



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**



MARCOS GUSTAVO MENEZES DE OLIVEIRA

**ANÁLISE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES
COMERCIAIS SUBSEQUENTES: Um estudo de caso de uma empresa
paraibana**

**JOÃO PESSOA
2014**

MARCOS GUSTAVO MENEZES DE OLIVEIRA

**ANÁLISE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES
COMERCIAIS SUBSEQUENTES: Um estudo de caso de uma empresa
paraibana**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Jaimar Medeiros de Souza

JOÃO PESSOA
2014

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

O49a Oliveira, Marcos Gustavo Menezes de.

Análise da substituição tributária do ICMS nas operações comerciais subsequentes: um estudo de caso de uma empresa paraibana. / Marcos Gustavo Menezes de Oliveira. – João Pessoa: UFPB, 2014.

48f.: il.

Orientador(a): Prof. Jaimar Medeiros de Souza.
Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) –
UFPB/CCSA.

1. Substituição Tributária. 2. ICMS. 3. Responsabilidade Tributária. 4. Estudo de Caso – Empresa Comercial - Paraíba.
I. Souza, Jaimar Medeiros de. II. Título.

UFPB/CCSA/BS

CDU: 657:336.221.26(813.3)(043.2)

MARCOS GUSTAVO MENEZES DE OLIVEIRA

**ANÁLISE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES
COMERCIAIS SUBSEQUENTES: Um estudo de caso de uma empresa
paraibana**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Professor Me. Jaimar Medeiros de Souza
Instituição: UFPB

Membro: Professora Ma. Héli da Cristina Cavalcante Valério
Instituição: UFPB

Membro: Professor Me. Marcelo Pinheiro de Lucena
Instituição: UFPB

João Pessoa, _____ de _____ de _____.

*Dedicado aos meus pais, irmãos e sobrinho,
Severino Marcos de Oliveira, Rosa de Fátima
Menezes de Oliveira, Marcos Augusto Menezes de
Oliveira, Luana Caroline Menezes de Oliveira e
Guilherme Menezes de Oliveira Souza.*

AGRADECIMENTOS

A Deus, pois é junto com ele que se consegue andar pelos caminhos mais difíceis sem perder o rumo;

A meus pais, que me deram a formação do caráter, meus irmão, que me incentivaram todos os dias incansavelmente, até que este trabalho fosse concluído, a meu sobrinho e afilhado, que batia na porta, como um gesto de apoio, enquanto a pesquisa era desenvolvida;

A meus familiares, primos, tios e avós, Abnilson, Aécio, Allan, André, Antoniêta Santos, Antoniêta Gomes, Antonio Neto, Arthur, Augustinho, Bruno, Cléa, Davi, Djanira, Elizangela, Evandro, Henrique, Jorge, Marcos, Maria José, Mário, Matheus, Miguel, Nathália, Pablo, Patrícia, Pedro, Roberto Neto, Samuel, Sara, Silvio e Sueli, que me deram força de vontade para correr atrás das meus objetivos;

A meu primo Rafael Menezes, que ajudou bastante com o desenvolvimento deste estudo;

A meus amigos, Adriano, Bertonio, Elder, Genivaldo, João Rafael, Rafael Freire, Ricardo, Thiago Muniz, Thiago Pena e Ulysmar, que me deram apoio moral e palavras de motivação para que não houvesse a possibilidade de pensar em desistir;

Aos colegas de curso, que fizeram parte da minha vida por mais de cinco anos, com participação ativa no meu aprendizado;

Ao Professor Orleans Martins, que foi o responsável pelo meu interesse na área da Contabilidade Tributária;

Ao meu orientador Professor Jaimar Medeiros, que me deu as diretrizes necessárias para conseguir realizar este trabalho;

A Professora da disciplina do TCC, Danielle Karla, que se fez presente para sanar as dúvidas dos discentes;

A Professora Héliida Cristina que analisou meu projeto, o que foi de grande importância;

Ao Professor Marcelo Pinheiro, que me deu dicas para otimizar esta pesquisa;

Aos professores de todo o decorrer do curso, que se esforçaram para passar seus conhecimentos em prol da formação acadêmica e profissional dos seus alunos;

E àqueles que contribuíram de alguma forma para a realização desta pesquisa.

OLIVEIRA, Marcos Gustavo Menezes de. **Análise da Substituição Tributária do ICMS nas Operações Comerciais Subsequentes: Um estudo de caso de uma empresa paraibana**. 2014. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal da Paraíba.

RESUMO

Este estudo tem como objetivo analisar o processo de Substituição Tributária do ICMS nas operações comerciais subsequentes, evidenciando quais os benefícios e/ou prejuízos o mesmo trará para a Empresa Y enquanto contribuinte substituído. O estudo foi realizado numa empresa comercial do ramo varejista da cidade de Sapé-PB, e tem característica exploratória e descritiva quanto aos objetivos, bibliográfica, estudo de caso, pesquisa documental e delineamento experimental quanto aos procedimentos, e características quali-quantitativa referente a abordagem do problema. Foram feitos testes de demonstração e suposição, que utilizaram os dados das Notas Fiscais de entrada e de saída, além da verificação do preço de venda das mercadorias praticado pela empresa estudada. O resultado da amostra analisada (onze tipos de mercadoria), evidencia que o experimento, no geral, teve característica de benefício à Empresa Y, pois gerou um montante proporcional de $10,55\% \pm 9,53\%$ (Média $\pm$ Desvio-Padrão) do valor de venda real em relação ao estipulado e de $36,65\% \pm 33,11\%$ da hipótese do ICMS Normal ante ao Substituição.

Palavras-chave: Substituição Tributária. ICMS. Responsabilidade Tributária.

OLIVEIRA, Marcos Gustavo Menezes de. **Tax substitution analysis of the ICMS in the subsequent commercial operations: a case study of an enterprise from Paraíba State.** 2014. Monograph (Undegraduate in Accounting) – Federal University of Paraíba.

ABSTRACT

This research aimed to analyze the ICMS tax substitution in the subsequent commercial operations, highlighting the benefits and/or tax losses. The study was carried out in a commercial anonymous enterprise of the retail sector, located at Sapé city, Paraíba State. Bibliographic surveys, documental research and experimental design were performed as methodological procedures. Demonstration and guessing tests were made, who used data from the invoices of input and output in addition to the verification of the selling price that the company used. Overall, the results obtained through analyzed sample (eleven kinds of products) recorded that, usually, the tax substitution was considerably positive for the studied enterprise, because generated a proportional amount of $10.55\% \pm 9.53\%$ (Mean $\pm$ Standard-Deviation) of actual sales in relation to the presumed value and $36.65\% \pm 33.11\%$ of the Normal ICMS hypothesis regarding ICMS Substitution.

Keywords: Tax substitution. ICMS. Tax responsibility.

LISTA DAS ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Diferença proporcional entre os valores de venda estipulada/venda real (VR/VE) e do ICMS Normal/ICMS com Substituição Tributária (ICMS/ICMS-ST).

..... 44

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Cálculo do ICMS Substituição	27
Quadro 2 - Síntese dos dados da análise	39
Quadro 3 - Relação entre valores real e estipulado, ICMS normal a pagar e substituição	43

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Cálculo do ICMS Normal e Substituição para a amostra de mercadorias	34
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS

CF – Constituição Federal
COTEPE/ICMS – Comissão Técnica Permanente do ICMS
CTN – Código Tributário Nacional
EC – Emenda Constitucional
FGV – Fundação Getúlio Vargas
ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ICMS-ST – Substituição Tributária do ICMS
IPI – Imposto sobre Produto Industrializado
ISSQN – Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
LC – Lei Complementar
MVA – Margem de Valor Agregado
NF – Nota Fiscal
RICMS – Regulamento Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
RICMS-PB – Regulamento Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços do Estado da Paraíba

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Objetivo	14
1.2 Objetivos Específicos	14
1.3 Justificativa.....	14
2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	15
2.1 Substituição Tributária	17
2.2 ICMS	19
2.3 Substituição Tributária do ICMS nas operações subsequentes	22
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	28
3.1 Tipo de Pesquisa.....	28
3.2 Universo da Pesquisa e Amostra.....	29
3.3 Coleta de Dados	29
3.4 Tratamento dos Dados.....	30
4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	32
4.1 Interpretação dos Resultados	39
4.2 Análise dos Objetivos Geral e Específicos	42
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
5.1 Recomendações.....	45
REFERÊNCIAS.....	47

1 INTRODUÇÃO

O Governo é uma máquina cujo seu funcionamento se dá através da arrecadação de tributos da população, sendo este o seu combustível. Até os dias atuais, muito esforço tem sido concentrado na criação de métodos e sistemas que imponham dificuldade no ato de se desviar da obrigação tributária, ou seja, para melhorar o quadro de sonegação, é necessário que se desenvolva procedimentos com o intuito de corrigir as falhas cometidas anteriormente e também de prevenir as possíveis sonegações que poderão acontecer futuramente.

Em contrapartida, alguns contribuintes estão sempre procurando brechas na lei e, sobretudo, no sistema de fiscalização dos tributos para assim poderem deixar de pagá-los, maximizando assim o seu lucro. A realidade é que em algumas ocasiões torna-se difícil a fiscalização do tributo, como no caso das indústrias que vendem seus produtos em larga escala para muitos revendedores. Nesse propósito, a Receita teria um trabalho em excesso que poderia ser evitado.

Na busca do Governo pela eficácia da arrecadação tributária, foi criado em 17 março de 1993, mediante a Emenda Constitucional de Nº 3, que incluiu o parágrafo 7º no Art. 150 da Constituição Federal – CF, um instrumento que atua como um facilitador da mesma, a este instrumento se dá o nome de Substituição Tributária. A Substituição Tributária é a transferência da responsabilidade do recolhimento do tributo para uma só “pessoa”; esta substitui um ou mais contribuintes, sendo, o contribuinte que recolheu o imposto para o Estado, chamado de substituto e o(s) outro(s) de substituído(s) (SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO, 2013).

O presente estudo enfatizou a Substituição Tributária do ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), nas operações subsequentes, que está presente em algumas operações comerciais realizadas pela empresa paraibana objeto deste estudo, a qual foi chamada de Empresa Y. Muitos empresários pensam que, ao ser um substituto tributário, estarão arcando sozinhos com todo o ônus do tributo, o que em tese, beneficiaria os substituídos. Então, esta pesquisa buscou responder a seguinte questão: Quais os benefícios e/ou prejuízos da Substituição Tributária do ICMS, nas operações comerciais subsequentes, para a Empresa Y enquanto contribuinte substituído?

1.1 Objetivo

Esta pesquisa tem como objetivo geral, analisar o processo de Substituição Tributária do ICMS nas operações comerciais subsequentes, evidenciando quais os benefícios e/ou prejuízos o mesmo trará para a Empresa Y enquanto contribuinte substituído, portanto, para alcançar este objetivo geral, o mesmo foi desmembrado em objetivos específicos.

1.2 Objetivos Específicos

- a) Demonstrar os impactos que a Substituição Tributária do ICMS causam à Empresa Y;
- b) Comparar os resultados da utilização da Substituição Tributária do ICMS com os resultados da não utilização;
- c) Identificar se há ocorrência de benefícios e/ou prejuízos para o contribuinte substituído deste estudo.

1.3 Justificativa

O presente estudo é de grande importância, pois, a Substituição Tributária do ICMS, que é um método utilizado pelo Governo para facilitar a fiscalização das operações comerciais, ocasiona impactos econômicos aos contribuintes que precisam ser analisados para melhor entendimento.

Foi verificado que, a falta de informação sobre o funcionamento deste procedimento, leva o indivíduo a crer que, através dele, suas finanças tendem ao prejuízo, culpam a Pessoa Pública, alegam, também, inconstitucionalidade (e.g. Nardo, 2006), dentre outras indagações. Eles estão, de fato, sofrendo prejuízo? As alegações sobre este sistema de substituição são condizentes com a realidade?

Esta pesquisa visa esclarecer as dúvidas da empresa em estudo, assim como as dúvidas de todos aqueles interessados em saber mais sobre este assunto muito polêmico e que vem sendo alvo, desde a sua criação, de grande discussão entre aqueles que lidam com o comércio, referentes aos impactos que este método causa às finanças da empresa contribuinte substituída.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Como o objetivo do estudo é a responsabilidade tributária por substituição, ou Substituição Tributária, foi dada ênfase à esta vertente de responsabilidade, porém, para se aprofundar neste tipo de responsabilidade tributária, é preciso ter o conhecimento de alguns conceitos gerais de responsabilidade tributária. Então, com o decorrer do estudo, serão utilizados alguns termos específicos pertinentes ao assunto, o qual serão explicados na estrofe que o sucede.

A Substituição Tributária está vinculada à responsabilidade de quem deve recolher (fazer o pagamento) o tributo e de quem é o contribuinte de fato deste tributo. A responsabilidade tributária é a atribuição de um dever a uma pessoa chamada de Sujeito Passivo (devedor) da obrigação tributária, sendo este dever o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (dinheiro) a ele vinculada (CASSONE, 2006).

Ainda no intelecto de Cassone (2006), que busca no art. 121, I e II do Código Tributário Nacional – CTN, o contribuinte é aquele que tem ligação direta com o fato gerador da obrigação tributária, ele é quem arca com o ônus do tributo. Já o responsável é o indivíduo que tem ligação indireta com o fato gerador da obrigação tributária, e deve recolher o imposto, devido pelo contribuinte, para o Governo.

O Sujeito Passivo da obrigação tributária sempre será uma pessoa particular, pois as pessoas públicas estão asseguradas na CF, em seu art. 150, VI, aonde possuem isenção diante da obrigação de pagar prestação pecuniária para outros órgãos públicos. Quanto ao contribuinte, aquele que tem ligação pessoal e direta com o fato gerador, e ao responsável, aquele que é escolhido, por lei, para recolher o tributo devido pelo contribuinte, a lei faz a escolha do segundo devido à dificuldade maior para se chegar ao primeiro, portanto, o mecanismo da responsabilidade é utilizado pela lei para facilitar a arrecadação. Ainda assim, o Sujeito Passivo responsável não arca com o ônus do tributo, porém, se o responsável não fizer esta arrecadação nos termos da lei, irá responder criminalmente (FABRETTI, 2011).

Para FGV Direito Rio (2009), o Sujeito Passivo responsável da obrigação tributária, conforme o CTN, em seu art. 121, parágrafo único, II, é aquele que não se caracteriza como contribuinte, porém, tem a obrigação de recolher o tributo. O

contribuinte, chamado de Sujeito Passivo direto, é aquele que realiza diretamente o fato gerador da obrigação tributária; e o responsável, Sujeito Passivo indireto, é aquele que possui ligação com esse fato gerador. Esta ligação tem por característica a impossibilidade de que o responsável seja onerado pelo tributo devido, sendo assim, é necessário que o ônus tributário seja do contribuinte.

É consenso que o Sujeito Passivo tem uma obrigação tributária ou responsabilidade tributária, que se divide de duas maneiras: obrigação tributária principal e acessória. A obrigação tributária principal é a coerção de pagamento pecuniário da quantia do tributo expresso em lei, ou seja, é o desembolso de dinheiro para quitar uma prestação. A obrigação tributária principal deve ser paga pelo contribuinte ou pelo responsável, sujeitos passivos direto e indireto, respectivamente. A obrigação tributária acessória é aquela que não decorre de pagamento de moeda, como o ato de fazer, não fazer ou tolerar alguma coisa; podendo ser exemplificada pelo ato de declarar ou preparar algum documento ou declaração que facilite a arrecadação ou fiscalização do tributo, de não fazer uma venda sem emitir documento legal comprobatório, ou tolerar uma visita do fiscal do Estado (FGV DIREITO RIO, 2009; CHIMENTI, 2005).

Em suma, a Substituição Tributária é a delegação da responsabilidade de recolher o imposto do contribuinte para o responsável. Este, não arcará com nenhum ônus financeiro, servirá apenas de arrecadador para a Receita, este ônus cairá sobre o contribuinte de fato, que é quem realiza o fato gerador.

Oliveira et al (2012, p. 7) diz que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência. De forma mais simples, conceitua-se como “o fato” que gera a obrigação de pagar o tributo.”

O fato gerador da obrigação tributária é o ato ou fato que precisa acontecer para que nasça o dever de pagar o tributo, isto acontece habitualmente entre as pessoas, sendo necessário que esteja disporrido em lei. É preciso que a lei pronuncie que aquele ato ou fato é passível de pagamento de tributo, então, a partir do momento em que ocorra o ato ou fato, nasce o fato gerador, e nasce a obrigação de se pagar o tributo (FGV DIREITO RIO, 2009).

Sendo o contribuinte ou responsável Sujeitos Passivos da obrigação tributária, é preciso saber que é o Sujeito Ativo, que pode ser identificado no caput do art. 119 do CTN, onde se pode visualizar que o “sujeito ativo da obrigação é a

pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

Em interpretação ao art. 119 do CTN, Fabretti (2011), diz que os Sujeitos Ativos da obrigação tributária são os Entes Federativos, ou seja, União, Estados e Distrito Federal e Municípios, e suas autarquias, cada um deles são os sujeitos ativos dos tributos vinculados às suas competências. O Sujeito Ativo tem o direito, assegurado pela Constituição Federal, de instituir e cobrar os tributos que estão ligados a ele, como o ICMS na esfera Estadual e o ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza) na esfera Municipal.

Com esse arcabouço geral, o Estudo segue para a aplicação desses conceitos na Substituição Tributária e no ICMS, que aparecem em alguns fatos comerciais cotidianos que estão previstos em lei.

2.1 Substituição Tributária

Buscando mais facilidade para arrecadação e fiscalização de alguns tributos, o Governo criou a Substituição Tributária, que apesar de ser mais complexa e render muita discussão, mostra-se mais eficiente na busca destes objetivos. Tal razão diz respeito a maior facilidade em cobrar o tributo do substituto do que do substituído, devido ao substituto ser aquele que distribui a mercadoria para vários comerciantes (substituição subsequente) ou quem adquire matéria prima de vários produtores pequenos (substituição antecedente), ou seja, o substituto é aquele que retém a maior quantidade de mercadoria em relação aos outros participantes do mercado. Na Substituição Tributária, o responsável é chamado de substituto e o contribuinte é chamado de substituído (FGV DIREITO RIO, 2009).

Ante a Substituição Tributária subsequente, Fabretti (2011) elenca algumas finalidades desta substituição, como: simplificar a fiscalização, concentrando-a no produtor, ao invés de fiscalizar seus vários clientes; antecipar o recolhimento, através do substituto, do imposto ou contribuição no momento em que acontece a venda do produtor para seu cliente, fazendo com que o Ente Público se capitalize antes do habitual; e evitar a sonegação fiscal que possa vir acontecer nas operações comerciais, devido à possibilidade de ocorrerem várias etapas de comercialização até que o produto chegue ao consumidor final.

Em concordância com a LC nº 87/1996, existem três tipos de Substituição Tributária, a que é realizada nas operações antecedentes, também chamada de “para trás”, clássica ou normal, onde a obrigação do substituto surge depois da ocorrência do fato gerador e sua base de cálculo é conhecida (o preço de compra do produto). Nas operações concomitantes, realizada em operações de serviço, que tem seu fato gerador ocorrendo ao mesmo tempo do fato gerador da venda do produto para um terceiro, também tem sua base de cálculo conhecida (o valor do serviço). E a Substituição Tributária nas operações subsequentes, ou “para frente”, onde o fato gerador só irá acontecer no futuro, podendo nem sequer chegar a acontecer, mas a obrigação existe e sua base de cálculo é desconhecida, portanto, é arbitrada por lei (OLIVEIRA ET AL, 2012).

De acordo com FGV Direito Rio (2009), a obrigação tributária, na Substituição Tributária, já se inicia com a responsabilidade do sujeito passivo substituto, que tem o dever de pagar o imposto, atuando assim de forma parecida com o contribuinte mas não o sendo, porque ainda desta forma, quem realiza o fato gerador e arca com o ônus tributário é o substituído. O art. 128, do CTN, dita que é requisito da Substituição Tributária estar prevista em lei, especificando quem é o substituto e quem é o substituído; e existir uma ligação econômica ou jurídica entre o substituto e o substituído, de maneira que o substituto faça parte do fato gerador.

A lei Nº 87 de 1996, em seu art. 6º, assegura a legalidade de que uma pessoa pode ser nomeada, obrigatoriamente, a pagar o tributo devido por outrem, criando uma situação de Substituição Tributária, podendo até o fato gerador nem chegar a se realizar, mesmo assim, o substituto deve recolher este imposto como se o fato gerador tivesse sido realizado. Por este motivo, o substituto precisa ficar sempre vigilante quanto à legislação aplicável às operações de substituição, pois ele é quem vai ficar na obrigação de verificar qual produto incide a substituição, utilizar a alíquota correta, apurar o imposto e emitir a nota fiscal (OLIVEIRA ET AL, 2012).

Muito se discutia sobre a inconstitucionalidade da Substituição Tributária (NARDO), e para cessar com esta discussão, devido à cobrança de um imposto antes mesmo da ocorrência do seu fato gerador, em 1993, foi promulgada a Emenda Constitucional Nº 3, que inclui o parágrafo 7º no art. 150 da Constituição Federal. Tal Emenda diz que pode-se atribuir ao substituto o pagamento do imposto cujo fato gerador ocorra posteriormente, desde que assegurado a imediata e preferencial restituição do mesmo no caso da não ocorrência, ou da ocorrência com um valor

menor do que o estipulado pela lei. Apesar de o substituto pagar o imposto, quem está assegurado a pedir a restituição, pelo art. 10 da LC 87/96 (lei que dispõe sobre o ICMS), é o contribuinte substituído, pois é ele quem sofre o ônus tributário (FGV DIREITO RIO, 2009).

Esta questão da restituição, caso o fato gerador não se realize, é uma das situações que cabem muita discussão, pois, o parágrafo 1º do art. 10 da LC 87/96 diz que “formulado o pedido de restituição [...] no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar [...] do valor objeto do pedido”. Logo, se a restituição só poderá ocorrer depois de um prazo de noventa dias, há uma divergência com o parágrafo 7º do art. 150 da CF, onde está mencionado que é “assegurada imediata e preferencial restituição da quantia paga”.

A situação supracitada vem mostrar a complexidade da Substituição Tributária, que é a razão do surgimento de discussões. No item seguinte é versado sobre o ICMS, imposto onde é utilizada a Substituição Tributária do ICMS, que é o objeto deste estudo. A pesquisa tem continuidade com a demonstração do funcionamento da Substituição Tributária do ICMS, do seu mecanismo de apuração e sua aplicação.

2.2 ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior – ICMS, que tem essa redação devido a Emenda Constitucional nº 3, de 1993, surgiu em 1988 com a Constituição Federal, no seu II do art. 155.

De acordo com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, antes de ser chamado de ICMS, este imposto era menos abrangente e tinha o nome de Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM, que foi criado pela Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966; tal imposto surgiu como resultado da reforma tributária ocorrida nesta época, que começou devido à criação do Sistema Tributário Nacional de 1965.

Como seu próprio nome o revela, o ICMS é um tributo, pois o imposto é um tipo de tributo, junto às taxas e contribuições de melhoria. O tributo é, definido pelo art. 3º do CTN, uma prestação pecuniária, ou seja, que se dê em dinheiro, compulsória, que independe da vontade do contribuinte querer pagá-lo ou não, em

moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que necessita ser moeda corrente do país, que não constitua sanção de ato ilícito, ou seja, que não advenha de um descumprimento à lei; é necessário, também, que esta prestação esteja prevista em lei e que o Ente competente pelo tributo o cobre e o fiscalize mediante suas atividades administrativas habituais (CHIMENTI, 2005).

No que diz respeito à competência do ICMS, Oliveira et al (2012), em observância ao II, do art. 155 da CF, dizem que os Entes Federativos responsáveis pela instituição deste imposto são os Estados e o Distrito Federal, que tem a autonomia de um Estado. Em geral, deve-se seguir a Lei Complementar Nº 87, de 13 de Setembro de 1996, apelidada de Lei Kandir, mas, cada um dos Estado possuem um regulamento próprio, com regras específicas e particulares, que também devem ser seguidas, desde que estejam em consonância com a LC 87/96.

A chamada Lei Kandir, LC 87/96, em seu caput, é a lei que “dispõe sobre o imposto dos Estados e Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviço ... e de comunicação, e dá outras providências”. A lei trata da competência, incidência ou fato gerador e não incidência, responsabilidade, base de cálculo, não cumulatividade e vigência do ICMS.

Como o ICMS é hoje um imposto muito abrangente, esta pesquisa explorou apenas as operações relativas à circulação de mercadorias. Referente a estas operações, a incidência (fato gerador) do imposto se dá quando há a mudança de propriedade da mercadoria, quando a mercadoria é repassada do antigo dono para o novo dono, mesmo que não tenha feito o deslocamento desta mercadoria, conjuntamente, também é fato gerador do ICMS a simples movimentação da mercadoria de um mesmo proprietário, desde que ultrapasse os limites estaduais, pois a circulação desta mercadoria dentro de um mesmo estado não gera incidência (CASSONE, 2006).

Como podemos verificar no caput do art. 52 do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS do Estado da Paraíba, quanto ao critério de apuração, o ICMS é um imposto classificado como “não-cumulativo, compensando-se o que seja devido em cada operação [...] com o anteriormente cobrado por este Estado [...], relativamente à

mercadoria entrada. Acompanhada de documento hábil, emitido por contribuinte em situação regular”.

Em outras palavras, o RICMS da Paraíba, relata que deve-se deduzir o montante do ICMS sobre as compras, que é um crédito fiscal, do montante do ICMS sobre as vendas, o qual constitui um débito fiscal. Então, o ICMS pago (recolhido para o Estado) pela pessoa que lhe vendeu o produto, será abatido do ICMS que você terá que pagar (recolher para o Estado) ao vender o produto para outra pessoa, por esta característica, se diz que o ICMS é não-cumulativo.

Quanto à sua forma de compor o valor das mercadorias e serviços, o ICMS é um imposto “por dentro”, ou seja, ele está embutido no preço das mercadorias e serviços. Se, na Nota Fiscal - NF, uma determinada mercadoria custa uma certa quantia, aquela quantia representa o valor da mercadoria mais o valor do ICMS, que é formado por uma alíquota incidente sobre custo desta mercadoria. O entendimento deste mecanismo não é tão simples, porque o ICMS também integra sua própria base de cálculo, então, se na NF a mercadoria custa X, este valor X representa o valor da mercadoria, o valor do ICMS e o valor da alíquota do ICMS sobre o próprio valor do ICMS (CASSONE, 2006).

Fazendo outro entendimento sobre esta confusa sistemática de o ICMS ser um imposto “por dentro”, e ainda no intelecto de Cassone (2006), presume-se que, na Nota Fiscal de venda, a mercadoria custe R\$ 100,00, usando a alíquota do estado da Paraíba para o ICMS, que é 17%, a Entidade que vendeu este produto está obrigada a recolher 17% do valor da Nota Fiscal para o Estado da Paraíba, ou seja, R\$ 17,00. Porém, nesta NF de venda, R\$ 17,00 representa o ICMS e R\$ 83,00 representa o valor real da mercadoria, então, se é obrigado calcular 17% de ICMS sobre os R\$ 100,00 (valor do ICMS + valor real da mercadoria), será recolhido para o Estado R\$ 14,11 de ICMS sobre o valor real da mercadoria (17% de R\$ 83,00) e R\$ 2,89 de ICMS sobre o próprio valor do ICMS (17% de R\$ 17,00), formando assim os R\$ 17,00 (R\$ 14,11 mais R\$ 2,89) de ICMS devido (a recolher) ao Estado da Paraíba.

Uma questão atinente ao ICMS é possibilidade de ter sua alíquota classificada de acordo com a essencialidade dos produtos. É de responsabilidade do Estado fazer esta classificação, através de lei, alocando alíquotas maiores a produtos menos essenciais à população, como álcool, tabaco, joias e armas, bem

como alíquotas menores aos produtos mais essenciais, como leite, feijão e água (CASSONE, 2006).

Conhecido o ICMS e suas características, o estudo adentra ao interesse maior desta pesquisa, que é a Substituição Tributária do ICMS nas operações comerciais subsequentes, que será abordada no item subsequente.

2.3 Substituição Tributária do ICMS nas operações comerciais subsequentes

Já vimos que a Substituição Tributária pode ser referente às operações antecedentes (também chamada de “para trás” ou regressiva), concomitantes e subsequentes (conhecida também como “para frente” ou progressiva), sendo nosso objeto de estudo as operações subsequentes, onde o fato gerador da incidência do tributo ocorre depois da obrigação de o contribuinte substituto ter que recolher o imposto. Também vimos que o ICMS incide sobre circulação de mercadorias e sobre serviços de transporte e comunicação, sendo nosso objeto de estudo apenas as operações que estão relacionadas com circulação de mercadorias. Vê-se, então, como acontece de fato esta tributação que é objeto deste estudo.

Previamente, atenta-se para o fato de que esta pesquisa é baseada, de maneira específica, no Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba RICMS-PB, já que cada Estado possui um regulamento diferente, porém, de modo geral, o presente estudo segue as normas do Código Tributário Nacional, da Lei Complementar apelidada de “Kandir” (Nº 87 de 1996) e da Constituição Federal, que são normas a serem seguidas por todos os Estados da Federação.

Normalmente, para Oliveira et al (2012), o ICMS é um imposto que tem sua incidência recaída sobre todas as fases da cadeia comercial, ou seja, quando a indústria vende para o distribuidor, esta terá que recolher, para o Estado, 17% (alíquota do ICMS utilizada no Estado da Paraíba de acordo com o RICMS-PB) de ICMS sobre o preço da mercadoria vendida, em seguida quando o distribuidor vende para um revendedor, o primeiro deve recolher 17% de ICMS sobre o preço desta venda, abatido dos 17% de ICMS que incidiu sobre a compra da mercadoria à indústria, dando continuidade à cadeia, o revendedor pode repassar esta mercadoria para outros revendedores, onde se repetirá a operação anterior do distribuidor para com o primeiro revendedor, ou pode repassar esta mercadoria a um indivíduo que irá consumir ou usar esta mercadoria, o consumidor final, neste momento, acontece

a ocorrência do último fato gerador de ICMS para a mercadoria comercializada nesta cadeia.

A Substituição Tributária “para frente” vêm para pôr um fim neste tipo de cadeia citada acima, aonde cada revendedor terá que recolher o ICMS sobre a diferença entre os preços de compra e venda de uma determinada mercadoria. Para conseguir colocar um fim nisto, a única maneira é fazendo com que as “pessoas” das primeiras posições da cadeia, de preferência a indústria (substituto), recolham o ICMS pelo último revendedor, aquele que realiza o último fato gerador de ICMS sobre a mercadoria da cadeia, mas para isso, seria necessário saber por quantos reais o último revendedor iria vender esta mercadoria para o consumidor final, para que a indústria (substituto) possa calcular 17% de ICMS sobre este valor e livrar os demais participantes da cadeia à sua frente de recolher este imposto. Para descobrir o valor da mercadoria nesta venda ao consumidor final, alguém teria que fazer um levantamento de preços, para descobrir o preço que os varejistas estão cobrando por aquela mercadoria, e assim se ter uma base para calcular os 17% de ICMS (FGV DIREITO RIO, 2009).

Sabe-se que os fatos geradores do recolhimento do “ICMS normal” são as vendas das mercadorias em cada fase da cadeia comercial, pode-se afirmar que, o fato gerador da Substituição Tributária do ICMS na operações comerciais subsequentes é a venda realizada pelo revendedor (varejista) de determinada mercadoria para o consumidor final, aquele que irá usar ou consumir a mercadoria; e como o pagamento desta substituição tributária é feita antes mesmo do fato gerador ocorrer, há a possibilidade deste fato gerador não vir a se concretizar (FABRETTI, 2011).

Este preço de venda ao consumidor, presumido ainda na saída da mercadoria da indústria (substituto) para o revendedor, de acordo com o Convênio ICMS Nº 70 de 1997, que dispõe sobre a margem de valor agregado na fixações da base de cálculo do ICMS para efeito de determinação do imposto devido por substituição tributária nas operações subsequente, deve ser formado pelos entes federados interessados nesta substituição tributária, que devem sugerir à Comissão Técnica Permanente do ICMS – COTEPE/ICMS uma “Margem de Valor Agregado” – MVA, que é uma porcentagem que incidirá sobre o preço da mercadoria na Nota Fiscal de Venda do substituto, com o objetivo de presumir o preço de venda ao consumidor final. Este índice, como o seu próprio nome já diz, é a agregação de um

valor ao preço da mercadoria, e o valor desta Margem de Valor Agregado - MVA deve ser conseguido através de levantamento de preços feitos nas empresas de varejo que vendem aquele determinado produto em questão, tal levantamento deve ser feito por entidades de pesquisa com boa reputação, a fim de que a MVA seja um valor condizente com a realidade. A MVA incidirá sobre o valor da mercadoria mais IPI, mais as despesas necessárias para realizar a venda dessa mercadoria, como frete e seguro.

Vimos que quanto a forma de compor o preço da mercadoria, o “ICMS normal” é um imposto “por dentro”, já em relação ao ICMS-ST, a forma de compor o preço da mercadoria, na Nota Fiscal, é dita como “por fora”, ou seja, o valor do imposto está separado do preço da mercadoria, então, depois de calculado o valor do ICMS-ST, este valor encontrado será somado com o preço da mercadoria, e juntos, formarão o Valor Total da NF. (CHIMENTI, 2005).

Para identificar a formação da base de cálculo do ICMS-ST nas operações comerciais subsequentes, devemos observar o II do art. 20, do RICMS/PB, que dita os instrumentos necessários para esta identificação, são eles a soma de três fatores: o valor atribuído à mercadoria vendida pelo substituto; o valor de encargos transferidos ao comprador (substituído) da mercadoria, como frete e seguro; e o índice da Margem de Valor Agregado sobre o montante dos dois fatores anteriores.

Oliveira et al (2012), sobre a base de cálculo da Substituição Tributária do ICMS, com base no art. 8º da LC 87/96, diz que a formação desta base de cálculo se dá pela soma do valor das mercadorias, mais o valor do frete e do IPI agregados à NF, mais outras despesas incorridas na venda, somado com o índice de MVA aplicado a esses valores. No caso do frete, seguro e outras despesas incorridas na venda não puderem ser mensuradas pelo contribuinte substituto, devido ao não conhecimento desses fatores, quem deve fazer o recolhimento do imposto sobre estes fatores que integram a base de cálculo da Substituição Tributária do ICMS, é o contribuinte substituído que vende para o consumidor final, ou seja, o último substituído da cadeia econômica. A base de cálculo pode também ser sugerida pelo fabricante de certo produto, que estipula o preço final de venda ao consumidor, como é o caso das montadoras de veículos que ditam o preço do automóvel para as concessionárias, nesta hipótese, o ICMS-ST incidiria sobre este valor sugerido. Também, existe uma outra possibilidade, onde o substituto dita a base de cálculo do

ICMS-ST, desde que prove para o Estado que os meios utilizados para chegar a tal valor têm bases confiáveis e idôneas.

As bases de pesquisa, para chegar ao valor da base de cálculo do ICMS-ST, devem ser as mais adequadas e fiéis à realidade possível, pois, bases de cálculo que são julgadas inadequadas por alguns contribuintes são alvo de litígios judiciais, como acontece na situação a seguir.

O parágrafo 7º do art. 150 da CF, diz que se tem direito à restituição do valor da Substituição Tributária do ICMS que foi recolhida, no caso da não ocorrência do fato gerador, e uma corrente doutrinária também afirma que o contribuinte tem direito a restituição do valor excedente, no caso do pagamento a maior do ICMS-ST, devido à MVA ter tido sua alíquota calculada com base em valor maior do que o praticado no mercado. Existe outra corrente que trabalha com o fato de não existir este direito à restituição sobre valor de ICMS-ST excedente, pago a maior. Mas o fato é que a jurisprudência mostra que não se admite restituição alguma no caso de pedido de restituição para imposto pago a maior; pois há vários casos de pedido de restituição, neste sentido, que foram negados pela justiça. Uma das justificativas dos juízes que trabalharam nesses casos é que o requerente havia abaixado os preços por motivos de se sobressair diante de um concorrente, e logo após tentaram se restituir deste ICMS-ST pago anteriormente pelo substituto, o que mostra que o valor da MVA deve ser aceito, sem contestação, pelos contribuintes (FGV DIREITO RIO, 2009).

É preciso lembrar que todo e qualquer critério utilizado para a formação da base de cálculo do ICMS Substituição deve estar previsto em lei, então, as hipóteses anteriores precisam ter seu uso permitido em lei que as represente. Como já foram apresentadas as características necessárias para o entendimento da Substituição Tributária do ICMS nas operações subsequentes, vamos agora partir para sua apuração, a maneira como deve ser feito o cálculo deste tributo na Nota Fiscal.

Para adaptar um exemplo de apuração do ICMS Substituição dado por Oliveira et al (2012), modificaremos as mercadoria e alíquotas para que as mesmas possam ser condizentes com o Regulamento de ICMS do Estado da Paraíba, então, de acordo com o anexo 5, do art. 390 do RICMS-PB, a alíquota da Margem de Valor Agregado – MVA é 41,34% para as operações internas das “pastas dentifrícias” (que servem para limpar os dentes). Digamos que uma indústria está realizando uma operação interna de venda de um lote de suas pastas de dente, onde o valor

referente ao lote é de R\$ 90,00 e as despesas com frete e seguro somam R\$ 10,00. A base de cálculo da MVA é justamente a soma do preço da mercadoria mais as despesas ($R\$ 90,00 + R\$ 10,00 = R\$ 100,00$); o IPI, se estivesse presente nesta venda, também faria parte da base de cálculo da MVA. Primeiramente, fazemos a incidência da MVA sobre sua base de cálculo, que será 41,34% sobre R\$ 100,00, obtendo o valor de R\$ 41,34. Neste momento, podemos identificar a base de cálculo do ICMS Substituição: valor da mercadoria mais despesas mais montante obtido com a MVA, e assim, usar a alíquota interna do ICMS (17%) sobre esta base de cálculo. A base de cálculo do ICMS Substituição é $R\$ 90,00 + R\$ 10,00 + R\$ 41,34$, que somam R\$ 141,34, multiplicando-a pela alíquota interna obteremos R\$ 24,03 ($R\$ 141,34 \times 17\%$). Como visto anteriormente, subtrairemos este valor obtido (R\$ 24,03) da alíquota interna do ICMS (17%) sobre o valor total dos produtos (preço da mercadoria mais despesas); obtendo assim, R\$ 24,03 menos R\$ 17,00 ($R\$ 100,00 \times 17\%$), que se resultam no valor do ICMS Substituição, R\$ 7,03.

Abaixo, podemos verificar o “Quadro 1”, que representa um recorte da parte de “cálculo dos impostos” de uma Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, que será preenchida de acordo com o exemplo citado anteriormente, o qual terá seus dados discriminados a seguir para melhor visualização e entendimento:

- a) Valor da Mercadoria: R\$ 90,00 (valor dado no exemplo);
- b) Frete: R\$ 6,00 (valor dado no exemplo);
- c) Seguro: R\$ 4,00 (valor dado no exemplo);
- d) Valor Total dos Produtos: R\$ 100,00 (Mercadoria + Frete + Seguro);
- e) Alíquota da Margem de Valor Agregado – MVA: 41,34% (alíquota prevista em lei);
- f) Base de cálculo da MVA: R\$ 100,00 (Mercadoria + Frete + Seguro + Outras Despesas + IPI);
- g) Montante da MVA: R\$ 41,34 (Base de Cálculo MVA x Alíquota MVA);
- h) Base de Cálculo do ICMS Substituição: R\$ 141,34 (Mercadoria + Frete + Seguro + Montante da MVA);
- i) Alíquota do ICMS normal para operações internas: 17% (alíquota prevista em lei);
- j) ICMS Substituição + ICMS Normal: R\$ 24,03 (Alíquota do ICMS Normal para operações internas x Base de Cálculo do ICMS Substituição);
- k) Base de Cálculo do ICMS Normal: R\$ 100,00 (Mercadoria + Frete + Seguro - Descontos);

l) ICMS Normal: R\$ 17,00 (Base de Cálculo do ICMS Normal x Alíquota do ICMS Normal para operações internas);

m) ICMS Substituição: R\$ 7,03 (Alíquota do ICMS normal para operações internas x Base de Cálculo do ICMS Substituição - ICMS Normal);

n) Valor Total da Nota: R\$ 107,03 (Valor Total dos Produtos + Outras Despesas + IPI + ICMS Substituição).

Quadro 1: Cálculo do ICMS Substituição

BASE DE CÁLCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLCULO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS
R\$ 100,00	R\$ 17,00	R\$ 141,34	R\$ 7,03	R\$ 100,00
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	OUTRAS DESPESAS ASSESSÓRIAS	VALOR TOTAL DO IPI	VALOR TOTAL DA NOTA
R\$ 6,00	R\$ 4,00	-	-	R\$ 107,03

Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado de Mato Grosso. Dados fictícios para simular uma NF-e.

Depois do estudo teórico, através de explicações de termos específicos, opiniões de estudiosos e conceitos básicos, e prático, através de simulação de operações comerciais do cotidiano, já temos a base para saber apurar o ICMS normal e o ICMS Substituição num caso real e fazer as devidas análises cabíveis. Portanto, iniciaremos agora os procedimentos metodológicos desta pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Tipo de Pesquisa

De acordo com Beuren e Raupp (2003), as pesquisas podem se dividir em três grandes grupos, sendo eles quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema. A divisão desta pesquisa quanto aos objetivos consiste em exploratória e descritiva.

Exploratória pelo fato de haver a necessidade de se aprofundar mais e com maior qualidade sobre o assunto em questão, o qual é alvo de dúvidas e necessita ser explorado com maior clareza (BEUREN E RAUPP, 2003).

Descritiva, na visão de Acevedo e Nohara (2009), por ter a finalidade de fazer um relato sobre determinado grupo, evidenciando suas características; buscando, também, maneiras de fazer comparações entre essas características, e de descrever os fatores que as influenciam.

Quanto aos procedimentos, esta pesquisa envolverá levantamentos bibliográficos, estudo de caso, pesquisa documental e delineamento experimental. As bibliografias que serão utilizadas são publicações de “terceiros” para dar um alicerce teórico à mesma, como afirmam Marconi e Lakatos (2003, p.183):

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange desde toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc.

A pesquisa é documental porque reúne vários documentos, sobre o assunto a ser tratado, que antes estavam desassociados e que anteriormente tinham sido pouco explorados, fazendo com que este tipo de pesquisa se torne um meio de consulta (BEUREN E RAUPP, 2003).

Caracteriza-se por pesquisa experimental, de acordo com Beuren e Raupp (2003, p.88), quando “o pesquisador cria um cenário desejado, no qual controla ou manipula as variáveis, tendo capacidade de analisar o efeito da manipulação das variáveis independentes (causa) e dependentes (efeito).” Sendo, assim, a existência de variáveis manipuláveis o ponto chave da caracterização da pesquisa experimental.

Levando em consideração a abordagem do problema, a pesquisa tem características tanto qualitativas, onde aborda a maneira de se pesquisar através da investigação de cunho social, quanto quantitativas, que utilizam meios estatísticos na busca pela solução do problema (BEUREN E RAUPP, 2003).

3.2 Universo da Pesquisa e Amostra

O “universo [...] é o conjunto de seres que apresentam pelo menos uma característica em comum. [...] A delimitação do universo consiste em explicitar que [...] fenômenos [...] serão pesquisados, enumerando suas características comuns”. (MARCONI E LAKATOS, 2003, p. 223).

O espaço amostral ou universo, que é objeto de estudo desta pesquisa, são as mercadorias sujeitas à substituição tributária presentes na empresa deste estudo de caso, que está localizada na cidade de Sapé, Estado da Paraíba, e se trata de uma empresa privada do ramo comercial varejista. Por motivos éticos, ela é chamada nesta pesquisa de Empresa Y, que teve suas variáveis de estudo coletadas no mês de Janeiro de 2014.

Para Marconi e Lakatos (2003), amostra é uma seção representativa retirada do universo, logo, o desafio da amostragem é escolher a parte que melhor represente o universo.

A amostra desta pesquisa são as mercadorias, sujeitas à substituição tributária do ICMS: 60 unidades de absorvente, 240 unidades de água de 500ml, 90 unidades de água de 1,5L, 72 unidades de hastes flexíveis, 120 unidades de aparelho de barbear, 12 unidades de lâminas de barbear, 72 unidades de creme dental, 360 unidades de pilha, 6 unidades de enxaguante bucal, 6 unidades de refrigerante e 8 unidades de sorvete.

3.3 Coleta de Dados

Quanto aos preparativos para dar início a esta pesquisa, foi preciso, antes de qualquer coisa, a necessidade de se conhecer um tema que despertasse interesse no pesquisador e nos leitores, e que pudesse ser explorado de forma confiável.

Através desta vertente, ocorreram buscas de periódicos, livros, publicações, artigos, leis, convenções, convênio, emendas, tanto no meio físico, quanto no virtual, que pudessem dar o arcabouço confiável ao estudo em questão.

Com uma base segura, referindo-se ao potencial bibliográfico, foi possível estar capacitado a analisar a empresa comercial escolhida para tal, e a partir daí se procedeu a procura por documentos concretos relativos à entidade estudada.

Tais documentos, obtidos para conduzir o experimento do estudo, são as Notas Fiscais de compra (Entradas), que são necessárias para verificar quais fornecedores estão praticando o papel de Substituto Tributário do ICMS, já que a empresa objeto deste estudo é analisada no momento em que faz o papel de Substituído. Este documento possui informações essenciais para a análise, como a discriminação dos produtos comprados, a localidade de origem do fornecedor desses produtos, a forma como foi comercializada a mercadoria, os impostos que foram recolhidos pelo fornecedor desta mercadoria, a composição dos valores que resultam o total da compra; e as Notas Fiscais de venda (Saídas). Estas são necessárias para descobrir por qual valor foi concretizado o fato gerador da Substituição Tributária, devido à empresa estudada ser do ramo varejista, através de informações como: qual mercadoria foi vendida, por quanto ela foi vendida, a quem ela foi vendida, etc.

Munido de documentação adequada, podemos, a partir daí, iniciar o tratamento e análise dos mesmos, para conseguir responder a problemática envolvida na pesquisa em vista dos objetivos elencados.

3.4 Tratamento dos Dados

Como o objetivo de lidar com a natureza dos fenômenos, utiliza-se nas pesquisas o tratamento qualitativo. Sendo a Contabilidade uma ciência social, se utiliza deste tratamento para identificar as intervenções que a sociedade impõe à mesma; e investigar as relações entre as partes interessadas e o patrimônio da Entidade. (BEUREN E RAUPP, 2003).

Para tratar os dados coletados, foram utilizadas técnicas de cálculo da Substituição Tributária, aplicadas às Notas Fiscais dos fornecedores da Empresa Y. Tais dados, analisados e comparados, representam uma informação necessária

para se descobrir a ocorrência de benefício ou não do sistema de Substituição Tributária do ICMS para as partes interessadas.

Beuren e Raupp (2003), ainda, apontam como características de pesquisas quantitativas o uso de técnicas estatísticas no tratamento dos dados, e acreditam que, a pesquisa, quando toma a identidade quantitativa, está acolhida por uma margem de segurança maior que a pesquisa qualitativa, pois a primeira tem mais precisão de resultados, mostrando, por exemplo, o comportamento exato de uma variável em relação à outra através de técnicas estatísticas, no caso de pesquisas descritivas.

Os dados, coletados para este Estudo, foram transcritos para a planilha eletrônica do *Excel*, e adequados às fórmulas necessárias para a obtenção de resultados numéricos, que representam o montante de “moeda” paga e recebida pelas partes estudadas. Através da discriminação de cada produto na NF, foi possível separar estas mercadorias e fazer o cálculo referente à particularidade de cada uma delas, o montante pago pela Empresa Y ao comprar e ao vender, além de identificar o montante de ICMS a pagar gerado pelos regimes de apuração normal e por substituição.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Através do material apropriado obtido, foram feitos experimentos e análises da empresa comercial (Empresa Y) quanto ao papel de contribuinte Substituído que ela assume em determinado momento da sua atividade econômica.

Este momento acontece quando ela compra algumas mercadorias específicas de determinados fornecedores. Um pré-requisito para que esta mercadoria faça com que a Empresa Y assuma o papel de contribuinte Substituído, é que ela esteja prevista em lei como sujeita ao regime de Substituição Tributária.

A seguir são elencados grupos de mercadoria presentes no Anexo 5 – Relação de Mercadorias para Efeito de Substituição Tributária e Respectivas Taxas de Valor Acrescido do Art. 390 do RICMS-PB, que foram compradas pela Empresa Y no mês de Janeiro de 2014 e que estão sujeitas ao regime de Substituição Tributária do ICMS.

- a) Absorventes higiênicos de uso interno e externo;
- b) Água mineral, gasosa ou não, ou potável, natural, em copos plásticos e embalagem plástica com capacidade de até 500 ml;
- c) Água mineral, gasosa ou não, ou potável, natural, em garrafa plástica de 1.500ml;
- d) Algodão, ataduras, esparadrapos, haste flexível ou não, algodão, gazes, pensos, sinapismos e outros;
- e) Aparelho de barbear;
- f) Demais espécies de água mineral, inclusive quando se tratar de água gaseificada ou aromatizada artificialmente;
- g) Lâmina de barbear;
- h) Pastas dentífricas;
- i) Pilhas e baterias de pilhas elétricas;
- j) Preparação para higiene bucal e dentifrícia;
- k) Refrigerantes;
- l) Sorvetes de qualquer espécie.

Devido ao pagamento do ICMS se dar no momento em que a Empresa Y realiza a compra da mercadoria sujeita a esta forma de tributação, e normalmente o pagamento deste imposto só ocorrer depois que a Empresa Y vende a mercadoria para os seus clientes, a Substituição do ICMS impacta a lucratividade da Entidade a descapitalizando antes do habitual, fazendo com que ela adiante dinheiro para o

Governo, caracterizando assim um empréstimo compulsório. (BIAVA JÚNIOR E OYADOMARI, 2010; NARDO, 2006).

O regime de Substituição Tributária do ICMS também impacta diretamente o contribuinte Substituído, pelo fato do regime fazer uma previsão do valor que este Substituído irá cobrar na venda da mercadoria sob incidência do ICMS Substituição, então, se esta previsão não for correspondente ao valor aplicado na realidade, irá modificar o rendimento, para mais ou para menos, que aquela mercadoria iria gerar para a empresa Substituída (FABRETTI, 2011).

Sabendo da ocorrência desse impacto, foram testadas as previsões feitas pelos órgãos do Estado, competentes para tal tarefa, e serão comentados os resultados obtidos. Lembrando que estas previsões são feitas através de uma taxa de valor a ser acrescido no valor da mercadoria, que é a Margem de Valor Agregado – MVA, que está disposta no Convênio ICMS Nº 70 de 1997.

O teste consiste em demonstrar como foram feitos os cálculos da Substituição Tributária, para os produtos que fazem parte dos grupos elencados anteriormente, e identificar os impactos que a Substituição causa à Empresa Y em relação ao preço de venda que a mesma atribui ao consumidor final, e em seguida comparar com os cálculos feitos a partir da hipótese da não ocorrência do sistema de Substituição Tributária.

Para dar início ao teste dos produtos, na Tabela 1, é utilizada a ordem cronológica de grupos de mercadorias anteriormente citados, sendo a primeira coluna da tabela a relação de itens utilizados no experimento, a segunda a quantidade de itens, a terceira os descontos obtidos nas compras, valor do IPI sobre aquela mercadoria, valores de ICMS Normal e Substituição, logo em seguida suas respectivas bases de cálculo, e na última coluna é apresentado o Valor Total da Nota.

Tabela 1: Cálculo do ICMS Normal e Substituição para a amostra de mercadorias. Abreviações: DESCT – desconto; VTN – valor total da nota

	MERCADORIAS	QUANT (und)	DESCT (R\$)	IPI (R\$)	VALOR (R\$)		BASE DE CÁLCULO (R\$)		VTN (R\$)
					ICMS	ICMS-ST	ICMS	ICMS-ST	
ICMS-ST	Absorvente	60	3,61	-	16,93	7,87	99,59	145,86	107,46
	Água Mineral 500 ml	240	-	-	20,77	9,83	122,20	180,00	132,03
	Água Mineral 1,5 L	90	-	-	15,96	5,46	93,90	126,00	99,36
	Aparelho de barbear	120	12,58	-	59,02	20,49	347,18	467,69	367,67
	Creme dental	72	3,37	-	15,82	7,35	93,05	136,28	100,40
	Enxaguante bucal	6	-	-	11,08	4,58	65,16	92,10	69,74
	Hastes flexíveis	72	1,61	-	7,53	3,50	44,29	64,88	47,79
	Lâmina de barbear	12	3,80	-	17,82	6,18	104,80	141,18	110,99
	Pilha	360	3,75	-	17,60	7,93	103,53	150,19	111,46
	Refrigerante	6	-	0,54	1,35	0,54	7,92	11,10	9,00
	Sorvete	8	-	-	10,61	4,35	62,40	88,00	66,75
ICMS	Absorvente	60	3,61	-	16,93	-	99,59	-	99,59
	Água Mineral 500 ml	240	-	-	20,77	-	122,20	-	122,20
	Água Mineral 1,5 L	90	-	-	15,96	-	93,90	-	93,90
	Aparelho de barbear	120	12,58	-	59,02	-	347,18	-	347,18
	Creme dental	72	3,37	-	15,82	-	93,05	-	93,05
	Enxaguante bucal	6	-	-	11,08	-	65,16	-	65,16
	Hastes flexíveis	72	1,61	-	7,53	-	44,29	-	44,29
	Lâmina de barbear	12	3,80	-	17,82	-	104,80	-	104,80
	Pilha	360	3,75	-	17,60	-	103,53	-	103,53
	Refrigerante	6	-	0,54	1,35	-	7,92	-	8,46
	Sorvete	8	-	-	10,61	-	62,40	-	62,40

Fonte: autoria própria. Dados obtidos através das Notas Fiscais de entrada da Empresa Y.

Sendo o primeiro da lista os “absorventes higiênicos de uso interno e externo”, que segundo o anexo 5 do art. 390 do RICMS-PB, possuem uma Margem de Valor Agregado de 41,34% para operações internas, que será a margem usada devido ao fornecedor da Empresa Y ter sede também no Estado da Paraíba. O produto comprado pela Empresa Y, o qual foi feito o primeiro teste, são 60 unidades de absorventes.

O cálculo do “Valor do ICMS Substituição” se dá através da incidência da Alíquota de ICMS (17%) sobre a “Base de Cálculo ICMS Substituição”, subtraído do “Valor do ICMS”. A “Base de Cálculo ICMS Substituição” é formada pelo “Valor Total dos Produtos” mais o “Montante da MVA”. O “Montante da MVA” é formado pelo “Valor Total dos Produtos” mais “Frete, Seguro, IPI e Outras Despesas”, tudo isso multiplicado pela MVA, que nesse exemplo é 41,34% (OLIVEIRA ET AL, 2012).

De acordo com a Tabela 1, percebe-se que as 60 unidades de absorvente custaram R\$ 107,46, que é o “Valor Total da Nota” que a Empresa Y terá que pagar ao seu fornecedor. Percebemos, também, que a previsão feita, através da MVA, para ser o preço de venda das 60 unidades ao consumidor foi de R\$ 145,86, sendo seu preço unitário de R\$ 2,43. Ao procurar saber o preço de venda real do absorvente em questão, é verificado que o mesmo tinha o valor unitário de R\$ 2,65, uma diferença de R\$ 0,22 a menor em relação à provisão, ou seja, o preço de venda foi 9,05% maior que o previsto.

A seguir, é feita a suposição de que a empresa recolhesse o ICMS no regime normal, ao invés do regime de Substituição Tributária.

O preço de custo dos absorventes passou a ser R\$ 99,59. Sabendo que o preço de venda da unidade do absorvente é de R\$ 2,65, e presumindo-se que todo o lote foi vendido, teremos o valor de venda de R\$ 159,00, que é a Base de Cálculo para o ICMS normal a recolher. Multiplicando o preço de venda pela alíquota interna do ICMS (17%), e subtraindo o ICMS que já foi pago (ICMS a Recuperar) pelo fornecedor da Empresa Y (R\$ 16,93), teremos um ICMS a Recolher no valor de R\$ 10,10, que é superior ao valor pago com a Substituição Tributária.

Conforme a ordem, apresenta-se o cálculo do ICMS Substituição para 240 unidades de água mineral de 500ml, e utiliza uma MVA de 47,30%, que de acordo com o fornecedor da mercadoria, baseia-se no anexo 5 do art. 390 do RICMS-PB. O

custo de 240 unidades de água mineral de 500ml foi de R\$ 132,03. Seu preço de venda presumido, que é representado pela base de cálculo do ICMS Substituição, é de R\$ 180,00. O preço de venda real, conseguido através de um levantamento realizado na Empresa Y, é de R\$ 211,20 para as 240 unidades; preço este que supera o presumido. Na hipótese da não existência da Substituição Tributária, as 240 unidades de água mineral de 500ml custariam R\$ 122,20 pelo regime de tributação normal. Se o preço de venda das 240 unidades é de R\$ 211,20, o ICMS a recolher, já deduzido o ICMS a recuperar (R\$20,77), é de R\$ 15,13, valor que supera o ICMS Substituição.

Para as 90 unidades de água mineral de 1,5L, é utilizada uma MVA de 34,19%, alíquota sustentada pelo art. 390 do RICMS-PB, segundo o emissor da Nota Fiscal. O preço real de venda das 90 unidades de água mineral de 1,5L, coletado na Empresa Y, é de R\$ 157,50. De acordo com o Quadro 6, o preço de venda previsto para este lote de unidades é de R\$ 126,00; sendo menor que o preço de venda real. O custo da mercadoria tem o valor de R\$ 99,36.

Nas condições de tributação normal de ICMS, o cálculo do imposto, na Nota Fiscal, ficaria com o preço de venda das 90 unidades de água mineral de 1,5L no valor de R\$ 157,50, o valor do ICMS a pagar, deduzido o crédito de ICMS destacado no Quadro 7 (R\$15,96), ficaria no valor de R\$ 10,81, sendo este maior que o ICMS Substituição.

Na Tabela 1, observa-se o valor da Substituição Tributária do ICMS em 72 unidades de hastes flexíveis, que, de acordo com o anexo 5 do artigo 390 do Regulamento de ICMS do Estado da Paraíba, estão sujeitas a uma Margem de Valor Agregado de 41,34%. Através do cálculo desta Substituição, o valor total da nota representa o preço de custo das hastes flexíveis, R\$ 47,79. O preço de venda real, praticado pela Empresa Y, para o lote de 72 unidades é de R\$79,20, em contrapartida, a previsão feita para o preço de venda deste lote ficou em R\$ 64,88, ou seja, foi previsto a menor em relação à realidade.

Na qualidade de tributadas pelo regime normal do ICMS, as 72 unidades de hastes flexíveis teriam o preço de custo de R\$ 44,29. O preço de venda real de venda de todo o lote das hastes flexíveis é R\$ 79,20. Nessas condições, a Empresa

Y teria de recolher R\$5,93 para o Estado, que é mais ICMS a pagar do que na operação real, com Substituição.

Embasado no anexo 5 do art. 390 do RICMS-PB, aufere-se ao aparelho de barbear uma MVA de 30%, que foi comprado pela Empresa Y em uma quantidade de 120 unidades. No cálculo do ICMS Substituição, a previsão de preço de venda das 120 unidades foi de R\$ 467,69, que diferencia para menos do preço de venda real para as 120 unidades, que é R\$504,00. O preço de custo tem o valor de R\$ 367,67.

Na hipótese do aparelho de barbear tributado ao regime de ICMS normal, a mercadoria custaria R\$ 347,18; e com o preço de venda real de R\$504,00, o ICMS a Recolher, já abatido do ICMS a recuperar, seria de R\$ 26,66.

As lâminas de barbear, observado o art. 390 do RICMS-PB, tem MVA de 30%, e estão presentes na NF de compra em 12 unidades. O preço de custo das 12 unidades da mercadoria tem o valor de R\$ 110,98. Sendo seu preço de venda arbitrado R\$ 141,18 e seu preço de venda real R\$ 155,88.

Se o regime de apuração do ICMS fosse o normal, o preço de custo teria o valor de R\$ 104,80, o preço de venda real é de R\$ 155,88 e o ICMS a recolher seria R\$ 8,68.

Na compra de 72 unidades de creme dental pela Empresa Y, o cálculo do ICMS Substituição é feito com a MVA de 41,34%, em observância ao anexo 5 do art. 390 do RICMS-PB, o preço de venda presumido ficou em R\$ 136,28, sendo o preço de venda real, R\$ 126,00, menor que o primeiro. O custo das mercadorias foi R\$ 100,40.

O creme dental calculado em regime de ICMS normal, é observado num preço de custo de R\$ 93,05 e de venda real de R\$ 126,00, portanto, um ICMS a recolher no valor de R\$ 5,60, que é um valor inferior ao ICMS Substituição.

A Empresa Y comprou 360 unidades de pilha, que são submetidas a uma MVA de 40%, de acordo com o anexo 5 do art. 390 do RICMS-PB, e tem a base de cálculo do ICMS Substituição previsto com o preço de venda do lote de pilha no valor de R\$ 150,19. O preço de venda real das 360 unidades de pilha é R\$176,40 e seu custo é de R\$ 111,46.

Supondo que a pilha não fizesse parte do regime de Substituição Tributária, o preço de custo seria R\$ 103,53 na proposição da Tabela 1, o preço de venda real praticado na pilha é R\$ 176,40, com isso, o ICMS a Recolher tem o valor de 12,39.

Quanto ao enxaguante bucal, foram compradas 6 unidades, que tem uma MVA de 41,34% incidindo sobre seu valor, sustentada pelo RICMS-PB em seu art. 390. O ICMS Substituição deste produto pode ser vislumbrado com o preço de venda real de R\$ 92,28 e o proposto por lei é R\$ 92,10. Já o custo da mercadoria é R\$ 69,74.

Para o caso de cálculo por regime de ICMS normal, o preço de custo seria R\$ 65,16. Sendo o preço de venda real R\$ 92,28, calcula-se o ICMS a Recolher no valor de R\$ 4,61.

O RICMS-PB, no seu art. 390, prevê que a MVA incidente sobre o refrigerante é de 40,15%, segundo o emissor da NF. Foram comprados 6 unidades de refrigerante, que têm, no cálculo do ICMS Substituição, o preço de custo das 6 unidades de refrigerante é R\$ 9,00 e seu preço de venda é R\$ 11,70. O preço de venda previsto em lei tem o valor de R\$ 11,10.

Na hipótese da não ocorrência da Substituição Tributária no cálculo do ICMS referente ao refrigerante, verifica-se o valor do preço de custo, que é R\$ 8,46. O preço real de venda é R\$ 11,70, e a partir deste, verifica-se que o valor do ICMS a pagar é R\$ 0,64.

Na última mercadoria da ordem, encontra-se o sorvete, que foi comprado em 8 unidades, cuja Margem de Valor Agregado é 41,03%, verificada no RICMS-PB em seu art. 390, anexo 5. Na seção do cálculo da Substituição, as 8 unidades de sorvete custaram R\$ 66,75. O preço de venda presumido através do RICMS, foi estipulado em R\$ 88,00, mas o preço de venda real utilizado pela Empresa Y foi de R\$ 95,84, que é superior ao estipulado pelo Estado.

No propósito do sorvete ter a incidência de ICMS no regime normal, o novo preço de custo, conseguido através da hipótese proposta, é R\$ 62,40. O preço pelo qual as 8 unidades de sorvete estão à venda é R\$ 95,84, então, o ICMS a Recolher para o Estado, já deduzido do ICMS que já foi pago ou a recuperar (R\$ 10,61), tem o valor de R\$ 5,68, valor este superior ao valor do ICMS recolhido na operação real de venda.

Na sequência, serão interpretados os dados desse experimento, que foram analisados com a amostra das mercadorias que são submetidas à incidência da Substituição Tributária do ICMS.

4.1 Interpretação dos Resultados

As mercadorias apresentadas anteriormente exibem valores para quantidades unitárias diferentes, portanto, para interpretação, foi dividido o valor do lote de mercadorias pela quantidade de unidades da mesma, obtendo valores referentes a uma unidade de cada mercadoria.

Retirando os dados da apresentação do item anterior, é obtido os valores unitários de cada mercadoria que foram previstos, como preço de venda, pelo RICMS-PB, através da utilização da MVA. Também, foram elencados os valores referentes ao preço real de venda praticado pela Empresa Y no varejo. Em relação ao ICMS, estão discriminados os valores do ICMS pelo regime de Substituição; e os valores da hipótese da utilização do regime normal nestas mercadorias. Esta síntese de dados pode ser visualizada no Quadro 2.

Quadro 2: Síntese dos dados da análise

VALORES UNITÁRIOS	PREÇO DE VENDA ESTIPULADO	PREÇO DE VENDA REAL	ICMS Substituição	ICMS Normal a Pagar
Absorvente	R\$ 2,43	R\$ 2,65	R\$ 0,13	R\$ 0,17
Água 500ml	R\$ 0,75	R\$ 0,88	R\$ 0,04	R\$ 0,06
Água 1,5L	R\$ 1,40	R\$ 1,75	R\$ 0,06	R\$ 0,12
Haste flexível	R\$ 0,90	R\$ 1,10	R\$ 0,05	R\$ 0,08
Aparelho de barbear	R\$ 3,90	R\$ 4,20	R\$ 0,17	R\$ 0,22
Lâmina de barbear	R\$ 11,77	R\$ 12,99	R\$ 0,52	R\$ 0,72
Creme dental	R\$ 1,89	R\$ 1,75	R\$ 0,10	R\$ 0,08
Pilha	R\$ 0,42	R\$ 0,49	R\$ 0,02	R\$ 0,03
Enxaguante bucal	R\$ 15,35	R\$ 15,38	R\$ 0,76	R\$ 0,77
Refrigerante	R\$ 1,85	R\$ 1,95	R\$ 0,09	R\$ 0,11
Sorvete	R\$ 11,00	R\$ 11,98	R\$ 0,54	R\$ 0,71

Fonte: autoria própria. Dados obtidos na "Tabela 1".

Nota-se, no Quadro 2, que todas as mercadorias, com exceção do creme dental, tiveram seus preços de venda real maior que o preço de venda estipulado

por lei. Como o preço de venda estipulado por lei é o que define o montante do ICMS Substituição e o preço de venda real é o que define a hipótese de ICMS normal, é observado, também, que o valor do ICMS Substituição é maior que o ICMS Normal a Pagar para todas as mercadorias, exceto para o creme dental.

Separadamente, foram verificados que, do valor presumido da venda para o valor real, ocorreram as seguintes variações:

- a) Absorvente: o preço de venda foi 9,05% maior que o preço previsto por lei;
- b) Água 500ml: o preço de venda foi 17,33% maior que o preço previsto por lei;
- c) Água 1,5L: o preço de venda foi 25,00% maior que o preço previsto por lei;
- d) Haste flexível: o preço de venda foi 22,09% maior que o preço previsto por lei;
- e) Aparelho de barbear: o preço de venda foi 7,77% maior que o preço previsto por lei;
- f) Lâmina de barbear: o preço de venda foi 10,41% maior que o preço previsto por lei;
- g) Creme dental: o preço de venda foi 7,54% menor que o preço previsto por lei;
- h) Pilha: o preço de venda foi 17,45% maior que o preço previsto por lei;
- i) Enxaguante bucal: o preço de venda foi 0,21% maior que o preço de venda previsto por lei;
- j) Refrigerante: o preço de venda foi 5,41% maior que o preço previsto por lei;
- k) Sorvete: o preço de venda foi 8,91% maior que o preço previsto por lei.

O Convênio ICMS Nº 70, de 1997, afirma que o valor da MVA tem o objetivo de formar uma base de cálculo de ICMS Substituição condizente com o valor de venda praticado no mercado. Sendo assim, as variações acima, que tiveram preço de venda maior que o presumido, estão com este preço superior ao preço praticado no mercado, ou o valor da MVA não foi devidamente atualizado pelo órgão responsável. No caso do preço de venda ser menor do que o previsto, ou o preço praticado pela Empresa Y está inferior ao preço de mercado, ou o valor da MVA, calculado pelo Estado, está com um valor superestimado.

Relacionando o valor do ICMS Substituição com o valor do ICMS Normal a Pagar (caso as mercadorias não estivessem sujeitas à Substituição Tributária), ocorreram estas variações:

- a) Absorvente: o valor do ICMS Normal a Pagar foi 28,39% maior que o valor do ICMS Substituição;
- b) Água 500ml: o valor do ICMS Normal a Pagar foi 53,98% maior que o valor do ICMS Substituição;
- c) Água 1,5L: o valor do ICMS Normal a Pagar foi 98,10% maior que o valor do ICMS Substituição;
- d) Haste flexível: o valor do ICMS Normal a Pagar foi 69,61% maior que o valor do ICMS Substituição;
- e) Aparelho de barbear: o valor do ICMS Normal a Pagar foi 30,13% maior que o valor do ICMS Substituição;
- f) Lâmina de barbear: o valor do ICMS Normal a Pagar foi 40,41% maior que o valor do ICMS Substituição;
- g) Creme dental: o valor do ICMS Normal a Pagar foi 23,78% menor que o valor do ICMS Substituição;
- h) Pilha: o valor do ICMS Normal a Pagar foi 56,16% maior que o valor do ICMS Substituição;
- i) Enxaguante bucal: o valor do ICMS Normal a Pagar foi 0,68% maior que o valor do ICMS Substituição;
- j) Refrigerante: o valor do ICMS Normal a Pagar foi 18,87% maior que o valor do ICMS Substituição;
- k) Sorvete: o valor do ICMS Normal a Pagar foi 30,61% maior que o valor do ICMS Substituição.

Estas variações mostram diversas porcentagens comparativas entre o valor do ICMS Normal a Pagar, que seria incidente sobre as mercadorias se estas não fizessem parte do regime de substituição, e o valor do ICMS Substituição, que é encontrado pelo regime de Substituição Tributária usado nas operações com estas mercadorias no Estado da Paraíba.

Nestas comparações proporcionais, destacam-se a água de 1,5L e o creme dental, pois, a primeira mercadoria detém o maior preço de venda real em relação ao previsto e maior ICMS Normal a Pagar em relação ao Substituição, e a segunda o menor preço de venda real em relação ao previsto e menor ICMS Normal a Pagar em relação ao Substituição.

4.2 Análise dos Objetivos Geral e Específicos

Os impactos causados pela Substituição Tributária do ICMS nas operações comerciais subsequentes na Empresa Y, que é o contribuinte substituído, nas operações de compra de mercadorias para revenda analisadas neste estudo, são as modificações que atingem o rendimento da empresa (e.g. Fabretti, 2011), sejam elas para beneficiar ou prejudicar. Uma dessas modificações é a ocorrência de um desembolso antecipado (e.g. Biava Júnior e Oyadomari, 2010) por parte da Empresa Y ao pagar o ICMS na compra da mercadoria, quando só deveria o fazer após a venda da mesma, o que deixa a empresa descapitalizada.

A outra modificação é possibilidade da previsão do preço de venda, realizada através da MVA conforme pesquisas feitas por órgãos competentes do Estado, não condizer com o preço de venda real praticado pelo Contribuinte Substituído. Se esta previsão for maior que o preço de venda utilizado pela Empresa Y, a Entidade sofrerá um prejuízo, pois estará pagando um valor de ICMS maior do que o devido. Se a provisão for menor que o preço de venda, acarretará um benefício para a empresa, pois ela pagará um valor de ICMS menor daquele que deveria ser pago, e mesmo assim, não é obrigada a pagar a diferença devido estar protegida pela legislação da Substituição Tributária.

Quanto a esta possibilidade, foram analisadas onze amostra de mercadorias sujeitas à substituição. No creme dental foi observado que o valor da previsão do preço de venda foi superior ao valor real da venda, gerando prejuízo para a Empresa Y; já para os demais itens, ocorreu que o preço da previsão foi menor que o de venda, gerando benefício para a Empresa Y.

Foram comparados os resultados da utilização do regime de Substituição Tributária de ICMS com a forma de tributação normal deste imposto (na hipótese da sujeição das mercadorias estudadas ao regime normal), para a amostra dos onze itens. Se o valor do ICMS Normal a Pagar superar o valor do ICMS Substituição, a Empresa Y terá um benefício, para efeitos dessa comparação hipótese-realidade, pois a realidade terá sido mais vantajosa. Se o valor do ICMS Normal a Pagar for inferior ao valor do ICMS Substituição, se tem o oposto da situação anterior. Já que

o valor do ICMS Substituição é conseguido através do preço de venda estipulado e o valor do ICMS Normal é feito de acordo com o preço de venda real, tivemos resultados semelhantes ao destes preços, porém com proporção de montantes diferentes. A hipótese de ICMS Normal a Pagar gerou benefício no caso do absorvente, da água de 500ml, de 1,5L, da haste flexível, aparelho de barbear, lâmina de barbear, pilha, enxaguante bucal, refrigerante e do sorvete, devido seu montante ser maior que o ICMS Substituição, mas causou prejuízo em relação ao creme dental, pois superou o valor do ICMS Substituição.

Os montantes percentuais destas informações citadas podem ser visualizados no Quadro 3:

Quadro 3: Relação entre valores real e estipulado, ICMS normal a pagar e substituição

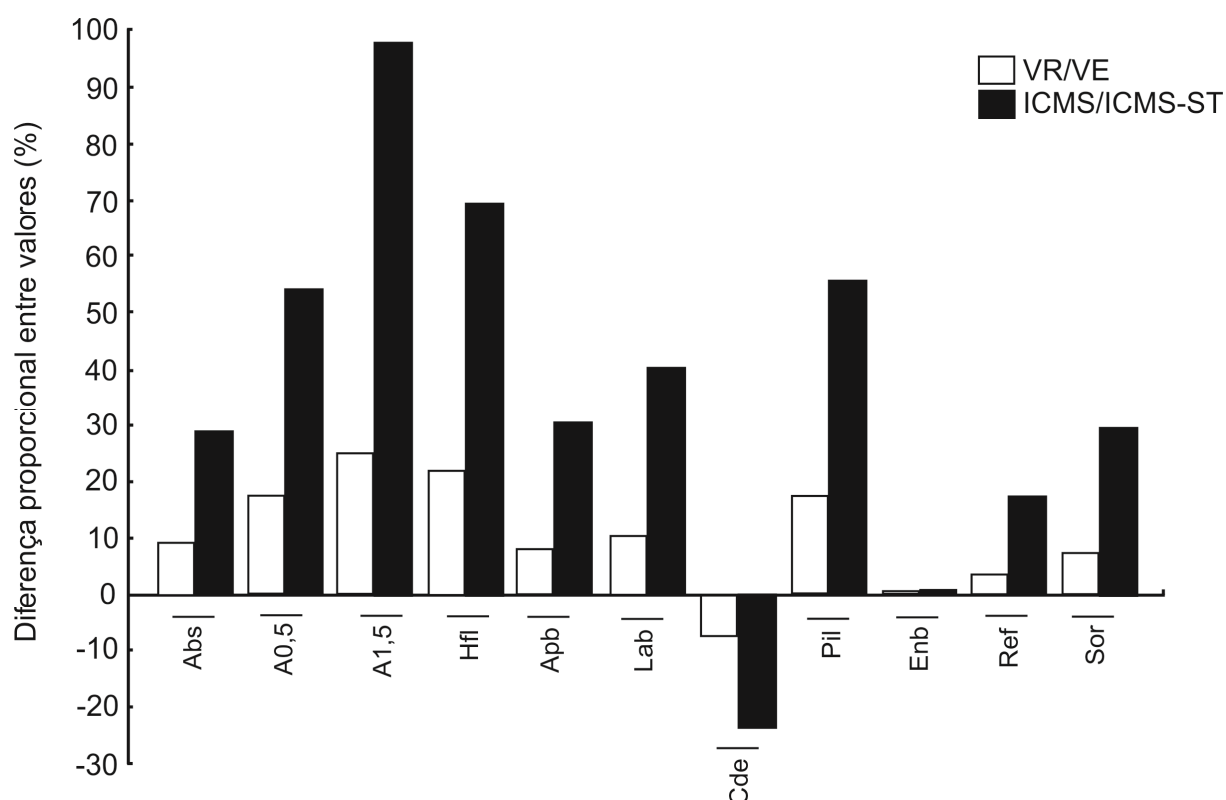
RELAÇÃO PROPORCIONAL ENTRE VARIÁVEIS	Valor Real	ICMS Normal a Pagar
	Valor Estipulado	ICMS Substituição
Absorvente	9,05%	28,39%
Água 500ml	17,33%	53,98%
Água 1,5L	25,00%	98,10%
Haste flexível	22,09%	69,61%
Aparelho de barbear	7,77%	30,13%
Lâmina de barbear	10,41%	40,41%
Creme dental	-7,54%	-23,78%
Pilha	17,45%	56,16%
Enxaguante bucal	0,21%	0,68%
Refrigerante	5,41%	18,87%
Sorvete	8,91%	30,61%
Média ± Desvio-Padrão	10,55% ± 9,53%	36,65% ± 33,11%
Valor Mínimo	-7,54%	-23,78%
Valor Máximo	25,00%	98,10%

Fonte: autoria própria. Dados obtidos no "Quadro 2".

Conforme o Quadro 3, as mercadorias que causaram menos e mais benefícios proporcionalmente, tanto para o valor de venda, quanto para o valor do recolhimento do ICMS, foram os valores referentes ao creme dental e à água de 1,5L, respectivamente. Os valores 9,53% e 33,11%, que estão junto às médias, representam o desvio padrão, que é a dispersão entre os valores de uma de

amostra ou população em relação à média (e.g. Azevedo Filho, 2011). Tais diferenças proporcionais podem ser melhor visualizadas no gráfico a seguir, sendo VR o valor real da venda e VE o valor estipulado:

Figura 1: Diferença proporcional entre os valores de venda estipulada/venda real (VR/VE) e do ICMS Normal/ICMS com Substituição Tributária (ICMS/ICMS-ST). Abreviações: Abs – absorvente; A0,5 – água mineral de 500 ml; A1,5 – água mineral de 1,5 L; Hfl – hastes flexíveis; Apb – aparelho de barbear; Lab – lâmina de barbear; Cde – creme dental; Pil – pilhas; Enb – enxaguante bucal; Ref – refrigerante; Sor – sorvete.



Fonte: autoria própria. Dados obtidos no “Quadro 3”.

Então, de acordo com interpretação da amostra analisada, o experimento, no geral, teve característica de benefício à Empresa Y, pois apenas uma das mercadorias não auferiu benefício, e este prejuízo criado pelo creme dental foi compensado pela média dos demais itens junto a ele.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Fundamentada no item 2, a pesquisa teve a possibilidade de analisar o processo de Substituição Tributária do ICMS, nas operações comerciais subsequentes, para a empresa comercial da cidade de Sapé-PB, do ramo varejista, dita Empresa Y, que assume o papel de contribuinte substituído.

Como o contribuinte substituído arca com o ônus financeiro do tributo, no caso o ICMS, depende dele a geração ou não de benefício ou prejuízo para a entidade, pois o ICMS Substituição é baseado no preço que foi presumido por lei e que representa o preço praticado pelo contribuinte substituído na venda da mercadoria para o consumidor final. Então, qualquer valor diferente deste previsto, irá afetar sua lucratividade.

Na análise da amostra de onze tipos de mercadorias, a Empresa Y praticou o preço de todas elas diferente do preço previsto em lei, e tiveram dez mercadorias apresentando benefício e uma mercadoria acarretando prejuízo, o que na média, gerou um benefício de $10,55\% \pm 9,53\%$ do valor de venda real em relação ao estipulado e de $36,65\% \pm 33,11\%$ da hipótese do ICMS Normal em relação ao Substituição.

Embora o experimento tenha apresentado benefícios para a Empresa Y com o regime de Substituição Tributária do ICMS, existe um impacto negativo que este sistema causa à entidade, que é a descapitalização da mesma, devido ao pagamento antecipado (no momento da compra ao fornecedor) de uma obrigação que só deveria ser paga depois da venda da mercadoria ao consumidor final.

Sendo assim, é esperado que as dúvidas referente a esta forma de tributação, para o contribuinte substituído, que é quem arca com o ônus do tributo, sejam sanadas através da observância deste estudo, que ajudará o varejista na hora da formação de preço de venda.

5.1 Recomendações

Perante o assunto abordado, conhecida a polêmica que o envolve, é interessante observar litígios judiciais, como o caso das vertentes de restituição,

onde há pesquisadores que defendem que a restituição deve ser auferida no caso da ocorrência da venda da mercadoria pelo valor menor que o previsto. Por outro lado, há uma corrente contrária, que argumenta que a restituição só cabe na não ocorrência da venda.

Também é importante saber dos outros tipos de Substituição Tributária, apesar de que a substituição tratada nesta pesquisa é a mais importante, pois é a que mais ocorre, e a que gera mais receita para o Estado.

O experimento conduzido nesta pesquisa, merece, também, ser aplicado a outras empresas, e já que este é um estudo de caso, a aplicação destas técnicas podem gerar resultados totalmente diferentes.

REFERÊNCIAS

ACEVEDO, C. R.; NOHARA, J. J. **Monografia no Curso de Administração**: Guia Completo de Conteúdo e Forma. São Paulo: Atlas, 2009.

AZEVEDO FILHO, Azamor Cirne de. **Métodos Quantitativos** (notas de aula). João Pessoa, 2011.

BEUREN, I. M.; RAUPP, F. M.; Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: COLAUTO, R. D.; LONGARAY, A. A.; PORTON, R. A. de B.; RAUPP, F. M.; SOUSA, M. A. B. de; BEUREN, I. M. (Org.) **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2003. p.76-97.

BIAVA JÚNIOR, Roberto; OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. Impactos da Substituição Tributária do ICMS na Lucratividade e nos Custos Empresariais. **R. Cont. Ufba**, Salvador-Ba, v.4, n.2, p.71-91, mai./ago. 2010.

BRASIL. Emenda Constitucional Nº 3, de 17 de Março de 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm>. Acesso em: outubro de 2013.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: outubro de 2013.

_____. Código Tributário Nacional, de 1966. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: novembro de 2013.

_____. Lei Complementar Nº 87, de 13 de Setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: Dezembro de 2013.

_____. Convênio ICMS Nº 70, de 25 de Julho de 1997. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/ICMS/1997/CV070_97.htm>. Acesso em: Janeiro de 2014.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificações dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2005.

FABRETTI, Laúdio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito Tributário** para os Cursos de Administração e Ciências Contábeis. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS Direito Rio. **Fundamentos de direito** tributário. 2.v. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NARDO, Gustavo Cortez. Substituição tributária para frente é um empréstimo compulsório. **Consultor Jurídico**, 2006. Substituição tributária para frente é inconstitucional, p.1-4.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de Contabilidade Tributária**: textos e testes com as respostas. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PARAÍBA, Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Disponível em: <legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/REGULAMENTOS/DOWNLOAD/ICMS/COMHISTORICO/RICMS_HISTORICO_.htm> Acesso em: dezembro de 2013.

Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco. **Substituição Tributária – Regras Gerais**. Pernambuco, outubro/2013. Disponível em: <<http://www.sefaz.pe.gov.br/flexpub/versao1/filesdirectory/sessions6096.pdf>>. Acesso em: outubro de 2013.

Secretaria da Receita Federal do Brasil. **1964 A 1967 – A Reforma Tributária**. Dezembro/2013. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1964a1967.asp>> Acesso em: dezembro de 2013.