

INFLUÊNCIAS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS EM EMPRESAS OPTANTES POR DIFERENTES ENQUADRAMENTOS TRIBUTÁRIOS

Ademilson Moraes Pereira¹
Caroline Barbosa de Oliveira²
Celso Biazus³
Luane Cunico⁴
Nádia Cristina de Castilhos⁵

Resumo: Admitida a necessidade do Estado de garantir a arrecadação de tributos, se torna preciso desenvolver processos que possibilitem que isso seja feito de forma eficaz. Assim, se torna claro a atribuição de responsabilidade por transferência e substituição, à contribuintes envolvidos em processos os quais exigem o recolhimento do ICMS. Levando o exposto em consideração, o artigo aqui descrito tem como objetivo entender os impactos da substituição tributária do ICMS em empresas enquadradas nos diversos regimes de tributação utilizados no Brasil. Para isso, fez-se uma revisão literária a respeito do assunto, a fim de ter como apoio às ideias dos autores a opinião de autores e, obviamente, da legislação vigente. Além disso, foi elaborado um questionário objetivo, o qual foi entregue para, e respondido por, tributaristas da cidade de Caxias do Sul/RS, cujas elucidações foram de suma importância para a melhor compreensão sobre situações reais envolvendo a substituição tributária do ICMS.

Palavras-chave: ICMS. Substituição Tributária. Impactos tributários.

1 INTRODUÇÃO

O tributo reveste o poder político, sendo sua e fiel sombra há mais de 20 séculos. Onde quer que se erga um governante, este usa o tributo como solo onde planta sua dominação. Com o passar do tempo, as formas de tributação foram se modificando, sendo constantemente aprimoradas a fim de se adaptar às novas necessidades políticas. Assim, os tributos se refletem sobre a economia e sobre seus resultados, sendo coberto por princípios ou regras jurídicas (BALEEIRO, 2006).

O conceito de tributo pode ser encontrado no art. 3 do Código Tributário Nacional (CTN), que o define como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Disso entende-se que o pagamento dos tributos não é facultativo, sendo dever dos contribuintes arcarem com a carga tributária e do governo, por sua vez, instituir e cobrá-la. A existência dos tributos é importante, pois em

¹ Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade da Serra Gaúcha.

² Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade da Serra Gaúcha.

³ Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade da Serra Gaúcha.

⁴ Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade da Serra Gaúcha.

⁵ Especialista em Gestão Contábil e Financeira. Professora nos Cursos de Graduação e Pós-graduação na FSG. Endereço eletrônico: nadia.castilhos@fsg.br.

sua arrecadação jaz a fonte econômica que move toda a atividade administrativa da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Justamente por se tratarem de uma fonte de flexibilidade econômica tão forte, os tributos vêm mostrando crescimento, tanto em número quanto em percentual de alíquota. O governo brasileiro já conta com aproximadamente 88 tributos (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2012), fato que torna perceptível o nível de complexidade que rodeiam a tributação. Soma-se a isso o estado de desenvolvimento econômico, que vem fazendo com que muitas empresas, dos mais diversos níveis estruturais, sejam fundadas todos os dias, contribuindo para o aumento da dificuldade em lidar com o volume de tributação de forma racional e correta.

Pensando em uma forma de tornar a arrecadação de tributos mais consistente e eficiente, o Estado instituiu a substituição tributária (ST), que facilita e assegura a arrecadação de tributos. Essa, no Brasil, que é um país de proporções continentais e pouco fragmentado, é feita por meios de transporte quase totalmente terrestres. Sobre o deslocamento da mercadoria sobre o território, portanto, incorre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS). É sobre o ICMS que a substituição tributária vem sendo mais aplicada pelo governo, pois foi uma forma eficaz que esse achou para garantir a arrecadação de todas as empresas, principalmente de empresas de pequeno porte ou cuja atividade envolve itens de baixo valor e/ou rápido deslocamento e alocação.

Considerando o exposto e admitindo-se que muitas das empresas que se encaixam no perfil citado optam ou são obrigadas aos regimes de tributação do Simples Nacional, do Lucro Real ou do Lucro Presumido, busca-se compreender quais são as diferenças do impacto do ICMS ST em empresas enquadradas nos diversos regimes tributários brasileiros. Para que isso seja possível, far-se-á necessário conceituar substituição tributária, bem como contextualizar tais regimes de tributação, além de investigar a respeito dos impactos da substituição tributária do ICMS em empresas optantes por regimes de tributação diferentes.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ICMS e Substituição Tributária

O ICMS é um tributo de competência dos estados e do Distrito Federal, que incide mesmo em operações que se iniciam no exterior (CF/1998, art. 155, II), tendo, portanto,

abrangência nacional. Essa característica é a principal responsável pela complexidade da sua arrecadação. Além disso, conforme Barreirinhas (2009), o ICMS segue determinados critérios – material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo – que definem a forma como será arrecadado, os quais foram estabelecidos pela Lei Complementar 87/1996, conhecida como Lei Kandir.

A lei define dois lados na tributação, o sujeito ativo e o sujeito passivo. Considera-se sujeito ativo da obrigação “a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento” (CTN, Art. 119). Já o sujeito passivo da obrigação principal é “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.” (CTN, art. 121). É importante ressaltar que o sujeito passivo pode ser:

- I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- II – responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa de lei. (CTN, art. 121, Parágrafo Único).

Ambos estão vinculados à obrigação tributária, que surge quando ocorre o fato gerador. A verificação da existência do fato gerador, somada à outros procedimentos administrativos – determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo a ser recolhido, identificação do sujeito passivo e, quando cabível, proposição de aplicação de penalidades – constitui o lançamento (CTN, art. 142). É gerado, assim, o crédito tributário, o qual “decorre da obrigação tributária principal e tem a mesma natureza desta” (CTN, art. 139, 2011).

Dada necessidade de garantir a arrecadação e de fazê-la de forma ágil, além de facilitar o processo fiscal, a lei define possibilidade de expor terceiros como sujeito passivo da obrigação tributária. Isso acontece por meio da indicação do responsável tributário. Quando este responder de forma solidária pela obrigação tributária, fazendo com que haja mais de um sujeito passivo dessa, “o fisco pode exigir de qualquer um deles a totalidade do débito” (BARREIRINHAS, 2009, p.301).

Por outro lado, existe a previsão legal de se responsabilizar um terceiro pelo recolhimento do tributo, “excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.” (CTN, art. 128, 2013). Assim, constitui-se a responsabilidade por substituição e transferência. Logo, a substituição tributária pode ser conceituada como sendo o regime pelo qual a responsabilidade

pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte.

A substituição tributária é um instituto jurídico que autoriza que seja atribuída a responsabilidade pelo resgate de certos e determinados deveres obrigacionais a outrem que não o obrigado originário. Como consequência, ocorre uma troca de sujeição no polo passivo do vínculo obrigacional. Os produtos sobre os quais deve incidir substituição tributária encontram-se, de forma simples objetiva, em uma lista⁶ disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda - SEFAZ.

2.1.1 Formas de Substituição Tributária

O ICMS é espécie de imposto incidência múltipla ou plurifásica sobre o consumo, no tanto que incide em cada uma das fases ou etapas/operações em que se desdobra a cadeia mercadológica das mercadorias e serviços por ele atingidos. Sua circulação físico-jurídica é acompanhada desde a sua origem, nos pontos de extração e de produção primárias internas, ou por onde ingressam no mercado nacional após o desembaraço aduaneiro, até sua retirada de circulação pelo consumo. Sua base de cálculo deve estar prevista em lei complementar (CF/1988, art. 146), podendo ser reduzida, se assim vontade do Estado for, como forma de incentivo econômico.

É também não cumulativo, pois o valor devido em uma determinada etapa compensa-se com os valores recolhidos nas anteriores, de modo que o imposto acaba por incidir apenas sobre o valor agregado ou margem de lucro bruto nela verificada. Disso decorre que o somatório dos recolhimentos efetuados ao longo da cadeia equivale ao valor que seria cobrado por meio de um imposto de incidência única (monofásico) que atingisse apenas a última etapa, ou seja, é o valor que resulta da multiplicação da alíquota média efetiva pelo preço final pago pelo consumidor para adquirir aquela mercadoria ou serviço. Dentre as modalidades existentes, há a substituição tributária progressiva, também conhecida por “subsequente” ou “para frente”, e a regressiva, ou “para trás”, abrangendo, respectivamente, fatos geradores futuros e fatos geradores passados, são as mais frequentemente encontradas na legislação do ICMS (BARREIRINHAS, 2009).

⁶Relação dos produtos sujeitos à ST, com seus respectivos acordos interestaduais e estados signatários: <http://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/fiscalizacao/arquivos/subst.tributaria_protocolo.pdf>.

Quando se efetiva o regime de substituição tributária progressiva, surge a obrigação do recolhimento, de uma só vez, deste imposto “monofásico”, já calculado sobre o preço final pago pelo consumidor, de tal modo que se configura, em termos tributários, uma espécie de “encurtamento” da cadeia mercadológica, já que um conjunto indeterminado de fases ou etapas deixam de ser consideradas, em si mesmas, relevantes para o fenômeno da incidência tributária, porque são “condensadas” ou “comprimidas” em um só evento, que é o fato gerador da substituição tributária.

Em sede constitucional, a modalidade está prevista no artigo 150, § 7.º:

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Em consequência da aplicação do regime de substituição tributária progressiva, ocorre uma antecipação da receita do ICMS relativa a fatos geradores futuros, a serem promovidos pelos contribuintes que estão situados “à frente” na cadeia de circulação das mercadorias e serviços, mediante concentração da arrecadação no substituto tributário (industrial, importador), relativamente às operações subsequentes, a contar da sua própria.

A substituição tributária regressiva, diferentemente do que o seu nome faz supor, ocorre no caso em que as pessoas que ocupam posições inferiores na cadeia de produção/circulação sejam substituídas pelas pessoas que ocupam posições posteriores.

A previsão legal para a prática está contida na norma genérica do artigo 128, CTN:

Art. 128. A lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Já as operações concomitantes, conforme Alexandre (2008), caracterizam-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação ou prestação de serviço, concomitantemente à ocorrência do fato gerador. Nesta espécie se encontra a Substituição Tributária dos serviços de transportes de cargas, por exemplo.

2.2 Substituto e Substituído

Como decorrência da substituição tributária, se dá o surgimento das figuras do substituto e do substituído (CHIEREGATO, 2009). Aquele contribuinte, inscrito ou não no cadastro próprio, que efetivamente promove e realiza a operação alcançada pela substituição tributária, é designado pela legislação como o contribuinte substituído, e aquele contribuinte que foi eleito como responsável pelo recolhimento do tributo, é designado como contribuinte substituto.

O contribuinte substituto é responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive do valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações de destinem mercadorias e serviços ao consumidor final. Em regra geral, será o fabricante ou importador no que se refere às operações subsequentes (BALEEIRO, 2006). No caso da substituição tributária progressiva, é o estabelecimento industrial, fabricante ou beneficiador, e o importador, que fabrica, industrializa, beneficia e/ou importa tais mercadorias, que assume a responsabilidade de calcular e recolher o ICMS relativo a todas as operações que, de forma presumida, ocorrerão até o produto chegar ao consumidor final (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2013).

Por sua vez, o substituído é o contribuinte que remete mercadoria objeto da substituição tributária regressiva para um contribuinte inscrito, como ocorre tipicamente com os produtores rurais em relação às saídas, dos seus estabelecimentos agropecuários, das mercadorias de produção própria que promovem. No caso da substituição tributária progressiva, em que usualmente há uma sucessão de etapas/operações de venda para revenda, até que o produto ou serviço chegue ao consumidor final, são substituídos os comerciantes atacadistas, distribuidores e varejistas que, postados ao longo da cadeia mercadológica, promovem as sucessivas operações de compra e venda com as mercadorias e serviços submetidas ao regime de substituição tributária (ALEXANDRE, 2008).

2.3 Base de Cálculo e Margem de Valor Agregado (MVA)

A Lei Complementar nº 87/96 em seu artigo 8º, ao tratar do regime de sujeição passiva por substituição, determina que a base de cálculo será o valor correspondente ao preço de

venda a consumidor acrescido do valor do frete, IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação (sobre esse total) do percentual de valor agregado (margem de lucro). Esse percentual é estabelecido em cada caso de acordo com as peculiaridades de cada mercadoria.

A margem de valor agregado – MVA – será determinada com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados. A mercadoria submetida ao regime de substituição tributária em operação interestadual terá a margem de valor agregado estabelecida em Convênio ou Protocolo (SEFAZ, 2013).

As bases da MVA são estabelecidas no art. 8 da Lei Kandir, que as define como segue:

- I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;
- II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:
 - a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
 - b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; 39
 - c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

2.4 Regime de Tributação pelo Lucro Real

A expressão Lucro Real significa o próprio lucro tributável, para fins da legislação do imposto de renda, distinto do lucro líquido apurado contabilmente. Oliveira (2009, p. 101) conceitua Lucro Real como sendo “o resultado contábil líquido do trimestre antes do IRPJ e da CSLL, transcrito em livro próprio – denominado Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) – e ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda”.

Analisando contabilmente, verifica-se que “o lucro real é aquele realmente apurado pela contabilidade, com base na completa escrituração contábil fiscal, com a escrita e rigorosa observância dos princípios fundamentais de contabilidade e demais normas fiscais e comerciais.” (CHIEREGATO *et al.*, 2009, p. 209). As seguintes empresas estão obrigadas a apurar o lucro real, conforme art. 14 da Lei 9.718/98:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002).

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d).

As pessoas jurídicas que não se enquadrarem em nenhuma das situações descritas acima podem optar pela tributação com base no lucro presumido. Todavia, as empresas mesmo não sendo obrigadas, poderão apurar seus resultados tributáveis com base no lucro real. Assim, caso a empresa obtenha um lucro contábil pequeno ou até mesmo prejuízo, poderão fazê-lo, buscando realizar economia tributária (planejamento tributário).

2.5 Regime de Tributação pelo Lucro Presumido

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do IR e da CSLL das pessoas jurídicas desobrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real. Mesmo não sendo um regime obrigatório, o Lucro Presumido é notavelmente difundido, graças à sua simplicidade e, principalmente, por questões de estratégias de planejamento tributário, principalmente em empresas com bastante faturamento. Ele é usado para presumir o lucro de pessoa jurídica, utilizando sua receita bruta e outras receitas tributáveis (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2013). Essa presunção é feita aplicando valores percentuais padrão sobre a receita operacional bruta (faturamento) da empresa. O valor encontrado, somado a outras receitas auxiliares, não provindas da atividade principal da empresa, serve de base para cálculo dos impostos.

2.6 Impactos da Substituição Tributária nas empresas Categoria Geral

O Regulamento do ICMS classifica as empresas tributadas pelo Lucro Real e Lucro Presumido em uma única categoria, denominada Categoria Geral. Isto acontece devido à sistemática do ICMS ser a mesma, ou seja, é um imposto não cumulativo nas duas hipóteses. Assim, o maior impacto nestas duas formas de tributações é a aplicação da MVA – Margem de Valor Agregado, que corresponde a um percentual de presunção de lucro que determinada mercadoria atinge, segundo regras e estatísticas. Esse percentual é utilizado para encontrar a base de cálculo do ICMS ST.

O Contribuinte Substituto, responsável pela retenção e recolhimento deste imposto, deverá analisar os produtos que são submetidos ao regime, tanto dentro do estado de origem quanto nas operações interestaduais, este que depende de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. Neste caso, ressalta-se que a sujeição ocorre, também, nas mercadorias destinadas a uso e consumo ou ativo imobilizado, desde que o destinatário seja contribuinte do ICMS, aplicando o Diferencial de Alíquotas (LEI COMPLEMENTAR 87/1996, Arts. 6º e 9º).

Quanto à Margem de Valor Agregado, as empresas que se enquadram na Categoria Geral terão um ajuste neste percentual nas operações interestaduais. Esta é uma forma de tributar a operação interestadual como sendo uma operação interestadual (dentro do estado de destino). A MVA Ajustada se dá da seguinte forma:

$$\text{MVA ajustada} = [(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$$

Quadro 1: fórmula de cálculo da MVA ajustada.

Fonte: os autores.

Onde:

- I. MVA ST original é a margem de valor agregado prevista na legislação do Estado de destino do produto;
- II. ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual da operação;
- III. ALQ intra é o coeficiente correspondente à alíquota interna do substituto.

Com a saída das mercadorias com ICMS ST do seu estabelecimento, o Contribuinte Substituto pratica o fato gerador. Conforme a sistemática do regime, ele antecipa o pagamento do ICMS em relação aos fatos geradores futuros praticados pelos contribuintes substituídos.

Para fins de exemplificação, consideramos uma operação de venda de um produto importado, realizada por um fabricante do Rio Grande do Sul enquadrado na Categoria Geral, com destino a um comércio localizado no Estado de São Paulo, onde o valor da venda é de R\$ 1.000,00 e com IPI calculado a uma alíquota de 10%, tem-se:

$$\text{MVA ajustada} = [(1 + 0,40) \times (1 - 0,04) / (1 - 0,18)] - 1$$

$$[(1,40) \times (0,96) / (0,82)] - 1$$

$$[1,344 / 0,82] - 1$$

$$[1,6390] - 1$$

$$0,6390 * 100 = 63,90\%$$

Frete: R\$ 40,00 / Outras Despesas: R\$ 10,00

ICMS da operação própria – (R\$ 1.000,00 + R\$ 40,00 + R\$ 10,00) x 4% (origem RS destino SP – item importado) = **R\$ 42,00**

Base de cálculo da ST – (R\$ 1.000,00 + R\$ 100,00 (IPI) + R\$ 40,00 (frete) + R\$ 10,00 (outras despesas)) x 63,90 (MVA Ajustada) = R\$ 734,85

MVA (1.000,00 + 100,00 + 40,00 + 10,00 + 734,85) = 1.784,85 x 18% (alíquota interna praticada no Estado de SP) = **321,27**

O valor do imposto substituição será a diferença entre o calculado de acordo com a base de cálculo estabelecida e o ICMS próprio: R\$ 321,27 – R\$ 42,00 = **R\$ 279,27**

Quadro 2: exemplo de cálculo de ICMS ST usando MVA ajustada.

Fonte: os autores.

Caso o fabricante não possua a Inscrição do Contribuinte Substituto no Estado de destino da mercadoria, deverá efetuar o recolhimento do imposto devido ao Estado destinatário em cada operação, através da GNRE – Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais, devendo uma via acompanhar a mercadoria transportada (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2013). Em suma, o ICMS ST para o fabricante corresponde à saída posterior que o cliente fará. Nesse caso, ele repassa o valor do imposto ao Estado e cobra no total da Nota Fiscal. Para o cliente, que deverá ser um comércio, o ICMS devido na sua saída já foi

recolhido pela indústria e cobrado em nota fiscal, então o valor desse imposto é absorvido nos custos e repassado no preço de venda.

2.7 Regime de Tributação do Simples Nacional

Em 14 de dezembro de 2006 – sendo válida a partir de 1º de Janeiro de 2007 – a Lei Complementar nº 123 instituiu um novo regime tributário, denominado de Supersimples. Com o seu surgimento, o ICMS e o ISS (Imposto Sobre Serviços) passam a fazer parte do Supersimples, também conhecido como Simples Nacional (WARREN *et al.*, 2009). Para poder optar pelo regime de tributação do Simples Nacional, a empresa precisa ser considerada microempresa ou empresa de pequeno porte. Isso só ocorre, segundo o artigo 3º da Lei Complementar 123/2006, quando à empresa se aplicam os seguintes requisitos:

- I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e
- II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Fazendo uso da mesma situação simulada, usada como exemplo de cálculo no caso das empresas de Categoria Geral, os resultados, no caso da empresa adquirente ser do Simples Nacional, obter-se-ia o mesmo resultado final. Assim, quando a empresa do Simples Nacional comprar uma mercadoria sobre a qual incidiu substituição tributária, essa pagará, juntamente com o custo das mercadorias, o mesmo valor que as empresas Categoria Geral. Percebe-se, portanto, a perda da diferenciação de tratamento tributário – existente no caso de tributação integral – para as empresas optantes pelo Simples Nacional, no caso de haver substituição tributária.

3 METODOLOGIA

Considerando-se que este trabalho foi feito com o objetivo de aprofundar conhecimentos já existentes sobre substituição tributária, a natureza da pesquisa foi primordialmente qualitativa e exploratória. O caráter qualitativo é definido, conforme Roesch (2006), pela necessidade de relato e informe de procedimentos e métodos acerca do assunto pesquisado. Além disso, “a pesquisa qualitativa, de fundamentação teórica, pode usar recursos

aleatórios para fixar a mostra.” (TRIVIÑOS, 1987, p.132). Ou seja, o uso de um número maior de fontes, possibilita um resultado mais assertivo. Triviños (1987) também aponta que os estudos exploratórios possibilitam ao investigador ganhar mais conhecimento acerca do objeto em estudo, sempre partindo de um problema de pesquisa e aprofundando o estudo aos limites de uma realidade específica.

Logo, como base estrutural, realizou-se uma pesquisa bibliográfica acerca do tema, onde se fez uso, como referências principais, de artigos, legislações diversas, trabalhos acadêmicos e livros. Gil (2002) salienta que a pesquisa bibliográfica possibilita, por sua diversidade documental, adquirir uma gama muito maior de conhecimento técnico do que seria possível adquirir com um grau maior de contato com o ambiente. Outro aspecto considerado positivo por Diehl e Tatim (2006), é que esse tipo de pesquisa proporciona ótimas fontes de dados e informações e, além disso, não exigem contato com o sujeito ou objeto a ser pesquisado.

Posteriormente, foi desenvolvido um estudo de caso. Este foi feito através de um questionário estruturado e aplicado para cinco especialistas em tributos, na cidade de Caxias do Sul. Lintz e Martins (2000) salientam que o estudo de caso aglomera informações em maior quantidade e muito mais detalhadas, coletadas das mais diversas formas, tendo como objetivo apreender a situação como um todo além de, por meio da criatividade, descrever casos complexos.

Por fim, como ferramenta de esclarecimento do conhecimento obtido, fez-se uso da descrição. A análise descritiva feita, conforme Marconi e Lakatos (2006), teve como principal objetivo expor o pesquisador diretamente ao contato com diversas formas de registro acerca do tema. Outro motivo para fazer uso de pesquisa descritiva, é o estabelecimento de “relações entre variáveis.” (GIL, 2010, p.11).

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 Compreensão geral do ICMS ST

Como resultados dos questionários direcionados a alguns tributaristas da cidade de Caxias do Sul, percebe-se que, basicamente, que a substituição tributária é uma forma de antecipação do imposto. Foi salientado que a substituição tributária não deveria aumentar ou

diminuir a carga tributária na cadeia de comercialização do produto, e sim somente alterar o responsável pelo recolhimento do valor do imposto devido pelas operações realizadas com a mercadoria. Assim, os mecanismos para operacionalizar o regime de substituição tributária (embasados em legislação) permitem que cada um dos contribuintes envolvidos na circulação da mercadoria, suporte unicamente sua própria carga tributária. É importante compreender que ao contribuinte substituto é assegurado o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

A substituição tributária de qualquer espécie consiste em passar para um contribuinte, a responsabilidade do recolhimento do tributo, por outro contribuinte ou etapa de operação. O famigerado ICMS ST consiste em apurar o valor do ICMS considerando todas as etapas da cadeia comercial até o momento que chega a um consumidor final. Naturalmente em uma cadeia comercial, o comerciante agrega um valor em seu preço e revende; este valor agregado é mensurado antecipadamente pela legislação vigente, fazendo com que o primeiro contribuinte da cadeia já recolha todo o valor de ICMS aos cofres públicos. Quem define o valor agregado e modalidades de recolhimento deste imposto em substituição é o estado destinatário final da mercadoria.

4.2 Apontamentos relevantes sobre substituição tributária de ICMS em empresas

Categoria Geral

Para empresas enquadradas como Categoria Geral (independentemente de ser Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado) o impacto da substituição tributária tem grande relevância burocrática. O impacto financeiro é semelhante ao que normalmente acontece com a modalidade de cobrança própria, exceto pelo fato de desembolso antecipado. Independentemente do regime de tributação, o impacto maior se dá nas empresas que se encontram no princípio da cadeia mercadológica, pois são essas que arcarão o com o custo maior, provindo da provisão de pagamento do ICMS das seguintes.

Mesmo assim, o contribuinte se beneficia se a margem de valor agregado considerada pela legislação for inferior à praticada no mercado (o que raramente acontece). Geralmente, as margens de valor agregado designadas pela legislação são superiores às que são realmente praticadas no mercado. Sendo assim, o custo aumenta, sendo refletido no aumento do preço

de venda do produto, que pode causar perda de fatias de mercado, ou redução do lucro da empresa, que pode causar desinteresse de investidores em potencial, dificuldade na obtenção de crédito, dentre outros empecilhos financeiros.

Quanto às empresas do Lucro Real, essas já operam com uma tributação mais complexa devido à natureza legal de arrecadação de seus tributos. Entretanto, o regime de substituição tributária, por vezes, acaba exigindo um controle maior da área fiscal da empresa nas operações sujeitas a esse regime. Esse fator, por sua vez, faz com que se precise de funcionários cada vez mais qualificados.

Já para as que tributam pelo Lucro Presumido, a tributação se torna menos complexa do que aquelas que tributam pelo Real. Assim como nas optantes pelo Lucro Real, essa forma de recolhimento também exige um controle maior da área fiscal da empresa, o que nas demais operações realizadas não ocorrem. Portanto, mesmo que de forma indireta, a substituição tributária acaba por onerar mais essas empresas.

4.3 Apontamentos relevantes sobre substituição tributária de ICMS em empresas do Simples Nacional

O Simples Nacional foi concebido para dar tratamento diferenciado para pequena empresa e empresa de médio porte, não tendo elas grandes disponibilidades de recursos financeiros. O ICMS é cobrado das empresas do Simples Nacional a partir das tabelas de incidência tributária do Simples Nacional, sendo a alíquota menor. O instituto da substituição tributária está relacionado com a operação com determinadas mercadorias e a opção pelo regime Simples Nacional não desobriga o optante por esse regime tributário do cumprimento das regras relativas à substituição tributária.

Na hipótese de contribuinte substituto, optante pelo Simples Nacional, recolher o débito próprio de acordo com o art. 18 da Lei Complementar nº 123/06, para fins de determinação do valor do débito de responsabilidade por substituição tributária, o valor a ser deduzido, relativo ao débito fiscal próprio, será o valor presumido desse débito, calculado na forma como ocorreria a tributação se o contribuinte não fosse optante pelo Simples Nacional, devendo esse valor ser indicado no campo “Informações Complementares” da Nota Fiscal.

Nas empresas do Simples Nacional, não há benefício fiscal no caso de substituição tributária, pois empresas enquadradas em tal regime não têm direito a crédito, tendo assim que

buscar restituição junto ao Estado, o que torna o processo demasiadamente burocrático e os custos mais altos do que deveriam, pois a carga tributária fica mais alta que a normal (definida nas tabelas do Simples Nacional).

Como substituto, a empresa é obrigada a recolher o tributo antes mesmo de receber do cliente, utilizando-se, normalmente, de alíquota integral. Na modalidade de substituído este impacto não existe, pois o tributo fora recolhido antes, à exceção de negócios realizados entre unidades federativas diferentes, quando se deve verificar o tratamento na compra ou na venda. Percebe-se então, que invés de tratamento jurídico diferenciado, o Estado continua a criar dificuldades administrativas e financeiras para as empresas de pequeno porte. Dependendo do ponto de vista da empresa, os impactos podem ser relevantes.

Empresas fornecedoras com esta modalidade calculam o ICMS ST a um valor fixo de margem, independentemente do estado de origem e destino, diferentemente dos fornecedores optantes pelo Lucro Real ou Lucro Presumido, que têm sua margem ajustada para maior. Com isso, quando precisar adquirir para revenda uma mercadoria de fora de seu estado, se torna mais vantajoso adquirir a mercadoria de um fornecedor optante pelo Simples Nacional.

Outro impacto considerável é que antes da ST, o contribuinte do simples considerava uma alíquota reduzida de ICMS e podia repassar apenas este custo ao seu cliente. Agora, todavia, ele precisa considerar em seu preço de venda um custo já calculado de ICMS até o consumidor final com alíquota integral. Para as empresas optantes pelo Simples Nacional esta forma de recolhimento acaba onerando sua operação. Isso é preocupante, pois tamanha complexidade vai contra os princípios que regem a Lei Geral que instituiu o recolhimento simplificado, já que a substituição tributária é um sistema bastante complexo. Logo, nesse caso, as empresas do Simples, que devem ter uma forma de tributação mais simplificada, acabam sendo prejudicadas pela complexidade do regime de substituição tributária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa apresentada neste artigo teve como objetivo principal entender os impactos da substituição tributária do ICMS em empresas enquadradas nos diversos regimes de tributação utilizados no Brasil. Utilizando-se da revisão de literatura, pôde-se conceituar substituição tributária, com ênfase no ICMS, expandindo a busca por entendimento à legislação existente sobre o assunto. Graças à isso, foi possível contextualizar os diversos

tipos de tributação e, posteriormente, identificar as diferenças de impactos da substituição tributária de ICMS em empresas optantes por regimes de tributação diferentes.

Constatou-se, além disso, a importância da margem de valor agregado, utilizada na presunção do montante final de tributação, para o resultado das empresas. De forma abrangente, tentou-se demonstrar, por meio de exemplos, a forma com que se calcula o montante final de ICMS ST das empresas Categoria Geral. Todavia, é importante saliente que esse não era um dos objetivos do trabalho, sendo tais demonstrações feitas a fim de comparação e demonstração de descaracterização da tributação diferenciada às empresas do Simples Nacional.

As respostas aos questionários, elaboradas por quatro tributaristas da cidade de Caxias do Sul, tiveram papel importantíssimo na elucidação de situações reais sobre substituição tributária. Por meio dessas, tornou-se claro o papel fundamental na promoção de agilidade e eficiência na arrecadação de tributos, pelo Estado, bem como na formação de barreiras à sonegação fiscal. Também foram esses importantes por tornarem evidente o quanto a substituição tributária atua – até mesmo de forma indireta – no lucro das empresas, partindo do ponto de vista que essas precisam contratar profissionais cada vez mais qualificados (por sua vez, mais caros) para lidar com tamanha complexidade jurídica.

Também foram de grande valia, a título de atribuição, os esclarecimentos feitos sobre o impacto da substituição tributária em empresas optantes pelo Simples Nacional. Acredita-se fundamental o entendimento de como essas empresas, que supostamente deveriam ser tributadas de forma diferenciada – com alíquotas menores e de forma menos complexa -, acabam por “perder” essa diferenciação em algumas situações que envolvem substituição tributária.

6 REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 2. ed. São Paulo: Método, 2008.

BALEEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar – Constituição de 1988 (até a Emenda Constitucional nº 10/1996)**. 7. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2006.

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

CHIEREGATO, Renato *et al.* **Manual da Contabilidade Tributária**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Pertince Hall, 2006.

DÚVIDAS FREQUÊNTES, SECRETARIA DA FAZENDA. Disponível em: <https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=1_subst_trib_faq>. Acesso em: 11 mai. 2013.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº. 37.699, de 26 de agosto de 1997 (Regulamento do ICMS). Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>>>. Acesso em: 27 abr. 2013.

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

_____. **Como Elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 10 mai. 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: 05 mai. 2013.

Lei nº 5.172/66 – CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 23 abr. 2013.

LEI Nº. 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em: 27 abr. 2013.

LINTZ, Alexandre; MARTINS, Gilberto de Andrade. **Guia para Elaboração de Monografias e Trabalhos de Conclusão de Curso**. Editora Atlas. 2000. São Paulo. SP.

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**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

Portal Tributário. **Os tributos no Brasil - Relação Atualizada e Revisada em 22/11/2012**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em: 01 abr. 2013.

RELAÇÃO DOS PRODUTOS SUJEITOS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, COM SEUS RESPECTIVOS ACORDOS INTERESTADUAIS E ESTADOS SIGNATÁRIOS. Disponível em:

<http://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/fiscalizacao/arquivos/subst.tributaria_protocolo.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2013.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo; BECKER, Grace Vieira; MELLO, Maria Ivone de. **Projetos de estágio e pesquisa em administração**: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso. 3. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2006.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS. Disponível em:
<http://www.portaltributario.com.br/guia/substituicao_tributaria.html>. Acesso em: 11 mai. 2013.

TRIVIÑOS, Augusto N.S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; DUCHAC, Jonathan E.; PADOVEZE, Clóvis Luís. tradução [de] Angela Tourinhos Nery. **Fundamentos de Contabilidade: Aplicações**. 22. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.