

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA (UESB)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (DCSA)
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

DIÓGENES MOREIRA ROCHA

**ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: OS IMPACTOS ECONÔMICO-
FINANCEIROS EM UMA PEQUENA EMPRESA DO SEGMENTO DE COMÉRCIO
DE AUTOPEÇAS E ACESSÓRIOS PARA MOTOCICLETA EM VITÓRIA DA
CONQUISTA NOS MESES DE JUNHO A DEZEMBRO DE 2012**

VITÓRIA DA CONQUISTA – BA,

2013

DIÓGENES MOREIRA ROCHA

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: OS IMPACTOS ECONÔMICO-FINANCEIROS EM UMA PEQUENA EMPRESA DO SEGMENTO DE COMÉRCIO DE AUTOPEÇAS E ACESSÓRIOS PARA MOTOCICLETA EM VITÓRIA DA CONQUISTA NOS MESES DE JUNHO A DEZEMBRO DE 2012

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade Tributária

Orientador: Prof. Me. Jorge Fernandes

VITÓRIA DA CONQUISTA – BA,

2013

R572i

Rocha, Diógenes Moreira.

ICMS substituição tributária: os impactos econômico-financeiros em uma pequena empresa do segmento de comércio de autopeças e acessórios para motocicleta em Vitória da Conquista nos meses de junho a dezembro de 2012 / Diógenes Moreira Rocha, 2013.

62f.: il.

Orientador (a): Jorge Fernandes.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, Vitória da Conquista, 2013.

Referências: f.53-55.

1. Contabilidade comercial. 2. Substituição tributária. 3. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias. I. Fernandes, Jorge. II. Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia. III. T.

CDD : 657.8

DIÓGENES MOREIRA ROCHA

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: OS IMPACTOS ECONÔMICO-FINANCEIROS EM UMA PEQUENA EMPRESA DO SEGMENTO DE COMÉRCIO DE AUTOPEÇAS E ACESSÓRIOS PARA MOTOCICLETA EM VITÓRIA DA CONQUISTA NOS MESES DE JUNHO A DEZEMBRO DE 2012

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade Tributária

Vitória da Conquista, ____ / ____ / ____.

BANCA EXAMINADORA

Jorge Luiz Santos Fernandes
Mestre em Contabilidade pela FVC
Professor da UESB
Orientador

Antônio dos Santos
Mestre em Contabilidade pela FVC
Professor da UESB

Weslei Gusmão Piau Santana
Doutor em Administração pela UFBA
Professor da UESB

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer, em primeiro lugar, a Deus, pela força e coragem e pela conquista de mais uma vitória. Aos meus pais, especialmente a minha querida Mãe fonte de inspiração e orgulho, toda a família e amigos que compartilharam um pouco desta minha caminhada. Agradeço também a todos os professores pela dedicação e paciência.

Para realizar grandes conquistas, devemos não apenas agir, mas também sonhar; não apenas planejar, mas também acreditar. (ANATOLE FRANCE)

RESUMO

Este estudo monográfico tem como objetivo geral analisar o instituto tributário, chamado Substituição Tributária (ST) adotado pelo Governo na cobrança do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e apresentar suas influências econômico-financeiras em uma pequena empresa. Buscou-se também nesta pesquisa descrever como funciona o cálculo de recolhimento, demonstrando toda a mecânica da substituição e observando esses fenômenos na empresa estudada. Para que isto fosse realizado, foi utilizado a princípio o método de pesquisa bibliográfica em uma abordagem qualitativa e quantitativa com o objetivo de apresentar os conceitos e questionamentos da ST e apresentando em seguida suas influências econômico-financeiras, por meio de livros, artigos e legislação específica, bem como os Convênios e Protocolos firmados entre a Bahia e outros Estados. Para isso, analisou-se toda a legislação deste Estado no ramo de produtos de peças e acessórios para motocicletas. Também foi utilizado o método de estudo de caso na empresa Urbanus que é optante pelo Simples Nacional (SN) e comercializa peças e acessórios para motocicletas e a aplicação de uma entrevista focalizada com os responsáveis por esta instituição. Após o estudo realizado, buscou-se constatar as alterações e influências econômicas e financeiras no patrimônio da empresa entre os meses de Junho a Dezembro de 2012. E quando isso fora realizado, pode se observar que com a disseminação do ICMS-ST em vários produtos, este instituto aumenta o custo das mercadorias, inibindo o crescimento das empresas, principalmente as micro e pequenas empresas enquadradas no SN.

Palavras-chaves: ICMS. Substituição Tributária. Impacto econômico-financeiro.

ABSTRACT

This monographic study aims to conduct a general research of the institute tax, called Substituição Tributária (ST) adopted by the Government in charge of the Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) and present their economic and financial influences in a small company. It is hoped this research will also describe how the calculation of payment, showing all mechanical replacement and observing these phenomena in the studied company. For this to be done, will be used at first the method of literature in a qualitative and quantitative approach with the aim of presenting the concepts and questions of ST and then presenting their economic-financial influences, through books, articles and Legislation specific as well as conventions and protocols signed between Bahia and other States. For this, will analyze the whole Legislation of this State in the business of product of parts and accessories for motorcycles. Will also be used the method of case study in a small company Urbanus opting for Simples Nacional (SN) that sells parts and accessories for motorcycles and implementing a focused interview with those who manage company. After the study, it is hoped will notice the changes and influences economic and financial assets of the company in months between June and December 2012. And when this is done, observed with the spread of ICMS ST in various products, this institute increases the cost of goods, inhibiting the growth of business, especially micro and small companies classified in SN.

KEYWORDS: ICMS, Substituição Tributária, economic and financial impact.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	– Estado da Arte.....	18-19
Quadro 2	– Aquisição de mercadoria com tributação Normal.....	47
Quadro 3	– Aquisição de mercadoria com a ST do ICMS.....	48
Quadro 4	– MVA's x percentual de lucro.....	49
Quadro 5	– Total de compras x total de ICMS-ST pago.....	50

LISTA DE SIGLAS

ABRASEL	Associação Brasileira de Bares e Restaurantes
ACSP	Impostômetro da Associação Comercial de São Paulo
CF	Constituição Federal
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
DASN	Declaração Anual do Simples Nacional
DCSA	Departamento de Ciências Sociais Aplicadas
DF	Distrito Federal
DOU	Diário Oficial da União
EC	Emenda Constitucional
EPP	Empresas de Pequeno Porte
GNRE	Guia Nacional de Recolhimento Estadual
ICM	Imposto sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre
ICMS	Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
IVM	Imposto sobre Vendas Mercantis
LC	Lei Complementar
ME	Microempresas
MVA	Margem de Valor Agregado
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
NF	Nota Fiscal
RICMS	Regulamento do ICMS
SN	Simples Nacional
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
ST	Substituição Tributária
TCC	Trabalho de Conclusão de Curso
UESB	Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 TEMA	11
1.2 OBJETIVOS.....	11
1.2.1 Objetivo Geral	11
1.2.2 Objetivos Específicos.....	12
1.3 PROBLEMATIZAÇÃO	12
1.3.1 Questão – Problema.....	12
1.3.2 Questões Secundárias	12
1.4 HIPÓTESE DE PESQUISA.....	12
1.5 JUSTIFICATIVA	13
1.6 METODOLOGIA.....	14
1.7 VISÃO GERAL.....	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 MARCO CONCEITUAL	15
2.2 ESTADO DA ARTE	16
2.3 MARCO TEÓRICO	19
2.3.1 Breve relato sobre o ICMS	19
2.3.2 Aspectos da ST aplicadas ao ICMS	23
2.3.3 Espécies da ST do ICMS	28
2.3.4 Elementos da ST	32
2.3.5 Base de Cálculo do ICMS-ST	34
2.3.6 Legislação do ICMS-ST na Bahia	35
2.3.7 Legislação específica no segmento do comércio de peças e acessórios para motocicletas	36
3 METODOLOGIA	39
3.1 OBJETIVOS.....	39
3.2 PROCEDIMENTOS.....	40
3.3 ABORDAGEM DO PROBLEMA.....	41
3.4 UNIVERSO DA PESQUISA.....	42
4 A ST NO ICMS E OS EFEITOS NA URBANUS	44
4.1 ICMS-ST E O SN.....	44
4.2 IMPACTOS NA EMPRESA.....	47
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	51
REFERÊNCIAS	53
APÊNDICES	56
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE ENTREVISTA FOCALIZADA APLICADA AO CONTADOR RESPONSÁVEL PELA EMPRESA	56
APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DE ENTREVISTA FOCALIZADA APLICADA AO PROPRIETÁRIO DA EMPRESA	59

1 INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um tributo de competência dos Estados e Do Distrito Federal (DF), conforme Art. 155, inciso II da Constituição Federal (CF). Com isto, as unidades da federação têm em mãos o poder de criar leis sobre uma de suas maiores fontes de renda, incidente sobre a circulação de mercadorias e prestação de alguns tipos de serviço.

Para que a arrecadação deste imposto ocorra de forma que exista a mínima sonegação possível e os custos administrativos de fiscalização reduzidos, os Estados e o DF utilizam do instituto denominado ST. Este instituto, constituiu-se numa forma diferenciada de recolhimento do imposto, e foi criada pela Lei 5.172 de 25 de Outubro de 1966, quando determinadas mercadorias tinham o seu preço tabelado pelo Governo e possuíam poucos fabricantes, como é o caso dos veículos, cigarros e medicamentos, com a intenção de concentrar a fiscalização.

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – Substituição Tributária, doravante tratada apenas de ICMS-ST, tem por finalidade antecipar a arrecadação do tributo devido pelo contribuinte da última para a primeira etapa de comercialização da mercadoria, ou seja, da venda para o consumidor, para a venda do fabricante ou importador para o distribuidor. Com essa mudança o fisco torna a fiscalização mais concentrada e garante o recolhimento do imposto na fonte.

Esta temática é atualmente foco de muitas discussões em artigos e matérias especializadas em Contabilidade e Direito Tributário, de modo que com o passar do tempo, os Estados e o DF, foram introduzindo outros produtos no sistema, celebrando convênios e protocolos, entre si, por intermédio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)¹, até chegar no produto de interesse para esta monografia que é peças e acessórios para motocicletas.

Desta forma, nos últimos anos, o regime de ST vem sendo utilizado, com a maior intensidade, em todas as regiões brasileiras com o intuito de protegerem e aumentar a arrecadação tributária.

¹ CONFAZ é formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada Estado e Distrito Federal e pelo Ministro de Estado da Fazenda, é um órgão deliberativo com a missão de promover o aperfeiçoamento do federalismo fiscal e a harmonização tributária entre os Estados.

Para a sociedade, o instituto da ST se traduz em uma importante ferramenta utilizada pelo Estado no sentido de ampliar sua base de arrecadação, facilitando a fiscalização e diminuindo a sonegação de impostos, o que faz gerar maiores receitas, que serão convertidas em benefícios sociais.

Para os contribuintes, a ST centraliza o recolhimento do imposto devido por terceiros no contribuinte substituto, facilita a fiscalização e estimula a igualdade na tributação, impedindo a concorrência desleal entre contribuintes que recolhem e os que não recolhem regularmente seus tributos, no entanto, tende a onerar o produto e impactar no fluxo financeiro das organizações, principalmente, se forem às micro e pequenas empresas. Dado a sua capacidade diminuta de geração de caixa para atender esta demanda, pois, o cumprimento da obrigação é imediato e sua reposição depende do prazo dado ao consumidor para o pagamento.

Neste contexto, a busca por este estudo foi motivada a princípio pela experiência do pesquisador na área fiscal, sendo posteriormente alimentada pela leitura de artigos, reportagens e legislação específica, bem como em debates e discursos no ambiente acadêmico.

A presente pesquisa tem como principal objetivo analisar os impactos econômico-financeiros do ICMS-ST no patrimônio da empresa Comércio de Roupas e Acessórios Suzart Ltda., cujo nome fantasia é *Urbanus Street & Motorwear*, de agora em diante tratada para efeitos didáticos neste trabalho de Urbanus, nos meses de Junho a Dezembro de 2012.

1.1 TEMA

Contabilidade Tributária.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar os impactos econômico-financeiros do ICMS-ST na empresa Urbanus entre os meses de Junho a Dezembro de 2012.

1.2.2 Objetivos Específicos

- ✓ Descrever ICMS-ST e o cálculo deste instituto;
- ✓ Comparar o cálculo do ICMS-ST, com o cálculo do ICMS Normal;
- ✓ Demonstrar como a presunção de ocorrência da base de cálculo, através da Margem de Valor Agregado (MVA), na operação inicial afeta o fluxo de caixa da empresa;
- ✓ Avaliar se a relação MVA e cálculo da ST são coerentes com a margem de lucro do contribuinte substituído.

1.3 PROBLEMATIZAÇÃO

1.3.1 Questão – Problema

Quais são os impactos econômico-financeiros do ICMS-ST na empresa Urbanus entre os meses de Junho a Dezembro de 2012?

1.3.2 Questões Secundárias

- ✓ O que é ICMS-ST e como funciona o cálculo?
- ✓ Como é realizado o cálculo do ICMS?
- ✓ Qual a diferença entre o cálculo do ICMS-ST, com o cálculo do ICMS Normal?
- ✓ Como a presunção de ocorrência da base de cálculo, através da MVA, na operação inicial afeta o fluxo de caixa da empresa?
- ✓ A relação MVA e cálculo da ST são coerentes com a margem de lucro do contribuinte substituído?

1.4 HIPÓTESE DE PESQUISA

Com a disseminação do ICMS-ST em vários produtos, este instituto tende a aumentar o custo das mercadorias, inibindo o crescimento das empresas, principalmente as micro e pequenas empresas enquadradas no SN.

1.5 JUSTIFICATIVA

O total de impostos pagos pelos brasileiros em 2013 já ultrapassam os 300 bilhões de reais, segundo estimativa do Impostômetro da Associação Comercial de São Paulo (ACSP)². A marca de 300 bilhões de reais foi atingida no dia 08 de Março deste ano, com antecedência de seis dias em relação ao mesmo período de 2012.

Para que isto se efetive são utilizados mecanismos para consolidar sua arrecadação e dentre estes, destaque para: a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) – Contábil e Fiscal, eficiência nas diligências fiscais dos órgãos de controle e a ST, largamente utilizada pelos entes federados.

No que concerne à ST, foi introduzida no direito positivo por meio do Código Tributário Nacional (CTN) pelo já revogado art. 58. § 2º, inciso II, para coibir a sonegação fiscal e facilitar na fiscalização das empresas, e, provavelmente seja, também, utilizadas pelos Governos Estaduais e DF como forma de antecipação de suas receitas derivadas.

Estas ações do governo, se por um lado amplia a arrecadação tributária com a possibilidade de conversão em maiores benefícios sociais, por outro lado tendem a onerar os custos dos produtos, impossibilitando a concorrência e contribuindo para aumento da “mortalidade” das organizações, principalmente, sendo estas micro e pequenas.

Neste contexto, o presente estudo tem por finalidade a análise do impacto econômico-financeiro do ICMS-ST no patrimônio da empresa estudada, com viés para a verificação da sua lucratividade alcançada com e sem esta modalidade de tributação.

No que contribui para a sociedade, como forma de esclarecimento aos empresários e consumidores de acessórios e peças de motocicletas sobre o volume de tributos no processo de formação dos preços. Contribui, também, para que o governo possa “manipular” a política econômica através de dados científicos sobre o impacto, desta modalidade de recolhimento, no patrimônio das micro e pequenas empresas, principalmente, por serem, menos favoráveis economicamente, ou seja, serve para ajustes na política econômica.

Por fim, a ampliação do conhecimento e a satisfação do pesquisador em aprofundar seus estudos para se tornar um consultor nesta área de tributação, favorecerá que estudantes acadêmicos e novos pesquisadores tenham uma contribuição didática do conhecimento deste fenômeno, fazendo com que, possa ser realizado o desenvolvimento de pesquisas futuras e ações em entidades e setores econômicos, correlatos.

² Disponível em: <<http://www.impostometro.com.br/>>. Acesso em: 19 mar. 2013.

1.6 METODOLOGIA

Quanto à metodologia, o presente trabalho será elaborado através de pesquisa bibliográfica e estudo de caso. Além disto, se utilizará de entrevista focalizada junto ao proprietário da empresa e o contador responsável. Em seguida, será realizado um levantamento de dados documentais da empresa em estudo, em uma pesquisa documental primária. Por fim, será analisada a influência dessa forma de tributação através do estudo de caso para demonstrar o objetivo geral do trabalho monográfico.

1.7 VISÃO GERAL

O trabalho será dividido em 5 (cinco) capítulos.

O primeiro capítulo abarca a introdução deste estudo, dando uma visão geral de tudo aquilo que trata este estudo e apresenta o tema, os objetivos: geral e específico; a hipótese, justificativa e o resumo metodológico.

O segundo capítulo traz o referencial teórico por meio de levantamento bibliográfico, tratando dos principais conceitos que envolvam o tema em estudo, abordando o histórico de criação do ICMS, os aspectos da ST no ICMS, as espécies de ST, os elementos da ST, a base de cálculo do ICMS por substituição, a legislação deste regime no Estado da Bahia, bem como a legislação específica do ICMS-ST no segmento de comércio de peças e acessórios para motocicletas. Além de referenciar o estado da arte por meio de um quadro demonstrativo de alguns artigos e trabalhos acadêmicos que envolvam o assunto em estudo.

O terceiro capítulo aborda de forma abrangente sobre a metodologia de pesquisa utilizada no estudo, os objetivos a serem alcançados, os procedimentos utilizados na coleta de dados, a abordagem do problema e o universo de pesquisa onde este estudo foi inserido.

O quarto capítulo apresenta o estudo de caso feito na empresa Urbanus, traçando uma relação entre a legislação da ST e o regime diferenciado do SN, demonstrando a influência econômico-financeira do ICMS-ST no processo de comercialização. E através de quadros e estudo documental primário foi analisado o regime de tributação na ST, com o objetivo de constatar qual a influência desta modalidade de recolhimento na empresa.

E o quinto e último capítulo, trata das considerações finais e apresenta as inferências do estudo de caso.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 MARCO CONCEITUAL

Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior, tem seu conceito originário da CF art. 155 inciso II.

O mesmo artigo ainda ressalta que é de competência dos Estados e do (DF) a sua legislação. A incidência também abarca operações com energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes, minerais e o serviço de fornecimento de água tratada.

A ocorrência do fato gerador do ICMS é evidenciado no art. 2º da LC 87/96, § 2º, “A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua”. Ou seja, considera saída ou entrada, sendo irrelevante se decorrem de compra, venda, dação em pagamento, doação etc.

Para que a arrecadação deste imposto ocorra de maneira eficaz os estados antecipam seu recebimento por meio da ST. Para Jardim (1996, p. 219):

[...] a substituição tributária é instituto empregado na legislação do ICMS, dentre outras, na qual o legislador estabelece a antecipação da incidência do imposto em relação a operações sucessivas, cada qual objeto de tributação em tese, e para tanto, elege como sujeito passivo o substituto tributário.

No direito positivo brasileiro este instituto está legitimado no art. 128 CTN. Onde ressalta que a lei poderá atribuir, de modo expresso, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa que não o contribuinte, mas essa pessoa deve estar, de alguma forma, vinculada ao fato gerador da obrigação.

Para que se alcance o valor a ser devido pelo contribuinte é utilizado da base de cálculo para sua a definição. Assim, Nogueira (1995, p. 114) define:

A base imponível é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita na hipótese de incidência. É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da hipótese de incidência; é propriamente sua medida. [...]. O aspecto material da hipótese de incidência é sempre mensurável, isto é, sempre redutível a uma expressão numérica.

Via de regra, para a ST a base de cálculo do imposto “será o valor correspondente ao preço máximo de venda a varejo fixado por autoridade competente, ou na falta deste, o preço sugerido ao público pelo fabricante ou importador, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço”, conforme Cláusula segunda do Protocolo ICMS 97/10.

Os envolvidos nesta mecânica de antecipação do imposto são definidos como substituto e substituído tributário. O primeiro é aquele a quem a lei impõe o dever de pagar um tributo alheio. Este apenas interpõe-se no lugar do contribuinte e realiza um recolhimento de tributo devido. Assim, o substituto figura no polo passivo da relação jurídica apenas como responsável, ou seja, o responsável por apenas recolher o tributo, mas não na obrigatoriedade de pagar. Já o segundo é o sujeito passivo de fato da obrigação tributária, no entanto, teve seu tributo devido recolhido por um terceiro que teve relação com a operação.

Esta modalidade de recolhimento do ICMS é disseminada a toda pessoa jurídica que comercialize produtos sujeitos a ST, inclusive as empresas as micro e pequenas empresas optantes pelo SN.

Esta modalidade de regime esta prevista na Lei Complementar (LC) nº 123 de 14 de dezembro de 2006 e é definido com um regime simplificado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

2.2 ESTADO DA ARTE

O quadro 01 irá demonstra alguns trabalhos publicados, que compartilham do assunto em estudo deste trabalho monográfico, retirados de fonte eletrônica. São artigos, monografias e Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), no qual tratam da ST e os efeitos nas empresas do SN; das diferenças entre a legislação do SN e da ST diante da Constituição; da modalidade progressiva de ST; do histórico da legislação do SN e ST; do impacto do ICMS-ST no preço de venda de determinada mercadoria entre outros assuntos pertinentes a antecipação do ICMS via substituição.

Quadro 1 – Estado da Arte da temática em 2013.

(continua)

TIPO	TÍTULO	AUTOR (ES)	ANO	NÍVEL	INSTITUIÇÃO	IDEIA PRINCIPAL	LINK/LUGAR	DATA DE ACESSO
Artigo	Substituição tributária do ICMS prejudica o optante pelo Simples Nacional	RODRIGUES, Luis.	2012	-	Revista de informação contábil	Este artigo aborda que os Estados estão disseminando a pratica da substituição tributaria do ICMS sem considerar as empresas enquadradas no SN e os efeitos que venham a ocorrer nestas empresas, tendo em vista que LC 123/06 as ampara. Ainda ressalta que a substituição tributária constitui um excelente mecanismo de arrecadação, no entanto, traz alguns sérios prejuízos para as ME e EPP.	http://www.fiscosoft.com.br/a/5rvu/su bstituicao-tributaria-do-icms-prejudica-o-optante-pelo-simples-nacional-luis-rodrigues	04/09/2012
Artigo	A Incompatibilidade da Substituição Tributária do ICMS com a Opção pelo Simples Nacional	PUGLIESI, Fábio.	2012	-	Universidade Federal de Santa Catarina	O artigo estuda a incompatibilidade das disposições da Constituição da República Federativa do Brasil, relativas à substituição tributária progressiva e ao regime jurídico de recolhimento simplificado. Analisando a disciplina da apuração pelo regime simplificado instituído pela LC 123/06. Apresenta o histórico, competência tributária, hipótese de incidência e o princípio da não-cumulatividade do ICMS. Trata as formas de substituição tributárias admitidas, em particular a substituição tributária progressiva.	http://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2012v33n64p285	02/02/2013

Os trabalhos expostos no Quadro 01 são relevantes para o tema deste estudo monográfico, pois abordam assuntos essenciais para desenvolvimento do assunto, como por exemplo, o histórico da legislação do ICMS-ST e o estudo de algumas de suas modalidades. Atenção maior se dá aos trabalhos que tratam da substituição e o regime simplificado do SN e os impactos na economia das empresas, visto que são assuntos principais de estudo desta monografia.

2.3 MARCO TEÓRICO

2.3.1 Breve relato sobre o ICMS

A criação do ICMS no Brasil, historicamente foi significativamente influenciada por experiências de tributação sobre venda e consumo em países europeus no início do século XX, como explica Ribeiro (2005, p. 1):

Com a evolução e fim da primeira grande guerra, a Europa viu-se diante de um quadro trágico. Cerca de dez milhões de mortos e 40 milhões de inválidos. Os campos foram destruídos e a produção agrícola foi extremamente afetada. Os portos e estradas foram arrasados, prejudicando o comércio. [...] Diante de tudo isso, países como França e Alemanha buscaram alterar seus sistemas de tributação, pois estes eram constituídos quase que na totalidade pelos impostos incidentes sobre o patrimônio. Assim, a França criou o *Taxes Générales surlês affaires et taxes uniques sociales*, enquanto a Alemanha criou o *Umsatzsteuer*. Ambos tinham como objeto a venda e o consumo.

Com isto, o Brasil influenciado pelas inovações estrangeiras e percebendo o quão lucrativo e importante essa modalidade de tributação se tornara, também passou a utilizá-la, conforme explica o mesmo Ribeiro (2005, p. 2-3):

O legislador brasileiro, influenciado pelas inovações estrangeiras, também passou a tributar o consumo e a renda, inserindo no arcabouço jurídico brasileiro a Lei Federal nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922. Tal tributo, denominado “Imposto sobre Vendas Mercantis” (IVM), era de competência dos Estados-Membros e incidia sobre as operações de vendas. Em verdade, este fora instituído por sugestão de comerciantes, pois à época, reunidos no Primeiro Congresso das Associações Comerciais do Brasil, estavam interessados na aprovação, pelo governo, de um título de crédito especificamente vinculado às vendas de mercadorias (*duplicata mercantil*). Para tanto, sugeriram a instituição deste imposto.

Com a constituinte de 1943, a carteira de incidência do IVM foi ampliada, tributando a partir daquele momento, operações de vendas e consignações conforme abordagem do artigo 8º do texto constitucional:

Art 8º - Também compete privativamente aos Estados:

[...]

e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual; [...] (BRASIL/CF, 1943).

Por conta desta alteração, estava criado o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), que obedecia a mesma regra de recolhimento do IVM, onde em cada momento da cadeia produtiva o imposto era cobrado de forma integral, gerando um grande custo produtivo, esta incidência era chamada de “*cascata*”, conclui, assim, Zilveti, Santi e Mosquera (2010).

Logo se percebeu que o fato do IVC incidir sobre operações mercantis de forma cumulativa não era favorável para os comerciantes, conforme Rosa (2003, p. 1):

O IVC era incidente, de forma cumulativa, sobre todas as operações envolvendo mercadorias, o que se apresentava indesejável economicamente, posto que estimulava a verticalização das empresas no intuito de diminuir a cadeia econômica e consequentemente reduzir sua tributação.

Neste contexto, verificou-se que era necessário criar algum outro mecanismo ou forma de se tributar, para que os efeitos da cumulatividade do IVC fossem diminuídos. Em 1965, por meio da Emenda Constitucional (EC) nº 18 foi criado o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), conforme dita o art. 12 § 2º:

Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

[...]

§ 2º O imposto é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual. (BRASIL/EC, 1965).

Por meio desta EC fica claro que a administração deste tributo que grava sobre a circulação de mercadorias passa a ser dos Estados e do DF, percebe-se que tal intenção era de dar celeridade e eficiência ao processo de recolhimento. E também, para promover uma minirreforma tributária, dando autonomia aos entes federados envolvidos, quanto à cobrança e fiscalização deste tributo.

Nota-se ainda no art. 12, especificamente no parágrafo 2º que houve uma mudança significativa na forma de incidência deste imposto. A não cumulatividade possibilitou ao

comerciante aproveitar o ICM já pago pelo seu fornecedor, esta forma de tributação segue ao modelo francês de incidência. Rosa (2003, p. 1), destaca:

A não-cumulatividade consiste em transferir, ao adquirente sob a forma de crédito, o valor pago por determinado contribuinte. O objetivo dessa técnica de tributação consiste em efetivamente fazer com que cada contribuinte pague imposto sobre o valor que agregou ao produto. Por meio do princípio da não cumulatividade busca-se observar a neutralidade da tributação, ou seja, independentemente de quantas operações ocorrerem na cadeia econômica, o imposto será sempre proporcional ao valor da mercadoria ou serviço.

Em 1988, a nova Carta Magna é promulgada, e, com ela o congresso nacional estimula outra minirreforma tributária, ampliando a base de incidência do ICM que passa a ter novo nome, alcançando fatos anteriormente sujeitos a outros impostos, dentre eles operações com minerais, os serviços de transporte e de comunicação, a energia elétrica e os combustíveis e lubrificantes. Surge então, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) como é conhecido até os dias de hoje:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (BRASIL/CF, 1988).

Em 1996, com a LC nº 87 de 13 de setembro, conhecida como “Lei Kandir”, introduziu novas regras de incidência e dedução do ICMS. Esta norma acarretou significativas alterações na legislação do tributo. Talvez a mais importante tenha sido a completa desoneração das operações que destinassem mercadorias ao exterior, alcançando inclusive produtos primários, produtos industrializados semielaborados e muitos produtos fundamentais ao desenvolvimento econômico, conforme observado nos arts. 3º e 32º:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

[...]

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

I - o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semielaboradas, destinadas ao exterior.

Ainda no texto da LC, encontram-se outras modificações importantes no regime de créditos do imposto. Por exemplo, autorizou o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos destinados ao ativo permanente da empresa (art. 20, § 5º) e à utilização de energia elétrica e de serviços de comunicação (art. 33, II), sendo tempos depois restringidos algumas dessas operações.

A partir de então, o ICMS passou a ter as dimensões conceituais e legais definidas até os dias de hoje. Na definição de Carraza (2005, p. 34), este imposto engloba pelo menos cinco impostos diferentes:

a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas a circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Por este entendimento, o ICMS corresponde a cinco tipos de incidência deste imposto, porém, todos possuem princípios lógicos comuns, que são os princípios da não cumulatividade e da seletividade. Ou seja, este primeiro concede ao comprador o direito de crédito do imposto já pago pelo vendedor e o segundo princípio, dá a certas classes de bens de maior utilidade social, tais como alimentos e remédios, a condição de serem tributados a uma alíquota reduzida em relação a outros bens que não possuem esta propriedade (como bebidas alcoólicas, cigarros e artigos de luxo).

Nesse contexto, a ocorrência do fato gerador desse tributo acontece quando da circulação da mercadoria, ou seja, quando ocorre uma operação comercial (compra, venda, transferência, doação ou brinde, comodato, demonstração, consignação, importação e exportação) com produtos ou prestação de serviços prevista em lei. Canto (2004, p. 248) da à

seguinte definição para o fato gerador: “fato gerador do tributo [...] situação cuja ocorrência da nascimento a obrigação tributária de pagar tributo”.

Neste sentido, Carrazza, (2012, p. 52-54) traz o seguinte texto sobre o surgimento da obrigação tributária:

A lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal é que vai eleger o momento em que esta transmissão jurídica será tida por realizada. [...] Pode ser o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o momento da saída da mercadoria de qualquer um destes locais, o momento da extração da nota fiscal, e [...] assim por diante. Estes momentos apenas identificam oficialmente, no espaço e no tempo, a ocorrência da preexistência operação mercantil a que se referem. É por isso que não se pode considerar ocorrido o fato impositivo do ICMS: a) em momento anterior à ocorrência da operação mercantil; b) quando o fato verificado não configurar operação mercantil; c) quando o bem móvel sai do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele tornar, como se dá no comodato; ou d) na [...] consignação mercantil, em que o consignante remete de mercadoria de sua propriedade para o consignatário, que a venderá, por sua conta e risco (há, aí apenas movimentação física do bem móvel, não operação mercantil).

A obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, estabelecendo uma relação jurídica que vincula o sujeito ativo, que é o Estado, exigindo do sujeito passivo, o contribuinte, o pagamento do tributo devido em virtude da vontade da lei que o instituiu.

2.3.2 Aspectos da ST aplicadas ao ICMS

Historicamente, o surgimento da ST se deu em época antiga. Não existe consenso quanto a este momento, mas, Mariano, Werneck e Bezerra (2010) relatam que pesquisadores afirmam que o uso do sujeito passivo por substituição se dá desde a época da Roma Antiga, outros, contudo, afirmam que o surgimento aconteceu na Europa, quando o continente vivia sua política de colonização no final do século XVIII.

No Brasil, a prática deste instituto está relacionada ao surgimento do ICM, posteriormente, ICMS, através de normatização no direito positivo brasileiro na metade do século XX, visto que havia a necessidade de viabilizar a criação e cobrança deste imposto.

No CTN de 1966, onde aborda sobre as atribuições do antigo ICM, já era verificado a presença da ST conforme o já revogado artigo 58, § 2º:

Artigo 58. [...]

[...]

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável:

I – ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada;

II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar. (BRASIL/CTN, 1966).

Nota-se no artigo citado, a instituição da ST regressiva e a progressiva, que são duas espécies de substituição tratadas logo abaixo de forma detalhada em alguns tópicos deste estudo.

Depois disto, somente em 1966, por meio da Lei nº 5.172 de 25 de outubro que “Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios” é que o regime da ST foi legitimado, conforme artigo 128, expresso a seguir:

Artigo. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL/CTN, 1966).

Nota-se que fica bem definida a principal característica da prática da ST, que é a de destinar a responsabilidade do recolhimento do imposto a outro contribuinte que está relacionada à operação e não àquele que irá praticar o fato gerador do imposto em evento anterior, concomitante ou subsequente.

Posteriormente, em 1968, o Decreto-Lei nº 406 de 31 de dezembro, anulou de modo especial os referidos os artigos 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 71, 72 e 73 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 em seu art. 13. Esses dispositivos de forma geral discorriam sobre alguns atributos e particularidades do ICMS. Após isto se perpetuou um período considerável sem grandes alterações na legislação que tratava do ICMS-ST.

Contudo, por intermédio da LC 44, de 07 de dezembro de 1983 acrescentaram-se parágrafos aos arts. 2º, 3º e 6º neste mesmo decreto, dispondo, novamente, sobre a figura do responsável por ST:

Art. 2º [...]

[...]

§ 9º Quando for atribuída a condição de responsável, acrescido da margem comerciante atacadista ou ao produtor, relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, à base de cálculo do imposto será:

a) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem estimada de lucro do comerciante varejista obtida mediante aplicação de percentual fixado em lei sobre aquele valor;

b) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.

§ 10 Caso a margem de lucro efetiva seja normalmente superior à estimada na forma da alínea “a” do parágrafo anterior, o percentual ali estabelecido será substituído pelo que for determinado em convênio celebrado na forma do disposto no parágrafo 6º do artigo 23 da Constituição Federal.

[...]

Art. 3º

[...]

§ 7º A lei estadual poderá estabelecer que o montante devido pelo contribuinte, em determinado período, seja calculado com base em valor fixado por estimativa, garantida, ao final do período, a complementação ou restituição em moeda ou sob a forma de utilização com crédito fiscal, em relação, respectivamente, às quantias pagas com insuficiência ou em excesso.

[...]

Art. 6º

[...]

§ 3º A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:

- a) ao industrial, comerciante ou categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com mercadoria ou seus insumos;
- b) ao produtor ou industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;
- c) ao produtor ou industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo atacadista e pelo comerciante varejista;
- d) aos transportadores, depositário e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

§ 4º Caso o responsável e o contribuinte substituído esteja estabelecido em Estados diversos, a substituição dependerá de convênios entre os Estados interessados. (BRASIL, 1983).

No art. 6º desta LC que ficou instituído a competência dos Estados para conceder a terceiros a condição de responsável tributário, ainda, essas condições foram especificadas de forma mais detalhada, mencionando as categorias dos contribuintes e as espécies da prática de sujeição passiva por substituição.

Em 1988, com a legitimação da Carta Magna, o seu artigo 155, § 2º, XII, “b”, ficou definido que somente por meio de LC será estabelecido às regras da ST.

No mesmo ano os Estados e o DF acordaram o Convênio ICM 66/88, que tratava de forma provisória sobre ICMS, e, também, no art. 25, incisos I e II sobre a condição do substituto tributário:

Art. 25 A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:

- I – industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;
- II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes. (BRASIL, 1988).

Em todo texto deste Convênio, não se tratou sobre a atribuição da prática da ST progressiva, ou seja, aquela relativa ao fator gerador das operações subsequentes. Logo, isso

veio a causar uma grande discussão sobre a legitimidade e constitucionalidade deste instituto, ocorrendo o acréscimo por meio de EC de um dispositivo que tratasse do recolhimento progressivo deste instituto.

Logo, em 17 de Março de 1993, foi publicada a EC nº 3 que instituiu ao art. 150 da CF o § 7º, que discorre:

Art. 150 [...]

[...]

§ 7º 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, assegurado a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (BRASIL, 1993).

Após isto, em 1996 por meio da LC nº 87 de 13 de Novembro, conhecida como *Lei Kandir*, a regulação da ST veio a se concretizar, conforme descreve os arts. 5º e 6º:

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

A partir de então, a ST vem sendo utilizada com maior ênfase, dado que a cada dia são firmados acordos entre estados e são inclusos novos produtos nesta forma de recolhimento. “Podem surgir 60 normas em um dia”, afirma Flavia Martin³, consultora da Fiscosoft, empresa que fornece informações e cursos de tributação. E dentre estas mudanças estão a inclusão de novos produtos na ST, alteração de MVA, entre outros.

Atualmente todos os Estados e o Distrito Federal têm protocolos e convênios firmados entre si que estipulam margens de valor e a inclusão de produtos na substituição. A principal alegação dos entes federados é a de que há um aumento na arrecadação do imposto e redução dos custos administrativos, além de facilitar a fiscalização. Nesse sentido, Rosa e Parri (1997, p. 138), destacam:

Um dos pontos da legislação do ICMS que mais discussão enseja é a Substituição Tributária, com a retenção do imposto antecipadamente, ou seja, o chamado ICMS retido na fonte. Os Estados começaram a utilizar tal expediente com o objetivo de facilitar a arrecadação e fiscalização do imposto, principalmente com relação a mercadorias cuja comercialização se pulveriza numa infinidade de postos varejistas, dificultando o controle e facilitando a sonegação.

³ Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/1143627-icms-sofre-20-mudancas-ao-dia-e-atrapalha-negocios.shtml>>. Acesso em: 14 fev. 2013.

E ainda Pausen (2009, p. 188) aduz que:

A figura da substituição tributária existe para atender a princípios de racionalização e efetividade de tributação, ora simplificando os procedimentos, ora diminuindo as possibilidades de inadimplementos ou ampliando as garantias de recebimento do crédito. A rigor, a substituição tributária não é propriamente uma figura de responsabilidade tão somente, pois a lei obriga o substituto a efetuar o pagamento do tributo e não apenas a responder no caso de inadimplemento pelo contribuinte. Mas o CTN não distingue as figuras.

Neste mesmo sentido, Medeiros (2004, p. 2) afirma que “a substituição tributária simplifica sobremaneira a atividade fazendária porque permite que o Estado concentre em poucos sujeitos passivos, que são os substitutos tributários, a responsabilidade de muitos outros, chamados substituídos tributários”.

Nesta mesma linha de pensamento Gaspar (1998, p. 223) confirma:

O regime de substituição tributária simplificou a arrecadação, sendo muito mais rápido e seguro para o fisco, vez que a exigibilidade é aplicada a apenas uma pessoa, o substituto. Além disso, com a incidência única do ICMS em uma operação, os demais contribuintes ficam livres de qualquer responsabilidade pelo recolhimento do Tributo.

Ficam evidentes que o Estado quer obter celeridade e garantia de arrecadação de suas receitas, conforme cita Coelho (2012):

[...] a sua adoção constitui exigência da sociedade moderna, visando à aplicação do princípio da praticabilidade da tributação, apoiando-se em dois valores básicos: necessidade de evitar a evasão fiscal (segurança fiscal) e de assegurar recursos com alto grau de previsão e praticabilidade (certeza fiscal).

Na ST existem dois tipos de contribuintes distintos: o substituto e o substituído. Este realiza o fato gerador, enquanto que o segundo tem a responsabilidade de calcular e recolher o tributo devido pelo substituído. É importante ressaltar que a escolha do substituto não se dá de maneira aleatória. É imprescindível que haja relação entre o substituto e o fato gerador.

Neste sentido, Melo (2006, p. 89), explica que:

[...] trata-se a substituição de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte. O substituto tem que decorrer naturalmente do fato imponível, da materialidade descrita (hipoteticamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador. Deve inserir-se em uma realidade do sistema jurídico, permeada pelos princípios da segurança, certeza e do direito de propriedade, uma vez que o patrimônio das pessoas só pode ser desfalcado por fatos efetivamente realizados, e que contenham ínsita capacidade contributiva.

De forma geral esta citação define que em uma operação de comercialização de mercadorias, quem recolhe o imposto é o remetente vinculado ao fato gerador da operação, esse chamado de contribuinte substituto, assumindo a responsabilidade do destinatário que originou o fato, classificado como contribuinte substituído. Desse modo, ocorre o recolhimento antecipado do imposto, como também a transferência da responsabilidade desse recolhimento.

Segundo Becker (1998), em uma outra linha de pensamento sobre os contribuintes do ICMS-ST, ressalta que a escolha do substituto é apontado pela vontade do legislador mediante ato legal, além de afirma que, não precisa haver nenhum vínculo com o fato gerador do tributo. E assim teoriza:

[...] existe substituto legal tributário toda vez que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese é signo presuntivo: o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo que é o substituto legal tributário (BECKER, 1998, p. 124).

Não importante à obrigação de quem será o responsável pelo recolhimento do imposto, mas o que se ressalta é que o instituto da ST tem fundamento em três importantes motivos que atendem aos interesses da Fazenda Pública, quais sejam: a dificuldade em fiscalizar contribuintes extremamente pulverizados, como é o caso de empresas de autopeças; a necessidade de evitar a evasão fiscal através da concentração da fiscalização; e a utilização do instituto a fim de agilizar a arrecadação e, por consequência, incrementar a disponibilidade dos recursos.

2.3.3 Espécies da ST do ICMS

A LC nº 87 de 13 de Setembro de 1996 no seu art. 6º, § 1º descreve sobre a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS “A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes [...]”.

a) Diferimento ou Operações Antecedentes:

Santana (1992, p. 34) esclarece: “Diferir vem do latim *differe*, significando adiar (transferir), demorar (fazer parar, fazer esperar)”.

Nela somente a última pessoa que participa da cadeia de circulação da mercadoria é que possui a responsabilidade de arcar com o pagamento integral do tributo correspondente a última etapa e todas as anteriormente praticadas. No diferimento o pagamento do imposto é efetuado em momento posterior, apesar de já ter ocorrido o fato gerador.

Esta espécie é conhecida como “regressiva” ou “substituição tributária para trás”. Daud (2006, p. 5) explica sobre a cobrança do ICMS através desta modalidade, como segue:

Refere-se a fatos geradores ocorridos anteriormente, ou seja, a lei estipula que o tributo será recolhido, pelo responsável tributário - substituto - na operação jurídica seguinte. É este que suporta a carga econômica desta operação jurídica em nome do substituído.

Gaspar (1998, p. 148) ressalta “No diferimento [...] o fato gerador ocorre, mas o ICMS não é cobrado, deixando que se acumule o valor a ser cobrado até o momento que o legislador entende ser mais conveniente.”

Nesta mesma linha de pensamento, Meira Junior (2011, p. 40) conceitua o diferimento e ainda cita as operações mais comuns de sua ocorrência:

Uma postergação do momento do recolhimento do tributo, que pode vir a se concretizar em longínqua etapa de comercialização e aplicável com grande ênfase a produtos agropecuários, resíduos e sucatas, facilitando com isto, na essência do ICMS, a agregação de valores pra uma futura tributação.

O imposto não é cobrado na primeira fase da operação, ou seja, na venda realizada pelo produtor. Ocorre o diferimento do lançamento do imposto, que é o adiamento da cobrança do tributo. Mariano, Werneck e Bezerra (2010, p. 82) ainda ressaltam que com o diferimento do tributo traz benefícios ao contribuinte substituído:

Com esta espécie, temos um barateamento do processo de industrialização, vez que a incidência do ICMS somente ocorrerá, em regra, em etapa posterior à circulação, ou seja, na saída do produto fabricado com estes insumos resíduos ou sucatas, por exemplo.

Santana (1992, p. 34) traz um outro pensamento sobre este tema: “Diferimento não é benefício fiscal; não retira as operações do campo da incidência do imposto; apenas transfere para etapa futura da circulação o momento do lançamento tributário”. Logo, não há de se confundir que o diferimento do ICMS se trata de alguma gratuidade fiscal aos contribuintes que comercializam produtos *in natura*.

b) Operações Concomitantes:

Este tipo de substituição é aplicado nos serviços de transporte intermunicipal e interestadual. Neste caso, o contribuinte substituto que é o tomador do serviço, faz a retenção do ICMS devido, ficando a transportadora na condição de contribuinte substituído. Tal retenção se dá, no momento do início da prestação, daí chama-se concomitante.

Definição desta modalidade é dada por Ribeiro Neto (2009, p. 643), da seguinte forma: “Caracteriza-se [...] pela atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS a outro contribuinte, e não aquele que esteja realizando a operação ou a prestação, concomitantemente à ocorrência do fato gerador”.

Esta implementação é devido à constatação que poucos fabricantes vendiam seus produtos a milhares de distribuidores e revendedores, sendo que esses últimos sonegavam ICMS. Assim os estados atribuíram as transportadoras, que prestavam serviço a essas empresas, a obrigação de recolhimento do imposto devido.

c) Operações Subsequentes:

Esta operação será o foco deste estudo. Isto por conta de que a comercialização de peças e acessórios para motocicletas é submetida a esta espécie de substituição.

As operações subsequentes também chamadas de “progressiva” ou “substituição tributária para frente”, referem-se às operações que ainda estão por vir. A cobrança é feita de forma antecipada com uma presunção da base de cálculo do fato gerador. Frosi (2007, p. 11) define:

[...] o contribuinte é submetido à figura da substituição tributária “para frente”. Essa figura, prevista na Constituição Federal, no parágrafo 7º do artigo 150, determina que, por previsão legal, a obrigação pelo pagamento do tributo, cujo fato tributário deva ocorrer posteriormente, pode ser atribuída a sujeito passivo na condição de responsável, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

A substituição tributária progressiva surgiu como uma técnica de combate à sonegação e à evasão fiscal, na tentativa de fazer com que a carga tributária recaia sobre todos os contribuintes, e não apenas sobre aqueles que não sonegam. Sobre esta modalidade de substituição o art. 150 §7º da CF, já citado em capítulo anterior e ressaltado pela autora acima, deixa claro as condições do responsável pelo pagamento do imposto.

Na releitura deste artigo, nota-se que o termo “responsável” fica bem evidenciado, além de ser bem abrangente e sem maiores aprofundamentos. Logo, interpretando-se literalmente o dispositivo, poder-se-ia concluir que o legislador tem liberdade para atribuir

essa condição a qualquer pessoa indiscriminadamente deste que esteja disposto em lei e que também participe da operação tributária.

Ainda sobre o artigo 150, Mariano, Werneck e Bezerra (2010, p. 74) mencionam que:

Fica explícito, nessa hipótese dois fenômenos de ordem estritamente fictícia: de um lado, considera-se nascida uma obrigação tributária antes mesmo da ocorrência do fato in concreto, que justifica a sua existência e, de outro lado, atribui-se a responsabilidade, relativa a essa obrigação, a uma terceira pessoa que, não participou, nem participará, efetivamente, do referido fato imponible, que, como dito, ainda nem mesmo aconteceu.

Esta espécie da substituição tributária já foi discutida por muitos juristas, doutrinadores e estudiosos, que alegam a sua inconstitucionalidade. Assim, Justen Filho (1993, p. 11) ressalta:

Tal como prevê a futura ocorrência de um fato imponible incerto, o fisco também estima um preço a ser praticado. Inexiste qualquer certeza sobre a efetiva concretização do futuro fato imponible. Mas também não há qualquer dado acerca do preço que será praticado. O fisco impõe, como necessário, um preço que pode ou não ser praticado... isso, se, algum dia, vier a ocorrer o fato imponible. Tudo isso se configura como uma enorme ficção normativa. Não há fato gerador, não há base de cálculo, não há riqueza. Embora seja pacífica a existência de fato signo-presuntivo de riqueza, a lei tributária pretende falsificar sua existência e impor aos sujeitos passivos o dever de pagar o tributo. Não é facultado ao Estado criar, de modo arbitrário, uma base imponible para efeito tributário, distinta daquela realmente praticada.

Este instituto é utilizado especialmente quando o elo seguinte da cadeia econômica do produto apresenta maior risco de evasão fiscal. Em outras palavras, a legislação impõe tributação a um fato gerador que ainda não ocorreu e que, em tese, pode vir a não ocorrer.

Mariano, Werneck e Bezerra (2010, p. 75) ainda analisam o tema, ressaltando que este debate acarretou no surgimento de duas correntes de pensamentos tributárias: a primeira afirma que a ST não fere nenhuma norma jurídica, pois consta no texto da Carta Magna e ainda atende ao princípio da legalidade; e a outra corrente, ao contrário desta, afirmam que este instituto viola princípios constitucionais fundamentais, como a não cumulatividade do tributo, da tipicidade tributária e da capacidade contributiva.

2.3.4 Elementos da ST

a) Sujeito Ativo:

O art. 119 do CTN, diz: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Ou seja, é aquele que tem o direito de exigir a obrigação tributária principal imposta ao sujeito passivo.

Na prática, isto quer dizer que é de competência dos Estados e DF a realização da cobrança do crédito tributário atribuída ao contribuinte direto ou ao responsável de cumprir a obrigação tributária. Se tornando, por conseguinte, em sujeito ativo da obrigação.

Fabretti (2005, p. 159) ainda ressalta que:

Um particular não poderá ser o sujeito ativo da obrigação tributária, até mesmo no caso em que a autoridade pública resolver delegar a particulares a cobrança dos tributos, terceirizando a arrecadação. O terceirizado estará fazendo apenas uma intermediação, entre sujeito ativo e passivo, com a finalidade de agilizar a cobrança de tributos.

b) Sujeito Passivo:

Os arts. 121 e 122 do CTN tratam do sujeito passivo e assim discorrem:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Neste mesmo sentido, Ferreira (2003, p. 1) diz “o sujeito passivo é aquele a quem compete cumprir a obrigação tributária: se principal, caberá pagar o montante do tributo e/ou penalidade pecuniária; se acessória, deverá cumprir as prestações, positivas ou negativas, de interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Assim, o cumprimento da obrigação tributária principal e/ou acessória é dever do sujeito passivo, assim como, a constituição do crédito tributário é direito do sujeito ativo, nascendo assim uma relação jurídica tributária entre estes dois sujeitos, passivo e ativo.

Vale ressaltar, que em se tratando de ICMS, o sujeito passivo confunde-se com o contribuinte de fato e com o contribuinte de direito, ou seja, consumidor e empresas.

c) Contribuinte:

O contribuinte é o sujeito passivo direto da operação, ou seja, aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador tributário prescrito na lei.

O mesmo Ferreira (2003) menciona, “contribuinte é, então, o sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo”. Isto quer dizer que o contribuinte foi quem talvez tenha sido o executor das operações que geraram o fato gerador.

d) Responsável:

O sujeito passivo indireto é o responsável pelo pagamento do tributo, ou seja, aquele que não se reveste necessariamente na condição de contribuinte, tendo relação indireta com o fato tributável. Assim, a obrigação tributária é atribuída a uma pessoa diferente daquela relacionada com o ato ou negócio jurídico tributado, sendo neste caso a própria lei que substitui o sujeito passivo direto pelo indireto.

De acordo Fabretti (2005, p. 160):

O responsável não arca com o ônus tributário, que é suportado pelo contribuinte de fato. Atua como uma espécie de agente arrecadador do fisco e como seu depositário. Cabe-lhe recolher as importâncias descontadas ou cobradas do contribuinte de fato, ao fisco, nos prazos de lei. Não o fazendo, será declarado depositário infiel, sujeito a pena de prisão (Lei nº 8.866/94).

Citem-se os seguintes tributos:

- a) Imposto de Renda Retido na Fonte (IRF) e contribuição ao INSS, ambos descontados dos empregados;
- b) IPI, cobrado do comprador na nota fiscal.

No mesmo sentido, Ferreira (apud BASTOS, 1998, p. 198) reforça essa ideia comentando que o responsável é “todo sujeito passivo que, sem revestir-se da condição de contribuinte, vê-se obrigado a pagar o débito por força de disposição expressa de lei”. Logo, o contribuinte é a pessoa escolhida pela lei para responder pela obrigação tributária, é aquele que substitui o contribuinte de fato, não o que pratica o fato gerador.

Em função da responsabilidade no instituto da ST, surgem dois novos elementos que participam da operação, sendo eles o contribuinte substituto e o substituído.

e) Contribuinte Substituto:

No pensamento de Becker (1998), o substituto legal tributário é uma espécie de contribuinte. Este constitui a pessoa que a regra jurídica o coloca como responsável em assumir a posição de sujeito passivo da obrigação.

Para Galhardo (2006, p. 2), o contribuinte substituto:

É o responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive do valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e

prestações de destinem mercadorias e serviços a consumidor final. Em regra geral será o fabricante ou importador no que se refere às operações subsequentes.

Na prática, o substituto é aquele que calcula e recolhe o ICMS-ST por meio da Guia Nacional de Recolhimento Estadual (GNRE) e cobra do cliente em campo destacado na Nota Fiscal (NF).

f) Contribuinte Substituído:

Contribuinte Substituído é aquele que participa da circulação de mercadoria e que teve seu imposto recolhido antecipadamente na origem pelo contribuinte substituto.

Neste sentido, Galhardo (2006, p. 2) também cita: “É aquele que tem o imposto devido relativo às operações e prestações de serviços pagos pelo contribuinte substituto.” Isto quer dizer que apesar do contribuinte substituído ser o devedor e está ligado diretamente com o fato gerador, o tributo devido por este, foi calculado e recolhido pelo contribuinte substituto.

Mariano, Werneck e Bezerra (2010 p. 61-63) confirmam esta ideia apresentando: “Contribuinte substituído é aquele que está ligado diretamente com o fato gerador, que da causa a hipótese de incidência do imposto: mas, a legislação dispensa da responsabilidade do recolhimento, pois esta é atribuída a outrem”.

2.3.5 Base de Cálculo do ICMS-ST

A base de cálculo para formação do valor a ser recolhido do ICMS-ST é fundamentada no artigo 8º da LC nº 87/1996, assim segue:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

[...]

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço (BRASIL, 1966).

No artigo acima, caracteriza-se as três modalidades de cálculo da ST: na alínea “c” aborda a utilização da MVA, cuja abrangência de produtos é significativamente superior as outras modalidades, com destaque para os produtos revendidos pela empresa em estudo, que são calculados por meio de margem específica para obter a base de cálculo; no § 2º descreve o preço máximo sugerido pelo fabricante, neste caso é usado para bens de grande valor, por exemplo, automóveis e motocicletas; e o valor único ou máximo fixado por órgão pública competente, como cita o § 3º, sendo aplicado em casos de remédios e outros produtos específicos.

A obtenção da MVA é feita mediante uma pesquisa que cada Estado faz com os preços praticados pelo contribuinte com determinada mercadoria.

Assim o § 4º da mesma LC relata:

A margem a que se refere a alínea c [...] será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei (BRASIL, 1966).

Ressalta-se que esses critérios não oferecem segurança e certeza em relação aos reais e verdadeiros valores que deveriam ser objeto de tributação, pois uma das principais características da ST é a presunção de fato gerador.

2.3.6 Legislação do ICMS-ST na Bahia

Na Bahia, o novo Regulamento do ICMS (RICMS) foi instituído pelo Decreto nº 13.780 de 16 de Março de 2012, apesar de se tratar de uma legislação lançada recentemente, em se tratando do ICMS-ST não houve grandes mudanças.

O Anexo 1 deste regulamento traz as mercadorias sujeitas à substituição ou antecipação tributária do ICMS em cada um de seus itens. Este anexo, demonstra de forma clara o produto sujeito a substituição por meio da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), as MVA's aplicadas e uma informação fundamental para o calculo do ICMS-ST, o convênios e protocolos que determinada mercadoria esta submetida.

Quando uma operação envolve mais de um ente federado, os requisitos e particularidades da ST devem estar prescritos em Convênio ou Protocolo que são firmados entre eles, por meio de reunião do CONFAZ. Logo em seguida, cada Estado publica mediante

decreto sua inclusão em determinado acordo, só assim passará a valer essas regras dentro de seu território. Conforme menciona Mariano, Werneck e Bezerra (2010, p. 23):

O regime da substituição tributária do ICMS deve ser instituído por meio de lei estadual para aplicação interna no estado; mas, para a sua aplicação interestadual depende de celebração de convênio ou protocolo. A previsão legal que possibilita a regulamentação do regime interestadual por meio de convênio se verifica no artigo 150, § 6º, combinado com o artigo 155, § 2º, XII, letra “g”, da CF e com o artigo 1º da LC nº 24/1975, que dispõe que os benefícios fiscais do ICMS somente poderão ser concedidos ou revogados mediante convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Os convênios complementam as leis, os tratados e os decretos que entre si celebram a União, os Estados, o DF e os Municípios. Quando regulamentado, tem o poder de concessão ou revogação de isenções e benefícios fiscais dos impostos e taxas.

Já os protocolos são firmados entre dois ou mais estados com o objetivo de firmar procedimentos comuns como à implementação de ações fiscais e a determinação de critérios para a elaboração de pautas fiscais.

A celebração desses acordos é feita por um representante de cada ente da federação representado pelo seu secretário da fazenda e homologada pelo CONFAZ. Sobre esses acordos, o CTN no inciso IV do artigo 100, diz: “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...] IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.

2.3.7 Legislação específica no segmento do comércio de peças e acessórios para motocicletas

Dentre as centenas de produtos que estão sujeitos ao regime da ST no estado da Bahia, encontram-se as peças e acessórios para motocicletas, conforme o Anexo 1 do Capítulo XII, art. 289 do RICMS/12.

Neste documento constam todos os produtos que estão sujeitos ao recolhimento do ICMS por ST. Precisamente no item 28, encontra: “Peças, componentes e acessórios para veículos automotores (exceto pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha)”. No mesmo anexo constam os protocolos e os estados signatários da substituição.

A Bahia participa dos protocolos ICMS 41, de 04 de Abril de 2008, publicado no Diário Oficial da União (DOU) em 14 de abril de 2008, pelo despacho 24/08, que firma acordo entre os estados do Amapá, Amazonas, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará,

Paraná, Piauí, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo e o Distrito Federal. E o protocolo ICMS 97 de 9 de Julho de 2010, publicado no DOU de 14 de Julho de 2010, onde os estados do Acre, Alagoas, Amapá, Maranhão, Mato Grosso, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Sergipe e Tocantins são signatários.

Em regra geral, esses protocolos abordam as mesmas cláusulas e objetivos gerais, contendo poucas diferenças. No entanto, foi dada maior atenção ao ponto que mais interessa a este estudo, que são as MVA's aplicadas em cada protocolo.

A cláusula segunda do protocolo ICMS 41/08, § 2º trata o seguinte:

§ 2º A MVA-ST original é:

I - 33,08% (trinta e três inteiros e oito centésimos por cento), tratando-se de:

- a) saída de estabelecimento de fabricante de veículos automotores, para atender índice de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei federal nº 6.729, de 28 de novembro de 1979;
 - b) saída de estabelecimento de fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade.
- II - 59,60% (cinquenta e nove inteiros e sessenta centésimos por cento) nos demais casos.

Já a cláusula segunda do protocolo ICMS 97/10 descreve:

§ 2º A MVA-ST original é:

I - 33,08% (trinta e três inteiros e oito centésimos por cento), tratando-se de:

- a) saída de estabelecimento de fabricante de veículos automotores, para atender índice de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei federal nº 6.729, de 28 de novembro de 1979;
 - b) saída de estabelecimento de fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade.
- II - 59,60% (cinquenta e nove inteiros e sessenta centésimos por cento) nos demais casos.

§ 3º Da combinação dos §§ 1º e 2º, o remetente deve adotar as seguintes MVA ajustadas nas operações interestaduais:

I - quando a MVA-ST corresponder ao percentual de 33,08% (trinta e três inteiros e oito centésimos por cento):

[...]

II - quando a MVA-ST corresponder ao percentual de 59,60% (cinquenta e nove inteiros e sessenta centésimos por cento):

Nota-se que o parágrafo 2º dos dois protocolos têm a mesma redação, diferindo somente pela inclusão do parágrafo 3º no protocolo ICMS 97/10.

Como a empresa Urbanus não é franqueada a nenhuma marca de peças e acessórios de motos, não atende ao índice de fidelidade de compra e as MVA's que se aplicam a suas operações de compra serão as que estão dispostas nos incisos II dos dois protocolos.

Considerando as alíquotas das operações interestaduais do ICMS, 7% para os estados do sul e sudeste, sem o Estado do Espírito que em conjunto com as regiões norte, nordeste e centro oeste são 12%, as MVA's ajustadas na compra de autopeças seriam 49,11% em se tratando da primeira região e 41,10% para a segunda, isso quando a MVA original for 33,08%. Quando esta for 59,60%, a situação ficam a seguinte, 78,83% e 69,21%, respectivamente às regiões do país (PROTOCOLO ICMS 97, 2010).

Em abril de 2011, foi publicado o Convênio ICMS 35 constando uma importante conquista para as empresas enquadradas no SN, conforme segue:

Cláusula primeira. O contribuinte optante pelo regime simplificado e diferenciado do Simples Nacional, que recolhe o ICMS nos termos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, na condição de substituto tributário, não aplicará "MVA ajustada" prevista em Convênio ou Protocolo que instituir a Substituição Tributária nas operações interestaduais com relação as mercadorias que mencionam. Parágrafo único. Para efeitos de determinação da base de cálculo da substituição tributária nas operações de que trata o caput, o percentual de MVA adotado será aquele estabelecido a título de "MVA ST original" em Convênio ou Protocolo ou pela unidade federada destinatária da mercadoria (BRASIL, 2011).

Isto significou um grande ganho para a pequena empresa, a medida que a MVA original é sempre menor que a MVA ajustada, o que um valor a menor a pagar de ICMS.

3 METODOLOGIA

No processo de realização de um trabalho científico é de fundamental importância a obediência a requisitos metodológicos. Por isto, é necessário saber o que fazer, como fazer e onde fazer para se chegar às conclusões desejadas. E, para tal, o conhecimento dos métodos a serem utilizados, são imprescindíveis.

O método, segundo Garcia (1998), representa um procedimento racional e ordenado, constituído por instrumentos básicos, que implica utilizar a reflexão e a experimentação, para proceder ao longo do caminho e alcançar os objetivos preestabelecidos do planejamento da pesquisa.

Cotrin (2002, p. 241) afirma que “método não pode ser visto como receita rígida de regras, capaz de garantir soluções para todos os problemas. Nunca existiu essa receita única, pois método científico não é conjunto fixo e estereotipado de atos a serem adotados em todos os tipos de pesquisa científica”.

Com isto, a definição do método facilita a sistematização dos objetivos pretendidos pelo pesquisador, com o uso de ideias críticas, reflexivas e amadurecidas.

Já a técnica, por sua vez, “está relacionadas com a coleta de dados, ou seja, com a parte prática” (FACHIN, 2001, p. 29), ou seja, esta ligada ao modo de realizar a atividade de forma hábil e tática. A técnica também tem o poder de operacionalizar o método.

Neste contexto, Beuren (2009) em relação à escolha do tipo de pesquisa abordada, comenta que é preciso definir três categorias: quanto aos objetivos, que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa; quanto aos procedimentos, que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental; e quanto à abordagem do problema, que aborda a pesquisa qualitativa e quantitativa.

3.1 OBJETIVOS

O objetivo deste trabalho é o estudo dos impactos econômico-financeiros causados pelo ICMS-ST na empresa Urbanus, logo, pode-se caracterizar esta pesquisa do tipo explicativa.

Para Gil (1996, p. 47) “o conhecimento científico está assentado nos resultados oferecidos pelos estudos explicativos”. Ainda sobre este assunto Beuren (2009) cita a definição de pesquisa explicativa da seguinte maneira:

A pesquisa explicativa é um tipo de pesquisa mais complexa, pois, além de registrar, analisar, classificar e interpretar os fenômenos estudados, procura identificar seus fatores determinantes. A pesquisa explicativa tem por objetivo aprofundar o conhecimento da realidade, procurando a razão, o porquê das coisas e por esse motivo está mais sujeita a erros. BEUREN (apud ANDRADE, 2002, p. 20).

Tomando como base essas ideias foi selecionado um produto revendido pela empresa em estudo, além da realização do levantamento de todas as compras em que o ICMS foi recolhido via ST entre os meses de Junho a Dezembro de 2012, com a finalidade de demonstrar os impactos econômico-financeiros deste instituto nos resultados operacionais.

3.2 PROCEDIMENTOS

Para que os dados fossem coletados foram utilizados alguns procedimentos. Inicialmente, por meio de pesquisa bibliográfica, buscou-se em consultas a livros, artigos, legislações do Estado da Bahia e acordos interestaduais que contemplam o instituto da ST, a fim de expor o máximo de informações, conceitos, modalidades, atributos e finalidades.

Logo em seguida, por meio de estudo de caso realizado na empresa referenciada, efetuou-se a verificação das compras realizadas no período de Junho a Dezembro de 2012, com a intenção de avaliar o volume de ICMS-ST recolhido pelo seu fornecedor e, assim, deduzir os efeitos desta antecipação na empresa em estudo.

Sobre este tipo de pesquisa Beuren (2009, p. 84) menciona: “a pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específicos”.

No entanto, sobre estudo de caso, Gil (2002) aponta algumas objeções ao relatar que pode haver falta de rigor metodológico; dificuldade de generalização dos resultados em decorrência da análise de um único ou de poucos casos; podem demandar muito tempo para serem realizados, sendo seus resultados pouco consistentes.

Os dados utilizados para análise foram colhidos através de documentos fiscais (NF) e demonstrativos fiscais, por meio de uma pesquisa bibliográfica primária. Estes documentos continham informações acerca dos produtos, seus respectivos valores, quantidades e outros dados fiscais necessários para aplicação do estudo.

Também foi utilizada como instrumento de coleta de dados, uma entrevista focalizada com o proprietário e o contabilista responsáveis pela gestão e controle da empresa, a fim de levantar mais informações acerca da influência da ST na empresa. As perguntas foram feitas

por meio de uma entrevista não estruturada, gravada em áudio e transcritas em formulários (Diagramação APÊNDICE A e B), de forma que os entrevistados pudessem falar livremente sobre o assunto sem desobedecer à estruturada e ordem do tema proposto. Para Andrade (2001), a entrevista focalizada consiste em uma conversa informal, que pode ser alimentada por perguntas abertas, proporcionando maior liberdade para o informante sem obedecer a uma estrutura estabelecida.

Ainda segundo Selltiz (1995, p. 286):

A definição de uma entrevista focalizada pode ser ampliada, de forma a incluir qualquer entrevista em que o entrevistador conheça, antecipadamente, os aspectos de uma experiência que deseja que o entrevistado abranja em sua discussão, ainda que o pesquisador não tenha observado e analisado a situação específica de que o entrevistado participou.

Com isto, as informações serão ordenadas primeiramente com foco no conhecimento e entendimento dos envolvidos sobre o assunto. Logo em seguida, os relatos de experiências e fatos de como esta modalidade de recolhimento afeta o desempenho da empresa.

3.3 ABORDAGEM DO PROBLEMA

O problema foi abordado com a finalidade de demonstrar os impactos econômico-financeiros da tributação estudada na empresa em questão que comercializa peças e acessórios para motocicletas, apresentando suas influências e fenômenos, fazendo com que este estudo, tenha também, uma abordagem qualitativa e quantitativa.

Sobre este primeiro tipo de metodologia, Marconi e Lakatos (2004, p. 269) comentam da seguinte forma:

A metodologia qualitativa preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano. Fornece análise mais detalhada sobre as investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamento etc.

Com ela permiti-se analisar o problema de forma complexa, para que seja alcançado o entendimento de suas particularidades e quais os impactos que ele provoca no ambiente que está inserido.

Já sobre a abordagem quantitativa, parte do pressuposto de que tudo pode ser quantificável. A matemática assume um lugar central nas investigações quando traduz em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requer o uso de recursos e

de técnicas estatísticas como a percentagem, média, moda, mediana, desvio-padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão etc, conclui, assim, Moresi (2003, *on line*).

Neste contexto, a abordagem qualitativa desta pesquisa esta caracterizada na descrição do referencial teórico, de forma que se buscou estudar os principais conceitos e a complexidade da legislação do ICMS-ST. E a abordagem quantitativa foi utilizada para se medir o volume de compras no período em estudo e avaliar os percentuais de antecipação do imposto e MVA aplicados, de forma que foram utilizados quadros demonstrativos para exemplificação.

3.4 UNIVERSO DA PESQUISA

Conforme elucida Gil (2002, p. 101): “Universo ou população é um conjunto definido de elementos que possuem determinadas características.”

Com isto, o estudo teve como universo a empresa Comércio de Roupas e Acessórios Suzart Ltda. – ME, cujo nome fantasia denomina-se *Urbanus Street & Motorwear*, registrada no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica com o nº 10.158.238/0001-01, situada na Avenida Regis Pacheco, nº 595, no centro de Vitória da Conquista. A empresa é bastante nova no mercado e é optante pelo simples nacional desde o início de suas atividades em 11 de junho de 2008. Sua principal atividade econômica gira em torno do comércio varejista de artigos, vestuário e acessórios, bem como calçados, peças e acessórios para motocicletas e motonetas. A frente de sua administração esta o proprietário e administrador de empresas Lorenzo Suzart.

A pesquisa também teve como cenário de estudo a Puebla Contabilidade, estando como principal responsável por sua gestão o profissional liberal e técnico em contabilidade Edelvito Sampaio de Sena, registrado e em situação ativa em seu conselho sob o nº 010550/0-1. O escritório fica situado na Travessa 13 de Maio, 95-B, no centro de Vitória da Conquista e teve iniciadas suas atividades em meados dos anos 90. A principal atividade exercida é a escrita fiscal, contábil e previdenciária, abertura e baixa de firmas e emissão de declarações.

Apesar da contabilidade ser gerenciada e as empresas que ela presta serviço estar sob a responsabilidade do registro do Sr. Edelvito Sena, os lançamentos e toda a parte de contabilidade da empresa Urbanus fica a cargo do também técnico em contabilidade Wagner Machado.

O estudo deste universo foi escolhido, pois a empresa pesquisada e o escritório de contabilidade compartilham do conhecimento do ICMS-ST. O primeiro comercializa produtos enquadrados na ST e a maioria de suas compras são realizadas fora do estado, o que constitui

um cenário propício para o estudo da ST, além com isto de deter certo conhecimento prático do assunto no cenário empresarial.

Já escritório, em virtude de ser o ambiente onde se encontram profissionais que detém o conhecimento acerca da ST e serem os responsáveis pela escrita contábil da empresa em estudo.

4 A ST NO ICMS E OS EFEITOS NA URBANUS

4.1 ICMS-ST E O SN

O SN é um regime simplificado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicáveis às Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), previsto na LC nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

O art. 1º desta lei “estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

Vale ressaltar que esta LC está em consonância com os artigos 170 e 171 da CF, conforme segue:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei (BRASIL, 1988).

Este sistema já conta com cerca de 5 milhões de micro e pequenas empresas, segundo dados do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), divulgado pelo *site* da revista EXAME⁴. Este número, segundo a mesma fonte, representa 83,7% do total 5.972.474 (Cinco milhões, novecentos e setenta e dois mil, quatrocentos e setenta e quatro) micro e pequenas empresas existentes no país e 83% de 6.026.413 (Seis milhões, vinte e seis mil, quatrocentos e treze), representando o universo de todas as empresas que existem no país.

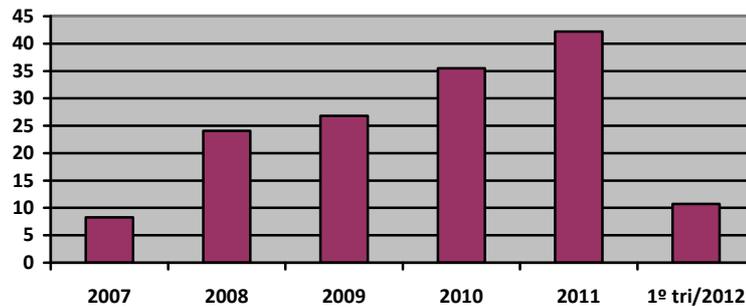
Desde que entrou em vigou, em Julho de 2007, este regime simplificado de tributação já gerou mais de R\$ 148 bilhões em arrecadação tributária. Desse total, mais de R\$ 110,4 bilhões foi destinado para a União, R\$ 26,8 bilhões para os estados e mais de R\$ 10,7 bilhões para os municípios.

Neste contexto, o SEBRAE projetou que até o fim de 2012 cerca de 6,9 milhões de empresas estariam no SN, subindo para 9,7 milhões em 2015, destes, quatro milhões serão

⁴ Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/pme/noticias/numero-de-empresas-no-simples-chega-a-5-milhoes>>. Acesso em: 30 jun. 2013.

microempreendedores individuais. Estas informações estão disponíveis no *site* da revista EXAME⁵, que disponibiliza, ainda, dados que permitem construir um gráfico para demonstrar a evolução da arrecadação do SN, desde sua criação.

Gráfico 1 – Evolução da arrecadação do SN



Fonte: Elaboração do autor.

Bruno Quick⁶, ainda dá outro detalhe desses números: “Os mais de R\$ 148 bilhões arrecadados refletem apenas a arrecadação direta do sistema e não incluem os tributos recolhidos via antecipação e substituição tributária ou mesmo aqueles gerados nas cadeias de fornecimento e distribuição”.

Neste contexto, as empresas optantes pelo SN são obrigadas a recolher mensalmente os tributos mediante documento único de arrecadação denominado Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), conforme determinação do art. 13 da LC 123/06:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

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

⁵ Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/supersimples-gera-r-148-bilhoes-de-arrecadacao>>. Acesso em: 29 jun. 2013.

⁶ Gerente de Políticas Públicas do SEBRAE.

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. (BRASIL, 2006).

No entanto, o § 1º do artigo 13º destaca mesma lei traz o seguinte:

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:
[...]
XIII - ICMS devido:
a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;
(BRASIL, 2006).

Isto quer dizer que, quando a ME e a EPP realizarem operações que envolvam a ST, serão equiparadas a empresas enquadradas nos regimes de lucro real ou lucro presumido, devendo efetuar o cálculo e recolhimento do imposto.

O principal efeito que surge a partir destes dispositivos é um considerável aumento na carga tributária da ME ou da EPP, tendo em vista que passa a não gozar de nenhum benefício no âmbito do ICMS, pois peças e acessórios para motocicletas é enquadrado na antecipação total e não parcial.

Em entrevista à Associação Brasileira de Bares e Restaurantes (ABRASEL), o gerente de Políticas Públicas do SEBRAE, Bruno Quick⁷ (2012), ainda ressalta o seguinte:

A cobrança do ICMS por este sistema é extremamente prejudicial às MPes. Na prática anula em parte a redução do ICMS que elas têm direito dentro do Simples Nacional. Deixa de existir o tratamento diferenciado ao segmento previsto na Constituição Federal e ela passa a ser equiparada às grandes corporações na incidência do imposto. A substituição adequadamente aplicada em setores intensivos em grandes empresas é eficaz e justa. Mas como vem sendo feito, com a ampliação indiscriminada para setores intensivos em pequenos negócios, distorce e gera ônus, burocracia e prejuízos para a sociedade, pois torna a carga tributária ainda mais regressiva.

Nesta mesma linha de pensamento, Wagner Machado⁸ comenta que o fato da empresa ser optante pelo SN, “a princípio, não quer dizer que haverá uma redução de tributos e de toda burocracia contábil, apesar da legislação determinar. Ao contrário, veda muitos créditos, além disto, mantêm as pequenas empresas sujeitas a substituição tributária, criando assim uma tributação mais onerosa”.

⁷ Disponível em: <<http://www.abrasel.com.br/index.php/component/content/article/5-entrevistas/67-bruno-quick-gerente-de-politicas-publicas-do-sebrae.html>> , acesso 28 jun. 2013.

⁸ Em entrevista a 3ª pergunta do questionário aplicado.

4.2 IMPACTOS NA EMPRESA

Visando o entendimento do que foi descrito no tópico anterior, foram feitos uma simulação em dois quadros contendo o cálculo do produto protetor de radiador (NCM 8714.19.00) na forma devida do ICMS Normal e por ST, tomando-se como base o Protocolo ICMS 97/10, onde no item 74 do anexo único consta este produto:

Quadro 2 – Aquisição de mercadoria com tributação Normal

AQUISIÇÃO DA MERCADORIA		VENDA DA MERCADORIA	
VALOR TOTAL NF	R\$ 180,00	VALOR TOTAL NF (40% DE LUCRO) ⁹	R\$ 252,00
VALOR DOS PRODUTOS	R\$ 180,00	VALOR DOS PRODUTOS	R\$ 252,00
BASE DE CÁLCULO ICMS	R\$ 180,00	BASE DE CÁLCULO ICMS	R\$ 252,00
ALÍQUOTA ICMS	12%	ALÍQUOTA ICMS	17%
CRÉDITO ICMS	R\$ 21,60	DÉBITO ICMS	R\$ 42,84

Fonte: Elaboração do autor.

Se a empresa em estudo fosse optante pelo regime Normal de tributação, ao final do processo de comercialização da mercadoria ela iria prover o erário público com o pagamento do ICMS no valor de R\$ 21,24 referente a diferença do débito de R\$ 42,84 e crédito da operação de 21,60. Isto porque a legislação concede as empresas optantes por este regime o direito da não-cumulatividade do ICMS, ou seja, o imposto devido em cada operação deve ser abatido do imposto pago na operação anterior.

O próximo quadro demonstra o cálculo levando-se em consideração a ST. Mas antes, a Resolução n.º. 51 do CGSN, de 22 de dezembro de 2008 traz a forma de cálculo para as empresa do SN:

Art. 3º [...]

§ 7º Na hipótese de a ME ou a EPP optante pelo Simples Nacional se encontrar na condição de substituta tributária [...]

§ 8º Na hipótese do § 7º, a ME ou a EPP optante pelo Simples Nacional deverá recolher a parcela dos tributos devidos por responsabilidade tributária diretamente ao ente detentor da respectiva competência tributária.

§ 9º Em relação ao ICMS, no que tange ao disposto no § 8º, o valor do imposto devido por substituição tributária corresponderá à diferença entre:

I – o valor resultante da aplicação da alíquota interna do ente a que se refere o § 8º sobre o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente ou sugerido pelo fabricante, ou sobre o preço a consumidor usualmente praticado; e

II - o valor resultante da aplicação da alíquota interna ou interestadual sobre o valor da operação ou prestação própria do substituto tributário. (Redação dada pela Resolução CGSN n.º 61, de 13 de julho de 2009)

⁹ Percentual de lucro adotado pela empresa.

§ 10. Na hipótese de inexistência dos preços mencionados no inciso I do § 9º, o valor do ICMS devido por substituição tributária será calculado da seguinte forma: imposto devido = [base de cálculo x (1,00 + MVA) x alíquota interna] - dedução, onde:

I – "base de cálculo" é o valor da operação própria realizada pela ME ou EPP substituta tributária;

II – "MVA" é a margem de valor agregado divulgada pelo ente a que se refere o § 8º;

III – "alíquota interna" é a do ente a que se refere o § 8º;

IV – "dedução" é o valor mencionado no inciso II do § 9º.

O produto protetor de radiador não possui as características de cálculo descritas no inciso I e II acima, e, desta forma, foi considerado o que descreve o § 10. Com isso, foi considerada a MVA 59,60% que consta no Protocolo ICMS 97/10 em conjunto com o Convênio 35/11:

Quadro 3 – Aquisição de mercadoria com a ST do ICMS

AQUISIÇÃO DA MERCADORIA		VENDA DA MERCADORIA	
VALOR TOTAL NF	R\$ 207,24	VALOR TOTAL NF (40% DE LUCRO) ¹⁰	R\$ 290,13
VALOR DOS PRODUTOS	R\$ 180,00	VALOR DOS PRODUTOS	R\$ 290,13
BASE DE CÁLCULO ICMS	R\$ 180,00	BASE DE CÁLCULO ICMS	R\$ 0,00
ALÍQUOTA DO ICMS	12%	ALÍQUOTA DO ICMS	17%
CRÉDITO DO ICMS	R\$ 21,60	DÉBITO DO ICMS	R\$ 0,00
MVA APLICADA	59,60%		
BASE DE CÁLCULO ICMS-ST	R\$ 287,28		
VALOR ICMS-ST	R\$ 27,24		

Fonte: Elaboração do autor.

Comparando os dois quadros nota-se que o valor de compra da mercadoria sofreu um aumento de aproximadamente 15,13%, referente a elevação do preço do produto de R\$ 180,00 para R\$ 207,24, em decorrência da antecipação do ICMS. Isto quer dizer que a empresa teve que repassar o imposto aos cofres públicos antes de receber o valor faturado ao seu cliente.

Em se tratando de uma pequena empresa, torna-se um impacto significativo em seu fluxo de caixa porque se inverte os acontecimentos. Ao pagar no momento da compra antecipa-se o tributo que iria ser pago no momento da venda, isto posto, se não acontecer a inadimplência – falta de pagamento do comprador final – pois, a empresa amargará com o custo do imposto já pago, por antecipação, além da perda do valor.

Além disso, o valor pago de ICMS no primeiro demonstrativo foi de R\$ 21,24 e o valor retido pela antecipação do ICMS no segundo demonstrativo foi de R\$ 27,24, o que representa uma aumento de 28,24% no valor a ser pago de imposto. Esse aumento foi

¹⁰ Percentual de lucro adotado pela empresa

decorrente da MVA aplicada de 59,60%, porém, contrasta com a margem de lucro fixada pela empresa que é de aproximadamente 40% para o produto demonstrado nos quadros.

Tal fato comprova que os estados têm fixado critérios que resultam em preços presumidos de vendas superiores aos verificados pelo mercado, o que tem dificultado e até em muitos casos inviabilizado as atividades de muitas empresas, principalmente, micro e pequenas.

Para comprovar o impacto dessas diferenças de valores na empresa Urbanus foi feito um levantamento dos principais produtos comprados nos meses de Junho a Dezembro de 2012 e analisadas as MVA's que foram aplicadas nas compras e os percentuais de lucros adotados pela empresa, exposto no quadro a seguir.

Quadro 4 – MVA's x percentual de lucro

PRODUTO	MVA	% LUCRO¹¹
ADAPTADOR PARA GUIDAO	59,60%	40%
PEDAL DE CAMBIO	59,60%	40%
CAPACETE	59,60%	40%
BOTA SUPERSPORT	56,87%	50%
WISEIRA FUME	59,60%	40%
ESCAPE	59,60%	40%
MANETE	59,60%	40%
SLIDER	59,60%	40%
PASTILHA DE FREIO	59,60%	40%

Fonte: Elaboração do autor.

A partir deste quadro nota-se que os produtos elencados, apresentam os percentuais de lucro definidos pela empresa menores, em função dos preços praticados pela concorrência, do que a MVA cobrada, sendo esta, estimada pelo Estado.

Sobre este fato, o proprietário da empresa o Sr. Lorenzo Suzart¹² “a margem de lucro que coloco no meu produto é um pouco menor que os dos meus concorrentes, que em geral tem mais tempo que eu na praça e são empresas bem maiores”. A preocupação do proprietário é notória à medida que para cada produto que ele revende, em média, há uma sobreavaliação do seu lucro de 19,60% referente à diferença entre o lucro adotada pela empresa e o estimado pelo fisco.

¹¹ Percentuais de lucro adotados pela empresa.

¹² Em entrevista a 7ª pergunta do questionário aplicado.

Para melhor demonstrar o que isto significa em termos de valores, foi feito também um levantamento de todas as compras realizadas pela empresa ao longo dos meses de Junho a Dezembro de 2012 em que o ICMS foi recolhido via substituição:

Quadro 5 – Total de compras x total de ICMS-ST pago

MÊS	TOTAL DE COMPRAS ¹³	TOTAL ICMS-ST PAGO
JUNHO/12	R\$ 5.024,84	R\$ 1.009,77
JULHO/12	R\$ 17.408,25	R\$ 3.506,73
AGOSTO/12	R\$ 4.402,95	R\$ 754,41
SETEMBRO/12	R\$ 2.906,42	R\$ 588,72
OUTUBRO/12	R\$ 2.282,81	R\$ 459,58
NOVEMBRO/12	R\$ 12.895,20	R\$ 2.633,89
DEZEMBRO/12	R\$ 25.218,94	R\$ 5.152,67
TOTAIS	R\$ 70.139,41	R\$ 14.105,77

Fonte: Elaboração do autor.

Como o total de ICMS pago por substituição foi de R\$ 14.105,77, e o percentual estimado de lucro a mais, em função da MVA foi em média 19,60%, o total de ICMS pago a mais em tese aos cofres fazendários recolhido por substituição foi de R\$ 2.764,73.

Se dividir isto por cada mês que a pesquisa foi feita é encontrado o valor R\$ 460,78, significando o valor pago a mais em tese de ICMS pela empresa pesquisada ao Estado, sem haver nenhuma possibilidade de restituição desse valor. (CONVÊNIO ICMS nº 13/97).

¹³ O total de compras foi considerado o Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), pois no cálculo do ICMS-ST se considera este imposto.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A substituição tributária foi criada pelo Governo com a intenção de centralizar a cobrança do imposto, facilitar a fiscalização dos contribuintes, com vistas a diminuir a sonegação fiscal, e, garantia de recebimento de forma antecipada de tributo que somente iria ser pago no momento da venda para o consumidor final, ou seja, posteriormente.

Para que isto fosse possível atribuiu a responsabilidade do recolhimento do imposto para terceiros no início da cadeia de comercialização, ou seja, o importador, distribuidor ou fabricante, tem que efetuar no momento da venda o cálculo e recolhimento do ICMS devido em todas as operações que estejam por vir, mediante a estipulação de uma margem presumida com o objetivo de recolher todo o imposto correspondente as operações subsequentes.

No entanto, esta mecânica de antecipação do ICMS afeta consideravelmente as empresas, principalmente as micro e pequenas enquadradas no regime de arrecadação simplificado do Simples Nacional, ao invés de amenizar esses impactos, visto que a Constituição Federal as ampara.

Diante do apresentado neste estudo, verifica-se que o questionamento inicial, identificado como o problema do tema, foi respondido da seguinte forma: o fato da empresa Urbanus adquirir produtos sujeitos ao ICMS-ST descaracteriza a condição de empresa optante pelo Simples Nacional, ao passo que a legislação da substituição tributária dá a estas o mesmo tratamento das empresas que recolhem o ICMS de maneira Normal, sem qualquer tipo de benefício ou tratamento diferenciado.

Além disto, a empresa teve um custo maior de impostos, chegando a pagar 28,24% de ICMS a mais, quando o produto passa a ser tratado mediante a substituição tributária. Este aumento é em decorrência da diferença de 19,60% referente às margens de lucro aplicadas pela empresa e margem presumida pelo Estado o que aumenta o custo do produto.

Com isso, o objetivo geral foi alcançado, já que ao analisar os impactos econômico-financeiros na empresa estudada, constatou-se por meio das informações dadas no parágrafo anterior que a microempresa, em questão, tem um custo adicional de tributos aos seus itens de comércio, que seguramente diminui sua lucratividade.

Com relação aos objetivos específicos, o primeiro e o segundo foram atingidos ao modo que foi apresentado o ICMS-ST, de forma a conhecer o histórico, os conceitos, os elementos constitutivos, os principais questionamentos e objetivos da substituição tributária e as principais legislações no ramo de comércio de autopeças e acessórios para motocicletas, bem como descrito o cálculo da ST, através da legislação pertinente e quadro demonstrativo.

Os quadros 2 e 3 expuseram o cálculo do ICMS com tributação Normal e o cálculo com a substituição tributária, respectivamente, preenchendo o terceiro objetivo específico.

O quarto objetivo, foi comprovado no instante em que, ao efetuar o recolhimento antecipado do imposto diminuiu o seu capital de giro e alterou seu fluxo de caixa, pelo fato de que logo de imediato haveria um pagamento adiantado do tributo, que em condições normais só deveria ser pago no momento da venda para seu consumidor.

Para se alcançar o último objetivo específico deste estudo, o quadro 4, trouxe a comparação entre a margem presumida do Estado e a margem de lucro adotada pela empresa. Comprovando que há uma sobreavaliação do lucro em torno de 19,60%, o que correspondeu a um recolhimento a maior pela empresa Urbanus aos cofres públicos o montante de R\$ 2.764,73.

O que se pode notar, é que a ST tem seu lado positivo, pois concede ao Estado uma praticidade e celeridade na arrecadação e fiscalização dos contribuintes, constituindo assim um estratégico mecanismo de garantia de recebimento. E claro, se espera que isto, seja convertido em melhorias sociais. No entanto, da mesma forma que há benefícios para uns há quem os pague por isto.

Do outro lado da questão, estão as empresas, muitas delas micro e pequenas, que garantem o desenvolvimento no país com a geração de empregos e renda, e que são as principais afetadas por este instituto. Medidas e sugestões para acabar com a substituição ou pelo menos amenizar seus efeitos nas micro e pequenas empresas devem ser permanentemente requisitados pelos organismos superiores que amparam os comerciantes em geral, a exemplo o Sebrae. Sem essa força, provavelmente, o Estado jamais abrirá mão de uma de suas maiores fontes de renda: o ICMS recolhido pela modalidade analisada.

Pelo pressuposto, esta pesquisa teve como objetivo, também, produzir material de apoio para futuras análises de empresários, estudantes, professores e demais interessados sobre o tema. No entanto, como não se trata de algo conclusivo, seguramente se tornará uma oportunidade para novos estudos e pesquisas sobre o instituto da substituição tributária.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Constituição Federal Brasileira de 1943 e 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 25 abr. 2013.

_____. Código Tributário Nacional. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 11 jan. 2013.

_____. Convênio ICMS Nº 35 de 1º de Abril de 2011. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 8 maio 2013.

_____. Convênio ICM Nº 66 de 1988. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 28 abr. 2013.

_____. Emenda Constitucional Nº 03, de 17 de Março de 1993. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 25 abr. 2013.

_____. Emenda Constitucional Nº 18 de 1º de Dezembro de 1965. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 3 abr. 2013.

_____. Lei Complementar Nº 44, de 07 de Dezembro de 1983. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 15 mar. 2013.

_____. Lei Complementar Nº 87, de 13 de Setembro de 1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 14 fev. 2013.

_____. Lei Complementar Nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 21 maio 2013.

_____. Protocolo ICMS Nº 41, de 04 de Abril de 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 14 abr. 2013.

_____. Protocolo ICMS Nº 97, de 9 de Julho de 2010. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 13 maio 2013.

_____. Resolução CGSN Nº 51, de 22 de dezembro de 2008. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 10 jun. 2013.

CANTO, G. U. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: [s. n.], 2004.

CARRAZA, R. A. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

COELHO, S. C. N.. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COTRIM, G. **Fundamentos da filosofia: história e grandes temas**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

DAUD, P. V. **Substituição Tributária do ICMS: Inconstitucionalidade Ou Modernidade?** Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/3a7q/substituicao-tributariado-icms-inconstitucionalidade-ou-modernidade-pedro-victorio-daud#ixzz13y5A5fVz>>. Acesso em: 30 jan. 2013.

FERREIRA, A. H. S. **Aspectos gerais da sujeição passiva tributária**. 2003. Disponível em: <<http://tributario.net/aferreira/aspectos-gerais-da-sujeicao-passiva-tributaria/>>. Acesso em: 29 nov. 2012.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Código Tributário Nacional: Comentado**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FROSI, F. G. **A Aplicação de Pautas Fiscais no Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)**. 2007. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, UFRGS. Porto Alegre, 2007.

GARCIA, E. A. C. **Manual de sistematização e normalização de documentos técnicos**. São Paulo: Atlas, 1998.

GASPAR, W. **ICMS comentado**. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998.

GALHARDO, A. **Esclarecimentos gerais sobre o regime da substituição tributária**. 2006. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/noticias/substituicao_tributaria.htm>. Acesso em: 13 jun. 2012.

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

JARDIM, E. M. F. **Dicionário Jurídico Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

JUSTEN FILHO, M. **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 18 – Coedição Resenha Tributária/CEU**, 1993.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia Científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARIANO, P. A.; WERNECK, R.; BEZERRA, S. R. A. **Substituição Tributária no ICMS: Aspectos jurídicos e práticos**. 4. ed. São Paulo: IOB, 2010.

MEDEIROS, W. A. **Substituição Tributária e Devolução da Quantia Paga: Uma Abordagem Didática**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2o42/substituicao->

tributaria-e-devolucao-da-quantia-paga-umaabordagem-didatica-walcemir-de-azevedo-de-medeiros>. Acesso em: 8 dez. 2012.

MEIRA JUNIOR, J. J. **ICMS Substituição Tributária: Uma Visão Crítica**. 1. ed. 8ª reimpressão. Curitiba: Juruá, 2011.

MELO, J. E. S. **ICMS: Teoria e Prática**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

MORESI, E. **Metodologia da Pesquisa**. Disponível em: <http://www.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/metodologia_da_pesquisa.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2013.

NOGUEIRA, J. G. A. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995.

PAULSEN, L. **Direito Tributário: Constituição Federal e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2009.

RIBEIRO, G. F. O. **O ICMS e o Instituto do Diferimento**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2xfa/o-icms-e-o-instituto-do-diferimento-gleisson-fernando-oliveira-ribeiro>>. Acesso em: 27 jun. 2013.

RIBEIRO, V. R. D. et al. **Manual de normalização para Relatórios de Estágio Supervisionado e Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC) para o curso de Ciências Contábeis**. Vitória da Conquista: [s.n.], 2013.

RIBEIRO NETO, J. **Direito Tributário & Legislação Tributária do Estado do Ceará**. 3. ed. Ceará: Fortes, 2009.

ROSA, D. D. **Lei Complementar nº 87/96: Reconhecimento do direito ao crédito de ICMS sobre consumo**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/1043/Lei-Complementar-no-87-96-Reconhecimento-do-direito-ao-credito-de-ICMS-sobre-consumo>>. Acesso: 26 maio 2013.

ROSA, J. R.; PARRI, H. H. **ICMS na Prática**. 2. ed. São Paulo: Meta, 1997.

SANTANA, M. L. L. M. **O Diferimento no ICMS**. Campinas: Julex Livros Ltda., 1992.

SELLTIZ, C. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. 2. ed. São Paulo: Editora Herder e Editora da Universidade de São Paulo, 1995.

APÊNDICES

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE ENTREVISTA FOCALIZADA APLICADA AO CONTADOR RESPONSÁVEL PELA EMPRESA

1) Como você avalia a ST do ICMS?

R - *A ST do ICMS trouxe ao Estado a possibilidade de aumentar suas receitas em arrecadações. Ele (o Estado) ganha muito com a ST, e isto, porque todo o valor do ICMS que seria pago em cada operação de compra e venda, é arrecadado de uma só vez e direto no industrial. Então, o Estado tem a antecipação do valor, e claro, a certeza de recebimento de todo o ICMS que deveria iria ser pago nas operações subsequentes. Isto é muito vantajoso!*

2) E nas empresas do SN?

R - *Em se tratando do SN a coisa não muda muito não. As regras são quase as mesmas.*

3) Mas deveria ser diferente porque a Lei do Simples protege as micros empresas, não é verdade?

R - *Verdade! O SN concede as empresas a possibilidade de pagar um pouco menos de imposto e ter a desobrigação de informar algumas declarações. No entanto, a princípio, não quer dizer que haverá uma redução de tributos e de toda burocracia contábil, apesar da legislação determinar. Ao contrário, veda muitos créditos, além disto, mantêm as pequenas empresas sujeitas a substituição tributária, criando assim uma tributação mais onerosa para estas empresas.*

4) Em sua opinião, com qual objetivo a ST foi criada?

R - *O objetivo claro é garantir 100% de arrecadação do ICMS naqueles produtos sujeitos a ST, além de outros, por exemplo, facilitar a fiscalização. Por que pense bem, vamos utilizar a empresa Urbanus para demonstrar como funciona: Digamos que um produto é importado, na hora da venda do importador para o distribuidor em São Paulo, se paga o ICMS. O distribuidor de São Paulo vende pra o distribuidor na Bahia, paga o ICMS de novo. Este*

distribuidor vende para a Urbanus, novamente é recolhido o ICMS. E a Urbanus na hora da venda para o seu cliente paga de novo o ICMS. Se observar, o Estado iria ter que fiscalizar 4 empresas. Olhe o tanto de custo que teria pra fiscalizar os livros contábeis dessas empresas. E com a ST ela obriga o importador a recolher todo o ICMS das operações posteriores e fiscaliza só ele!

5) A falta de uma legislação tributária que padronize a ST em todos os estados dificulta de que maneira as operações?

R - Isto cria um grande problema pra nós contadores. Porque para cada empresa, cada Estado e em alguns casos para produtos específicos, há um protocolo ou convênio específico que defina a MVA ou de quem é a responsabilidade pela retenção do ICMS. Isto cria uma “bagunça” tremenda, tem NF que vem com recolhimento do ICMS a maior, porque a empresa que mandou a mercadoria não conhecia o protocolo ou convenio daquele produto, tem também empresas que por via da dívida não recolhe, aí quando a mercadoria chega e a empresa manda a NF pra nós temos que fazer o recolhimento correto, o que acaba dando muito trabalho pra nós. Deveria ser mais harmonioso esta relação entre os estados. Pelo que eu sei há uma proposta de reforma tributária onde se pretende mudar um pouco esta questão da ST, mas não sei como isto está.

6) Quais mudanças este regime causou no dia a dia das micro e pequenas empresas optantes pelo SN?

R - O problema da ST é que ela não traz nenhum benefício para as pequenas empresas. Porque da mesma forma que uma grande empresa paga o ICMS-ST, a pequena empresa paga também. É um absurdo! Temos clientes aqui que percebemos que são empresas bem pequenas, são às vezes empresas familiares, a única fonte de renda das pessoas e ouvimos muitas reclamações dos donos, porque eles pensam que somos nós contadores que fazemos com que eles paguem mais impostos. Aí você tenta explicar pra eles como funciona e que o imposto já vem cobrando na NF e tudo mais. Pra vê se tentamos convencer, mas tem muitos que ainda não se convencem. De tanto ouvirmos as reclamações dos clientes e de também claro, analisar a legislação do ST é fato que não há qualquer benefício para as pequenas empresas.

7) Quais foram os impactos na empresa Urbanus?

R - *A Urbanus é uma empresa pequena e tem pouco tempo de abertura, e como já te falei antes, para essas empresas não há qualquer benefício fiscal. Não tem lógica! Da mesma maneira que a Urbanus paga o ICMS-ST uma grande concorrente sua pagar. A grande empresa tem um poder maior de compra, pode ganhar desconto em uma compra grande, tem um parcelamento melhor, as vezes trabalham com franquias, o que ajuda um pouco. E a Urbanus que não tem ainda este poder de compra, acaba por trabalhar com um valor de venda um pouco menor, e claro, tendo um lucro menor.*

8) As alterações causadas pela ST prejudicam o consumidor final e de que maneira é prejudicado?

R - *Claro que sim. Por que mesmo a Urbanus trabalhando com uma margem de lucro um pouco menos, o ICMS-ST já encareceu o produto lá no momento que o importador cobrou o ICMS em cima de uma MVA desproporcional à margem de lucro que as empresas colocam no seu produto. Então, a mercadoria já fica mais cara e o consumidor vai pagar mais.*

9) De maneira geral, em sua opinião, este regime trouxe mais benefícios ou prejuízos?

R - *Têm os dois lados da questão. Acho que o Estado jamais vai abrir mão da ST, porque pra ele há muitos benefícios como já falei. Mas há também muitos questionamentos das empresas acerca da ST. E isto não é por acaso, a ST deixa o produto mais caro, na maioria das vezes a MVA aplicada é bem maior em relação à margem de lucro da empresa, em fim. Por ser também empresário, observo que há mais prejuízos do que benefícios, além disso, a empresa que é indústria e optante pelo SN tem inúmeras obrigações acessórias a transmitir. É muito burocracia para uma pequena empresa!*

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DE ENTREVISTA FOCALIZADA APLICADA AO PROPRIETÁRIO DA EMPRESA

1) O que você entende da ST do ICMS?

R - *Pelo que sei, é um imposto que já vem na NF. Quando compro o meu fornecedor já manda pago pra mim, ele já coloca na nota. Mas, no final quem acaba pagando sou eu.*

2) Como você observa a influencia da ST em sua empresa?

R - *O que posso dizer é que às vezes quando faço algum pedido, geralmente só calculo a despesa com frete, que não passa de 10% do valor da mercadoria a depender de onde compro. Ai na hora de fazer a compra o meu fornecedor diz pra mim que tem o imposto. Eu não entendo, agende se agenda para cumprir com determinada obrigação e na hora da compra o valor aumenta. Isto pega agente de surpresa. Pra quem tem a loja pequena isso é muito ruim.*

3) A ST influência o preço de seu produto?

R - *Todo o imposto que agente paga, claro que eu coloco uma margem no produto que vou vender.*

4) De que forma a substituição encarece o preço do produto?

R - *Uma vez perguntei ao meu contador porque o imposto vinha tão alto assim. Ele me disse que a forma como é feito o cálculo acaba aumentando o valor do meu produto. Não entendo muito como é feito este cálculo, mas o que eu sei é que tem casos aqui (na empresa) que o valor que pago é muito alto, chega a ser 30%, 40% do valor da mercadoria. É muito alto! Acho que é porque o imposto já vem calculado quando compro e o valor que eles colocam é diferente do que o que eu deveria pagar. Deve ser isto.*

5) Você observa algum beneficio para sua empresa em se tratando da substituição do ICMS?

R - *Acho que não. Se há meu contador ainda não me disse.*

6) O fato de haver a antecipação do ICMS há alguma alteração no fluxo de caixa da empresa?

R - *Altera sim, como já te falei. Quando meu fornecedor me manda a fatura e vejo que ela esta um pouco maior do que o valor que previa, eu tenho que arranjar um jeito de pagar logo, porque se não eles não mandam a mercadoria. E no meu caso que às vezes trabalho com pedido, fica complicado, tenho que me virar.*

7) A mesma margem presumida de lucro definida pelo Estado é a mesma aplicada pela empresa?

R - *Olha não sei bem como é esta questão de margem presumida do Estado, mas não tem condições uma empresa do porte da minha, em uma compra que faço de mil reais pagar R\$ 300,00, R\$ 400,00 de imposto. É muito complicado pra gente. A margem de lucro que coloco no meu produto é um pouco menor que os dos meus concorrentes, que em geral tem mais tempo que eu na praça e são empresas bem maiores. E pagar este tanto de imposto pra nós que somos pequenos no mercado fica difícil.*

8) Em linhas gerais como você observa a ST e o tratamento nas ME's e EPP's, como é caso de sua empresa?

R - *Acho que tem que mudar um pouco. Principalmente nesse tanto de imposto que pago. Minha empresa é super simples (Simples Nacional) e deveria haver alguma ajuda pra tentar diminuir este tanto de imposto que pago.*