	36,00	67,00	24,12
	Nobreak	85044040	22,00	5,00	1,10
	Monitores	85285220	23,00	5,00	1,15
	Cabo / Adaptador USB	85444200	41,00	2,00	0,82
				100,00	

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2021).

Na tabela 3 percebe-se que, mesmo em se tratando de empresas do mesmo ramo comercial, a empresa Elet1 possui uma gama mais diversificada de produtos, contendo maior variedade de MVAs e com percentuais mais elevados em relação a empresa Elet2, e sendo assim, os créditos de ICMS ST das compras tendem a ser maiores que os créditos das compras da empresa Elet2. Com base nas informações das tabelas 2 e 3 foram feitas as apurações dos ajustes de cada empresa e os respectivos conta correntes seguem nas tabelas 4 e 5.

Tabela 4 – Apuração Ajuste ICMS ST empresa ELET1

Competência	Saldo Credor Período Anterior (R\$)	Créditos (R\$)	Débitos (R\$)	Ajuste ICMS ST (R\$)	Situação - Saldo
jan/	-	248,49	4.643,12	4.394,63	a recolher
fev	-	3.938,46	4.205,98	267,52	a recolher
mar	-	6.796,99	3.590,93	(3.206,07)	credor a transportar
abr	3.206,07	2.221,27	2.479,97	(2.947,37)	credor a transportar
mai	2.947,37	4.003,39	6.175,16	(775,60)	credor a transportar
jun	775,60	5.739,83	7.531,88	1.016,45	a recolher
jul	-	6.243,99	6.289,07	45,08	a recolher
ago	-	9.738,84	7.732,63	(2.006,22)	credor a transportar
set	2.006,22	7.984,03	8.484,31	(1.505,93)	credor a transportar
out	1.505,93	5.792,35	8.020,12	721,84	a recolher
nov	-	6.748,85	6.940,31	191,46	a recolher
dez	-	5.847,42	6.888,96	1.041,55	a recolher
Total Geral		65.303,90	72.982,42	7.678,52	a complementar

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2021).

O conta corrente de apuração da empresa Elet1 demonstra que a empresa teria uma carga tributária de R\$ 7.678,52 de ajuste de ICMS ST a complementar. Este saldo representa 1,89% de carga sobre as vendas sujeitas à ST e 1,18% de carga extra em relação ao faturamento total. Com base na tabela 4, percebe-se que a partir da obrigatoriedade, efetuar a opção pelo ROT ST é favorável para a empresa em relação à apuração pelo ajuste.

Tabela 5 – Apuração Ajuste ICMS ST empresa ELET2

Competência	Saldo Credor Período Anterior (R\$)	Créditos (R\$)	Débitos (R\$)	Ajuste ICMS ST (R\$)	Situação - Saldo
jan	-	8.995,44	42.889,41	33.893,97	a recolher
fev	-	4.030,14	10.535,31	6.505,17	a recolher
mar	-	8.097,20	19.965,78	11.868,58	a recolher
abr	-	5.291,48	11.306,16	6.014,68	a recolher
mai	-	4.911,70	7.355,88	2.444,18	a recolher
jun	-	4.219,54	5.849,46	1.629,92	a recolher
jul	-	9.353,84	13.534,68	4.180,84	a recolher
ago	-	6.063,02	7.968,61	1.905,59	a recolher
set	-	9.763,65	17.380,77	7.617,11	a recolher
out	-	24.312,76	36.907,61	12.594,85	a recolher
nov	-	12.322,29	22.422,87	10.100,57	a recolher
dez	-	11.658,41	16.104,34	4.445,92	a recolher
Total Geral		109.019,48	212.220,87	103.201,39	a complementar

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2021).

A apuração da empresa Elet2 constante na tabela 5 demonstra que a empresa ao apurar pela opção do ajuste do ICMS ST teria uma carga anual de R\$ 103.201,39 a complementar. Percebe-se ao analisar a tabela 2 e a tabela 3 que a baixa MVA dos produtos que a empresa comercializa e a alta margem aplicada nos preços de venda resulta em um saldo alto de tributo a complementar. O montante de R\$ 103.201,39 representa 7,81% a mais na carga total da em relação ao faturamento anual e 8,75% de carga extra em relação às vendas sujeitas à ST, o que significa que, a partir da obrigatoriedade de calcular o ajuste, optar pelo ROT ST é consideravelmente favorável para a empresa.

Tabela 6 – Cálculo MVA média das empresas do setor de peças agrícolas

Empresa	Descrição do Produto	NCM	MVA (%)	Participação dos produtos (%)	Média ponderada (%)
AGRO1	Juntas / Gaxetas	40169300	71,78	80,00	57,42
	Parafusos / Porcas / Rebites	73182900	69,00	3,00	2,07
	Rolamentos / Pinos / Cruzetas	87089990	71,78	17,00	12,20
				100,00	71,70
AGRO2	Juntas / Gaxetas	40169300	71,78	80,00	57,42
	Discos / Pastilhas (fricção)	68138910	71,78	15,00	10,77
	Rolamentos / Pinos / Cruzetas	87089990	71,78	5,00	3,59
				100,00	71,78

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2021).

As empresas de comércio de peças agrícolas possuem na totalidade das suas operações produtos sujeitos a MVA semelhantes, não possuindo variação significativa nas margens dos produtos adquiridos.

Tabela 7 – Apuração Ajuste ICMS ST empresa AGRO1

Competência	Saldo Credor Período Anterior (R\$)	Créditos (R\$)	Débitos (R\$)	Ajuste ICMS ST (R\$)	Situação - Saldo
jan	-	10.081,67	10.133,81	52,15	a recolher
fev	-	7.830,47	5.690,31	(2.140,17)	credor a transportar
mar	2.140,17	16.487,32	11.469,55	(7.157,94)	credor a transportar
abr	7.157,94	14.140,58	8.721,15	(12.577,36)	credor a transportar
mai	12.577,36	10.424,95	8.767,37	(14.234,94)	credor a transportar
jun	14.234,94	16.127,16	9.851,79	(20.510,32)	credor a transportar
jul	20.510,32	12.742,04	11.024,38	(22.227,97)	credor a transportar
ago	22.227,97	8.061,41	10.115,93	(20.173,45)	credor a transportar
set	20.173,45	13.440,23	14.665,97	(18.947,72)	credor a transportar
out	18.947,72	12.096,51	13.463,73	(17.580,49)	credor a transportar
nov	17.580,49	9.414,64	10.416,79	(16.578,34)	credor a transportar
dez	16.578,34	12.827,65	15.173,36	(14.232,62)	credor a transportar
Total Geral		143.674,63	129.494,15	(14.180,48)	a restituir

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2021).

Com base na tabela 7 pode-se verificar que a empresa teria um saldo a restituir de R\$ 14.180,48 o que representa 1,77% do faturamento total da empresa. Com base no volume de operações atuais, percebe-se que para a empresa Agro1 a partir da obrigatoriedade, apurar o ICMS ST pelo ajuste é favorável em relação à opção pelo ROT ST, sendo benéfica inclusive a adoção de forma facultativa para o ano de 2021.

Tabela 8 – Apuração Ajuste ICMS ST empresa AGRO2

Competência	Saldo Credor Período Anterior (R\$)	Créditos (R\$)	Débitos (R\$)	Ajuste ICMS ST (R\$)	Situação - Saldo
jan	-	221,67	2.367,09	2.145,42	a recolher
fev	-	285,90	3.601,44	3.315,54	a recolher
mar	-	689,81	1.800,36	1.110,55	a recolher
abr	-	1.748,90	598,81	(1.150,09)	credor a transportar
mai	1.150,09	3.412,04	2.767,68	(1.794,45)	credor a transportar
jun	1.794,45	5.118,75	1.615,42	(5.297,77)	credor a transportar
jul	5.297,77	1.060,44	2.469,87	(3.888,35)	credor a transportar
ago	3.888,35	111,26	603,69	(3.395,92)	credor a transportar
set	3.395,92	3.848,44	3.270,78	(3.973,58)	credor a transportar
out	3.973,58	745,93	1.555,70	(3.163,81)	credor a transportar
nov	3.163,81	2.077,70	1.651,11	(3.590,40)	credor a transportar
dez	3.590,40	137,87	866,85	(2.861,42)	credor a transportar
Total Geral		19.458,70	23.168,79	3.710,09	a complementar

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2021).

A tabela 8 que demonstra a apuração Agro2 apresenta um saldo de R\$ 3.710,09 de ICMS ST a recolher pelo ajuste, o que representa 2,47% de carga extra em relação ao faturamento anual da empresa de R\$ 150.325,03. Para o início da obrigatoriedade do ajuste, aderir ao ROT ST será a melhor opção tributária para esta empresa.

Tabela 9 – Cálculo MVA média das empresas do setor de peças e ferramentas industriais

Empresa	Descrição do Produto	NCM	MVA (%)	Participação dos produtos (%)	Média ponderada (%)
IND1	Parafusadeira	84679200	42,12	60,00	25,27
	Rebitadeira Pneumática	84671900	42,12	30,00	12,64
	Lixadeira	84671190	42,12	5,00	2,11
	Parafusos / Porcas / Rebites	73182900	69,00	5,00	3,45
				100,00	43,46
IND2	Cabo Flexível	85444900	41,00	42,00	17,22
	Rebitadeira Pneumática	84679200	42,12	28,00	11,79
	Correntes	73158200	103,00	20,00	20,60
	Parafusos / Porcas / Rebites	73182900	69,00	10,00	6,90
				100,00	56,51

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2021).

A tabela 9 demonstra os produtos comercializados pelas empresas Ind1 e Ind2 contendo as MVAs dos produtos de cada uma das empresas bem como sua respectiva participação no total das compras. A seguir serão demonstradas as tabelas de apuração pelo cálculo do ajuste das duas organizações.

Tabela 10 – Apuração Ajuste ICMS ST empresa IND1

Competência	Saldo Credor Período Anterior (R\$)	Créditos (R\$)	Débitos (R\$)	Ajuste ICMS ST (R\$)	Situação - Saldo
Jan	-	2.179,27	3.421,35	1.242,08	a recolher
Fev	-	2.152,48	3.302,41	1.149,92	a recolher
mar	-	1.064,11	2.711,74	1.647,62	a recolher
Abr	-	165,98	769,20	603,22	a recolher
mai	-	1.639,25	1.600,38	(38,87)	credor a transportar
Jun	38,87	1.121,37	1.674,34	514,09	a recolher
Jul	-	2.005,20	5.281,17	3.275,96	a recolher
Ago	-	2.407,84	1.975,55	(432,29)	credor a transportar
Set	432,29	1.992,80	4.923,67	2.498,59	a recolher
Out	-	1.223,26	2.732,64	1.509,38	a recolher
Nov	-	3.079,23	5.426,86	2.347,62	a recolher
Dez	-	1.524,12	2.034,93	510,81	a recolher
Total Geral		20.554,94	35.854,24	15.299,30	a complementar

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2021).

Ao analisar a micro empresa do setor de peças e ferramentas industriais Ind1, que atua principalmente com comércio de ferramentas pneumáticas cuja MVA predominante é 42,12% e a MVA média geral é 43,46%, apurar pelo ajuste resulta em carga extra anual para a empresa de R\$ 15.299,30, o que representa 7,48% de impacto tributário no fechamento. Com a obrigatoriedade a partir de janeiro de 2022, optar pelo ROT ST tem efeito favorável significativo em relação ao cálculo do ajuste para esta empresa.

Tabela 11 – Apuração Ajuste ICMS ST empresa IND2

Competência	Saldo Credor Período Anterior (R\$)	Créditos (R\$)	Débitos (R\$)	Ajuste ICMS ST (R\$)	Situação - Saldo
Jan	-	1.322,85	1.960,35	637,51	a recolher
Fev	-	770,90	1.367,08	596,18	a recolher
Mar	-	44,91	1.330,54	1.285,62	a recolher
Abr	-	366,23	304,40	(61,83)	credor a transportar
Mai	61,83	3.378,87	1.473,51	(1.967,19)	credor a transportar
Jun	1.967,19	1.649,20	6.772,47	3.156,09	a recolher
Jul	-	433,62	1.264,10	830,47	a recolher
Ago	-	2.522,15	2.895,48	373,33	a recolher
Set	-	2.548,18	1.337,53	(1.210,65)	credor a transportar
Out	1.210,65	5.873,62	1.972,55	(5.111,72)	credor a transportar
Nov	5.111,72	4.207,75	2.023,67	(7.295,80)	credor a transportar
Dez	7.295,80	1.932,32	17.409,23	8.181,11	a recolher
Total Geral		25.050,60	40.110,91	15.060,31	a complementar

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2021).

A última empresa analisada no estudo, Ind2, cuja apuração do ajuste é demonstrada na tabela 11, também demonstra saldo a complementar de ICMS ST ao final do período analisado. O numerário de R\$ 15.060,31 equivale a 2,42% de carga extra em relação ao faturamento total e uma tributação de 6,76% em relação ao faturamento sujeito à ST da entidade, demonstrando que aderir ao ROT será favorável para a empresa a partir do início da obrigatoriedade do cálculo do ajuste.

Tabela 12 – Resumo das apurações

Empresa	Apuração (R\$)	Saldo (R\$)	Carga s/ faturamento total (%)	Carga s/ faturamento ST (%)	Melhor opção ST	Carga setor faturamento total (%)	Carga setor faturamento ST (%)
ELET1	7.678,52	a complementar	1,18	1,89	ROT		
ELET2	103.201,39	a complementar	7,81	8,75	ROT	9,00	10,65
AGRO1	14.180,48	a restituir	1,77	1,97	AJUSTE		
AGRO2	3.710,09	a complementar	2,47	2,88	ROT	0,70	0,91
IND1	15.299,30	a complementar	7,48	7,68	ROT		
IND2	15.060,31	a complementar	2,42	6,76	ROT	9,90	14,44

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2021).

Com base na tabela 12 que apresenta o resumo das apurações pode-se observar que, com base no volume de operações atuais, a partir da obrigatoriedade do ajuste, apenas para a empresa Agro1 calcular pelo método do ajuste é tributariamente favorável, para as demais empresas aderir ao ROT será a melhor alternativa tributária.

4.3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Após análise dos dados, pode-se dizer que a empresa Agro1, que foi a única com saldo a restituir na apuração pelo ajuste, caso mantidas as políticas e métodos de precificação para o próximo exercício, ainda que não esteja obrigada, poderia aderir facultativamente já no ano calendário de 2021 a apuração pelo ajuste do ICMS, e posteriormente manter essa opção a partir da obrigatoriedade em 2022 conforme determina o Decreto 55.521 de 2020.

A empresa Elet2 foi a mais onerada no cálculo pelo método do ajuste, obtendo 7,81% de carga extra sobre o faturamento total e sendo assim, mantendo as margens adotadas pela empresa para os próximos exercícios, não há o que se falar em adesão facultativa em 2021 e, a partir da obrigatoriedade, a adesão ao ROT é consideravelmente favorável em relação ao ajuste. O setor mais afetado no geral foi o de peças e ferramentas industriais obtendo 14,44% de carga extra em relação ao faturamento sujeito à ST. As empresas do setor de comércio eletrônicos e informática ficaram com 10,65% de carga extra.

A empresa Elet1 obteve saldo a complementar em carga bem inferior à carga da empresa Elet2 do mesmo setor, e sendo assim pode-se concluir que, as políticas de precificação, de margens agregadas, influenciam diretamente na apuração, pois para mesmos ramos há uma grande diferença de tributação ainda que ambas gerassem saldo a complementar e adesão ao ROT ST será a melhor opção tributária.

Bisolo (2012) destaca que a prática do planejamento tributário pode ser adotada por todas as empresas, independentemente de seu porte, pois a única forma de saber qual é a melhor opção tributária é através do planejamento. Tendo em vista que na apuração pelo ajuste, a empresa pode ter dispêndios de caixa não planejados, enquanto na opção pelo ROT não há riscos destes desembolsos, ressalta-se então a importância do planejamento tributário.

Esses resultados corroboram com Faliguski (2010), que em seu estudo a respeito de analisar o impacto do ICMS ST no preço de venda de mercadorias para o consumidor final no estado do Rio Grande do Sul observou que a margem utilizada pelos comerciantes era superior à MVA estipulada pelo governo, concluindo que o regime de substituição tributária não apenas centraliza, mas também aumenta a arrecadação, impactando significativamente no valor de venda ao consumidor final.

Os resultados alcançados permitem às empresas, principalmente a Agro1, executar o planejamento tributário com a devida antecedência, proporcionando informações relevantes para a tomada de decisão a respeito da melhor alternativa tributária a ser seguida, tendo em

vista que o Decreto 55.521 de 2020 permite a adoção facultativa mesmo antes da obrigatoriedade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo buscou analisar os potenciais efeitos tributários que serão gerados pela alteração da sistemática do recolhimento do ICMS ST pra micro e pequenas empresas de comércio varejista optantes pelo Simples Nacional de três diferentes setores de atuação, sendo eles: comércio de eletrônicos e produtos de informática, comércio de peças agrícolas e comércio de peças e ferramentas industriais. Para tal, foram analisadas as compras e vendas sujeitas à substituição tributária de seis empresas, duas de cada setor para apuração dos saldos anuais de tributação sobre essas operações, levando em consideração os dados de 2020 para obtenção da estimativa de tributação, dado que as empresas manterão suas políticas de precificação e que historicamente não possuem variação significativa de volume de compras e faturamento.

Em geral pode-se dizer que, a partir da obrigatoriedade do ajuste, optar pelo ROT ST seja favorável às micro e pequenas empresas, independentemente de opção pelo simples nacional, pois das seis empresas analisadas apenas uma obteve saldo favorável com a apuração pelo ajuste. Porém é conservador observar que, o planejamento tributário precisa ser único para cada empresa antes de generalizar os resultados obtidos com base nas operações próprias de cada uma, de que optar pelo ROT ST seja a melhor opção, pois se uma empresa obteve saldo a restituir com base nas operações do período analisado, ela pode estar obtendo prejuízo fiscal ou em relação às concorrentes ao optar pelo ROT ST sem estudo prévio.

A maior carga tributária foi da empresa Elet2 do setor de eletrônicos com 7,81% em relação ao faturamento total. A menor carga, e a única com saldo a favorável foi a empresa Agro1 do setor de peças agrícolas com 1,77% a restituir sobre o faturamento total. O setor com a maior carga tributária foi o de peças e ferramentas industriais com 14,44% representado pelas empresas Ind1 e Ind2.

O estudo alinha-se ao conceito de planejamento tributário prévio, baseando-se em análise de operações recentes com o intuito de estimar os potenciais impactos gerados pela mudança na legislação e contribui para a análise acerca da melhor tomada de decisão possível, uma vez que a opção tributária em tempo de obrigatoriedade se faz de forma antecipada ao fato gerador do tributo haja vista o prazo de adoção previsto no Decreto 55.521 de 2020.

Com isso, sugere-se que as empresas analisem de fato suas operações e façam o planejamento tributário junto de seus contadores para que seja verificada a melhor opção legal tributária. Como sugestão de estudos futuros, recomenda-se que sejam feitas outras apurações com empresas de diferentes setores, como o setor de materiais de construção ou de materiais elétricos por exemplo, com a finalidade de maior abrangência do assunto a respeito desta alteração que é recente no Rio Grande do Sul.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco. ICMS: crise federativa e obsolescência. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 14, n. 3, set./dez. 2018. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322018000300986&lang=pt. Acesso em: 19 nov. 2019.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BISOLO, Tanise. Planejamento tributário: estudo do regime tributário menos oneroso para indústria. **Revista de Administração IMED**, Passo Fundo, 2(3), p. 195-206. 2012. Disponível em: <http://seer.imed.edu.br/index.php/raimed/article/view/250/274> Acesso em: 30 abr. 2021.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Dispõe sobre princípios, direitos e deveres dos cidadãos brasileiros. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 19 nov. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº 123 de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília, 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm Acesso em: 30 mar. 2020.

BRASIL, **Emenda constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015**, Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Brasília, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm Acesso em: 18 nov. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil 2018**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf> Acesso em: 20 mai. 2021.

COSTA, Alcides J. **ICMS na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, n.18, pp.95-107. jun. 2002. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0104-44782002000100007&script=sci_abstract&tlng=pt Acesso em: 25 nov. 2020.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FALIGUSKI, Ivan. **O impacto da substituição tributária no preço de venda para consumidor final**, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/25727> Acesso em: 30 abr. 2021.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IBELLI, Renato Carbonari. ICMS: o peso-pesado dos impostos. **Jornal das associações comerciais do estado de São Paulo**. São Paulo, 06 jan. 2017. Disponível em: <https://dcomercio.com.br/categoria/leis-e-tributos/icms-o-peso-pesado-dos-impostos> Acesso em: 22 mai. 2021.

JANUZZI, Lidércio *et al.* Planejamento tributário. **Directory of Open Access Journals (DOAJ)**, UNB - Brasília, v.3, n.2, set. 2009. Disponível em: <https://doaj.org/article/f0b2bb7442e14e5ea7a574bd94c29a3e?gathStatIcon=true> Acesso em: 19 nov. 2019.

MARTINEZ, Manuel Perez. **O contador diante do planejamento tributário e da lei antielisão**. Salvador, 2002. Disponível em: <http://www.planejamentotributario.ufc.br/artigo%20-%20Manuel%20Perez%20Martinez.doc> Acesso em: 20 nov. 2020.

OLIVEIRA, Gustavo. **Contabilidade tributária**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade tributária**. Curitiba: IESDE, 2010.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 37.699, de 26 de Agosto de 1997**. Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS), Livro III, Art. 9º. Porto Alegre, 1997. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=> Acesso em: 30 abr. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 54.308, de 06 de novembro de 2018**. Modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Porto Alegre, 2018. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=265924&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=54.308>. Acesso em: 30 abr. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 54.659, de 02 de junho de 2019**. Modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Porto Alegre, 2019. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/DEC%2054.659.pdf> Acesso em: 30 abr. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 54.938, de 19 de dezembro de 2019**. Modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Porto Alegre, 2019. Disponível em: <https://www.diariooficial.rs.gov.br/materia?id=373960> Acesso em: 30 abr. 2021

RIO GRANDE DO SUL. **RS cria Regime Optativo da ST para 2020 e altera calendário de obrigatoriedade do ajuste.** Porto Alegre, 2019. Disponível em: <https://www.fazenda.rs.gov.br/conteudo/11742/rs-cria-regime-optativo-da-st-para-2020-e-altera-calendario-de-obrigatoriedade-do-ajuste/termosbusca=ajuste> Acesso em: 30 out. 2020

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 55.521, de 30 de setembro de 2020.** Modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Porto Alegre, 2020 Disponível em: <https://www.diariooficial.rs.gov.br/materia?id=472849> Acesso em: 19 mai. 2021

SEBRAE. **Pequenos negócios em números.** São Paulo, 7 jun. 2018. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/sebraeaz/pequenos-negocios-em-numeros,12e8794363447510VgnVCM1000004c00210aRCRD> Acesso em: 30 abr. 2021

SEBRAE. **Simples Nacional.** São Paulo, 2017. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/simples-nacional/#optantes>. Acesso em: 10 ago. 2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). **Notícias STF,** Brasília, 19 out. 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=327683>. Acesso em: 19 nov. 2019.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). **Recurso extraordinário 1.097.998,** Minas Gerais, 07 ago. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748138218> Acesso em: 20 mai. 2021.