

IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS NOS CUSTOS DOS PRODUTOS

André Luiz Marchalek¹
Nádia Cristina Castilhos²

INTRODUÇÃO

Esta pesquisa propõe como tema central o regime de tributação do ICMS na modalidade de substituição tributária e tem como objetivo geral Avaliar a influência do ICMS ST nos custos das mercadorias eletro eletrônicos e seu reflexo nas demonstrações contábeis.

A investigação busca:

- a) Caracterizar a substituição tributária a partir dos marcos legais;
- b) Identificar as mercadorias que estão sujeitas ao ICMS ST;
- c) Especificar os valores incidentes, como custo definitivo e sem recuperação, recolhidos na aquisição destas mercadorias eletro eletrônicos;
- d) Verificar a composição das bases de cálculos do ICMS ST das mercadorias eletro eletrônicos, como substituto tributário e substituído;
- e) Comparar os custos de aquisição das mercadorias ou produtos adquiridos com e sem substituição tributária de ICMS; e
- f) Avaliar o impacto da ST de ICMS no desembolso, nos custos e nos resultados contábeis;

A justificativa para a proposta assenta-se sobre a necessidade de conhecer melhor esta modalidade tributação que gradativamente tem sido implementada pelos governos estaduais, firmando convênios entre si e assim atingindo gradativamente diferentes tipos de produtos, em virtude do mesmo ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. A Empresa em análise explora o comércio de equipamentos de informática e pertence ao ramo de eletro-eletrônicos. Recentemente o ramo de eletro-eletrônicos foi incluído nesta modalidade (2009) e as empresas devem considerar as necessidades de modificações estruturais internas, adequações de sistemas, os custos com treinamento de pessoal, custo das mercadorias e produtos comercializados e serviços prestados, inserindo o valor reativo à substituição tributária em suas operações realizadas. Avaliar este impacto,

¹ Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis da FSG.

² Professor Orientador do TCC.

mensurar estes custos, especificamente sobre o preço final dos produtos e serviços é uma tarefa de importância capital para a vitalidade das empresas, tendo a necessidade de ajustar os seus procedimentos operacionais para adequação das operações com este imposto. Por isso, análise deve ser realizada para proporcionar uma avaliação do impacto e viabilizar as ações de ajustes a este tributo.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A discussão teórica assenta-se principalmente sobre a legislação aplicável ao tema, consubstanciado na interpretação de vários autores, realiza-se o exame das legislações que formam a base legal a respeito da Substituição tributária e é de importância fundamental para entendimento dos mecanismos de operação do tributo recolhido nesta forma.

Sobre os tributos, Barreirinhas (2009) informa as principais fontes que estão colocadas abaixo com suas respectivas características:

- a) Constituição Federal com suas emendas: É a base referencial sobre a matéria;
- b) Leis complementares e ordinárias: são as normas emanadas do poder legislativo e os instrumentos básicos através dos quais os tributos são estabelecidos;
- c) Leis delegadas: substituem a lei ordinária que trata a matéria tributária, atendendo à solicitação do Presidente da República. Esta modalidade não é comum.
- d) Medidas Provisórias: previstas pela Constituição Federal, emanam do poder executivo e possuem força de lei para adoção de medidas de caráter provisório. Estas não podem instituir ou majorar impostos.
- e) Decretos legislativos e resoluções: o poder legislativo os produz para ratificar tratados e disciplina as relações jurídicas decorrentes de medida provisória. A resolução é um instrumento de uso do poder legislativo que não se submete à sanção do executivo. Resoluções produzidas pelo Senado Federal têm abrangência nacional e regulam tributos de maneira uniforme. Exemplo típico é fixação das alíquotas interestaduais máximas e mínimas do ICMS.
- f) Decretos: São instrumentos de uso do chefe do poder executivo. É ato normativo que possibilita de forma mais precisa a execução da lei que estabelece o tributo, pois a trata em maior detalhe.
- g) Normas complementares: Expedidos por autoridades abaixo do chefe do poder executivo, são atos regulamentadores como os convênios, atos normativos.

- h) Convênios: com relação aos convênios, Barreirinhas (2009, p.211) esclarece que os entes políticos podem firmar convênios entre si, delegando funções de arrecadação e fiscalização, trocando informações e fixando normas regulatórias conforme art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal.

As modalidades de cálculos e os mecanismos que configuram a substituição tributária de ICMS estão descritas na Constituição Federal (CF), que estabelece os tributos e outorga as competências; no Código Tributário Nacional (CTN) que dispõe sobre os tributos em geral tipificando as características de cada um; na Lei Complementar 87/96 conhecida como Lei Kandir, que trata da regulação do ICMS a nível Nacional; do Regulamento do ICMS no Rio grande do Sul (RICMS), a lei estadual que institui e regulamento o ICM no estado do RS e em vários protocolos assinados entre as Unidades Federativas (estados) através do Conselho de política Fazendária (CONFAZ).

Sendo um imposto incidente diretamente sobre a circulação de mercadorias, o ICMS, na modalidade de substituição tributária influencia nos custos das mercadorias, afetando o ciclo operacional das empresas. Neto (2008, p.195) define o ciclo operacional como sendo “as fases operacionais existentes no interior da empresa, que vão desde a aquisição de materiais para produção até o recebimento de vendas efetuadas”. No custo das mercadorias, esta influencia afeta diretamente os prazos médios, tanto de pagamento quanto de recebimento. Neto (2007, p.198) qualifica estes prazos médios como “indicadores do ciclo operacional”. Discorre sobre os indicadores da seguinte forma: “Os indicadores da atividade operacional são mais dinâmicos e permitem que seja analisado o desempenho operacional da empresa e suas necessidades de investimento em giro”.

METODOLOGIA

Tendo-se em vista a avaliação do impacto do ICMS substituição tributária na empresa, a abordagem qualitativa tomou a preferência na pesquisa. Roesch (2006) observa sobre esta abordagem que a “[...] pesquisa qualitativa e seus métodos são apropriados para uma fase exploratória da pesquisa.”

A pesquisa exploratória foi empregada. Este método visa “[...] descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos [...]” (RICHARDSON *apud* BEUREN, 2009, p. 91).

Gil (2010) explica que a pesquisa bibliográfica é aquela realizada sobre materiais já elaborados como livros, revistas e outras publicações que já receberam tratamento de dados. Este foi o método utilizado na conceituação da Substituição tributária, porém, em se tratando de um assunto relativamente novo para o setor envolvido e com escasso material de pesquisa houve a necessidade de recorrer à pesquisa documental.

Houve a coleta de informações sobre a ST através de entrevista dirigida por um roteiro. Para Lüdke e André (1986 *apud* BEUREN, 2009, p.132), “a coleta de dados por meio de entrevista permite a captação imediata e corrente da informação desejada, praticamente com qualquer tipo de informante e sobre os mais diversos assuntos.” A entrevista semi estruturada aplicada aos envolvidos na empresa e especialistas, por suas próprias características, seguiu o roteiro básico elaborado para esta finalidade. Com base no roteiro, houve o direcionamento do diálogo e a livre expressão dos entrevistados. A análise de conteúdo é definida como “uma técnica de pesquisa para a descrição objetiva, sistemática e quantitativa do conteúdo evidente da comunicação” (BERELSON *apud* MARCONI; LAKATOS, 2008).

APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS

A análise das respostas e do diálogo mantido com os envolvidos no processo, conduzida por um roteiro de entrevista e também direcionado a especialistas no assunto revelaram alguns dos principais impactos da operação com substituição tributária.

Entre os principais resultados coletados através da entrevista, destacam-se:

Com relação à necessidade de conhecer a ST do ponto de vista fiscal e legislativo os usuários concordam que é maior a necessidade para quem opera em grande volume de operações e cotidianamente. Questionados diretamente a respeito do impacto da ST nas operações, destacou-se os seguintes tópicos:

- i) Financeiro - o custo aumentou;
- j) Operacional – a confusão e o retrabalho aumentou;
- k) Comercial – trabalho fora do estado;
- l) Controle – gerenciamento dos tributos aumentou;
- m) Interpretativo – legislação de vários estados e muitas vezes confusa;

Os pontos positivos e negativos destacados na substituição tributária foram:

Positivos:

- a) Dificuldades para empresas inidôneas lesarem o fisco, de modo que a concorrência desleal diminui;
- b) Torna um pouco mais uniforme a tributação de produtos;
- c) Facilidade de fiscalização;
- d) Dentro do estado as operações são práticas e simples; e
- e) Diminui a sonegação.

Negativos:

- a) Não existe protocolos firmados entre todos os estados, dificultando as operações;
- b) Interpretação da ST nas operações, tanto para quem recebe quanto para quem fornece;
- c) Exige vários controles extras;
- d) Dificuldades no acesso a legislação porque esta é confusa, interpretação;
- e) Necessidade de estudar e entender a legislação de outros estados;
- f) Margens de valor agregado (MVA) são diferentes da realidade, onerando os custos;
- g) Necessidade de recolhimento antecipado da GIA para transportes, desembolso antecipado;
- h) Necessidade constante de acessória contábil / fiscal; e
- i) Maior morosidade nas operações.

CONSIDERAÇÕES

E síntese, pode-se afirmar até o presente que a Substituição Tributária de ICMS possui um impacto operacional na empresa com efeitos de onerar e aumentar o volume de trabalho e conferências de operações que envolvam as mercadorias sujeitas ao regime de tributação nesta modalidade. O controle relacionado ao tributo envolve maior quantidade de cálculos e ajuste mais críticos nos sistemas de informações, incluindo diversas regras extras para apuração correta do tributo.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de direito tributário doutrina e jurisprudência**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Método, 2009.

BEUREN, Ilse Maria (Org.) **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BERLATTO, Odir (Org.). **Manual para elaboração e normatização de trabalhos acadêmicos do curso de ciências contábeis**. Caxias do Sul: FSG, 2010. Disponível em: <http://www.fsg.br/website_pt/user_files/File/Documentos/COT/ManualContabeis20101.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2010.

BRASIL. **Código Tributário Nacional – Lei Nº 5172 de 25 de outubro de 1966**. Brasília: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 2 ago. 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Congresso Nacional, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 2 ago. 2010.

BRASIL. **Lei Kandir – Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996**. Brasília: Congresso Nacional, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm> Acesso em: 26 ago. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975**. Brasília: Congresso Nacional, 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm> Acesso em: 28 ago. 2010.

BRASIL. **Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976**. Brasília: Congresso Nacional, 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm> Acesso em: 9 de mar. 2011.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. São Paulo: Makron Books, 1996.

CRC-RS. **Princípios fundamentais de contabilidade e Normas Brasileiras de contabilidade**. 21. ed. Porto Alegre: CRC, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: PC Editorial, 2004.

MARIANO, Paulo Antonio; WERNECK, Raphael; BEZERRA, Sandra R. Alencar. **Substituição Tributária no ICMS Aspectos jurídicos e Práticos**. São Paulo: IOB, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATARAZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

NETO, Alexandre Assaf. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial – um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2009.

REGIME TRIBUTÁRIO DO ICMS EM TRANSAÇÕES INTERESTADUAIS. Disponível em: <http://www.ipardes.gov.br/biblioteca/docs/rev_pr_113_gedalva.pdf> Acesso em: 12 set. 2010.

RIO GRANDE DO SUL. **Regulamento do ICMS RS - DECRETO N.º 37.699, DE 26 DE AGOSTO DE 1997**. Porto Alegre: Assembléia Legislativa, 1997. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Search.aspx?&CodArea=3&CodGroup=61>> Acesso em: 12 set. 2010.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Pilar Baptista. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SEVERINO, Antônio Joaquim; **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2006.

TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E EVASÃO FISCAL. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-apsb-1191.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2010.

WEB SITE DA MI INFORMÁTICA. Disponível em:
<<http://www.mi.inf.br/quemsomos.aspx>>. Acesso em: 2 ago. 2010.

Palavras-chave: Substituição Tributária. ICMS. Tributos.