

ROZANE RIZZON PAZINI

**PROCEDIMENTOS E TÉCNICAS PARA DETERMINAR O VALOR
DEVIDO PELA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel
em Ciências Contábeis da
Universidade de Caxias do Sul

Orientador: Prof. Dr. Roberto Biasio

Caxias do Sul

2010

APROVAÇÃO

ROZANE RIZZON PAZINI

PROCEDIMENTOS E TÉCNICAS PARA DETERMINAR O VALOR DEVIDO PELA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

Monografia apresentada como requisito para a obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul.

Banca examinadora:

Presidente/orientador

Prof. Dr. Roberto Biasio - UCS

Examinadores

- UCS

- UCS

Trabalho apresentado e aprovado pela banca examinadora em ___/___/_____

DEDICATÓRIA

A todos vocês, que sempre estiveram ao meu lado, acreditando e me incentivando, em especial ao meu marido José Vitalino e ao meu filho Mateus que muito contribuíram, para que este trabalho atingisse seus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial ao meu orientador, Prof. Dr. Roberto Biasio, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia. Agradeço de forma toda especial, o meu esposo José Vitalino e meu filho Mateus, pelo amor, compreensão e apoio dedicados, que foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho.

PENSAMENTO

Anular a capacidade de trabalho de um indivíduo é roubar-lhe a própria essência de viver. Eliminar as dificuldades e os problemas que lhe cercam a sobrevivência é privar o seu raciocínio e inibir a sua criatividade, aliando-o no comodismo e jogando-o no tédio.

Pois somente se compreende a vida com luta constante, onde a esperança do amanhã e a vontade de participar e realizar estejam presentes em cada gesto e atitude. Porque é um desafio que nos difere das demais espécies: a capacidade de pensar, produzir, realizar, guiar nosso futuro pelas nossas mãos.

RESUMO

A aplicação do sistema de substituição tributária do ICMS tem aumentado muito nos últimos tempos, gerando muitas dificuldades para os contribuintes, tanto em relação aos procedimentos que devem ser seguidos, como na identificação da forma correta de cálculo a ser usada. Diante desse cenário, a pesquisa realizada tem por objetivo evidenciar quais são os procedimentos e técnicas a ser adotados para determinar o valor devido pela substituição tributária do ICMS, em diferentes tipos de operações comerciais. Para isso, foi definido que a metodologia adequada para o respectivo estudo é a pesquisa bibliográfica. Por meio dela foi possível levantar quais são as regras tributárias estabelecidas pelo fisco, bem como, quais são as diferentes situações que a substituição tributária é aplicada. O estudo também apresenta uma análise detalhada de como o contribuinte deve proceder para identificar em qual situação de substituição tributária ele está inserido. Durante a pesquisa foi possível observar a existência de grande dificuldade de entendimento do processo de tributação por substituição tributária, gerando muitos transtornos para os contribuintes. Desta forma buscou-se reduzir as dificuldades enfrentadas para a operacionalização e entendimento do sistema de tributação diferenciado, apresentando os procedimentos que o contribuinte deve seguir, bem como, exemplos de como devem ser feitos os cálculos do ICMS substituição tributária, em diferentes situações. Com base no estudo, também foi possível concluir que o sistema de substituição tributária é um sistema eficiente para o fisco, tanto em relação ao combate à sonegação, como na redução do número contribuintes para serem fiscalizados. Somado a isso, foi possível concluir que esse sistema tem gerado um aumento significativo do valor arrecadado. Por outro lado, também foi possível concluir que esse sistema gera vários efeitos para o contribuinte. A grande maioria deles se refere às dificuldades que ele enfrenta para aplicar o referido sistema. O sistema também tem por objetivo reduzir a sonegação e com isso tornar a competição mais justa, principalmente para os contribuintes que cumprem de forma correta suas obrigações. Diante das conclusões apresentadas, entende-se que o estudo realizado, não só atingiu seus objetivos, como também representa um material muito útil para reduzir as dificuldades dos contribuintes e servir como referência para difundir o conhecimento sobre a substituição tributária. Também entende-se que esse estudo pode ser usado como ponto de partida para novas pesquisas que envolvam esse tema, já que, pela complexidade envolvida, certamente, novos estudos devem ser realizados.

Palavras-chave: Substituição tributária. ICMS. Contribuinte. Procedimentos.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Fluxograma de operações de compra c/substituição tributária de ICMS. ..	38
Figura 2: Fluxograma de oper.de devolução de compras de prods. c/ST do ICMS. .	40
Figura 3: Fluxograma de operações de venda com substituição tributária de ICMS.	44
Figura 4: Arrecadação real do ICMS do estado do Rio Grande do Sul	61

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Anexo II da Lei Compl. 123 - Partilha do Simples Nacional – Ind.	26
--	----

LISTA DE SIGLAS

CTN – Código Tributário Nacional

DANFE – Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica

IVA - Imposto sobre o Valor Adicionado

MVA – Margem de Valor Agregada

ST – Substituição Tributária

UCS – Universidade de Caxias do Sul

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	IMPORTÂNCIA DO ESTUDO	12
1.2	QUESTÃO DE PESQUISA	14
1.3	OBJETIVOS	15
1.3.1	<i>Objetivo geral</i>	15
1.3.2	<i>Objetivos específicos</i>	15
1.4	METODOLOGIA	15
2	SISTEMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS	17
2.1	REGRA GERAL.....	17
2.2	INCIDÊNCIA	18
2.2.1	<i>Não incidência</i>	19
2.2.2	<i>Imunidade</i>	20
2.2.3	<i>Isenção</i>	21
2.2.4	<i>Base de cálculo reduzida</i>	21
2.2.5	<i>Diferimento</i>	22
2.2.6	<i>Suspensão</i>	24
2.3	ALÍQUOTA.....	24
2.4	SIMPLES NACIONAL	25
3	CARACTERIZAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS	27
3.1	CONCEITO	27
3.2	MODALIDADES	29
3.2.1	<i>Substituição tributária para trás (regressiva)</i>	29
3.2.2	<i>Substituição tributária para frente (progressiva)</i>	29
3.3	SUJEITOS DA OPERAÇÃO.....	30
3.3.1	<i>Sujeito ativo</i>	31
3.3.2	<i>Sujeito passivo</i>	31
3.4	CONTRIBUINTE DA OPERAÇÃO	32
3.4.1	<i>Responsável pela obrigação tributária</i>	33

4	APLICABILIDADE DO SISTEMA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS	34
4.1	OPERAÇÕES DE COMPRAS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	35
4.2	OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO DE COMPRAS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	39
4.3	OPERAÇÕES DE VENDA COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	42
5	CÁLCULO DO ICMS DEVIDO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	46
5.1	COMPOSIÇÃO DA MARGEM DO VALOR AGREGADO (MVA).....	46
5.2	BASE DE CÁLCULO.....	47
5.3	DETERMINAÇÃO DO VALOR DA OPERAÇÃO PRÓPRIA	48
5.4	DETERMINAÇÃO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	50
5.4.1	<i>Venda efetuada pelo substituto tributário</i>	<i>50</i>
5.4.2	<i>Cálculo do ICMS Substituição Tributária em Operação Interna</i>	<i>51</i>
5.4.3	<i>Venda com Substituição Tributária e Base Reduzida.....</i>	<i>52</i>
5.4.4	<i>Fórmula Para Calcular o ICMS Substituição Tributária em Operação Interestadual.....</i>	<i>53</i>
5.4.5	<i>Cálculo do ICMS Substituição Tributária em uma Operação interestadual ...</i>	<i>53</i>
5.4.6	<i>Compra Com Substituição Tributária sem Base Reduzida.....</i>	<i>54</i>
5.4.7	<i>Compra com Base Reduzida de ICMS e ST</i>	<i>55</i>
5.4.8	<i>Venda efetuada pelo contribuinte substituído.....</i>	<i>56</i>
5.5	DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	56
5.6	CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL ...	58
5.6.1	<i>Compra com Substituição tributária por empresa Simples Nacional.....</i>	<i>59</i>
5.7	O BENEFÍCIO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	59
6	CONCLUSÃO	62
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	64

1 INTRODUÇÃO

1.1 IMPORTÂNCIA DO ESTUDO

O sistema estrategista, de tributação por substituição tributária do ICMS, vem sendo debatido ao longo de muitos anos, desde a I Guerra Mundial, mas nos últimos anos intensificou-se ainda mais. Tema de muitos cursos e debates sobre tributação no Brasil, sendo relevante para análise, pois está gerando polêmica em basicamente todos os setores da economia. A modificação na forma de tributação está mexendo na estrutura financeira e organizacional das empresas e precisa ser investigado ainda mais.

O sistema de cobrança do ICMS por substituição tributária foi criado para facilitar a fiscalização da arrecadação de ICMS e é utilizado em grande parte dos estados brasileiros. A sistemática mostra-se eficiente e conseqüentemente reduz boa parte da sonegação existente entre os contribuintes, evitando assim a concorrência desleal existente no meio comercial. O sistema eficiente de arrecadação permite que seja garantida a cobrança do ICMS até o final da cadeia, assim não é preciso fiscalizar todas as etapas comerciais até que o produto chegue ao seu destino final, o consumidor.

O tema é complexo e envolve muitas dificuldades, para conseguir sua implantação de forma adequada, pois necessita do envolvimento de muitos procedimentos e técnicas, para operacionalizar adequadamente o sistema diferenciado de tributação.

Para Mariano (2008), a adoção da sistemática se apresenta como mais uma tentativa para melhorar o sistema tributário. Tal sistemática consiste na atribuição da responsabilidade pelo pagamento da substituição tributária a um terceiro em relação às operações e prestações, onde se presume o fato gerador do tributo.

O assunto não é novo, diz Mariano (2008), mas vem sendo utilizado como mecanismo forte na arrecadação dos estados, pois o órgão arrecadador não necessita aumentar o grupo de fiscalizadores para controlar a arrecadação. O sistema, por si só, não permite margem para sonegação como acontecia nos modelos anteriores, visto que é muito mais fácil controlar apenas a indústria do que várias empresas comerciais.

O tema substituição tributária é de extrema importância para os fins empresariais, visto que o mesmo implica em ações diferenciadas em relação às tradicionais, bem como exige novos conhecimentos, novos controles, novas atividades, gerando com isso muitas dúvidas e dificuldades. Além disso, a substituição tributária pode gerar uma grande mudança na rentabilidade dos produtos. Por tudo isso e pelo fato de muitos contribuintes, não possuírem conhecimento adequado para a operacionalização da substituição tributária, entende-se que é muito importante fazer uma pesquisa que tenha como objetivo, levantar informações de como o contribuinte deve proceder para cumprir corretamente às exigências fiscais e, ao mesmo tempo, evidenciar o que deve fazer para conseguir manter a rentabilidade desejada, levando em consideração que o objetivo da substituição tributária não é onerar as empresas e sim tende a neutralizar, em relação à sistemática normal de tributação.

Muitas empresas têm grande dificuldade de operacionalizar o sistema de tributação antecipada. Operacionalizar o sistema de substituição tributária por antecipação, tornou-se um tanto difícil para o contribuinte, visto que, no momento da ocorrência do fato gerador, o imposto já é devido e a responsabilidade pelo recolhimento, também passa a ser do primeiro da cadeia. O chamado substituto tributário. Algumas empresas cometem erros, por desconhecimento e outras pela dificuldade de implantação.

Entretanto, saber quando a substituição tributária deve ser aplicada é outra das muitas dificuldades enfrentadas pelos contribuintes, pois a correta aplicabilidade é importante para não causar problemas para a empresa e para o cliente destinatário. O desafio para as empresas é aplicar corretamente a substituição tributária, mas o mercado oferece profissionais de contabilidade e informática habilitados para assessorar as empresas na tarefa de parametrização dos sistemas de informática e na formação do cálculo de forma correta.

Diante dos fatos, verifica-se a necessidade da realização de mais estudos sobre o tema para tentar facilitar a operacionalização do imposto mais comentado dos últimos tempos: a substituição tributária. Devido a sua importância, tanto para fins acadêmicos, científicos e profissionais, justifica-se sua realização.

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

É predominante que a substituição tributária, atualmente, consiste em atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto a uma terceira pessoa, que tenha relação com o fato gerador da obrigação tributária. A substituição tributária necessita de técnicas e procedimentos que ajudem os contribuintes melhorar sua operacionalização.

Com o objetivo de esclarecer dúvidas freqüentes enfrentadas por empresas e contribuintes, o estudo pretende dar uma visão detalhada sobre o assunto nas diferentes etapas do processo de comercialização dos produtos.

A verificação vai evidenciar quais as formas de aplicação da substituição tributária, nas diferentes etapas que o produto passa, até chegar ao destino final. Ao final da pesquisa, ficará evidenciado se o sistema de tributação é vantajosa para as empresas, ou para os órgãos arrecadadores.

O estudo será elaborado, de forma a examinar o histórico da substituição tributária, observando as diferentes hipóteses de incidência e as regras gerais de aplicação do ICMS, até o momento que ocorre a substituição tributária. Serão elaborados demonstrativos práticos das diversas etapas que um produto percorre, desde a indústria, até chegar ao destino final. A pesquisa é de grande importância para os contribuintes e demais interessados, pois buscar-se-á, evidenciar a teoria e as formas de determinar o valor do imposto realmente devido pelo contribuinte, caracterizado pela lei, como o responsável tributário. É notável que a substituição tributária, chegou para ajudar o governo no aumento da arrecadação e redução da sonegação, mas é preciso olhar o lado bom para contribuinte, que estará ajudando combater a concorrência desleal. Sabe-se que para o contribuinte a substituição é vista como mais um método burocrático tributário de operacionalização.

O estudo será elaborado com o objetivo de responder à seguinte questão: Quais são os procedimentos e técnicas a ser adotados, para determinar o valor devido pela substituição tributária do ICMS?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 *Objetivo geral*

Demonstrar os procedimentos e técnicas a ser adotados para determinar o valor devido pela substituição tributária do ICMS, mas diversas etapas, pelas quais o produto passa, até chegar ao destino final, dando detalhamento do funcionamento de cada processo através de demonstrativos práticos.

1.3.2 *Objetivos específicos*

-Revisar a literatura evidenciando a trajetória do histórico da tributação no Brasil, seguindo o regramento geral da tributação;

- Definir o significado do imposto por substituição tributária, verificando os pontos principais que devem ser considerados: competência, alíquota e base de cálculo. Bem como identificar o contribuinte e o responsável, pelo recolhimento do referido imposto, nas diversas situações;

- Identificar o sujeito passivo nas diferentes situações;

- Evidenciar as formas de cálculo para determinar o valor do ICMS a recolher na modalidade substituição tributária

1.4 METODOLOGIA

O método de pesquisa a ser utilizado, é o método baseado na pesquisa bibliográfica, seguida de aplicações, onde através de levantamento dos assuntos relacionados à substituição tributária, tema a ser pesquisado, buscar-se-á evidenciar os aspectos relevantes para a formação do cálculo do ICMS substituição tributária.

Em relação à pesquisa bibliográfica, Gil (1999) coloca que a mesma é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. A principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que poderia pesquisar diretamente. Esta vantagem se torna particularmente importante quando o problema de pesquisa requer dados muito dispersos pelo

espaço. Para Mattar (1997), as pesquisas bibliográficas são mais rápidas e econômicas de amadurecer ou aprofundar um problema de pesquisa é através do conhecimento de trabalhos já estudados por outros, via levantamento bibliográfico.

Diante das colocações dos autores, entende-se que a metodologia escolhida é a mais adequada para o tipo de estudo proposto.

2 SISTEMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS

2.1 REGRA GERAL

O ICMS é um imposto estadual e somente os governos dos estados do Brasil e Distrito Federal têm competência para instituí-lo e regulamenta-lo através de Lei Complementar. O sistema tributário brasileiro vem, ao longo de muitos anos, lutando para tornar-se ideal para o governo e para os contribuintes. Considerando-se que no Brasil muito se fala em sonegação de impostos, os legisladores buscam constantemente uma forma de diminuir o índice de sonegação e solucionar os problemas dos estados. O argumento mais utilizado pelos estados, quando se fala em tributação e aumento de impostos, é o famoso déficit fiscal que, segundo os mesmos, é um problema enfrentado pela grande maioria dos estados. Sempre que se fala em aumento de impostos, o governo se defende alegando que a arrecadação visa subsidiar o crescimento econômico do estado como um todo.

A Constituição Federal tem a vocação regulatória de instituir os tributos, prevendo os princípios básicos, da estrutura do tributo e seu regramento, que transcende as competências dos entes tributantes. No art. 155, inc.II, encontram-se definidas as competências, para instituírem impostos estaduais.

Art.155...

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

Da mesma forma podemos observar o Art. 1º da Lei complementar 87, de 13.09.1996, onde são observadas as competências de legislar sobre o ICMS.

Art.1º. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir os impostos sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Para Koch (2010), a competência tributária está vinculada ao poder de instituir tributo e sobre ele legislar, dentro de regras gerais estabelecidas em lei

complementar de vigência nacional. É o poder legal de cada pessoa política com relação aos tributos a ele atribuídos como fonte de receita.

A competência tributária advém da necessidade de cada unidade da federação ter autonomia financeira, atribuindo-lhe uma parcela de todo o universo das atividades e manifestações das riquezas suscetíveis de tributação. A grande riqueza econômica de um país é dividida em partes, de modo que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possam se apropriar de parte das riquezas para financiar sua atividade pública, podendo assim cumprir com as disposições prescritas na Constituição Federal (KOCH, 2010, p.16).

Com a atribuição de competências tributárias, cada estado tem o poder de instituir tributos. Essa técnica garante a autonomia política dos entes Federados, mas não é o suficiente, pois em alguns estados, não existem riquezas, para assim valer a outorga de competência, para instituir e arrecadar (MACHADO, 2003, p. 6).

Conforme Mankiw (1999, p.248), o objetivo de um sistema tributário é arrecadar receita destinada ao governo. Existem muitas maneiras de juntar receitas. Ao delinear um sistema tributário, os formuladores da política econômica têm dois objetivos: eficiência e equidade, visando à ocorrência da isonomia tributária. Um sistema tributário é mais eficiente do que outro quando consegue arrecadar a mesma quantidade de receita com menor custo para os contribuintes. Quando as pessoas, físicas ou jurídicas pagam impostos, ocorre uma transferência de recursos dos contribuintes para o governo, isto é inevitável em qualquer sistema tributário.

O Estado não tem um fim específico em si mesmo, tem por finalidade atender a razão natural da vida em sociedade e promover a realização das expectativas do homem em busca da finalidade comum, ou seja, na realização do bem comum. O Estado à medida que respeita a Nação, ao cumprir adequadamente a tarefa de promover o bem comum, se legitima. Esta razão por que a soberania interna não pode ultrapassar os limites dos direitos individuais e coletivos, o que só se concretiza pela limitação do poder do Estado diante da sociedade. Nesse sentido, o estado, no mundo moderno, tende a ser aceito como Estado-Nação. (MATIAS, 1999, p.50)

2.2 INCIDÊNCIA

O ICMS como regra geral incide sobre a circulação de mercadorias e serviços. Segundo Koch (2010, p. 51), “mercadoria é a espécie de coisa dotada de

mobilidade destinada ao comércio”. Os serviços abrangidos pelo ICMS são; os transportes interestadual, intermunicipal e comunicação.

Denomina-se incidência tributária a projeção da norma jurídica sobre a ocorrência de determinado fato por ela abstratamente contemplado. Isto é, o legislador atribui consequência jurídica a determinados fatos naturais. Assim, quando estes fatos naturais ocorrem, a consequência jurídica tributária, que lhes foi atribuída é gerada, dizendo-se que houve a incidência tributária (MARTINS, 2003, p. 14).

O ICMS incide sobre as operações de circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (artigo 2º, I da Lei Complementar nº 87/1996).

O ICMS é um imposto indireto, não-cumulativo e fiscal, com finalidade arrecadatória. É indireto por estar embutido no produto adquirido e não-cumulativo por permitir que uma empresa, ao adquirir uma mercadoria para revender ou como insumo, possa se creditar do valor do ICMS pago no momento da aquisição, pois como vimos, o mesmo é embutido no valor da mercadoria. Quando está mercadoria for vendida, o comerciante vai agregar valor e debitar o ICMS. O valor a recolher seria apenas a tributação do valor da margem agregada ao valor do produto, visto que ocorreu o crédito pela nota fiscal de compra.

Por ser um imposto indireto, ele acaba representando uma carga maior à medida que a renda do consumidor for menor. Exemplificando: se uma pessoa tem renda de R\$ 1.000,00 (um mil reais) e adquire um produto que custa R\$ 100,00 (cem reais), sendo onerado de ICMS em média 17%, vai pagar embutido no preço o valor de R\$ 17,00 (dezessete reais). O valor do ICMS representa 1,7% da renda do trabalhador. Se a renda caísse para R\$ 500,00 (quinhentos reais), o imposto embutido no produto seria de 3,4% da renda. Sendo assim, pode-se dizer que quanto menor a renda, maior é o tributo pago.

2.2.1 Não incidência

Não incidência trata-se da inexistência de norma, válida que imponha ao contribuinte o dever de recolher determinado tributo. Nesse caso não há fato

gerador. Portanto, nenhuma obrigação tributária chega a incidir. Quando se diz que um produto é não-incidente, o imposto não vai incidir nunca.

A não incidência é categoria da técnica tributária que tem sua existência fora do alcance da norma. É consequência da omissão da norma. Enquanto, costumeiramente os legisladores arrolam hipóteses de não incidência ao princípio, pode trazer a sua contribuição na exata compreensão dos contornos da real hipótese de não incidência ao instituírem legalmente um tributo. (KOCH. 2010. p. 129).

Também é possível observar na constituição o artigo 155, § 2º, X, “a”, onde é concedido o benefício da não incidência para todos os produtos na exportação, seja qual for o tipo de mercadoria, além de não estornar o crédito do ICMS na entrada da matéria prima, tem o benefício da não incidência na exportação.

Art.155 (...)

(...).

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

(...);

X - Não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatário no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do crédito do imposto cobrado nas operações de prestações anteriores.

2.2.2 *Imunidade*

Imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar que proíbe a instituição ou a criação de tributo sobre operações e prestações, no caso do ICMS, potencialmente tributáveis. Tal condição de imunidade é reconhecida pela Constituição Federal no Art. 150, inciso VI e só poderá ser revogada, através de alteração na Constituição Federal.

A imunidade tributária também entendida como uma forma de limitação de competência tributária do estado, por consistir numa ordem superior, de abrangência nacional, proibindo a imposição tributária a determinadas operações ou prestações. Da mesma forma que a Constituição Federal fixa competência para tributar, estabelece algumas limitações, ainda que diluídas as competências tributárias. (KOCH, 2010, p. 32).

2.2.3 Isenção

A isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo. Vai acontecer o fato gerador da obrigação tributária, mas fica o sujeito ativo da obrigação impedido da exigência do pagamento do tributo e os acréscimos legais, incidentes em uma situação normal de tributação.

Prefiro pensar na isenção como uma forma de desoneração tributária decorrente do exercício da competência tributária pelo respectivo ente federado tributante. (KOCH. 2010.p.132).

Um exemplo de isenção é o transporte de cargas. Independente do percurso, ha isenção prevista para o transporte de cargas, desde que seja realizado por transportador e tomador do serviço estabelecido no Estado/RS, ambos inscritos no Cadastro Geral de Contribuintes de Tributos Estaduais, (CGC/TE).

A isenção delimita a regra de incidência tributária, impedindo que ocorra o nascimento do fato gerador. A isenção é instituída por lei ordinária, onde busca excluir da tributação o fato que normalmente geraria a obrigação tributária. Assim pode-se dizer que o serviço de transporte de cargas realizado internamente constitui fato gerador do ICMS, mas o legislador estabelece a isenção do imposto para esta operação.

2.2.4 Base de cálculo reduzida

Quando se diz que um determinado bem tem base de cálculo reduzida é porque, a tributação vai ocorrer apenas sobre uma parcela do valor pecuniário do bem, identificado como base de cálculo integral. Ou seja, ocorre em caráter excepcional. Na base de cálculo reduzida, o imposto é parcialmente retirado do campo da incidência do imposto.

A base de cálculo reduzida foi instituída pelo Convênio Federal 52/91, estabelecendo que alguns produtos, determinados pela classificação fiscal (TIPI), podem ter a base de cálculo reduzida no momento da saída do estabelecimento. Entre estes produtos podemos usar para exemplo as máquinas e equipamentos industriais, os quais podem sair com carga tributária menor que os outros produtos.

Está é uma forma legal que o governo usa para incentivar a aquisição das mercadorias internamente. Quando a indústria vender máquinas e Equipamentos para os estados das regiões Sul, Sudeste, Norte Nordeste e Centro-Oeste a carga tributária seria 5,14%. Para chegar à carga tributária de 5,14% é preciso multiplicar a alíquota interestadual que é 7%, pelo percentual de redução previsto na legislação 73,429%, e então chegaremos a carga tributária de 5,14%.

No caso de um contribuinte do Rio Grande do Sul vender uma máquina para um contribuinte destas regiões a base de cálculo ficaria reduzida para 73,429%, do total do produto.

Nas operações internas realizadas entre contribuintes do ICMS a carga tributária seria 8,8%, resultando em 51,765% do total da operação. Nas operações interestaduais para não contribuinte do imposto, a carga tributária seria 8,8%, resultando em 51,765% do total da operação, visto que quando o destinatário for não contribuinte a tributação deve ocorrer com a alíquota interna.

No exemplo abaixo, com máquinas em operação interna e o produto não tendo base reduzida aplicando a regra geral do ICMS, o vendedor deste produto, cujo valor seja R\$ 10.000,00(dez mil reais), teria que calcular o ICMS com a alíquota de 17%, logo estaria debitando R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais), de ICMS, o qual deveria ser recolhido aos cofres do estado.

Se está mesma operação for beneficiada com a base de cálculo reduzida, venderia a máquina por R\$10.000,00, com alíquota de 17%, mas com base reduzida para 51.765%, logo a base tributada seria R\$ 5.176,50, e o ICMS devido seria R\$ 880,00. O que corresponderia a carga tributária real de 8,8%.

2.2.5 Diferimento

O instituto do diferimento consiste, em transferir para etapa posterior da cadeia comercial, com ou sem a transferência da obrigação tributária correspondente, o pagamento do tributo. Em outras palavras o diferimento significa postergação do pagamento do tributo. A legislação permite que em determinadas situações o imposto seja pago em outra etapa, desde que o adquirente promova a revenda ou industrialização posterior, onde o imposto seja devido.

No diferimento o ICMS devido é transferido do contribuinte que realiza o fato gerador para outro contribuinte que, na condição de destinatário de mercadoria, venha encerrar a fase do diferimento em momento posterior. Também podemos chamar de substituição regressiva ou substituição tributária para trás.

O diferimento na realidade é uma postergação do momento do recolhimento do tributo, que pode vir a se concretizar em longínqua etapa de comercialização e aplicável com grande ênfase aos produtos agropecuários, resíduos e sucatas, facilitando com isto, na essência do ICMS, a agregação de valores para uma futura tributação. (MEIRA JUNIOR, 2001, p. 40).

O diferimento não pode ser entendido como um benefício fiscal, pois não retira as operações do campo da incidência do imposto, apenas ocorre um deslocamento, da incidência do imposto, para etapa futura de circulação. O recolhimento do imposto, ou seja, o lançamento tributário vai acontecer em momento futuro, após a agregação de valor ao produto.

Pode-se citar como exemplo, uma empresa que envia mercadoria com diferimento fica liberado do recolhimento do imposto, no entanto, a empresa que recebe a mercadoria com diferimento fica na obrigação de tributar a referida mercadoria na saída, a não ser que ela também ocorra com diferimento, fato que fará com que à próxima empresa assuma o compromisso de tributar. Sendo que, obrigatoriamente, terá que ser tributado ao final. Se, por qualquer motivo, a empresa que receber uma mercadoria com diferimento não der saída da mesma, ela deverá recolher o ICMS que não foi recolhido quando do recebimento da mercadoria. Exemplo: venda de sucata para empresa que vai utilizar no processo produtivo como matéria prima, desde que, ambas estejam localizadas no mesmo estado, visto que o diferimento só pode ocorrer entre contribuintes do mesmo estado, mediante comprovação do uso, através de contra nota.

Vejamos que no diferimento os produtos passam por várias etapas onde vão agregando valores e somente posterior é que vai ocorrer a venda, tributando todas as etapas agregadas ao produto.

2.2.6 Suspensão

Suspensão é suspender momentaneamente a norma tributária sobre determinado fato gerador da obrigação tributária. A suspensão vem sempre condicionada, podendo ser automaticamente cancelada caso não ocorra à condição prevista na norma que a concedeu.

Tanto na suspensão quanto no diferimento o legislador prevê a cobrança posterior, pois o fato gerador ocorre, mas existe a suspensão do pagamento neste momento.

Na suspensão 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. (MEIRA JUNIOR, 2001. p. 41).

Um exemplo é a remessa para industrialização realizada entre contribuintes localizados em diferentes estados, que por ser de estados diferentes, não pode ser amparada pelo diferimento. Nesse caso, não existe a transferência da obrigação do recolhimento para o contribuinte que recebe (já que ele é de outro estado), mas sim a suspensão temporária do recolhimento (obrigação) por parte de quem envia. Caso a mercadoria não retorne, o remetente tem a obrigação de recolher e, caso ela retorne, a obrigação deixa de existir nessa operação, voltando a reaparecer no momento de nova saída, seja pela venda ou por outra saída tributada.

2.3 ALÍQUOTA

Trata-se de um elemento indispensável para cálculo do tributo. A alíquota é sempre representada por um percentual, que aplicado sobre a base de cálculo, seja ela integral ou reduzida, determina o valor do tributo devido. São características da alíquota do ICMS: a obrigatoriedade de sua fixação através de lei e sua possível variação em razão da essencialidade da mercadoria ou serviço, objetos de operação ou da prestação.

Com a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, pode-se mensurar o montante devido da obrigação tributária, tornando-se líquido o crédito tributário. As alíquotas são definidas pelo senado mediante resolução.

Quando se trata de substituição tributária, no que se refere à operação própria, a circulação da mercadoria pode ocorrer ou não dependendo do limite territorial dos estados ou Distrito Federal. Caso ocorra internamente, aplica-se a alíquota interna. Se interestadual, então se aplica a alíquota interestadual (MARIANO, 2008).

2.4 SIMPLES NACIONAL

Conforme determina a Constituição Federal, no Art. 146, inc.III, “d” é possível determinar tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, sugerido a concessão de regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS, além de outras contribuições.

Art.146 (...)

inc. III (...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados.

Portanto, a lei complementar 123, de 2006 transformou em realidade o que a Constituição Federal determina. A Lei Complementar 123 ofereceu às empresas de pequeno porte a oportunidade de pagar impostos de forma diferenciada das demais empresas tributadas na modalidade geral. Baseando-se no faturamento da empresa nos últimos 12 meses anteriores ao faturamento do mês, é possível fazer o enquadramento na tabela de aplicação e determinar alíquota aplicável naquele período de apuração.

A Lei complementar 123/06 veio complementar a Constituição Federal na matéria relacionada ao tratamento diferenciado dado à microempresa e empresas de pequeno porte, dispondo de tratamento diferenciado no campo da legislação tributária, na legislação trabalhista, no Direito civil e empresarial, entre outras providências. (KOCH, 2010, p. 36).

O regime de tributação do Simples Nacional abrange os tributos de competência federal, estadual, distrital e municipal. São eles: IRPJ, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, INSS, ICMS E ISS, englobados em uma única tabela determinada pelo ramo de atividade da empresa.

A apuração dos valores devidos de cada tributo é feita segundo as tabelas anexas à Lei, por atividade, seguindo uma ordem de receita bruta da empresa. Por exemplo, uma empresa industrial que tenha receita bruta anual de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), pela tabela do Anexo II da Lei complementar 123 (tabela 1) teria que recolher o valor correspondente a 9,53% sobre o faturamento, não tendo tributação de ISS para o caso, pois é uma empresa industrial.

Tabela 1 – Anexo II da Lei Compl. 123 - Partilha do Simples Nacional – Ind.

Rec. Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQ.	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	IPI
Até 120.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%

ICMS: Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços

ISS: Imposto sobre serviços

PIS/PASEP: Contribuição p/o programas de integração social e formação do servidor público

COFINS: Contribuição para financiamento da seguridade social

IRPJ: Imposto de renda pessoa Jurídica

CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

INSS: Imposto Nacional de Seguridade Social

Fonte: Lei Complementar 123

3 CARACTERIZAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

3.1 CONCEITO

A substituição tributária é um instituto com fundamento constitucional que prevê a transferência da responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária para contribuinte diverso daquele que, efetivamente, praticou o fato gerador. Em outras palavras, o contribuinte responsável denominado substituto assume, integralmente, por determinação legal, o compromisso de calcular, cobrar e recolher aos cofres públicos estaduais, o valor do ICMS relativo às operações subsequentes.

Conforme Mankiw (1999, p.248), o objetivo de um sistema tributário é arrecadar receita destinada ao governo. Ao delinear um sistema tributário, os formuladores da política econômica têm dois objetivos; eficiência e equidade, visando à ocorrência da isonomia tributária. Um sistema tributário é mais eficiente do que outro quando consegue arrecadar a mesma quantidade de receita com menor custo para os contribuintes. Quando as pessoas, físicas ou jurídicas, pagam impostos, ocorre uma transferência de recursos dos contribuintes para o governo, isto é inevitável em qualquer sistema tributário.

O sistema tributário brasileiro passou e continua passando por várias tentativas de melhorar a arrecadação segundo, Giambiagi & Além (2000, p.239), longe de se tornar ideal, pois as buscas constantes de arrecadação melhoram a situação de alguns grupos e piora de outros. Na verdade quando se discute sobre o sistema tributário de um país, se discute sobre a divisão da renda, obtida através da sua arrecadação, por este motivo é tão difícil de chegar a um consenso. Ao mesmo tempo o sistema tributário é um dos determinantes da competitividade dos bens produzidos no país.

A reforma de 1960 trouxe como principal mudança a moderna forma de arrecadação, priorizando a tributação sobre o valor agregado, em substituição ao sistema de “cascata” para os impostos cumulativos. Com a reforma foram criados dois impostos de relevante importância para a estrutura tributária do país; O IPI (imposto sobre produtos industrializados) e ICM (imposto sobre a circulação de mercadorias), que duas décadas depois foi transformado em ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços), tais impostos com característica não-cumulativos, substituindo os impostos em cascata. Neste momento da história a

carga tributária do Brasil era superior a dos Estados Unidos (GIAMBIAGI & ALÉM, 2000).

Com a Lei complementar 87/1996, o ICMS teve uma grande melhora, no sistema tributário, no entanto, ficou cada vez mais complicado entender a sua legislação. Neste momento da história, o Estado teve total liberdade para legislar, sobre um imposto, que transcende suas fronteiras, criando-se a chamada guerra fiscal, entre quase todos os estados. Para Giambiagi & Além (2000, p. 264), “o sistema tributário brasileiro deve ser entendido, como sinônimo de continuidade, o qual vai se desenvolvendo ao longo dos anos, pois os problemas vão se regularizando conforme são colocados em prática”.

O melhor seria entender a expressão “reforma”, como sinônimo de um processo contínuo a ser desenvolvido ao longo do tempo, e não como um projeto consolidado a ser posto em prática tão logo aprovado pelo Congresso Nacional. (GIAMBIAGI & ALÉM, 2000 p.264).

As tendências econômicas da época apontavam para uma mudança, na forma de arrecadação do ICMS, cuja incidência seja o valor adicionado na produção e distribuição das mercadorias. O objetivo era regulamentar o imposto sobre as várias etapas de produção e distribuição, tendo assim o imposto sobre o valor adicionado (IVA). A margem agregada estabelecida no IVA é que minimiza a possibilidade de sonegação e permite tributar apenas sobre as vendas, destinadas ao consumo final, ou seja, produtos que ainda fazem parte do processo produtivo de outra indústria não teriam valor adicionado (GIAMBIAGI & ALÉM, 2000).

Conforme Mariano (2008), o instituto da substituição tributária surgiu como resultado de uma busca constante do fisco de um instrumento eficiente de arrecadação, que facilitasse a fiscalização do cumprimento das obrigações pelos contribuintes. No Brasil a substituição tributária do ICMS tem sido debatida por todos que atuam no campo do direito tributário, sobretudo no que se refere a espécie de substituição tributária, com antecipação do imposto, a chamada tributação para frente. A Constituição de 1988 atribuiu à lei complementar a competência para dispor do regime de substituição tributária do ICMS, então regulamentada pela Lei complementar nº 87/1996, portanto a lei autoriza a cobrança do ICMS antecipada.

A substituição tributária pode ser conceituada como sendo o regime pelo qual a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido em relação às operações é atribuída a outro contribuinte, ou seja, a lei altera a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, conferindo a terceiro, que não aquele que praticou o fato gerador diretamente, mas que possui vinculação com aquele que deu causa ao fato. (MARIANO, 2008, p.55)

3.2 MODALIDADES

3.2.1 *Substituição tributária para trás (regressiva)*

A substituição regressiva ocorre quando o adquirente da mercadoria substitui o alienante, que se encontra na cadeia, de operação relativa à mercadoria, antes daquele, de modo que o substituto paga o tributo por fato gerador já ocorrido no passado, para ressarcir-se em face do substituído pelo mecanismo de formação de preços.

No entanto, observa-se que na substituição tributária regressiva, não havendo pagamento por parte do substituto, é deste a responsabilidade exclusiva perante o Estado, que nada mais pode exigir do substituído, pois este último já sofreu absorção do imposto, não podendo ser duplamente onerado, de sorte exigir pagamento do substituído em tal situação equivale a condená-lo a suportar em definitivo o ônus financeiro do imposto.

3.2.2 *Substituição tributária para frente (progressiva)*

Na substituição para frente, ao contrário da anterior, ocorre quando alienante substitui o adquirente, posicionando após aquele. Daí a expressão para frente, já que, nessa hipótese, há antecipação do recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador impositivo.

Quanto à substituição tributária para frente que incide nos impostos sobre o consumo e de forma antecipada, devemos primeiramente observar que, até que uma mercadoria chegue ao consumidor final, na maioria das vezes, ela passa por mais de uma operação comercial de circulação de mercadorias. (CARDOSO, 2004, p. 45)

Na substituição progressiva o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com alocação de valor, também incerto, havendo definição, por antecipação, do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, que se presume venha a ser realizada no futuro. Esta sistemática tem sido considerada em muitos setores da economia, pois, a cada período, mais produtos entram para o regime de antecipação, do ICMS.

Para Zilveti, (2004), o novo sistema de substituição tributária para frente, o responsável, dito contribuinte, paga antecipado o valor devido por todas as etapas posteriores, ou seja, paga pelas operações próprias e as operações subseqüentes, anteriores à ocorrência do fato gerador. A lei determina que a responsabilidade tributária recaia sobre terceiro que, antecipadamente, paga o tributo, tendo em vista, a provável ocorrência do fato gerador, recaindo sobre o primeiro da cadeia, o fabricante, à responsabilidade pelo pagamento do ICMS/ST incidente nas operações posteriores com a mercadoria, até chegar ao consumidor final.

Embora o contribuinte de direito seja aquele obrigado por força da lei a recolher o tributo, mas o contribuinte de fato é o consumidor final, que a este, deve ser observado o princípio da capacidade contributiva. (ZILVETI, 2004, p. 373).

A substituição tributária para frente trabalha com a possibilidade da ocorrência do fato gerador e sua dimensão econômica. A Constituição Federal art.150 § 7º dispõe sobre a legalidade da atribuição à terceiro da responsabilidade pelo recolhimento.

3.3 SUJEITOS DA OPERAÇÃO

Para que a substituição tributária se concretize é preciso que existam os sujeitos da operação: ativo, passivo e o responsável, pela obrigação propriamente dita. Conforme estabelece a Constituição Federal, Art. 150..., §, 7º:

Art.150(...)

[...]

§. 7º. A Lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos 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.

Na mesma direção, o Código Tributário Nacional, também no artigo 128, define o sujeito da obrigação tributária.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluída a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A sujeição da relação obrigacional tributária é decorrente da lei e não depende da vontade do sujeito. Portanto condicionados pela lei, não podendo transferir a obrigação tributária para outra pessoa.

3.3.1 Sujeito ativo

O Código Tributário Nacional, no art.119, estabelece o sujeito ativo da operação tributária.

Art. 119. Sujeito Ativo da obrigação é a pessoa Jurídica de direito público, titular da competência para exigir seu cumprimento.

Para Carvalho (2002), nada impede que o legislador, titular da competência impositiva, atribua a outra pessoa, pública ou privada, a capacidade tributária ativa. Cabe ao sujeito ativo o vínculo obrigacional, sem que haja a ocorrência do fato gerador que a ele é imputado pela norma. Portanto a obrigação existirá independente de outro dado, da norma tributária.

3.3.2 Sujeito passivo

Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, física ou jurídica, privada ou pública, do qual será exigido o cumprimento da prestação pecuniária, caracterizada de natureza fiscal. O sujeito passivo vai estar sempre formando uma relação econômica com o fato tributário.

No entendimento de Meira Junior (2001), o sujeito passivo é a pessoa que prova a materialidade da hipótese de incidência de um determinado produto, advindo da Constituição Federal, ou seja, quem tem relação direta com o fato gerador, conforme podemos observar no art. 121, do CTN.

Art.121. Sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa abrangida ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Para Machado (2004), a sujeição deve respeitar os princípios constitucionais para instituir uma obrigação. A sujeição é limitada pela lei que a instituiu, assim o sujeito passivo da obrigação tributária é um terceiro, alheio à relação obrigacional tributária.

Ainda, continua dizendo, que o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada a um pagamento, ou seja, ele deve estar ligado diretamente ao fato gerador da obrigação. A lei não poderá eleger alguém para ser o sujeito passivo de uma obrigação tributária sem que tenha o eleito algum tipo de relação com o fato gerador que corresponda à obrigação.

3.4 CONTRIBUINTE DA OPERAÇÃO

Na substituição tributaria do ICMS podemos dizer que o contribuinte deve ter relação direta com o fato gerador do tributo, conforme podemos observar no art. 121, inc. I, parágrafo único, I.

Art.121(...)

Parágrafo único. O sujeito da obrigação principal diz-se:

I – Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador:

Para Machado (2004), é contribuinte a pessoa, natural ou jurídica, que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo. O contribuinte é o devedor do tributo, por excelência.

Contribuinte é somente a pessoa que deve o tributo por praticar fato gerador, enquanto, qualquer outra pessoa que legalmente seja obrigada pagá-lo, sem, no entanto, ter praticado o fato gerador respectivo, tem,

segundo o mesmo dispositivo, o nome de responsável, do qual, no entanto, aqui não se cogita. (VOLKWEISS, 2002. p. 154).

3.4.1 *Responsável pela obrigação tributária*

É responsável a pessoa, natural ou jurídica que, sem revestir a condição de contribuinte, mesmo sem ter relação direta com o fato gerador do tributo, está obrigada a fazer o recolhimento, por expressão da Lei. O mesmo não é o devedor do tributo, mas tem a responsabilidade pelo pagamento. Portanto é uma condição criada por lei, a quem não é o contribuinte de fato.

O responsável tributário tem o dever de pagar dívida alheia, e por isso mesmo tem o direito de cobrar a dívida do contribuinte. E a responsabilidade, vale dizer, o estado de sujeição em relação ao sujeito ativo da relação tributária. Numa terceira relação, que se estabelece entre o responsável e o contribuinte. O responsável é sujeito ativo, e como tal tem o direito de haver do contribuinte o tributo, e este, o contribuinte, nesta terceira relação, tem a responsabilidade, posto que é colocado em estado de sujeição perante o sujeito ativo, vale dizer, o responsável tributário. (MACHADO, 2004. p. 424).

A lei na verdade troca o dever do contribuinte, o qual pratica o fato gerador e recolhe o imposto decorrente da operação, por um terceiro, o devedor de fato. Ao responsável cabe toda responsabilidade de aplicar corretamente a legislação e em seguida fazer o recolhimento aos cofres públicos do valor do tributo apurado. Como se não bastasse, o responsável pelo cálculo, pela cobrança e pelo recolhimento deve cobrar o valor devido do destinatário da mercadoria, pois está antecipando o imposto pelas várias etapas de comercialização.

A responsabilidade por substituição tributária está evidenciada na parte do dispositivo que autoriza a lei ordinária, instituidora do tributo, a atribuir expressamente a uma terceira pessoa, que passa a ser o responsável, vinculada ao fato gerador com total exclusão do contribuinte, devedor originário, enquanto a responsabilidade subsidiária está evidenciada na parte do dispositivo que autoriza a lei ordinária a atribuir supletivamente, isto é em segundo lugar, caso o devedor principal não satisfaça a uma terceira pessoa que passa a ser o responsável com dever de satisfazer determinada obrigação, sem, portanto, excluir o contribuinte, devedor originário. (VOLKWEISS. 2002. p. 154).

4 APLICABILIDADE DO SISTEMA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

A primeira dificuldade que empresas enfrentam, em relação ao sistema de substituição da tributação, é identificar se um determinado produto está ou não sujeito à substituição tributária. Embora o sistema de tributação não seja novo, bem como o fato do mesmo se valer da classificação fiscal estabelecida na Nomenclatura Brasileira do Mercosul (NBM), para definir quais são os produtos que estão sujeitos à substituição tributária do ICMS, isso não tem sido suficiente para reduzir as dificuldades de quem tem que definir quais os produtos estão sujeitos à substituição tributária do ICMS, já que não é raro encontrar o mesmo produto com classificações diferentes. Isso ocorre em função de que a interpretação dada pelos fabricantes nem sempre é a mesma. Esse fato faz com que exista discordância por parte de alguns fornecedores referentemente à existência da substituição tributária em alguns produtos. A dificuldade também existe quanto à definição dos procedimentos que devem ser adotados, sejam eles para identificação do responsável pelo recolhimento, ou em relação à forma correta de emitir os documentos e de proceder a seus respectivos registros, bem como da forma correta de fazer o recolhimento. Essas dificuldades não aparecem apenas para quem está fazendo a venda, mas também para quem faz a compra, bem como para quem faz a devolução.

Ainda existem outras situações que dificultam a interpretação e a aplicação da substituição tributária. Entre elas, pode-se citar a dificuldade quanto à definição da Margem de Valor Agregada (MVA) a ser aplicada para cada produto, sendo que para isso é necessário também avaliar se o percentual de MVA a ser aplicado é o original ou ajustado.

Diante desse cenário identificado durante a pesquisa, entendeu-se ser importante, para não dizer imprescindível, descrever quais são os procedimentos que os contribuintes devem seguir em cada tipo de operação (compra, venda devolução), sejam elas realizadas entre contribuintes situados no mesmo estado ou entre contribuintes de diferentes estados. E, nesse último caso, é necessário considerar as possibilidades de o estado em que o fornecedor está situado ter ou não convênio com o estado em que o cliente estiver situado. E no caso de existência de convênio, considerar as possibilidades do fornecedor ter ou não a inscrição especial de ICMS no estado de destino da mercadoria (estado em que o cliente está situado).

Para complicar ainda mais, o sistema tributário brasileiro prevê que os clientes que estão submetidos à tributação pelo Simples Nacional não estão sujeitos ao recolhimento do ICMS isoladamente. Ou seja, esses clientes não são contribuintes do ICMS da forma como ele é concedido, mas sim, recolhem a sua contribuição ao ICMS (quando sujeitos) através do Simples Nacional.

Diante de tanta complexidade e do grande volume de dificuldades, bem como da necessidade do detalhamento de cada situação, entendeu-se que não seria adequado tratar o sistema de substituição tributária para os dois sistemas: Geral e Simples Nacional. Diante dessa situação, entendeu-se dar mais ênfase ao sistema geral, já que ele é o responsável por quase a totalidade dos casos em que a substituição tributária do ICMS ocorre. O fato da pesquisa dar um foco maior ao sistema geral não quer dizer que ela não pode ser utilizada como base de conhecimento para os contribuintes do Simples Nacional, já que a maioria das regras estabelecidas para os clientes do sistema geral são aplicáveis também ao sistema do Simples Nacional. A grande diferença está no fato de que os contribuintes do sistema geral devem recolher o ICMS próprio (ICMS devido em operações normais, não relacionadas ao ICMS substituição tributária), já os contribuintes do Simples Nacional não devem recolher o imposto, seja ele relacionado com a venda ou com a devolução de mercadoria sujeita à tributação tributária. Da mesma forma, não deve fazer a adjudicação do crédito do ICMS destacado pelo fornecedor no caso de devolução. No restante, as regras são muito semelhantes, no entanto, conforme informado anteriormente, a pesquisa vai se concentrar mais na aplicação da substituição tributária do ICMS para clientes enquadrados no sistema geral.

4.1 OPERAÇÕES DE COMPRAS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme já mencionado anteriormente, são muitas as dificuldades que os contribuintes enfrentam para definir, primeiro, se devem ou não considerar um produto sujeito à tributação tributária, para depois, terem que definir quem deve recolher o ICMS substituição tributária, de que forma ele deve ser feito, etc. Certamente, grande parte dessas dificuldades existe em função do fato de o atual sistema de substituição tributária não ser aplicado de forma uniforme em todo o território nacional. Isso acaba gerando muitas dificuldades na definição da forma

correta de proceder, principalmente quando a mercadoria vem de outro estado, já que, nesse caso, existe a possibilidade de existir a figura dos acordos de substituição tributária entre alguns estados. Esse acordo faz com que o contribuinte vendedor (domiciliado em outro estado) passe a ser contribuinte substituto do contribuinte do comprador, mesmo que o cliente esteja situado em um estado diferente do que o de seu domicílio.

Exemplificando, se um cliente do Rio Grande do Sul comprar um produto de um fornecedor sediado em São Paulo, primeiro é necessário verificar se o fisco do Rio Grande do Sul incluiu esse produto entre os produtos sujeitos à substituição tributária. Depois disso é necessário verificar se o estado de São Paulo tem acordo de substituição tributária com o estado do Rio Grande do Sul. Caso positivo, é necessário verificar se o referido produto faz parte do protocolo firmado entre os estados. Essas questões acabam gerando uma dificuldade para definir se a empresa deve ou não considerar o produto sujeito à substituição tributária e para saber quais os procedimentos que ela deve seguir para não cometer erros nesse processo.

Dando seqüência ao exemplo, se o produto está sujeito à substituição tributária e existe acordo (protocolo) entre os dois estados para a referida substituição tributária, então o responsável pelo recolhimento do ICMS substituição tributária é o contribuinte de São Paulo. Sendo que o fisco de São Paulo tem o dever de fiscalizar se o contribuinte está recolhendo corretamente ou não o ICMS substituição tributária. Nessa situação, o contribuinte de São Paulo tem a obrigação de recolher o ICMS normal para o estado de São Paulo e recolher o ICMS substituição tributária para o estado do Rio Grande do Sul. Já o contribuinte do Rio Grande do Sul não tem nenhuma responsabilidade caso o pagamento não seja realizado, já que, em função do acordo existente entre os dois estados, a obrigação pelo pagamento do imposto é transferida para o contribuinte do estado de São Paulo. Por outro lado, o contribuinte de São Paulo tem o direito de repassar (cobrar) o valor do ICMS substituição do contribuinte situado no estado do Rio Grande do Sul, no total da nota fiscal de venda.

Por outro lado, se não existir acordo entre o estado do fornecedor e o estado do cliente, que inclua o referido produto no regime de substituição entre os dois estados, então a obrigação pelo recolhimento é do cliente destinatário. Cabe ao comprador (cliente) providenciar o pagamento do ICMS substituição tributária, visto

que para esse caso a substituição ocorre somente internamente. A guia paga deverá ser encaminhada ao vendedor, para acompanhar o transporte das mercadorias. O comprador também pode repassar o valor, relativo ao ICMS substituição tributária, para o fornecedor (antes ou depois da compra) e combinar que o pagamento seja feito pelo fornecedor. Neste caso também é necessário que uma cópia da guia acompanhe o transporte da mercadoria.

Ainda considerando os casos em que os estados não têm convênio, o comprador tem a possibilidade de postergar o pagamento do ICMS substituição tributária (pagar depois que receber a mercadoria). Para isso, o comprador deve conseguir uma autorização prévia do fisco de seu estado que o permita recolher o ICMS substituição tributária depois que a mercadoria entrar na empresa. Essa autorização é denominada de regime especial e permite que o comprador possa adquirir produtos, sujeitos ao ICMS substituição tributária de fornecedores, situados em estados que não possuem convênio, sem a necessidade de fazer o pagamento antecipado. Para isso, além do comprador ter a autorização (regime especial), ele deve solicitar ao fornecedor que coloque uma observação na nota fiscal informando que o cliente (comprador), possui autorização para recolhimento posterior (regime especial), evitando assim problemas com a fiscalização.

Observa-se que, nesse caso, pelo fato da obrigação do recolhimento do ICMS substituição tributária ser do comprador, se a mercadoria for interceptada por uma barreira fiscal do estado de destino da mercadoria e ela não estiver acompanhada da guia de recolhimento antecipado ou da informação que o comprador tem regime especial, quem é autuado é o comprador, pois é ele o contribuinte responsável pelo recolhimento do ICMS substituição tributária. A figura 1 evidencia o fluxograma de operações de compra com substituição tributária de ICMS, onde é possível identificar de forma fácil e prática o que o contribuinte deve fazer para identificar os procedimentos corretos que ele deve seguir para cumprir de forma adequada a legislação que trata da substituição tributária do ICMS. Por meio desse fluxograma é possível, ao mesmo tempo, perceber a complexidade que envolve esse sistema e o que deve ser feito para reduzir a dificuldade em definir quem, como e o que deve ser feito para cumprir as exigências impostas pelo fisco com essa sistemática de tributação, que, embora não seja nova, está abrangendo um volume de operações cada vez maior.

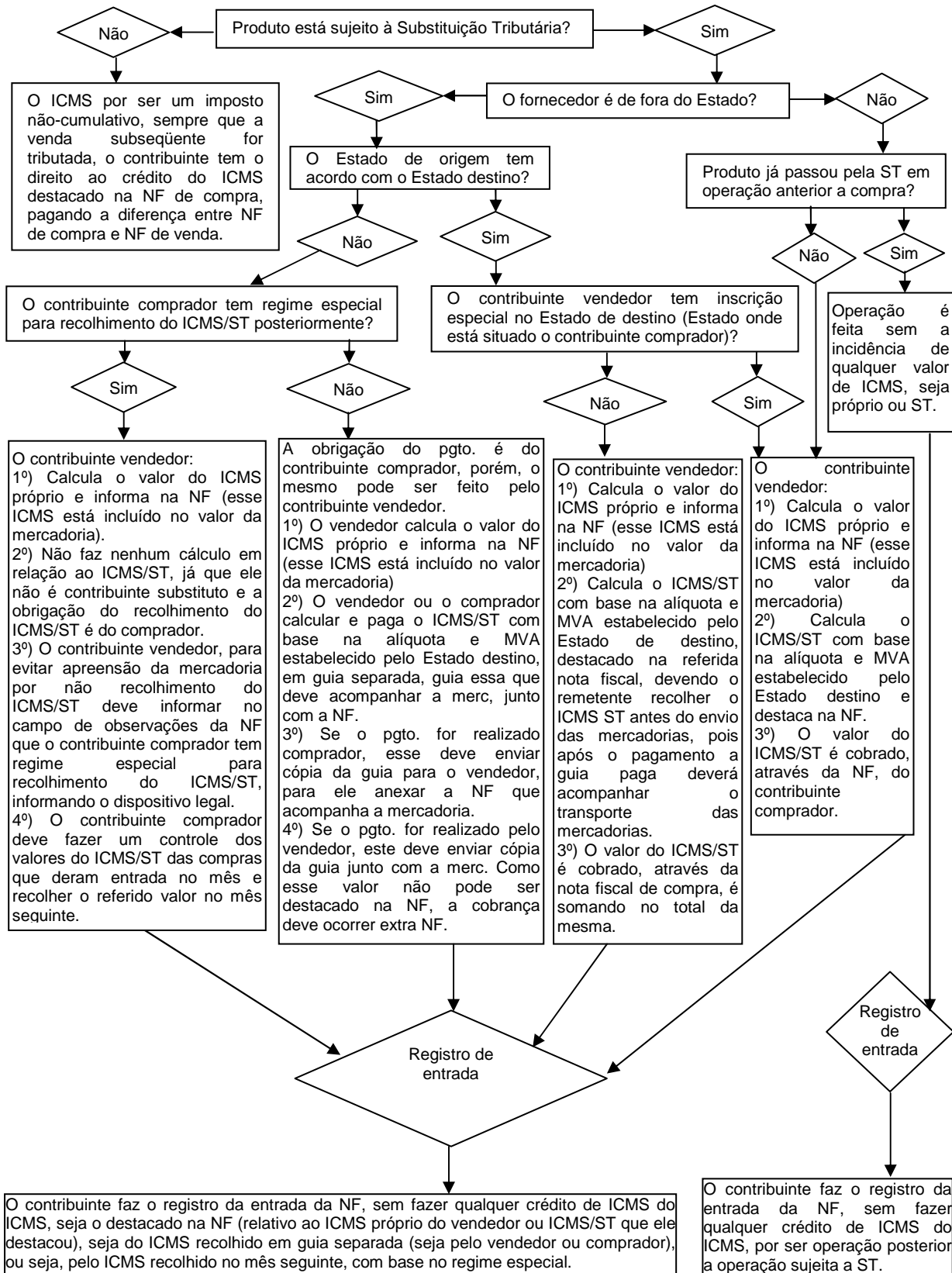


Figura 1: Fluxograma de operações de compra com substituição tributária de ICMS.

Como se pode observar, o fluxograma evidenciado na figura 1 apresenta diferentes procedimentos em função das várias possibilidades de aplicação do sistema de substituição tributária de ICMS. Isso certamente acaba gerando uma

dificuldade adicional, ainda mais para profissionais que não tenham o domínio, não só da legislação, mas também do conjunto de variáveis que envolvem esse sistema.

Embora a regra da substituição tributária possa parecer simples, na medida em que ela estabelece que o comprador não tenha o direito ao crédito do ICMS destacado pelo fornecedor e deve recolher, no ato da compra, a diferença entre o valor que pagaria no momento da venda (calculado com base no MVA) e o valor pago pelo fornecedor, na prática não é tão simples como pode parecer inicialmente. As dificuldades surgem em função das variáveis que envolvem esse cálculo, que tornam o processo complexo, gerando um volume muito grande de dificuldades.

Essas dificuldades não se restringem apenas às operações de compra, mas também ocorrem no momento da devolução.

4.2 OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO DE COMPRAS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

As operações de devolução de compras de produtos sujeitos à substituição tributária também apresentam uma série de dificuldades. Embora não existam algumas das dificuldades encontradas quando da compra, já que a devolução é feita com base nos dados da compra. Isso quer dizer que no momento da devolução não existe a preocupação de identificar se o produto é ou não sujeito à substituição tributária, bem como qual deve ser o valor do ICMS devido na substituição tributária. Por outro lado surgem outras dificuldades, entre elas, a que se refere à forma como o comprador deve proceder para realizar o crédito do ICMS não realizado no momento da compra e que deverá debitar na devolução. Na mesma linha, surge a necessidade de saber as diferentes alternativas de como o comprador deve proceder para recuperar o ICMS substituição tributária.

A figura 2 apresenta o fluxograma de operações relacionadas com as devoluções de compras de produtos com substituição tributária do ICMS, onde é possível observar quais são as possibilidades que esse sistema apresenta quanto à forma de proceder nos casos de devolução de produtos sujeitos à substituição tributária.

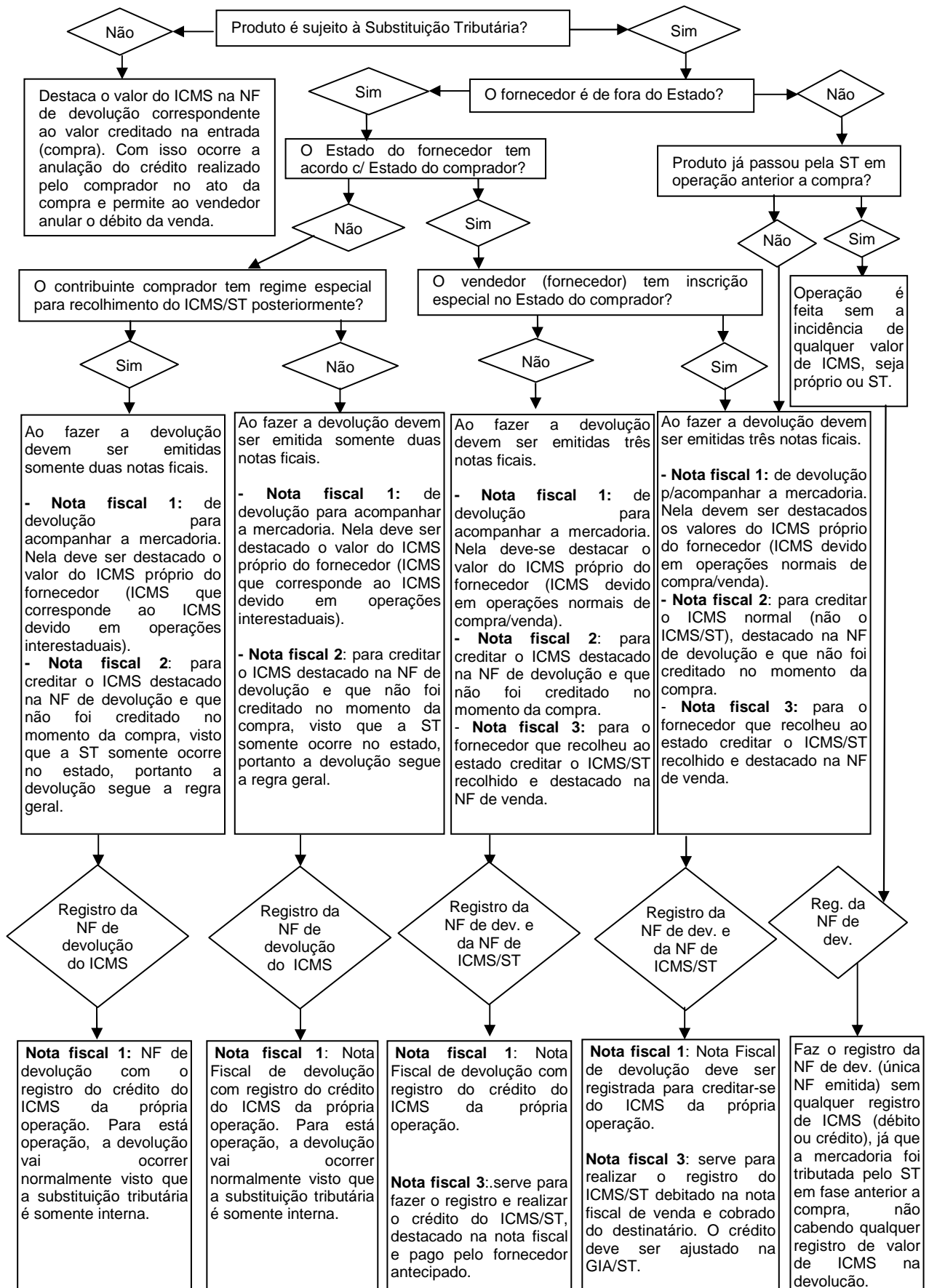


Figura 2: Fluxograma de operações de devolução de compras de produtos com ST do ICMS.

Como já mencionado, na devolução de compras de produtos sujeitos à substituição tributária, o comprador (quem está devolvendo o produto) já tem conhecimento que o produto tem substituição tributária, bem como também tem o conhecimento do valor do ICMS substituição tributária, já que essas informações são extraídas da compra. As dificuldades mais relevantes que aparecem no momento da devolução são as dificuldades de definir como o comprador deve proceder para recuperar o valor pago em relação ao ICMS substituição tributária e ao ICMS próprio do fornecedor, não creditado no momento da compra e que deve ser destacado na nota fiscal de devolução.

É necessário também considerar que o valor relativo ao ICMS substituição tributária pode ter sido pago de várias formas e, dependendo de cada uma delas, a forma de recuperação deve ser diferente. No entanto, em todas elas, a forma de recuperação do ICMS próprio do fornecedor é a mesma, ou seja, o comprador (quem está devolvendo a mercadoria) deve destacar o referido valor na nota fiscal de devolução, de forma a permitir que o vendedor possa fazer o crédito do imposto que ele pagou no momento da venda. Por outro lado, o comprador ao destacar o imposto na nota fiscal de devolução e não ter feito o crédito no momento da compra, acaba tendo a necessidade de fazer o referido crédito, no momento da devolução, caso contrário estaria arcando com um valor indevido de imposto, já que o produto foi devolvido.

Já a recuperação do ICMS substituição tributária depende de como ele ocorreu no momento da compra. Se o fornecedor destacou o valor do ICMS substituição tributária na nota fiscal de venda (situação em que existe o acordo de tributação entre os dois estados e o fornecedor tem inscrição especial no estado do cliente), então o comprador também deve destacar o ICMS substituição tributária na nota fiscal de devolução.

Já nos casos em que em que os estados têm acordo, mas o fornecedor não tenha inscrição especial no estado do comprador, a nota de devolução só deve ter destacado o ICMS próprio do fornecedor, sendo que o comprador deve emitir uma nota fiscal para fazer o crédito do ICMS próprio do fornecedor, destacado na nota fiscal de devolução e que não foi creditado no momento da compra. Também deve emitir outra nota fiscal, só com o valor da base e ICMS substituição tributária. Neste caso, como o fornecedor não tem inscrição especial, ele não tem como fazer o crédito do ICMS substituição tributária. Diante disso, para que ele possa recuperar o

valor do ICMS substituição tributária recolhido, no momento da venda, para o estado onde o cliente (comprador) está situado, o fornecedor deverá fazer um pedido de restituição e encaminhar a Repartição da Receita Estadual do Estado, onde foi recolhido o tributo.

Por outro lado, se a compra foi realizada junto a um fornecedor em que o seu estado de origem não tem convênio com o estado do cliente, então, independentemente de quem fez o recolhimento do ICMS substituição tributária, no momento da compra, (cliente ou fornecedor), o fornecedor não terá qualquer relação com o ICMS substituição tributária relacionado com a devolução, já que o comprador (cliente) é que assumiu o ônus, independentemente de quem fez o recolhimento. Nesse caso, o comprador (que está devolvendo o produto) deve emitir a nota fiscal de devolução com o destaque do ICMS próprio do fornecedor, devendo emitir uma nota fiscal para creditar esse valor, já que terá que pagar o valor destacado na nota fiscal de devolução e não fez o crédito no momento da compra. Também deve emitir uma nota fiscal para fazer o crédito do ICMS substituição tributária arcado no momento da compra, independente se o mesmo foi recolhido através de uma guia separada ou se ele foi recolhido com base no regime especial.

Ainda existe a possibilidade da compra ter sido realizada sem o destaque do ICMS substituição tributária (substituição tributária de ICMS ter ocorrido em operação anterior). Nesse caso, a devolução também é realizada sem o destaque de qualquer valor de ICMS, seja referente ao ICMS substituição tributária, seja em relação ao ICMS próprio do fornecedor, devido em devoluções normais. Sendo assim, nem o comprador e nem o vendedor têm que se preocupar com o ICMS substituição tributária. Como se pode observar, as dificuldades existentes na devolução são diferentes das existentes na compra, mas não são menos difíceis, tornando assim o sistema mais complexo ainda, já que o volume de dificuldades acaba se tornando maior. Não bastassem todas essas dificuldades, ainda surge a dificuldade de como proceder para fazer o registro das diferentes notas fiscais emitidas.

4.3 OPERAÇÕES DE VENDA COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Embora a maioria das dificuldades encontradas nas operações de venda sejam muito semelhantes às existentes nas operações de compra, já que nesse

caso, o que muda é apenas a posição de quem está avaliando a operação (na compra é o comprador, já na venda, é o vendedor), o processo de venda possui algumas dificuldades diferentes das encontradas no processo de compra.

Uma das diferenças em relação à compra é que na venda existe a necessidade de saber qual o destino que o comprador vai dar para o produto, pois somente será aplicada a substituição tributária se o destino da mercadoria for revenda, ou se o destinatário estiver localizado em outro Estado e o destino for uso/consumo ou imobilizado. É preciso fazer o diferencial de alíquota, destacar na nota e pagar a guia que deverá acompanhar a mercadoria. Todo cuidado é necessário, pois não são todos os estados que são signatários dos protocolos, por isso deve-se levar em consideração o destino da mercadoria. Outra questão que vai determinar a aplicabilidade da substituição tributária é identificar se o destinatário é contribuinte do ICMS. Caso não seja contribuinte não faz sentido a aplicação da tributação para as etapas posteriores. Esse procedimento deve ser observado tanto nas vendas internas, quanto nas interestaduais, pois quando se refere a não contribuinte, não há o que se falar em substituição tributária. Já nas vendas efetuadas para consumidor é preciso pensar em duas possibilidades. A primeira se a venda for interna não tem a substituição tributária, pois a venda já está sendo realizada ao valor final. Se for interestadual é preciso fazer o diferencial de alíquota, debitar na nota fiscal e pagar o valor devido do diferencial de alíquota. O diferencial de alíquota representa a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Nas operações interestaduais realizadas com clientes contribuintes, as regras e opções a serem seguidas são as mesmas avaliadas quando foram tratadas as operações relacionadas com a compra de produtos sujeitos ao ICMS substituição tributária. O que muda aqui é que o vendedor deve buscar junto ao comprador (cliente) quais são as regras estabelecidas pelo fisco de seu estado. Entre elas estão as questões relacionadas a saber quais os produtos que estão sujeitos ao ICMS substituição tributária, qual é o MVA estabelecido para o referido produto, bem como quais as regras estabelecidas para o pagamento. A figura 3 apresenta o fluxograma de operações de venda com substituição tributária de ICMS, onde é possível observar quais são as possibilidades e procedimentos que o contribuinte vendedor deve observar para cumprir adequadamente as exigências do sistema substituição tributária do ICMS.

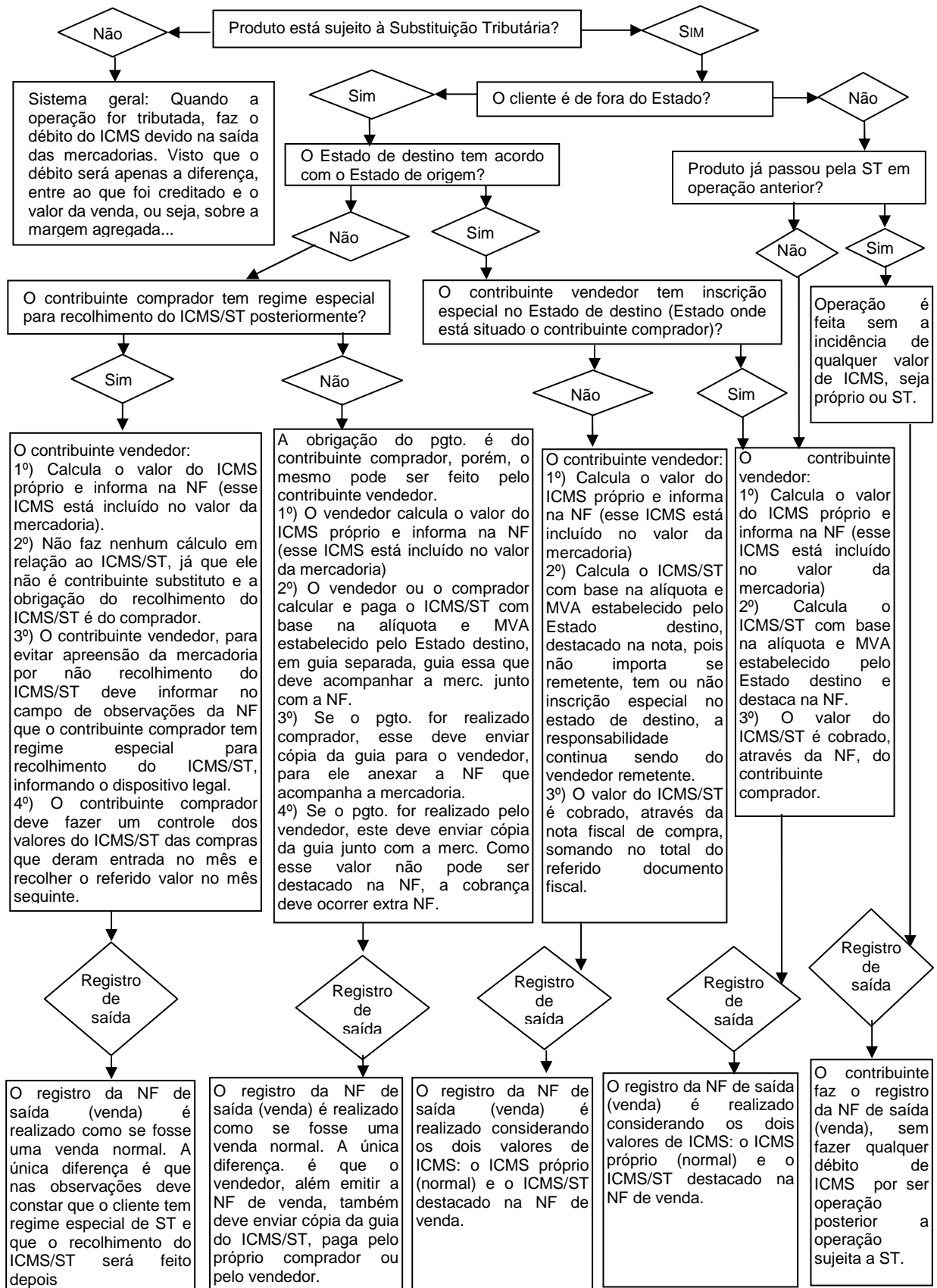


Figura 3: Fluxograma de operações de venda com substituição tributária de ICMS.

Certamente existem outras dificuldades, porém acredita-se que as que foram demonstradas já são suficientes para evidenciar a complexidade que envolve esse sistema de tributação, que tem como objetivo reduzir a sonegação e simplificar a cobrança, já que, uma vez que ocorre a cobrança do ICMS por substituição tributária em uma operação, todas as operações seguintes serão realizadas sem a necessidade de fazer uma nova cobrança de ICMS.

Isso evidencia a necessidade de se realizarem estudos que possam esclarecer como os contribuintes devem proceder para cumprir de forma adequada as obrigações fiscais sem arcar com custos indevidos. Diante desse cenário, acredita-se que o estudo realizado, embora não tenha abordado todas as possibilidades de aplicação da substituição tributária do ICMS, em muito contribui para esclarecer como esse sistema funciona e com isso reduzir as dificuldades que as pessoas responsáveis por essa área enfrentam.

Tem-se percebido que os governos têm usado cada vez mais esse método, já que ele tem se demonstrado muito mais eficiente na arrecadação, seja reduzindo o número de contribuintes que o fisco deve controlar, seja pela redução da sonegação, já que, uma vez que ocorreu a substituição tributária, não tem mais como sonegar, seja ainda pelo recebimento antecipado do imposto e pelo aumento observado no valor arrecadado. Diante disso, é de se esperar que esse sistema seja adotado cada vez mais, seja pelos estados que já o vem adotando de forma expressiva, seja pelos demais estados, que ao perceberem as vantagens que o fisco obtém com esse sistema, passarão a adotá-lo. Com isso, estudos como o aqui apresentado, ganham em importância, já que, obrigam os responsáveis pela área fiscal a terem conhecimentos adequados para não cometerem erros ao avaliar as situações que envolvam a substituição tributária do ICMS.

5 CÁLCULO DO ICMS DEVIDO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

5.1 COMPOSIÇÃO DA MARGEM DO VALOR AGREGADO (MVA)

A substituição tributária, na verdade, chama a atenção pela busca frenética e cada vez mais intensa do fisco de instrumentos mais seguros para uma arrecadação mais eficiente e de meios, que facilitem a fiscalização do cumprimento das demais obrigações tributárias. Tendo em vista que os níveis de arrecadação não têm se mostrado eficientes, o poder tributante busca cada vez mais meios alternativos com objetivo de conseguir a melhor e mais eficiente forma de arrecadar com menor esforço. Por este motivo é que o fisco estabeleceu a adoção da figura do 'responsável por substituição'. Conforme Giambiagi & Além (2000, p. 268), a implantação de novos sistemas visa o equilíbrio das contas públicas, pois a administração pública precisa ficar em dia com a lei de responsabilidade fiscal, onde as receitas e despesas devem ser compatíveis. Por isso é necessário de alguma forma compensar eventuais perdas.

A margem do valor agregado está estabelecida no art. 8º, § 4º da Lei Complementar 87/1996. A determinação da margem é realizada através de um levantamento dos preços praticados por cada tipo de produto, ou seja, foi feita uma pesquisa detalhada pelos órgãos competentes, com base nos preços praticados pelo mercado, no momento em que a mercadoria é destinada ao consumo final, e desta forma é estimada a margem de valor agregada, que deverá ser utilizada para cada produto.

Art. 8º(...).

§ 4º A margem será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado, 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, com critérios previstos em *Lei*.

Para Greco (2001), a noção de margem é entendida como algo que se acrescenta em cada etapa do ciclo. Embora esteja em sintonia com o conceito econômico do imposto, em onerar apenas o valor agregado, resulta de muito difícil aplicação. O sistema põe em evidência o interesse fiscal de receber o ICMS que

resultaria da aplicação da alíquota sobre o preço ao consumidor final. Verifica-se então a importância da apuração do preço na ponta do ciclo econômico e o surgimento de mecanismos e critérios.

A margem de valor agregado (MVA) parece um tanto imaginária, pois o contribuinte substituto usa um percentual hipotético, prevendo uma situação futura, que poderá acontecer. Ao referir-se ao termo MVA, estamos dizendo que o preço final do produto quando chegar ao consumidor final seria o valor do produto quando sai da indústria acrescido da margem de valor agregado. Ou seja, é feita uma estimativa do valor final do produto. A margem que deve ser utilizada para determinar o valor base para o cálculo da substituição tributária está estabelecida nos protocolos firmados entre os estados signatários. Os protocolos devem ser regulamentados pela legislação estadual de cada estado, pois no momento do acordo somente os entes estaduais têm conhecimento dos mesmos. O Estado, ao aceitar o protocolo, deve comunicar os contribuintes através de Decreto, regulamentando quais procedimentos devem ser adotados a partir de tal data.

5.2 BASE DE CÁLCULO

A medida legal de grandeza do fato gerador é denominada base de cálculo. A base de cálculo por sua vez é definida em lei complementar, a qual deve prever com clareza os critérios para determinação da base de cálculo. Para que ocorra alteração devem ser respeitados os princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade. Por ser uma medida legal, haverá sempre a necessidade de ter previsão em lei.

A base de cálculo de um imposto é definida por lei, sobre a qual incidirá a alíquota do tributo, apurando-se assim a quantidade devida na operação. Costuma-se definir a base de cálculo como sendo um dos elementos do aspecto quantitativo da hipótese de incidência, por relevar a expressão numérica da hipótese de incidência do fato gerador.

Pode-se dizer que a base de cálculo é integral, quando o imposto incidir sobre o valor pecuniário do bem tributável, ou seja, a regra geral de apuração de um tributo.

Para Mariano (2010) os impostos, de modo geral, têm seu montante determinado mediante uma operação matemática, na qual se toma uma medida de

grandeza em geral, expressa em moeda e sobre ela aplica um percentual, tendo-se como resultado a quantidade da obrigação. Pode também ser determinado por outros fatores tais como: peso, quantidade, volume, etc., fazendo a multiplicação das unidades de medida pelo valor da moeda.

Para determinar a base de cálculo do ICMS substituição tributária é preciso conhecer o valor do produto, se tem IPI, se envolve fretes ou outras despesas acessórias destacadas e cobradas do destinatário na nota fiscal. É necessário levar em consideração que a base de cálculo importa em dois cálculos: um referente ao imposto da própria operação e o outro referente ao imposto retido por substituição tributária.

A Lei Complementar 87/96 em seu art. 8º estabelece os critérios que devem ser utilizados para a determinação da base de cálculo.

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

O montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviços;

A margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

5.3 DETERMINAÇÃO DO VALOR DA OPERAÇÃO PRÓPRIA

Como diz Koch (2010), o ICMS é concebido dentro de uma estrutura multifásica e não cumulativa, de modo que ocorre a incidência do tributo em todas as fases ou ciclo de circulação, desde a origem, na produção, até o consumidor final. Considerando-se que a indústria vende um determinado produto, ao comércio, por R\$ 1.000,00 (um mil reais), em uma operação interna, o percentual de ICMS desse produto é 17%, e o referido produto não tem nenhum benefício fiscal. A determinação da base de cálculo e o valor do ICMS seriam obtidos conforme demonstrado a seguir.

Valor do produto	R\$ 1.000,00
Base de Cálculo do imposto:	R\$ 1.000,00

Valor do ICMS próprio 17%: R\$ 170,00

Quando o comércio adquire este produto da indústria com o objetivo de revendê-lo, ele tem direito a proceder ao crédito do ICMS destacado na nota fiscal - anteriormente debitado e recolhido pela indústria. Ao vender, vai se debitar (destacar na nota fiscal de saída), o valor total calculado sobre o preço de venda. Porém só vai recolher a diferença entre o valor debitado pela venda e o valor creditado pela compra. Isso porque o ICMS é considerado (como já foi visto) um tributo não cumulativo.

Valor da compra	R\$ 1.000,00
Valor do Crédito	R\$ 170,00

Quando este produto for vendido para outro comércio ou para consumidor final. O comércio quando efetuar a venda, certamente vai agregar algum valor ao produto, pois na verdade, vai se formando uma cadeia, quanto mais demorar para chegar ao destino final, mais valor será agregado. Para fins desse exemplo, levando em consideração os custos que vão sendo adicionados às mercadorias, inclusive o lucro, digamos que a mercadoria seria vendida pelo dobro do valor de compra. Dessa forma, a base de cálculo e o valor do ICMS na venda seriam determinados conforme evidenciado a seguir.

Valor da mercadoria	R\$ 2.000,00
Base de cálculo do imposto	R\$ 2.000,00
Valor do ICMS próprio	R\$ 340,00

Considerando-se apenas essas duas operações (uma de compra e outra de venda), a apuração dos valores do ICMS seria realizada conforme demonstrado a seguir.

Valor do crédito pela compra	R\$ 170,00
Valor do débito próprio	R\$ 340,00
Valor a recolher	R\$ 170,00

Observa-se que, pela regra geral do ICMS, o comércio somente vai pagar aos cofres do estado, a diferença sobre o valor da margem que ele agregou ao custo de compra. Está é a fórmula convencional de apuração do ICMS, aplicada ao regime normal, que tem como essência o registro do crédito pela compra, o registro do débito pela venda da mercadoria e a compensação entre eles, para obter o saldo credor ou devedor de um determinado período, geralmente mensal.

5.4 DETERMINAÇÃO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A substituição tributária é um instituto jurídico que autoriza que seja atribuída a responsabilidade pelo resgate de certos e determinados deveres obrigacionais a outro, que não seja o obrigado originário, ocorrendo uma troca de sujeição passiva de vínculo obrigacional.

Um produto abrangido pelo regime de substituição tributária, quando sai da indústria destinado ao comércio, obrigatoriamente deve sair com o ICMS próprio, mais o ICMS por substituição tributária, devidamente calculados. Por isso que o substituto tributário é o fabricante, o atacadista, o distribuidor e o importador em relação às mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária. Será também substituto tributário qualquer contribuinte que realizar operações interestaduais, com mercadorias submetidas ao regime, com relação ao imposto devido pelo seu destinatário para o Estado de destino da mercadoria. (COCH, 2010. p. 170).

5.4.1 Venda efetuada pelo substituto tributário

A substituição tributária é assim denominada porque o contribuinte substituto fabricante substitui o contribuinte substituído, o comércio varejista na responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, devido por este último, nas operações até chegar ao consumidor final, mas não o libera da responsabilidade pelo recolhimento do imposto. Ou seja, se o comércio receber de outra unidade da federação mercadorias abrangidas pelo regime de substituição tributária e o estado de origem não for signatário do protocolo, nesse caso o comércio ao receber a mercadoria deverá calcular a ICMS devido nas etapas posteriores e recolher aos cofres do estado. Neste momento o comércio, ao receber mercadoria abrangida pela substituição tributária, torna-se substituto tributário, pois a obrigação de fazer a regularização das mercadorias e o pagamento do ICMS devido nas etapas posteriores é de quem compra, em cumprimento da legislação tributária vigente.

5.4.2 Cálculo do ICMS Substituição Tributária em Operação Interna

Para o cálculo da antecipação, o responsável pelo recolhimento deverá utilizar a fórmula prevista no protocolo firmado entre os estados e regulamentado pelos estados signatários através de Decreto. O débito de responsabilidade por substituição tributária com relação às operações internas será calculado mediante aplicação da alíquota interna, sobre a base de cálculo prevista no Regulamento do ICMS de cada estado, deduzindo-se o valor obtido do débito fiscal próprio.

Valor dos produtos:	R\$ 1.000,00
Valor da base de cálculo sobre a operação própria:	R\$ 1.000,00
ICMS devido na operação própria:	R\$ 170,00
Percentual de margem de lucro (hipótese):	40%
Valor do IPI:	R\$ 100,00
Base de cálculo da substituição tributária:	$(R\$ 1.000,00 + R\$ 100,00) + 40\% =$
	R\$ 1.540,00
Valor do ICMS retido por substituição tributária:	$(R\$ 1.540,00 \times 17\% = 261,80$
	$(-) R\$ 170,00) = R\$ 91,80$
Valor total da nota fiscal:	R\$ 1.191,80

O valor de R\$ 91,80 (noventa e um reais e oitenta centavos) representa o ICMS devido pelo regime de substituição tributária, que deve ser retido na fonte pelo substituto tributário, o qual é destacado na nota fiscal, inclusive cobrado do contribuinte substituído como parte integrante do valor da operação. A cobrança possibilita ao substituto tributário fazer o recolhimento ao Estado de direito do crédito tributário. Portanto, este valor deve integrar o total da nota fiscal emitida pelo substituto tributário.

Observa-se que o ICMS retido, obtido a partir de uma base de cálculo presumida, respeitando o princípio da não cumulatividade, admite a dedução prévia do ICMS devido pela operação normal. (MEIRA JUNIOR. 2001. p. 59).

Vejamos que para a correta aplicação da substituição tributária, é preciso observar sempre o estado de destino da mercadoria, pois o cálculo é feito baseado na alíquota interna do estado de destinatário. O imposto retido por substituição tributária será recolhido ao estado de destino da mercadoria. No exemplo acima foi

aplicada a alíquota de 17%, visto que a operação ocorre dentro do estado e o imposto vai ser recolhido ao RS.

5.4.3 Venda com Substituição Tributária e Base Reduzida

Algumas empresas, além de estarem obrigadas a destacar o ICMS substituição tributária, são beneficiadas com a redução da base de cálculo. Em seguida será demonstrado como deverá ser feito o cálculo quando as mercadorias estiverem benefício de base reduzida. Considerando-se uma situação onde a venda é realizada dentro do estado do Rio Grande do Sul e tem a sua base reduzida para 51.765%, conforme Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul, a operação vai ter seguinte procedimento.

Valor dos produtos:	R\$ 1.000,00
Percentual de redução na base para:	51.765%
Valor da base de cálculo sobre a operação própria:	R\$ 517,65
ICMS devido na operação própria, (R\$ 517,65 x 17%) =	88,00
Percentual de margem de lucro (hipótese):	40%
Valor do IPI:	R\$ 100,00
Base de cálculo da substituição tributária: (R\$ 1.000,00 + R\$ 100,00) + 40%=	1.540,00
Valor do ICMS retido por substituição tributária: (R\$ 1.540,00 x 51,765%=797,18).	
ICMS substituição tributária= (R\$ 797,18 x 17%: 135,52 (-) 88,00):	47,52
Valor total da nota fiscal:	R\$ 1.147,52

Ao calcular o ICMS substituição tributária, é preciso ficar atento quando se trata de base reduzida. Como podemos observar, a alíquota continua a mesma; o que reduz é a base. E ainda, somente depois de acrescidos os valores estabelecidos pela legislação da ST.

5.4.4 Fórmula Para Calcular o ICMS Substituição Tributária em Operação

Interestadual

Se a venda de mercadorias fosse para o estado de São Paulo e a mercadoria fosse destinada ao comércio e considerando que São Paulo é signatário de protocolo firmado com o Rio Grande do Sul. Neste momento ter-se-ia que observar a alíquota interna do estado de São Paulo. Para efetuar o cálculo do ICMS substituição tributária de forma correta, deve-se observar regras determinadas em protocolo e descritas a seguir.

Fórmula para o cálculo: $[(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ.intra})] - 1$, onde:

I- MVA ST original: é a margem de valor agregado indicada no anexo do protocolo;

II- ALQ. Inter: é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

III- ALQ intra: é o coeficiente correspondente à alíquota prevista para as operações substituídas, na unidade federada de destino.

Para efetuar uma venda para outro estado deve-se ajustar o MVA. Para isso é preciso usar a fórmula informada, que é utilizada para determinar o ajuste no percentual da margem agregada.

5.4.5 Cálculo do ICMS Substituição Tributária em uma Operação interestadual

Os estados signatários estabelecem acordo entre si com o objetivo de adequar as margens de valor agregado ajustadas para equalizar a carga tributária, em razão da diferença entre a efetiva tributação das operações próprias e a alíquota interna na unidade federada destinatária, com relação às entradas de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação. Digamos que estamos enviando mercadoria para São Paulo, sendo o ICMS interno 18%.

Valor da base de cálculo sobre a operação própria:	R\$ 1.000,00
ICMS devido na operação própria 12%:	R\$ 120,00
Percentual de margem de lucro ajustado, (hipótese): (40% + ajuste)= 50,24%	
Valor do IPI:	R\$ 100,00

Base de cálculo da substituição tributária: (R\$ 1.000,00 + R\$ 100,00 + 50,24%) = 552,64 + 1.100,00: 1.625,64

Valor do ICMS retido por substituição tributária: (R\$ 1.625,64 x 18%= 292,61 (-) R\$ 120,00) = 172,61

Valor total da nota fiscal: R\$ 1.272,61

Deve-se observar que o imposto retido nas saídas para outro estado pelo substituto tributário, deverá ser pago, antes da saída efetiva das mercadorias e sair com a guia de recolhimento acompanhando a nota fiscal/DANFE. Caso o contribuinte não queira pagar o ICMS/ST em cada venda realizada, poderá fazer uma inscrição estadual em cada estado signatário e pagar o ICMS uma só vez a cada período, geralmente mensal, mediante o cumprimento das obrigações acessórias, que o contribuinte deve ficar atento, quando tiver inscrição em outro estado.

5.4.6 Compra Com Substituição Tributária sem Base Reduzida Interestadual

Uma empresa comercial, ao adquirir mercadorias inseridas na substituição tributária, está pagando o ICMS da própria operação e o ICMS substituição tributária acrescido no total da nota fiscal de aquisição. Digamos que o Estado de São Paulo é o remetente da mercadoria ao Rio Grande do Sul. O MVA original da operação é 40%, pois para o cálculo é preciso ajustar, conforme fórmula demonstrada anteriormente.

Valor da compra: R\$ 1.000,00

ICMS próprio destacado na nota: 12%: R\$ 120,00

Percentual de margem de lucro ajustado, (hipótese): 48,43%

Valor do IPI: R\$ 100,00

Base de cálculo da substituição tributária: (R\$ 1.000,00 + R\$ 100,00 + 48,43%=532,73): 1.632,73

Valor do ICMS retido por substituição tributária: (R\$ 1.632,73 x 17%: 277,56 (-) R\$ 120,00) = 91,80

Valor total da nota fiscal: R\$ 1.191,80

Na compra de mercadorias com ST o comércio não poderá fazer o crédito do ICMS próprio e nem do ST, visto que no momento da venda, quando a operação for interna, não deverá fazer o débito de nenhum dos impostos novamente. A obrigação

tributária já foi satisfeita pelo fabricante, que pagou o imposto, por todas as etapas posteriores da mercadoria, até chegar ao consumidor final.

5.4.7 *Compra com Base Reduzida de ICMS e ST Interestadual*

Para o exemplo podemos dizer que o Estado de São Paulo está enviando mercadoria para o Rio Grande do Sul. A alíquota interna do estado de São Paulo é 18% e a do RS é 17%. Esta operação exige muito mais atenção do que as outras, visto que, além da base reduzida, a mercadoria está inserida na substituição tributária. Quando se fala em base reduzida é preciso ficar atento quanto a carga tributária da mercadoria, pois a mesma precisa ficar com percentual 8,8% ao multiplicar pela alíquota. O MVA original é 40% e deve ser ajustado usando a alíquota de 17%, sabendo que a mercadoria destina-se ao RS.

Valor dos produtos:	R\$ 1.000,00
Percentual de redução na base própria: 73,334%	
Valor da base de cálculo sobre a operação própria: (R\$ 1.000,00 x 73,334%):	
R\$ 733,34	
ICMS devido na operação própria, (R\$ 733,34 x 12%):	R\$ 88,00
Percentual de margem de lucro (MVA) ajustado (hipótese): 48,43%	
Valor do IPI:	R\$ 100,00
Base de cálculo substituição tributária: (1.000,00 + 100) (+) 48,43%=	1.632,73
Base de cálculo reduzida da substituição tributária (R\$ 1.632,73 x 51,765%):	
845,18	
Valor do ICMS substituição tributária R\$ 845,18 x 17%:	143,68 (-) 88,00:
55,68.	

No exemplo podemos observar que a carga tributária deverá igualar a 8.8%, conforme estabelece o Convênio Federal 52/91. A operação com base de cálculo reduzida é uma das mais difíceis de entender e operacionalizar, pelo número de variáveis que envolvem o cálculo próprio e o de substituição tributária.

5.4.8 Venda efetuada pelo contribuinte substituído

O contribuinte substituído por sua vez pode efetuar venda para outro comércio, indústria, ou consumidor final da mercadoria, conforme demonstrado nos exemplos anteriores, sem nenhum tipo de tributação, ao que se refere ao ICMS. O procedimento da venda vai ser o mesmo para todos os casos, pois o imposto não vai ser destacado mais, quando se tratar de operação interna. Para o contribuinte substituído ficou muito mais prático vender mercadorias já tributadas pela substituição tributária.

Valor da mercadoria	R\$ 2.000,00
Valor do ICMS	R\$ 0,00
Total da nota fiscal	R\$ 2.000,00

Observa-se que o contribuinte substituído, ao realizar vendas internas, não precisa destacar o imposto na nota fiscal, visto que o mesmo já foi cobrado no total da nota fiscal e recolhido pelo fabricante no momento da aquisição da mercadoria. Portanto a obrigação tributária do ICMS já foi satisfeita em momento anterior. Se esta mesma mercadoria passar por vários comércios antes de chegar ao consumidor final, em nenhum dos casos precisará tributar novamente o ICMS.

5.5 DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Ao devolver uma mercadoria alcançada pelo regime de substituição tributária o estabelecimento comercial estabelecido no Estado deverá proceder de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul, seguindo corretamente o Livro. III, Art. 25, do Decreto 37.699/07.

As notas, ao serem emitidas, representam a devolução em separado do ICMS próprio e ST e, ao mesmo tempo, o estabelecimento que estiver devolvendo a mercadoria poderá creditar-se do imposto não creditado na compra. Ao devolver mercadoria adquirida com substituição tributária o contribuinte deverá debitar o ICMS por ocasião da devolução, conforme demonstrado em fluxograma. A devolução é uma das operações mais burocráticas de operacionalizar, pois ao devolver uma mercadoria o contribuinte precisa emitir três notas fiscais, exceto se a empresa for do Simples Nacional.

- a) Emitir nota fiscal para documentar a devolução das mercadorias, onde deverá devolver somente a operação própria. Ou seja, esta primeira nota deverá ser emitida para fazer a devolução do ICMS da própria operação, destacado anteriormente na nota fiscal pelo vendedor remetente.

Valor dos produtos	R\$ 1.000,00
Valor do IPI	R\$ 100,00
Valor do ICMS próprio	R\$ 170,00
Valor total da nota	R\$ 1.100,00

- b) Adjudicar-se do ICMS, destacado na nota fiscal de aquisição, relativo ao débito próprio do substituto tributário, proporcional às mercadorias devolvidas, mediante emissão de nota fiscal específica para esta fim. Como o comércio não se credita do ICMS de R\$ 170,00, no momento da entrada da mercadoria, deverá na devolução emitir uma segunda nota para creditar-se do imposto devolvido e não creditado. Para tanto, deverá emitir nota de adjudicação de crédito em nome da própria empresa. Quando a devolução for feita por Empresa do Simples Nacional, não precisa emitir a segunda nota, pois o imposto somente será mencionado nos dados adicionais da nota de devolução, visto que há vedação ao destaque do ICMS na nota fiscal.

- c) Emitir nota fiscal para fins de restituição do ICMS relativo ao débito de responsabilidade por substituição tributária, em nome do estabelecimento que tenha efetuado a retenção e no valor do imposto retido, proporcional às mercadorias devolvidas. A empresa que devolver mercadorias com ST deverá fazer uma terceira nota, para que o estabelecimento que efetuou a retenção possa creditar-se do ICMS ST. A nota deve conter as seguintes informações:

Base de cálculo da ST proporcional à devolução	R\$ 1.540,00
Valor do ICMS ST destacado na compra	R\$ 91,80
Valor total da nota fiscal	R\$ 91,80

O exemplo de devolução foi demonstrado com uma operação interna e o ICMS de 17%. Se a operação de devolução for interestadual vai mudar o percentual de MVA que deverá ser ajustado e a alíquota do ICMS.

5.6 CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL

Uma empresa industrial do Simples Nacional, ao vender seus produtos inseridos na substituição tributária, pode utilizar a mesmo raciocínio para calcular o ICMS devido pela substituição tributária. A diferença, é que de acordo com a Resolução CGSN nº 61/09, as empresas do Simples Nacional devem presumir o valor o ICMS da própria operação para efetuar o cálculo do ICMS substituição tributária.

Para o exemplo a seguir descrito, considerou-se que a empresa seja optante do regime simplificado e admitindo-se que o produto seja tributado à alíquota de 17%. Também se tem que considerar que para a determinação da base cálculo da substituição tributária é necessário incluir os valores correspondente a frete, carreto, seguro e outras despesas cobradas do destinatário. Neste caso não vamos ter o IPI, pois as empresas optantes do Simples Nacional não destacam os impostos na nota fiscal. Isso é válido para o IPI e ICMS próprio. A seguir está demonstrado como ficaria o cálculo desse exemplo.

Valor dos produtos:	R\$ 1.000,00
Valor do frete:	R\$100,00
Outras despesas:	R\$ 50,00
ICMS devido na operação própria (presumido, não destacado):	R\$ 195,50
Percentual de margem de lucro (hipótese):	40%
Base de cálculo ICMS ST (R\$ 1.000,00+ R\$ 100,00 + R\$ 50,00) + 40%) =	460,00
Base da substituição tributária= (R\$ 1.150,00 + 460,00) =	R\$ 1.610,00
ICMS ST devido (R\$ 1.610,00 x 17%= 273,70 - 195,50) =	R\$ 78,20
Valor total da nota fiscal:	R\$ 1.228,20

Pode-se observar que a forma simplificada de tributação do Simples Nacional não é tão fácil de ser operacionalizada, quando estamos tratando de substituição tributária. As empresas do Simples Nacional estão sentindo mais a mudança do que as empresas tributadas na modalidade geral. As empresas tributadas pelo Simples Nacional recolhem seus impostos com base nas tabelas disponíveis na Lei 123/2006, sendo que, em uma operação de venda normal, a empresa pagaria no máximo 3,95% de ICMS.

5.6.1 *Compra com Substituição tributária por empresa Simples Nacional*

Seguindo-se a mesma linha de raciocínio, quando uma empresa comercial do Simples Nacional compra mercadoria inserida na substituição tributária de uma indústria, estaria pagando ICMS ST sobre a margem de valor agregada. Considerando o exemplo onde o MVA hipotético é de 40% e a alíquota seja 17%, pois a operação é interna. Para o exemplo o vendedor vai fazer o débito próprio e ST e cobrar do adquirente o valor do ICMS ST no total da nota fiscal de venda.

Valor da compra:	R\$ 1.000,00
Valor do frete:	R\$ 100,00
Outras despesas:	R\$ 50,00
Valor do ICMS destacado na nota fiscal:	R\$ 195,50
Percentual de margem de lucro (hipótese):	40%
Base de cálculo ICMS ST (R\$ 1.000,00+ R\$ 100,00 + R\$ 50,00) + 40%):	460,00
Base da substituição tributária:	R\$ 1.610,00
ICMS ST devido ao vendedor, (R\$ 1.610,00 x 17%= 273,70 - 195,50) = R\$	78,20
Valor total da nota fiscal a pagar	R\$ 1.228,20

No exemplo de compra procura-se demonstrar que as empresas tributadas pelo Simples Nacional ficam em desvantagem ao adquirir mercadorias inseridas na substituição tributária, visto que pagam o ICMS de 17% sobre o percentual correspondente ao MVA. Ou seja, no exemplo a empresa paga 17% sobre R\$ 460,00, somando no total da nota R\$ 78,20 a mais. Se a mercadoria não estivesse no regime de ST, pagaria pela tabela específica para as empresas do Simples, no máximo 3,95%, de ICMS, sobre a margem agregada.

5.7 O BENEFÍCIO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A substituição tributária não deve ser vista somente como uma forma de melhorar a arrecadação do Estado, mas também como uma forma de reconhecimento aos contribuintes que pagam corretamente seus impostos.

Considerando-se que um produto saia do estabelecimento industrial e passe por cinco estabelecimentos comerciais, até chegar ao consumidor final. Antes da substituição tributária era preciso fiscalizar os cinco estabelecimentos comerciais e aguardar o pagamento do ICMS conforme as vendas fossem acontecendo. Com o sistema de ICMS substituição tributária, isso funciona de forma diferente: o contribuinte que antes sonegava o imposto, hoje está pagando, visto que o imposto é pago no total da nota fiscal de aquisição. O industrial, por sua vez, somente tem a obrigação de repassar o tributo ao sujeito ativo de direito. Por este motivo ele é chamado de responsável tributário, pois tem a obrigação de cobrar e repassar ao Estado um tributo pelo qual é responsável.

Sem dúvida que o sujeito ativo está tendo aumento significativo na arrecadação, mas pode estar eliminando boa parte da concorrência desleal existente entre os contribuintes.

Segundo Nadir Junior (2010), os Estados que implantaram o mesmo conjunto de protocolos de **substituição tributária**, em 2009, obtiveram índices de incremento de arrecadação do **ICMS** entre 23% e 120% nos segmentos abrangidos. Isto sem onerar o contribuinte ou o consumidor final com a elevação da carga tributária, apenas utilizando-se desta poderosa ferramenta para inibir a sonegação fiscal e seus efeitos deletérios sobre a economia e a concorrência comercial. Portanto, o regime de substituição tributária somente acarreta ônus àqueles contribuintes que sonegam o ICMS e não emitem a nota fiscal. Com certeza, a sistemática da **substituição tributária** contribuirá para o incremento da arrecadação estadual e para que a nossa sociedade alcance a tão almejada justiça fiscal e a promoção do bem comum!



Figura 4: Arrecadação real do ICMS do estado do Rio Grande do Sul

Fonte: Jornal do Comércio, 2010.

Conforme o gráfico apresentado na figura 4, o resultado da arrecadação de ICMS para o Rio Grande do Sul se manteve acima da previsão ao longo do mês de maio. Até o dia 25, o valor já alcançou R\$ 1,464 bilhão, R\$ 39 milhões acima do orçado para o mês. Em relação a maio de 2009, a arrecadação real é 14% superior. Devido à contabilização compreender apenas o período até o dia 25, tais valores deverão ser ainda mais positivos, de acordo com nota técnica da Fecomércio-RS.

Nos cinco primeiros meses de 2010, os ganhos com o tributo ultrapassam em R\$ 350 milhões as previsões orçamentárias são um reflexo do momento atual da economia. Medidas como a **Substituição Tributária** também contribuem para o resultado e para a manutenção do equilíbrio orçamentário, com maiores aportes para investimento, bem como a implementação de políticas de desoneração fiscal, algumas já anunciadas pelo Governo como: redução de ICMS de 17% para 12% em insumos destinados à fabricação de bens de capital.

Por fim, a nota da entidade destaca que o bom momento vivenciado pela economia gaúcha prospecta cenários positivos à arrecadação, que, nos próximos meses, deve ter desempenho semelhante ou superior ao verificado nos cinco primeiros meses do ano. A perspectiva de arrecadação para o ano está fixada em um valor próximo a R\$ 17,3 bilhões, ou seja, cerca de 1,8% superior ao esperado pelo Governo e 11% maior que a arrecadação de 2009.

6 CONCLUSÃO

No decorrer da pesquisa observou-se que a substituição tributária traz muitas dificuldades de aplicabilidade e entendimento por parte dos contribuintes. Na verdade, várias questões devem ser observadas quanto aos procedimentos que devem ser aplicados. Por estes motivos procurou-se demonstrar várias formas de aplicação, desde o industrial até as etapas posteriores pelas quais a mercadorias passa até chegar ao destino final.

Concluiu-se que, sem dúvida, a substituição tributária é vantajosa para a maioria dos contribuintes, na medida em que estimula a igualdade na tributação, impedindo a concorrência desleal imposta por aqueles contribuintes que descumprem sistematicamente seus deveres tributários. Observando toda trajetória do ICMS no Brasil, é possível dizer que tivemos um grande avanço em termos de arrecadação. Visto que por outro lado ficou muito complicado para os contribuintes, no entendimento correto e aplicação da norma tributária. Para chegar à substituição tributária foram anos de estudos e mudanças, constantes na legislação tributária estadual, com intenção de adequar o sistema estadual de arrecadação, mais eficiente e seguro.

Conclui-se que, após encontrar a base de cálculo do ICMS substituição tributária interestadual, é preciso aplicar a alíquota do estado de destino. O mesmo ocorre com produtos que tem base reduzida. A base reduz para carga tributária de 8,8%, conforme o percentual da alíquota do estado de destino.

Para determinação do valor agregado do produto é preciso, além da regulamentação, muito estudo para entender os passos que precisam ser seguidos até chegar ao valor do ICMS devido por substituição tributária. É preciso identificar qual vai ser a destinação da mercadoria para assim aplicar corretamente o imposto. Pois quando a utilização for, no processo produtivo não se aplica substituição tributária.

Com base no estudo realizado foi possível concluir que o sistema de substituição tributária do ICMS pode ser um sistema de tributação simples e eficaz para o fisco, porém ele é um sistema com muitas alternativas, que geram um volume muito grande de trabalho para o contribuinte. Dificuldades essas que podem inclusive gerar discordâncias entre os entendimentos entre o fornecedor e o cliente.

A pesquisa realizada possibilitou, ao mesmo tempo, evidenciar a maioria das dificuldades enfrentadas pelos contribuintes e apresentar, também, as informações que os contribuintes necessitam saber, de forma a reduzir essas dificuldades. A pesquisa também contribuiu ao evidenciar como os contribuintes devem proceder para realizar o cálculo do valor devido de ICMS substituição tributária.

Outra conclusão que a pesquisa possibilitou, é que, sempre que o MVA for melhor que a margem que o contribuinte adiciona sobre o custo para determinar o preço de venda, o custo final de ICMS, com a substituição tributária é menor. Ou seja, nesses casos, a substituição tributária acaba gerando um custo menor. No entanto, deve-se considerar que o recolhimento do ICMS substituição tributária ocorre no momento da compra, enquanto o recolhimento do ICMS normal só ocorre no momento da venda. Já se o MVA for superior à margem adicionada pelo contribuinte ao custo, para fins de preço de venda, ele será prejudicado duplamente. Primeiro por recolher um valor maior do que ele pagaria no momento da venda. Segundo, por ter que recolher de forma antecipada, mesmo que esse produto permaneça por muito tempo no estoque.

Diante das conclusões aqui apresentadas e dos dados apresentados durante a pesquisa, fica evidenciada a importância do tema estudado, bem como da necessidade da realização de novos estudos que visem identificar e esclarecer os procedimentos que devem ser seguidos para a aplicação de forma adequada o sistema de substituição tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência tributária*. Malheiros Editores Ltda. São Paulo. 2002. 6ª edição.

BARRETO, Aires F. *Base de Cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BRASIL. *Convênio nº 52*. Brasília. DF. 1991.

BRASIL. Editora Saraiva. *Código tributário Nacional; Constituição Federal e Legislação Complementar*, 15ª edição, 2009.

BRASIL. *Lei Complementar nº 123*. Brasília. DF. 2006.

BRASIL. *Lei Complementar nº. 87*. Brasília. DF. 1996.

CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição tributária no ICMS* – São Paulo: Quartier Latin, 2004.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Claudia. *Finanças Públicas -2ª*. Ed. - Rio de Janeiro; Elsevier, 2000 – 8ª reimpressão.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3. ed. São Paulo: Altas, 1991. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Altas, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária* – IOB: São Paulo: Gráfica Editora Ltda. 2001.

JORNAL DO COMÉRCIO. *Arrecadação de ICMS no Estado fica R\$ 39 mi Acima do Orçamento do Mês*. Porto Alegre. RS. 04 de Junho de 2010.

KOCK, Deonísio. *Manual do ICMS: comentários à Lei complementar 87/96*. 2ª edição. Curitiba: Juruá, 2010. 380p.

LAGEMANN, Eduardo. *O sistema tributário brasileiro frente às tendências internacionais da tributação*. Santa Cruz do Sul: Ed. da UNICS, 2004.

MANKIW, N. Gregory. *Introdução a economia* - Rio de Janeiro; Campus. 1999.

MARIANO, Antonio Paulo; WERNECK, Rapahel; BEZERRA, Sandra Regina Alencar. *Substituição Tributária no ICMS* – São Paulo: IOB, 2008.

MARTINS, Gilberto de Andrade. *Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações*. 3. ed. São Paulo: Altas, 2002.

MATIAS PEREIRA, José, *Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil* – São Paulo: Atlas, 1999.

MATTAR, Fauze Najib. *Pesquisa de Marketing*. São Paulo: Altas, 1996. Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento, execução e análise. São Paulo: Atlas, 1997.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. *ICMS: Substituição Tributária – uma visão crítica*. Curitiba: Juruá, 2001. 141. p.

NADIR JUNIOR, Amery Moisés. *Gerente de Substituição Tributária da Secretaria DE ESTADO DA Fazenda*. A NOTÍCIA. SC. 2010.

RIO GRANDE SUL. *DECRETO Nº 37.699*. Porto Alegre. RS. 1997.

ROOD, John F. *Administração Federal*. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas. 1965, 298. p.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.