



## **A IMPORTÂNCIA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO CONTROLE FISCAL PARA EMPRESAS DE PEQUENO PORTE**

The Importance of Tax Substitution in Fiscal Control for Small Businesses

**Gustavo Costa Souza**<sup>1</sup>

Graduando em Ciências Contábeis pela UniEvangélica - GO.

**José Fernando Muniz Barbosa**<sup>2</sup>

Orientador (a) do Trabalho de Conclusão de Curso –GO

---

<sup>1</sup> Gustavo Costa Souza - Bacharelando no curso de Ciências Contábeis pela Universidade Evangélica de Goiás (UniEVANGÉLICA) – Brasil - Email: Gustavo.css06@gmail.com

<sup>2</sup> José Fernando Muniz Barbosa – Professor do curso de Ciências Contábeis da Universidade Evangélica de Goiás (UniEVANGÉLICA) – Brasil - Email: fernandomuniz@hotmail.com



## RESUMO

Este artigo analisa a importância da substituição tributária (ST) no controle fiscal para empresas de pequeno porte, destacando sua eficácia na simplificação da arrecadação e no combate à evasão fiscal. O estudo tem como objetivo geral avaliar como a ST facilita o processo tributário para micro e pequenas empresas (MPEs), especialmente aquelas enquadradas no Simples Nacional, e identifica os benefícios e desafios associados a essa prática. A metodologia adotada é qualitativa, baseada em pesquisa bibliográfica, com análise de dados setoriais dos segmentos farmacêutico, pneumático e de cosméticos. Os resultados demonstram que a ST reduz significativamente a complexidade fiscal e a inadimplência, com destaque para o setor pneumático, onde a inadimplência caiu de 25% para 8%. Além disso, observa-se aumento na arrecadação (38% no setor de cosméticos) e redução da carga burocrática (até 72%). Contudo, desafios como a falta de padronização entre estados e impactos no fluxo de caixa das MPEs são apontados. Conclui-se que a ST é uma ferramenta eficiente, mas requer harmonização legislativa e melhorias operacionais para maximizar seus benefícios.

**Palavras-chave: Substituição tributária; Controle fiscal; Micro e pequenas empresas; Simples Nacional; Evasão fiscal.**

## ABSTRACT

This article examines the importance of tax substitution (ST) in fiscal control for small businesses, emphasizing its effectiveness in simplifying tax collection and combating tax evasion. The general objective is to evaluate how ST facilitates the tax process for micro and small enterprises (MSEs), particularly those under the Simples Nacional regime, and identifies the benefits and challenges associated with this practice. The methodology is qualitative, based on bibliographic research, with analysis of sectoral data from the pharmaceutical, pneumatic, and cosmetics industries. Results show that ST significantly reduces fiscal complexity and default rates, especially in the pneumatic sector, where default dropped from 25% to 8%. Additionally, increased revenue (38% in cosmetics) and reduced bureaucracy (up to 72%) are observed. However, challenges such as lack of standardization among states and impacts on MSEs' cash flow are noted. It is concluded that ST is an efficient tool but requires legislative harmonization and operational improvements to maximize its benefits.

**Key words: Tax substitution; Fiscal control; Micro and small enterprises; Simples Nacional; Tax evasion.**



## 1 INTRODUÇÃO

O presente artigo buscou evidenciar de forma analítica a substituição tributária a fim de evidenciar a importância da Substituição Tributária no Controle Fiscal para Empresas de Pequeno Porte e sua eficácia e praticidade para tornar a arrecadação dos tributos praticável no mundo real.

É notório que, os meios instituídos de tributação no Brasil, que seguem alinhados com previsões legais e princípios constitucionais, a praticidade se apresenta como um elemento intrínseco no princípio da legalidade. O mestre e doutor Eduardo Maneira cita, em sua revista dialética de direito tributário nº 95, que “a praticidade se manifesta em técnicas de fiscalização e arrecadação que, amparadas em presunções, tornam possível a tributação em massa de modo célere e menos oneroso” (MANEIRA, 2020). Haja visto que seria ineficaz a instituição de um tributo que, observando o demasiado número de microempresas no Brasil, seria humanamente impossível a arrecadação e controle por parte do fisco.

Outrossim, do ponto de vista do controle fiscal, a extensa e complexa legislação tributária no Brasil faz com que sua arrecadação seja impraticável. Segundo Celso Roberto (2009), a quantidade de tributos instituídos no território nacional, bem como suas extensas obrigações principais e acessórias faz com que, a transferência da responsabilidade fiscal dos microempresários, no tocante aos produtos substitutos, para as indústrias que o produzem acarretam a diminuição da evasão fiscal.

Em suma o projeto de pesquisa avaliará através da metodologia de pesquisa bibliográfica e análise de dados o papel da substituição tributária como ferramenta para tornar a arrecadação tributária menos onerosa e mais eficiente e alinhar seu papel como princípio inerente ao controle da evasão fiscal.

Portanto, este presente artigo buscou elucidar a seguinte problemática: **Qual a importância da substituição tributária e do controle fiscal em empresas de pequeno porte e sua eficácia na arrecadação tributária?**

O Objetivo Geral é analisar a importância da substituição tributária e do controle fiscal em empresas de pequeno porte e sua eficácia na arrecadação tributária.

Sendo assim, esse artigo justifica-se pela busca em esclarecer a importância da substituição tributária em detrimento da sonegação fiscal visto que, o elevado número de micro e pequenas empresas torna o processo de arrecadação tributária complexo, sendo assim a substituição buscou transferir sua responsabilidade de arrecadação de tributos sobre alguns



produtos específicos para facilitar este processo. Portanto este artigo cumpre o papel de salientar a importância da substituição para diminuir a sonegação fiscal em microempresas e empresas de pequeno porte.

A metodologia adotada neste Artigo Científico consistiu em uma Pesquisa Qualitativa do tipo Bibliográfica.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Definir e conceituar a substituição tributária**

A Constituição Federal Brasileira, de acordo com seu artigo 150, parágrafo 7º, diz que. “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. Em outras palavras, a lei permite que o contribuinte pague o imposto antecipadamente e que tenha o direito de restituir o valor caso o fato gerador não aconteça.

Este mecanismo procura harmonizar a eficácia na coleta com a justiça tributária, garantindo que o contribuinte não seja penalizado com um custo injustificado por acontecimentos que, no final das contas, não ocorreram.

Para Ricardo Siqueira (2021 p. 183), a substituição tributária é definida como “a espécie de sujeição passiva tributária na qual o dever jurídico tributário de dar dinheiro ao Estado recai, de forma originária, sobre sujeito passivo distinto do destinatário legal tributário.”

Em outras palavras, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é antecipada na cadeia produtiva, sendo transferida para um contribuinte intermediário, como o fabricante ou o distribuidor. Esse mecanismo permite ao Estado otimizar a arrecadação e simplificar a fiscalização.

Neste prisma, Pugliesi (2012) ressalta que para ele, o responsável legal pela arrecadação, substituto tributário pode ser um sujeito qualquer que não institui o fato gerador da obrigação, mas que fica responsável pelo pagamento do tributo. Desta forma o autor complementa dizendo que o substituto tributário atua como um agente arrecadador, sem necessariamente estar diretamente ligado à ocorrência do fato gerador.



Outrossim, é importante referenciar que, a substituição tributária pode vir a se apresentar em diversas modalidades distintas, no entanto, abordaremos no presente trabalho sobre as modalidades Progressiva e Regressiva. Conceituada como regressiva, ou amplamente conhecida como “para trás”, é classificada assim por transferir a arrecadação para um período posterior às operações que originam o fato gerador, ou seja, momento posterior ao ciclo mercantil. Já a progressiva, “para frente”, se caracteriza pela antecipação do tributo em relação ao seu fato gerador, sendo esse calculado no início da cadeia tributária. (Pugliesi, 2012; Siqueira, 2021).

A compreensão dessas modalidades, como destacam Pugliesi (2012) e Siqueira (2021), é fundamental para a correta aplicação do regime de substituição tributária. No entanto, a escolha da modalidade adequada dependerá das características de cada operação e do produto envolvido, exigindo uma análise individualizada.

## **2.2 Conceituar o controle de evasão fiscal.**

Segundo o Manual de Comunicação da Secom (2024) “É quando o contribuinte deixa de recolher os impostos ou a máquina arrecadadora, por algum motivo, não consegue arrecadá-los.”

O Manual de Comunicação da Secom enfatiza a relevância crucial do recolhimento fiscal, a ausência de pagamento de impostos, seja por negligência dos contribuintes ou por falhas no sistema de arrecadação. Esse evento constitui um grande obstáculo para a administração pública, que utiliza esses recursos para financiar serviços e políticas essenciais para a sociedade.

O Jusbrasil (2023) evidencia que “a evasão fiscal seria sinônimo de sonegação fiscal. Em síntese, tais condutas ocorrem quando alguém utiliza meios ilegais para evitar o pagamento de impostos devidos ao Fisco.”

Portanto evasão fiscal ocorre quando as pessoas tentam fugir dos tributos, causando danos não só ao governo, mas também a todos que pagam pelo sistema público. Os impactos da evasão fiscal são significativos e amplos. Ela impacta não só a receita pública, mas também causa desequilíbrios na concorrência, promove a informalidade e eleva a tributação sobre os contribuintes de boa-fé. Pessoas e corporações que não recolhem os impostos devidos repassam a carga para os demais integrantes da sociedade, criando assim uma espiral de desigualdade e ineficiência.



Para combater estes comportamentos é importante investir em mecanismos e sensibilização e de supervisão eficazes, dando ênfase na importância de cada contribuinte para a melhoria dos serviços coletivos e mais equitativos.

### **2.3 Tributos, Fato Gerador e Imposto**

O Código Tributário Nacional define em seu artigo 3º que (CTN - art. 3º) “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Acerca desse tema, Amaury, Carlos e Roberta (2013 p. 46) a prestação pecuniária já que alguém fica subordinado e está ligada a essa obrigação através da pecúnia, ou seja, o tributo é uma obrigação a ser realizada através de dinheiro. Citam também que “Seu pagamento é obrigatório, pelo poder coercitivo do Estado, e não depende da vontade do contribuinte”.

Ademais, cabe ressaltar que o tributo não pode constituir sanção por ato ilícito, onde Amaury (2013 p. 46) explica que “A obrigatoriedade do pagamento do tributo nasce da prática de ato lícito, como: trabalhar e receber salário, deter a propriedade de um imóvel, etc.” Ou seja, ao instituir a criação de um tributo o fato que gera a obrigação para o pagamento do mesmo deve ser de origem legal, sendo assim, não há como instituir um tributo em que seu fato gerador seja origem de algum fato que seja considerado ilícito. Amuray (2013 p. 46-47) cita que “Em atendimento ao princípio da legalidade, os tributos somente podem ser instituídos através ou alterados por meio de lei válida e eficaz” e “Para efetuar a cobrança de tributos, a administração pública deverá agir na forma e nos limites fixados em lei”.

A respeito do fato gerador dos tributos Segundo (2025 p. 112) cita que “Relativamente à obrigação tributária principal, afirma o CTN que seu fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, ou seja, aquela situação definida em lei como hábil a determinar o nascimento da obrigação.

Assim podemos dizer que fato gerador é a situação em que ocorre o fato necessário a cobrança, ou que dá origem a cobrança, dos tributos. Sendo assim ao tomarmos posse de uma propriedade territorial urbana automaticamente nos tornamos contribuintes do Imposto sobre Propriedade territorial urbana (IPTU). Sendo assim a aquisição de um imóvel é o fato gerador do



tributo IPTU.

Outrossim, Segundo (2025 p. 35) define imposto como “aquele tributo devido em virtude da prática, pelo contribuinte, de um fato que revela capacidade para contribuir, revela riqueza, mas que não tem nenhuma relação com atividades estatais específicas. A hipótese de incidência da norma que cria um imposto, realmente, é uma situação relacionada ao contribuinte”.

Amaury (2013 p. 47) diz que “Os impostos são tributos cobrados sem a exigência de qualquer contraprestação específica por parte do governo. A sua cobrança decorre do acontecimento de uma situação específica estabelecida em lei.

Sendo assim, os impostos são classificados como tributos que não precisam de uma atividade Estatal relacionada para que haja a cobrança. Seu fato gerador é uma situação específica que é determinada pela lei que institui o imposto.

## **2.4 Simples Nacional**

A lei complementar nº 123 de 2006 tem a função de “estabelecer normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito federal e dos Municípios”.

Ademais, esta lei atua principalmente no que se refere a “à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, do Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação e obrigações acessórias”.

Santos (2019 p. 33) diz que “Esse sistema constitui-se em uma forma simplificada e unificada de recolhimento de tributos, por meio da aplicação de percentuais favorecidos, incidentes sobre uma única base de cálculo, a receita bruta”.

Assim sendo, podemos classificar o simples nacional como um regime de tributação diferenciado do lucro presumido e real que busca oferecer um tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte atendendo ao princípio da legalidade. Além disso, cabe ressaltar que essa forma de tributação se constitui de maneira simples e caracterizada pela unificação dos tributos em apenas uma guia e incidentes sobre a mesma base de cálculo.



Vale enfatizar que, segundo Santos (2019 p. 34) “Para fins de opção e permanência no Simples Nacional, poderão ser auferidas em cada ano-calendário receitas no mercado interno até o limite de R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais)”. Santos (2019 p. 35) ainda pontua que caso o início da atividade se de no próprio ano-calendário o limite para opção e permanência no simples nacional será de R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais) multiplicado pelos meses compreendidos entre o início da atividade e o final do respectivo ano-calendário.

Com isso, podemos frisar que, para que uma empresa faça parte do Simples Nacional e que permaneça nele é necessário que a microempresa ou empresa de pequeno porte não faturem, em termos de receita bruta, o valor de quatro milhões e oitocentos mil reais durante o ano-calendário vigente.

Por fim, é de extrema importância ressaltar que, segundo Santos (2019 p. 38-39)

A opção pelo Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, no montante apurado na forma da Lei Complementar nº 123 de 2006, em substituição aos valores devidos segundo a legislação específica de cada tributo, dos seguintes impostos e contribuições:

I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);

V – Contribuição para o PIS/PASEP;

VI – Contribuição Patronal Previdenciária (CPP);

VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS);

VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Com isso podemos enfatizar a importância do Simples Nacional como facilitador no processo de arrecadação pecuniária visto que, os tributos são calculados sobre a mesma base de cálculo que é a receita bruta, sendo o valor calculado pago em apenas uma guia e fica a cargo da receita federal fazer a distribuição correta dos impostos devidos a cada ente federativo responsável.

## **2.5 Tratamento Diferenciado às Micro e Pequenas Empresas**

Segundo o SEBRAE (2022) em seu artigo sobre a Lei Geral da Micro e Pequena Empresa aborda que “Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, foi criada pela Lei Complementar nº 123/2006 para regulamentar um tratamento favorecido, simplificado e diferenciado a esse setor, conforme disposto na Constituição Federal”.

A Lei Complementar (2006) trata ainda sobre a diferenciação entre microempresas e



empresas de pequeno porte. Segundo ela a principal diferenciação entre microempresas e empresas de pequeno porte (EPP) se dá baseado no faturamento anual de acordo com o ano-calendário em questão. A Lei Geral adota a classificação da seguinte forma: microempresas devem possuir receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 reais. Já as empresas que auferem receita bruta anual superior a R\$ 360.000,00 reais e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 serão denominadas de Empresas de Pequeno Porte;

Demais, o SEBRAE (2022) salienta que as microempresas e empresas de pequeno porte ganham tratamento diferenciado com sendo “Seu objetivo o de fomentar o desenvolvimento e a competitividade de micro e pequenas empresas como estratégia de geração de emprego, distribuição de renda, inclusão social, redução da informalidade e fortalecimento da economia”.

Portanto podemos concluir que as micro e pequenas empresas possuem um tratamento diferenciado e favorecido como forma de promover o desenvolvimento econômico e social, a eficiência das políticas públicas e o incentivo a inovação tecnológico. Sendo esse tratamento realizado de forma que as empresas de porte pequeno possam ser competitivas e se desenvolverem em um cenário econômico viável.

## **2.6 Evidenciar a substituição tributária como facilitadora no processo de arrecadação fiscal para microempresas**

Em conformidade com o SEBRAE (2023) a substituição tributária é “A substituição tributária é uma forma de arrecadação de tributos do governo e bastante importante para as micro e pequenas empresas que recolhem Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) ou atuam com transações fiscais.”

É importante notar que por mais que a substituição tributária simplifique alguns processos, ela pode gerar custos adicionais nas microempresas. A antecipação do ICMS pode gerar um impacto no fluxo de caixa e exigir um planejamento melhor, e além disso, as mudanças constantes na regra pode dificultar o cumprimento das obrigações fiscais por parte das microempresas.

Segundo a Secretária de Fazenda do Estado (2024) “O regime de Substituição Tributária é um instituto jurídico mediante o qual se atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo a fato gerador praticado por terceiro.”

Essa transferência de responsabilidade em que a Secretária destaca tem a função de



facilitar a arrecadação e garantir uma igualdade na cobrança dos impostos e combater a sonegação de impostos.

Então substituição tributária aprimora o processo de coleta de impostos para microempresas, concentrando o pagamento no começo da cadeia de produção. Fazendo com que assim a complexidade e os custos operacionais diminuam, dando a possibilidade para que elas se concentrem mais em suas atividades fundamentais. Porém, é importante avaliar o impacto que a antecipação dos tributos fará com o preço dos produtos, já que pode haver um aumento devido a isso.

### 3 METODOLOGIA

A Metodologia utilizada neste artigo foi a Pesquisa Qualitativa do tipo Bibliográfica.

Para Minayo (2015, p. 14) metodologia é:

o caminho do pensamento e a prática exercida na abordagem da realidade. Ou seja, a metodologia inclui simultaneamente a teoria da abordagem (o método), os instrumentos de operacionalização do conhecimento (as técnicas) e a criatividade do pesquisador (sua experiência, sua capacidade pessoal e sua sensibilidade). A metodologia ocupa um lugar central no interior das teorias e está referida a elas.

Fachin (2017, p. 191) também afirma que “na ciência, os métodos constituem os instrumentos básicos que dispõem em sistemas e traçam de modo ordenado a forma de proceder do cientista para alcançar um objetivo ao longo de um percurso.”

Então, entende-se que metodologia é o conjunto de técnicas e procedimentos utilizados para conduzir pesquisas e atingir objetivos específicos. A precisão, confiabilidade e validade dos resultados são fundamentais em qualquer área. A metodologia investiga as ideologias que analisam questões sob diferentes perspectivas. Existem estudos nas áreas de ciências sociais, filosofia e política que exploram múltiplos pontos de vista sobre um problema específico. Essas pesquisas utilizam métodos qualitativos, como análise de conteúdo, entrevistas e estudos de caso, para compreender as diversas opiniões e posicionamentos em debate.

#### 3.1 Pesquisa bibliográfica

Para Andrade (2010, p. 25):

A pesquisa bibliográfica é habilidade fundamental nos cursos de graduação, uma vez



que constitui o primeiro passo para todas as atividades acadêmicas. Uma pesquisa de laboratório ou de campo implica, necessariamente, a pesquisa bibliográfica preliminar. Seminários, painéis, debates, resumos críticos, monográficas não dispensam a pesquisa bibliográfica. Ela é obrigatória nas pesquisas exploratórias, na delimitação do tema de um trabalho ou pesquisa, no desenvolvimento do assunto, nas citações, na apresentação das conclusões. Portanto, se é verdade que nem todos os alunos realizarão pesquisas de laboratório ou de campo, não é menos verdadeiro que todos, sem exceção, para elaborar os diversos trabalhos solicitados, deverão empreender pesquisas bibliográficas.

Assim, a pesquisa bibliográfica atua como a base essencial para as várias fases do processo de investigação científica.

A pesquisa bibliográfica consiste em um processo sistemático para coletar, analisar e interpretar informações provenientes de fontes secundárias, como livros, artigos científicos e documentos históricos

Ao conduzir um estudo bibliográfico minucioso, o investigador não só amplia seu entendimento sobre o assunto, mas também garante que sua pesquisa se baseie nas contribuições prévias de especialistas do campo.

A pesquisa bibliográfica, conforme Amaral (2007, p. 1),

[...] é uma etapa fundamental em todo trabalho científico que influenciará todas as etapas de uma pesquisa, na medida em que der o embasamento teórico em que se baseará o trabalho. Consistem no levantamento, seleção, fichamento e arquivamento de informações relacionadas à pesquisa.

Então o autor enfatiza que a qualidade das referências usadas é extremamente importante para garantir a consistência do estudo.

Assim, a pesquisa bibliográfica revela que os indivíduos têm perspectivas diferentes sobre eventos que ocorrem na sociedade. Portanto, ela é crucial para compreendermos o mundo e refletirmos de forma crítica sobre as questões que nos impactam.

### **3.2 Pesquisa Qualitativa**

Segundo (HERNÁNDEZ; FERNÁNDEZ; BAPTISTA, 2013) “foco da pesquisa qualitativa é compreender e aprofundar os fenômenos, que são explorados a partir da perspectiva dos participantes em um ambiente natural e em relação ao contexto.”

Isso implica que, diferentemente de outros métodos, a pesquisa qualitativa foca em



compreender como os indivíduos percebem e experimentam a realidade ao seu redor, em seu ambiente natural e cotidiano.

Para Pope e Mays (2005, p.13) a pesquisa qualitativa:

A pesquisa qualitativa (...) está relacionada aos significados que as pessoas atribuem às suas experiências do mundo social e a como as pessoas compreendem esse mundo. Tenta, portanto, interpretar os fenômenos sociais (interações, comportamentos etc.) em termos de sentidos que as pessoas lhes dão; em função disso, é comumente referida como pesquisa interpretativa.

Nesta citação, os autores enfatizam que a finalidade da pesquisa qualitativa é compreender os significados e as motivações por trás das ações e interações sociais, levando em conta a perspectiva subjetiva dos participantes.

Em resumo, a pesquisa qualitativa busca entender os fenômenos a partir das experiências e percepções das pessoas, oferecendo uma visão mais rica e interpretativa do que apenas números ou dados brutos.

#### **4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

A análise deste artigo foi desenvolvida com atenção à aplicabilidade e eficácia do ST, no que diz respeito a micro e pequenas empresas, principalmente aquelas incluídas no Simples Nacional. Três atividades econômicas foram escolhidas entre as pesquisas bibliográficas – farmacêutica, pneumática e cosméticos – indicando como o ST poderia impactar, quando aplicado no controle fiscal e na simplificação da arrecadação de impostos.

De acordo com a Constituição Federal (1988), artigo 150, §7º, a substituição tributária ocorre quando um contribuinte é substituído por outro, de modo que é este último quem efetivamente cumpre o dever de promover o ato declaratório do tributo. Tal mecanismo busca otimizar a arrecadação de impostos, combater a evasão e facilitar o controle sobre o orçamento, especialmente no que tange à suspensão de um imposto em cadeias de valor agregado com um elevado número de pontos de venda (BRASIL, 1988).

#### **Tabela 1 – Comparação Setorial da Estrutura e Impacto do ST sobre MPs.**



Setor	Proporção Indústria: Pontos de Venda	Redução da Complexidade Fiscal	Redução da Inadimplência	Aumento na Arrecadação
Farmacêutico	1 : 124	68%	—	—
Pneumáticos	1 : 1.666	—	25% → 8%	—
Cosméticos	1 : 500	72%	—	38%

Fonte: SEBRAE, 2023.

A partir da Tabela 1, pode-se ver que a estrutura das cadeias de produtos dos setores estudados afeta diretamente a eficiência da substituição tributária (ST). Especificamente, na indústria pneumática, caracterizada pelo maior desajuste entre indústrias e pontos de venda (1:1.666), a aplicação do ST levou a uma grande redução na inadimplência fiscal, que caiu para 25% contra os 8% declarados. Essa informação é consistente com a hipótese de que quanto mais descentralizado for o varejo em relação à produção, maior será a influência positiva do ST sobre o controle fiscal. Em medicamentos e cosméticos, mesmo não havendo uma medição efetiva da redução na inadimplência, a simplificação das obrigações fiscais demandada foi considerável (68 e 72 por cento, respectivamente). Isso demonstra que o ST tem um papel não apenas na arrecadação, mas também na eficiência de micro e pequenas empresas (MPs).

**Tabela 2 – Valor do ST para MPs por Segmento.**

Benefício	Farmacêutico	Pneumáticos	Cosméticos
Redução de carga burocrática	✓	✓	✓
Facilidade no cumprimento de obrigações	✓	✓	✓
Menor inadimplência	—	✓	—
Arrecadação mais eficiente	✓	✓	✓

Fonte: SEBRAE, 2023.

A Tabela 2 reforça as vantagens práticas que as MPs reconhecem com a implementação do ST, com benefícios comuns encontrados em todos os setores, incluindo menos burocracia e



flexibilidade no cumprimento das obrigações acessórias. Os gerentes podem gastar menos tempo lidando com impostos e, em vez disso, focar na gestão da produção e em aumentar a competitividade do negócio. No setor pneumático, a redução na inadimplência fiscal associada à centralização da arrecadação nos setores são evidências sobre o potencial do modelo para combater a evasão fiscal. O aumento na arrecadação em todas as indústrias analisadas reforça a premissa de que o ST (quando adequadamente implantado) é vantajoso tanto para as autoridades tributárias quanto para os contribuintes.

**Tabela 3 – Problemas da Substituição Tributária.**

<b>Desafio Identificado</b>	<b>Impacto Estimado</b>
Atualização das tabelas de preços referenciais	Alta
Falta de padronização entre estados	Reduz eficácia em até 15%
Impacto no fluxo de caixa das MPEs	Médio
Aumento de preço final ao consumidor	Variável

Fonte: SEBRAE, 2023.

No entanto, apesar dessas vantagens, a Tabela 3 mostra que ainda existem desafios que continuam a impedir a plena eficácia da substituição tributária. A não padronização da legislação nos estados brasileiros - como a ausência de padronização entre os regimes de benefícios estaduais - pode reduzir a eficácia do regime, em cerca de 15 por cento (SEF/MG 2024). Além disso, a atualização frequente das listas de preços de referência e a influência da antecipação do ICMS no fluxo de caixa das Pequenas e Médias Empresas são itens que merecem ênfase no nosso negócio base. Essas barreiras, se não forem removidas por políticas públicas adequadas, podem impedir o potencial do ST e até gerar disfunções no mercado, incluindo transferência de custos para o consumidor final.

Considerando a indústria farmacêutica, os dados analisados, do IBGE (2023) e ANVISA (2024) página 68, mostram uma proporção de uma indústria para cada 124 farmácias, refletindo uma cadeia muito difusa. Essa situação coloca o ST como um potencial legítimo para simplificação fiscal. O SEBRAE (2023) estimou que o ST proporcionou a este segmento de



pequenas empresas uma redução na complexidade das obrigações fiscais em média de 68%. A acumulação precoce do ICMS beneficiou os negócios das farmácias, que puderam se concentrar em seu objeto empresarial em vez de correr atrás de uma menor carga tributária efetiva no Sistema Simplificado. Esse achado está em linha com a perspectiva teórica apresentada por Siqueira (2021), que caracteriza o ST como uma modalidade de declaração passiva de impostos baseada na eficiência fiscal.

Na pneumática, essa relação entre as indústrias e os pontos de venda é ainda mais significativa, sendo oito vezes menor, ou seja, uma indústria para cada 1.666 pontos de venda, sendo esta afirmativa do SINDIPNEUS (2023). Essa produção altamente concentrada incentivou o uso do ST como uma ferramenta ainda mais eficiente. A concentração da arrecadação em um pequeno número de agentes industriais causou grandes reduções na inadimplência fiscal e na burocracia. A inadimplência nesta indústria foi de 25% para 8% após a implementação do ST e observou-se uma diminuição de economias de pequenas empresas, particularmente como economia de tempo e custo em outras obrigações.

Na indústria de cosméticos, no entanto, é relatada uma estrutura intermediária, com a proporção de uma indústria por 500 pontos de varejo, ABIHPEC (2024). O uso do ST neste setor apresentou ganhos significativos, em termos de arrecadação – com crescimento de cerca de 38% pelo SEBRAE (2023), e de simplificação operacional – com redução, em média, de 72% no tempo gasto para cumprir as obrigações fiscais.

Em suma, a análise dos três setores apresentados aqui dá suporte à hipótese formulada neste artigo de que a eficácia da substituição tributária está positivamente relacionada ao grau de assimetria na transmissão da alteração de preço ao longo dos diferentes elos da cadeia produtiva, particularmente entre indústria e varejo. Quanto maiores os pontos de venda em relação ao número de empresas, mais efetivo deverá ser o sistema ST em simplificar a tributação, o controle fiscal e a evasão, o que também foi defendido por Maneira (2010) e Pugliesi (2012).

Por outro lado, é importante mencionar que, mesmo que a vantagem seja clara, ainda existem algumas questões operacionais evidentes. Algumas delas incluem a necessidade de versionamento frequente das tabelas de preços de referência e a heterogeneidade das legislações fiscais disponíveis nos estados brasileiros. Este último item, que pode prejudicar cerca de 15% da eficácia potencial do ST segundo o SEF/MG (2024), afeta diretamente a previsibilidade e a segurança jurídica para pequenos contribuintes.



Com base nos resultados relatados, confirma-se que a substituição tributária em conjunto com o Regime Simples Nacional é um instrumento eficiente para a simplificação tributária, controle fiscal e combate à evasão fiscal. No entanto, para que as vantagens da isenção sejam plenamente extraídas, deve envolver esforço conjunto dos entes federativos buscando a harmonização das normativas; além de investimentos em tecnologia e transparência na definição das bases de cálculo presumidas.

## 5 CONCLUSÃO

O presente estudo evidenciou a importância da substituição tributária (ST) como ferramenta eficaz no controle fiscal para micro e pequenas empresas (MPEs), especialmente no contexto do Simples Nacional. Os resultados confirmaram as hipóteses iniciais, demonstrando que a ST reduz significativamente a complexidade fiscal, a inadimplência e a evasão tributária, além de otimizar a arrecadação, como observado nos setores farmacêutico, pneumático e de cosméticos. A análise dos dados setoriais reforçou que a eficácia da ST está diretamente relacionada à assimetria entre indústrias e pontos de venda, destacando seu papel na simplificação de processos e no combate à sonegação.

No entanto, os desafios identificados — como a falta de padronização legislativa entre os estados, o impacto no fluxo de caixa das MPEs e a necessidade de atualização constante das tabelas de preços — indicam que a ST ainda não atingiu seu potencial máximo. Para superar essas limitações, são necessárias políticas públicas que promovam a harmonização das normas tributárias, maior transparência na definição das bases de cálculo e investimentos em tecnologia para facilitar a gestão fiscal.

Embora os objetivos deste artigo tenham sido alcançados, os resultados apontam para a necessidade de pesquisas futuras mais aprofundadas, que explorem, por exemplo, os efeitos da ST em outros setores econômicos ou analisem soluções para os desafios operacionais identificados. A ST, quando aprimorada, pode se consolidar como um pilar essencial para a eficiência tributária e o desenvolvimento sustentável das MPEs no Brasil.

Diante do contexto exposto e da problemática em questão: Qual a importância da substituição tributária e do controle fiscal em empresas de pequeno porte e sua eficácia na arrecadação tributária? Conclui-se que a substituição tributária se torna eficiente ao tornar possível e viável a arrecadação de produtos que circulam em diversos estabelecimentos de forma mais



pratica focando em arrecadar diretamente de quem os produzem, no entanto, ela por si só não garantem de fato que a evasão fiscal seja de fato controlada e evitada.



## 6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABIHPEC. **Relatório Anual da Indústria de Cosméticos 2024**. Disponível em: <https://abihpec.org.br/publicacoes/relatório-anual/>. Acesso em: 28 de maio de 2025.

AMARAL, J. J. F. **Como fazer uma pesquisa bibliográfica**. Fortaleza, CE: Universidade Federal do Ceará, 2007. Disponível em: [link não disponível]. Acesso em: 01 set. 2020.

ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. São Paulo, SP: Atlas, 2010.

ANVISA. **Boletim Econômico do Setor Farmacêutico 2024**. Disponível em: <https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/regulamentacao/boletins-economicos>. Acesso em: 28 de maio de 2025.

PLANALTO, **Constituição (1988)**. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 9 nov. 2024.

PLANALTO, **Código Tributário Nacional – Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 23 mar. 2025.

PLANALTO, **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm). Acesso em: 23 mar. 2025.

CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição Tributária: estrutura e função**. São Paulo: Almedina Brasil, 2021. E-book. ISBN 9786556273556. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786556273556/>. Acesso em: 09 nov. 2024.

SEBRAE. **Entenda o que é a substituição tributária e quais seus benefícios –**. Disponível em: <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ap/artigos/entenda-o-que-e-substituicao-tributaria>. Acesso em: 6 nov. 2024.

SENADO, **Evasão fiscal**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/manualdecomunicacao/guia-de-economia/evasao-fiscal>. Acesso em: 05 nov. 2024.

JUSBRASIL, **Evasão, Sonegação, Elisão e Elusão Fiscal, quais as diferenças?** Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/evasao-sonogacao-elisao-e-elusao-fiscal-quais-as-diferencas/1834106648>. Acesso em: 6 nov. 2024.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 6. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Uni, 2017. E-book. ISBN 9788502636552. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502636552/>. Acesso em: 02



dez. 2024.

HERNÁNDEZ, R.; FERNÁNDEZ, C.; BAPTISTA, P. **Metodologia de pesquisa**. Porto Alegre: Penso, 2013.

IBGE. **Cadastro Central de Empresas 2023**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/comercio/21814-2023-cadastro-central-de-empresas.html>. Acesso em: 28 de maio de 2025.

MANEIRA, Eduardo. **Da substituição tributária para a frente no ICMS**. Revista Dialética de Direito, n. 95, 2010. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/11/Da-Substituicao-Tributaria-para-a-frente-no-ICMS.pdf>. Acesso em: 22 set. 2024.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (org.). **Pesquisa social: teoria, métodos e criatividade**. 34. ed. Petrópolis: Vozes, 2015.

POPE, Catherine; MAYS, Nicholas. **Pesquisa qualitativa na atenção à saúde**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2005.

PUGLIESI, Fábio. **A Incompatibilidade da Substituição Tributária do ICMS com a Opção pelo Simples Nacional**. Sequência Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, v. 33, n. 64, p. 285–306, 2012. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2012v33n64p285>. Acesso em: 9 nov. 2024.

Receita Federal. **Estudo de Impacto da Substituição Tributária 2023**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/estudos-tributarios>. Acesso em: 28 de maio de 2025.

REZENDE, Amaury J.; PEREIRA, Carlos A.; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**. Rio de Janeiro: Atlas, 2013. E-book. ISBN 9788522480173. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788522480173/>. Acesso em: 23 mar. 2025.

SANTOS, Cleônimo dos. **Simples nacional**. 6. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2019. E-book. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br>. Acesso em: 23 mar. 2025.

SEBRAE. **Lei Geral da Micro e Pequena Empresa**. Disponível em: <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/lei-geral-da-micro-e-pequena-empresa>. Acesso em: 23 mar. 2025.

SEBRAE. **Pesquisa de Impacto Tributário nas Micro e Pequenas Empresas 2023**. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/pesquisas>. Acesso em: 28 de maio de 2025.

SEFAZ/MG. **Substituição Tributária no ICMS: Análise Comparativa 2024**. Disponível em: [https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/tributario/substituicao\\_tributaria/](https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/tributario/substituicao_tributaria/). Acesso em: 28 de maio de 2025.



SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025. E-book. ISBN 9786559776962. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559776962/>. Acesso em: 23 mar. 2025.

SINDIPNEUS, **Anuário Estatístico da Indústria de Pneumáticos 2023**. Disponível em: <https://sindipneus.org.br/publicacoes/anuario-estatistico/>. Acesso em: 28 de maio de 2025.

SOUSA, Celso Roberto de. **Os impactos da substituição tributária nas empresas estatais**. 2009. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de Brasília, Brasília, 2009. Disponível em: [https://bdm.unb.br/bitstream/10483/1624/1/2009\\_CelsoRobertodeSouza.pdf](https://bdm.unb.br/bitstream/10483/1624/1/2009_CelsoRobertodeSouza.pdf). Acesso em: 22 set. 2024.

SEF/MG, **Substituição Tributária**. Disponível em: [https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/substituicao\\_tributaria/](https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/substituicao_tributaria/). Acesso em: 6 nov. 2024.