



UEPB

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS VI – POETA PINTO DO MONTEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E EXATAS - CCHE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LEONARDO DOS SANTOS BARRETO

**O SIMPLES NACIONAL E O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO
ICMS: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE COMÉRCIO VAREJISTA
DO RAMO DE ALIMENTOS E PRODUTOS PARA PETS**

**MONTEIRO
2021**

LEONARDO DOS SANTOS BARRETO

**O SIMPLES NACIONAL E O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO
ICMS: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE COMÉRCIO VAREJISTA
DO RAMO DE ALIMENTOS E PRODUTOS PARA PETS**

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado a/ao Coordenação /Departamento do Curso Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Tributario

Orientador: Prof. Mestre Ismael Gomes Barreto

**MONTEIRO
2021**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

B273s Barreto, Leonardo dos Santos.

O Simples Nacional e o regime de substituição tributária do ICMS [manuscrito] : um estudo de caso em uma empresa de comércio varejista do ramo de alimentos e produtos para pets / Leonardo dos Santos Barreto. - 2021.

23 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Humanas e Exatas, 2021.

"Orientação : Prof. Me. Ismael Gomes Barreto ,
Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCHE."

1. ICMS. 2. Substituição tributária. 3. Simples Nacional. 4.
Planejamento tributário. I. Título

21. ed. CDD 657.46

LEONARDO DOS SANTOS BARRETO

O SIMPLES NACIONAL E O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS:
UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE COMÉRCIO VAREJISTA DO RAMO
DE ALIMENTOS E PRODUTOS PARA PETS

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo)
apresentado a/ao Coordenação /Departamento
do Curso Ciências Contábeis da Universidade
Estadual da Paraíba, como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis.

Área de concentração: Tributário.

Aprovada em: 07 / 10 /2021 .

BANCA EXAMINADORA



Prof. Me. Ismael Gomes Barreto (Orientador)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. José Humberto do Nascimento Cruz
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Dr. Dieng Mamadou
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	4
1.1 Objetivos	5
<i>1.1.1 Objetivo geral</i>	5
<i>1.1.2 Objetivos específicos</i>	5
2 REFERENCIAL TEÓRICO	5
2.1 Planejamento tributário	5
2.2 ICMS – Conceitos gerais	6
2.3 ICMS – Substituição tributária	9
3 METODOLOGIA	13
3.1 Estudo de caso	15
<i>3.1.1 Casa de ração “Dog e cia”</i>	15
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	15
4.1 Resultados	15
4.2 Discussões	17
5 CONCLUSÃO	19
REFERÊNCIAS	21

O SIMPLES NACIONAL E O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE COMÉRCIO VAREJISTA DO RAMO DE ALIMENTOS E PRODUTOS PARA PETS

THE NATIONAL SIMPLE AND THE ICMS TAX REPLACEMENT REGIME: A CASE STUDY IN A RETAIL TRADE COMPANY IN THE FOOD AND PET PRODUCTS BUSINESS

Autor: Leonardo dos Santos Barreto¹

Orientador: Ismael Gomes Barreto²

RESUMO

O sistema de recolhimento da substituição tributária do ICMS é de difícil interpretação e vem gerando diversas dificuldades para todos os envolvidos em sua sistemática. Erro em seu recolhimento é muito comum e diante desse confuso tributo a pesquisa realizada tem por finalidade evidenciar os impactos nas empresas do regime tributário do Simples Nacional através dos erros ocorridos demonstrando os procedimentos que devem ser adotados para a realização de uma apuração precisa nas inúmeras formas de cálculo estabelecidas em lei. Nesse contexto objetivou-se em verificar a relação entre o simples nacional e o regime de substituição tributária do ICMS. Em termos metodológicos esta pesquisa caracterizou-se exploratória e descritiva de caráter documental, bibliográfica e estudo de caso. Para o desenvolvimento dessa pesquisa foram utilizados como coleta de dados e simulações com operações com base na realidade, sendo utilizada também a pesquisa bibliográfica, onde estudos serão feitos com base em livros, artigos, legislação específica sobre o tema e também pesquisa documental baseada em documentos disponibilizados pela empresa selecionada do segmento de alimento para pets tendo como abordagem do problema a pesquisa qualitativa. Desta forma, através da análise dos dados foi possível evidenciar a sistemática da Substituição tributária, seus impactos financeiros relacionados à sua apuração por falta de adequação e conhecimento específico da legislação e o impacto financeiro causado pelo desembolso estimado anual indevido sofrido pela empresa estudada. A pesquisa foi relevante ao contribuir com esclarecimentos a respeito do ICMS-ST ampliando o conhecimento em relação à apuração e legislação adequada minimizando seu impacto e assim beneficiando a empresa que estava desembolsando valores incorretos e ocasionando prejuízos e recolhimentos indevidos do tributo.

Palavras-chave: Tributo. ICMS. Substituição Tributária. Simples Nacional.

ABSTRACT

The ICMS tax substitution collection system is difficult to interpret and has generated several difficulties for everyone involved in its system. Error in its collection is very common and in view of this confusing tax, the research carried out aims to highlight the impacts on companies of the Simples Nacional tax regime through the errors that occurred, demonstrating the procedures that must be adopted to carry out a precise calculation in numerous ways calculation established by law. In this context, the objective was to verify the relationship between the simple national tax and the ICMS tax substitution system. In methodological terms, this research was characterized as an exploratory and descriptive document, bibliographical and

¹ Aluno do curso de Ciências Contábeis da UEPB, Campus VI Email: leonardo.barreto@aluno.uepb.edu.br

² Mestre. Professor da UEPB.

case study. For the development of this research, data collection and simulations with operations based on reality were used, as well as bibliographic research, where studies will be carried out based on books, articles, specific legislation on the subject and also documentary research based on documents made available by the selected company in the pet food segment having qualitative research as an approach to the problem. Thus, through data analysis, it was possible to evidence the tax substitution system, its financial impacts related to its calculation due to lack of adequacy and specific knowledge of the legislation and the financial impact caused by the undue estimated annual disbursement suffered by the studied company. The research was relevant in contributing to clarifications regarding the ICMS-ST, expanding knowledge in relation to the calculation and adequate legislation, minimizing its impact and thus benefiting the company that was disbursing incorrect amounts and causing losses and undue collection of the tax.

Keywords: Tribute. ICMS. Tax Replacement. Simple national.

1 INTRODUÇÃO

O tema escolhido deu-se pela importância da formação dos valores arrecadados para o recolhimento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação, na modalidade da Substituição Tributária - ICMS-ST, devidos pelas empresas, assim como capacidade e conhecimento do profissional e empresas envolvidas em todo processo.

O estudo procurou evidenciar de forma prática as regras do ICMS-ST, analisando as ferramentas usadas pelos profissionais da contabilidade tributária e gerencial no âmbito da análise da Legislação Estadual e a dificuldade de interpretação por parte dos usuários da informação. Ao final da pesquisa, ficou evidenciado as diferentes formas de tributação da substituição tributária.

Esse trabalho foi relevante para o contribuinte, uma vez que traz esclarecimentos, visto que o ICMS-ST é um imposto de difícil compreensão, possui uma legislação ampla e rigorosa, com muitas normas, incisos, parágrafos, detalhes esses que às vezes passam despercebidos trazendo prejuízos principalmente às corporações. É também um tributo burocrático e causa desentendimento entre estados levando o país a uma guerra fiscal. Relevante também para pesquisas, uma vez que traz possibilidades de estudos mais aprofundados.

O processo de cálculo da ST pode ter efeitos significativos no preço de custo do produto afetando diretamente o fluxo de caixa da empresa, assim o estudo foi importante, pois contribuiu para mostrar ao setor as consequências causadas em seu recolhimento e a necessidade de profissionais qualificados, a fim de evitar possíveis erros diminuindo prejuízos a todos os envolvidos em seu processo de recolhimento e prevenindo possíveis penalidades.

A carga tributária brasileira em comparação com a de países desenvolvidos é uma das mais altas, e o ICMS é o imposto que se destaca por ser o de maior arrecadação. Considerado um imposto complexo, vem sendo debatido e estudado por profissionais do campo contábil, administrativo e do direito tributário, que estão ligados diretamente e se defrontam constantemente com as mudanças e problemas que envolvem a ST. As informações sobre esse tributo reforçaram a busca pelo conhecimento e funcionamento do mesmo, gerando benefícios econômicos as empresas envolvidas e diminuindo os impactos causados em seu recolhimento.

Com esse cenário tão confuso, através dessas evidências e seguindo essa linha de pesquisa chegou-se a seguinte questão: como a complexa estrutura de arrecadação da substituição tributária pode afetar as empresas enquadradas no Simples Nacional?

O presente trabalho também é importante em termos de pesquisa e estudo agregando conhecimento pessoal, acadêmico e profissional no âmbito do ICMS-ST por descrever os

procedimentos necessários para uma melhor interpretação e arrecadação do tributo, abrangendo também a classe contábil/fiscal e todos os profissionais envolvidos nas áreas de suporte tributário das entidades.

É inquestionável a dificuldade de entendimento quando o tema é o regime de substituição Tributária, e esse tema com certeza ganhará cada vez mais espaço em razão de sua ampliação, conhecer a fundo esse imposto se faz necessário para evitar problemas com o Fisco e Estado que intensificam cada dia mais suas atuações.

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo geral

O trabalho tem como objetivo realizar um estudo de caso em uma empresa de comércio varejista do ramo de alimentos e produtos para pets, com a função de apresentar ao contribuinte uma visão simplificada do ICMS-ST e a relação com o simples nacional.

1.1.2 Objetivos específicos

- Apresentar uma visão simplificada do ICMS – ST;
- Verificar os principais aspectos e particularidades a serem observadas na apuração do ICMS - ST;
- Mostrar de que forma essa tributação impacta as empresas e sua relação com o Fisco que busca maior controle e uma arrecadação cada vez mais eficiente.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Planejamento tributário

O Planejamento Tributário é uma ferramenta essencial para o direcionamento de qualquer negócio, sendo um ponto referencial para o sistema de gestão da empresa. Tem grande importância principalmente no que tange o favorecimento no estabelecimento de metas, diretrizes estratégicas e objetivos, determinando quais recursos serão disponibilizados para que as metas sejam alcançadas.

O contador na função de gestor tributário pode contribuir de forma efetiva no planejamento tributário das empresas. O Sistema Tributário gera diversas discussões em torno de mudanças para sua simplificação, por ser um sistema complexo as empresas precisam de um planejamento tributário criterioso e criativo, resguardando e protegendo patrimônio das entidades e direitos do contribuinte (OLIVEIRA, *et al.*, 2015).

Fabretti (2017) destaca conceito dado pelo CTN – Código Tributário Nacional a legislação (Lei nº 5.172/66) em seu art. 96 para compreender o planejamento tributário:

Art. 96. A expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (BRASIL, 1966)

Planejamento tributário designa conforme Oliveira (2013), o método de prevenção de negócios, tendo em vista a economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese do Fisco alterar as regras fiscais.

Dentro desse contexto de planejamento é de grande importância citar que o resultado positivo (lucro) obtido pelas pessoas jurídicas é o fato gerador pra incidência de impostos, nesse

caso o imposto será devido conforme os empreendedores.

Oliveira (2013) destaca os três regimes tributários principais: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

A Receita Federal do Brasil, fala que para fins da legislação do imposto de renda, a expressão “lucro real” significa o próprio lucro tributável, e distingue-se do lucro líquido apurado contabilmente. De acordo com o art. 247 do Decreto N° 3.000, lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. Assim sua definição será a determinação do lucro real anteposto da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com obediência das leis comerciais. Empresas obrigadas ao Lucro Real são as que auferiram receita maior que 78 milhões, ou que tiveram lucros no exterior ou desenvolvem atividade financeira, outras empresas também podem optar pelo Lucro Real (BRASIL, 1999).

O Lucro Presumido é uma forma mais simplificada do IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, ambos incidem pela parcela que a legislação considera como lucro, e que não são obrigadas ao regime do Lucro Real e cuja receita bruta total seja igual ou inferior a R\$ 78 milhões ano calendário anterior ou R\$ 6.500.000,00 vezes o número de meses em atividade no ano calendário anterior (LUZ, 2014).

Regime de tributação Simples Nacional, por esse regime podem optar empresas com faturamento até 3.600.000,00, esse regime abrange todos os entes federados União, Estados, Distrito Federal e Municípios. É um regime de opção facultativa e é compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos previstos na LEI Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006, aplicáveis a Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (GUTIERREZ, 2017).

De acordo com a Receita Federal do Brasil, o simples Nacional recolhe mensalmente mediante o documento único de arrecadação os tributos como IRPJ, ICMS, ISS, IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, PIS/PASEP - Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, CPP - Contribuição Patronal Previdenciária e INSS - Instituto Nacional do Seguro Social (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018).

Um legítimo planejamento tributário tem por objetivo a redução dos impactos financeiros resultantes da incidência tributária, sobre um evento econômico. É a sistematização da análise de um negócio, visando de forma lícita, suprimir, reduzir e até mesmo retardar, o pagamento de um tributo. Por meio do planejamento tributário, tenta-se sistematicamente avaliar o comportamento da organização tendo em vista o longo prazo, e buscando melhorar o futuro da empresa com ações no presente.

2.2 ICMS – Conceitos gerais

O ICMS sigla no qual se refere ao imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação, é um imposto classificado como indireto, regulamentado pelo CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária.

Tem sua origem no imposto sobre volume de negócios vigente na França, época em que o ICM foi implantado no Brasil. Entre as duas guerras mundiais, no mundo ocidental a maioria dos estados introduziram uma espécie de imposto sobre o volume geral de vendas, forma na época de se tributar o consumo. Em 1923 foi instituída sobre vendas mercantis, em 1934, sua competência foi transferida para competência dos estados e mantida assim pela Constituição de 1946 até os dias atuais (TEIXEIRA, 2002).

No Brasil, o ICMS surgiu com a Emenda nº 18/65 a Constituição de 1946, com a

denominação de ICM, esse imposto substituiu o IVC, imposto sobre vendas e consignações dos Estados, que foi criado na constituição de 1934. O ICMS nasceu da centralização de seis impostos: - circulação de mercadorias, sobre minerais, combustíveis líquidos e gasosos, energia elétrica, transporte e comunicação (BRASIL, 1965).

O ICMS de acordo com Pêgas (2014) possui 36 artigos em uma Lei Complementar apresentando sua diretriz básica, em contrapartida 27 legislações respectivas a cada ente Federado, as leis que regulamentam o ICMS no Estado de Minas Gerais não são as mesmas em São Paulo.

Conforme Melo (2005), a regulamentação do ICMS é conforme abaixo:

O ICMS na legislação: Constituição Federal (art. 155, incisos II a XII) e Emendas Constitucionais nº33, de 11.12.01, e nº42, de 19.12.03; Leis Complementares nº 87, de 13.09.96, nº 92, de 23.12.97, nº99, de 22.12.99, nº102, de 11.7.00, nº114, de 16.12.06, e nº138, de 19.12.10 de 13.12.06; Resoluções do Senado Federal nº 22, de 19.05.99, nº 95 de 13.12.96 e nº 13, de 25.4.12; Convênios de secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal; Legislação dos Estados e do Distrito Federal (MELO, 2005, p. 11).

A incidência do imposto é sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, compreendendo negócio mercantil. Aplica-se sobre a venda e a troca de mercadorias, é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob um título jurídico, sendo insignificante a mera circulação de mercadoria. Na prestação de serviços de qualquer natureza incide o ISS, mas em caso de ressalva específica na respectiva lista relativamente aos materiais incidirá o ICMS (MELO; PAULSEN, 2015).

Circulação de mercadorias pode ser definida como a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, para o Direito, circular significa mudar de titular, e a mera transferência de posse a título negocial produz circulação e a circulação jurídica está atrelada a mercadoria como espécie de gênero, produtos como bem econômico que um indivíduo com propósito de lucro, produz ou compra para revender (VASCONCELLOS, 2014).

É um imposto indireto, ou seja, o contribuinte apenas recolhe o valor exigido do ICMS, que é suportado de fato pelo consumidor final, gerando um efeito cascata até que acabe sendo pago pelo comprador (OLIVEIRA, *et al.* 2015).

Carneiro (2015, p. 281) cita as principais características do ICMS:

- I. É um imposto fiscal, pois é a principal fonte de recurso dos Estados;
- II. Seletivo, a alíquota varia em função da essencialidade do produto, o bem supérfluo tem alíquota maior e o bem essencial menor;
- III. Real, é cobrado em razão do fato gerador, incide em razão do objeto de tributação;
- IV. Não vinculado, tem por fato gerador uma situação independente de atividade estatal específica relativa ao contribuinte, também não afetado, podendo ser vinculado ao financiamento dos Fundos de Combate à Pobreza;
- V. Indireto, porque permite o repasse do encargo financeiro do tributo: o contribuinte de direito que por lei tem o dever de pagar o tributo e o contribuinte de fato que é o que paga de fato o tributo embutido no produto;
- VI. Proporcional, seu valor cresce proporcionalmente ao valor do bem ou serviço objeto de tributação;
- VII. Plurifásico incide em todas as etapas da cadeia de circulação;
- VIII. Repartição de receita sofre repartição de receita com os Municípios;
- IX. Não cumulativo determinado pela Constituição Federal e o art. 10 da Lei Complementar n. 87/96, o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviço, será compensado com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

O princípio da não cumulatividade é explicado por Borges (2009), onde cita três

sistemas de compensação: sistema tax on tax (imposto sobre imposto), onde compensa-se o imposto pago numa operação pelo devido na outra; sistema basis on basis (base na base), nesse caso compensa-se as bases de cálculo, e o sistema de apuração periódica, procede-se a apuração, periodicamente por intermédio dos créditos de imposto correspondente às mercadorias entradas contra os débitos de impostos referentes às mercadorias saídas.

Paulsen e Melo (2015, p. 306), destaca o inciso I do § 2º do art.155 da Carta Magna em vigor, sobre os contornos da não cumulatividade do ICMS nos seguintes termos: “Será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.”

Colombo *et al* (2010), também destaca aspectos relevantes do ICMS como, Petróleo e energia elétrica nos termos do artigo 155, § 2º, X não incidirá imposto sobre operações que os destinem a outros Estados. Na compra e venda com financiamento, banco ou cartão de crédito, a base de cálculo é o preço da mercadoria. Quanto a venda do ativo imobilizado em caráter eventual, exemplo, na venda de um caminhão de uma empresa de transporte em caráter eventual não incide ICMS. Mercadorias importadas terá incidência de ICMS, com desembaraço aduaneiro, sendo de competência do ente federativo onde se localiza o estabelecimento prestador. Não incide ICMS sobre serviços de habilitação de telefonia celular porque não entra no conceito de serviço de comunicação.

De acordo com Paulsen e Melo (2015), contribuinte é definido como qualquer pessoa jurídica ou física que realize com habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial, operações com circulação de mercadorias ou prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ainda que se iniciem no exterior.

Borges (2009) explica sobre quem está sujeito ao pagamento desse imposto como sendo, todo aquele que paga contas como luz, água, etc, o ICMS vai fazer parte do montante a pagar assim como ao comprar um veículo para servir como transporte de passageiros entre todas as licenças necessárias também será necessário uma Inscrição Estadual para recolher o imposto, outro exemplo que pode ser citado é quando uma prestação de serviços for realizada no exterior ou iniciar-se fora do país terá a incidência do ICMS.

É importante destacar as alíquotas do ICMS que são bastante diversificadas, e usadas não cálculo do imposto, é um percentual definido em lei que aplicado sobre a base de cálculo determina o montante a ser pago. Existem as internas e as interestaduais, sendo que cada Estado pode definir as alíquotas utilizadas em suas operações internas. Existem 44 alíquotas internas com essa liberdade que cada Estado tem para definir a sua (CASSONE, 2011).

Conforme a Constituição Federal no art.155 do §2º sobre o imposto no inciso II:

Art. 155 §2º inciso II. As alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, serão aprovadas pelo Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores tendo que ser aprovada pela maioria de seus membros. Sendo: 7% em operações ou prestações de estabelecimentos da região Sul e Sudeste com destino as regiões Norte, Nordeste e Centro oeste incluindo o Estado do Espírito Santo e 12% para os demais casos, exceto as operações de importação que é 13% e 4% na prestação de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal (BRASIL, 1988).

“Simplificando, alíquotas internas correspondem às operações internas, ou seja, dentro do Estado e a interestadual as operações que se iniciam em um estado e o destino final é outro estado” (MELO, 2005, p. 214).

Segundo Costa (2012), pode-se entender alíquota e base de cálculo como integrantes do critério quantitativo, que se presta a mensuração da intensidade descrita no núcleo do fato jurídico, por meio da conjunção de um percentual de alíquota a exprimir o valor econômico que deverá ser cumprida pelo sujeito passivo.

A base de cálculo do ICMS pode ser representada por várias formas devido a sua larga incidência, a mais usual é o valor das mercadorias mais as despesas acessórias como frete, seguro e outras despesas (PEGAS, 2014).

Cassone (2011) destaca a incidência ou não do IPI na base de cálculo do ICMS, sendo que o IPI só não integrará a base de cálculo do ICMS quando apresentar os seguintes requisitos cumulativos: é realizada entre contribuintes, configura fato gerador dos dois impostos ou é relativa a industrialização dos dois impostos, fora isso o IPI integrará a base de cálculo do ICMS.

É importante também destacar o princípio da seletividade do ICMS, que está previsto no inciso III do § 2º do art. 155 da Constituição do Brasil que estabelece que o imposto possa ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços, ou seja, as mercadorias que satisfazem as necessidades para se ter um padrão de vida satisfatório, terão alíquotas reduzidas, por outro lado mercadorias que satisfazem necessidades secundárias na área individual e social as alíquotas serão majoradas (BORGES, 2009).

Sobre a isenção e imunidade, entende-se como isenção regida pelos arts. 175, I e 176 a 179 do CTN, a possibilidade de a hipótese de incidência tributária não alcançar determinadas pessoas físicas ou jurídicas pelo fato de altera-se parcialmente um ou mais de seus aspectos. Não se pode confundir isenção com imunidade, a isenção está a critério do legislador para que a administração pública não cobre o tributo de determinado grupo de pessoas; A imunidade é estabelecida pelo CTN, impedindo assim o legislador comum de altera-la (FABRETTI, 2011).

Segundo Borges (2009), estão imunes de ICMS as seguintes operações: com livros, jornais, periódicos, papel destinados a impressão, com ouro quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica, entre outras conforme legislação. Já as isenções serão concedidas ou revogadas nos termos das deliberações do Estado e Distrito Federal.

A não incidência do imposto exemplo: saída de mercadoria com destino a armazém geral situado dentro do Estado para depósito em nome do remetente, o depósito fechado é um estabelecimento que não realiza vendas não incidindo ICMS (PAULSEN; MELO, 2015).

O ICMS está inserido e presente em compras ao qual realizamos assim como as vendas e é difícil escapar de seu recolhimento, acontecendo apenas em alguns casos em que é estabelecido por lei. Ao pensar em abrir uma empresa é de essencial importância conhecer mais sobre esse tributo e como ele funciona.

2.3 ICMS – Substituição tributária

Na Substituição Tributária, o substituto que embora não tenha realizado o fato, deve de alguma forma, estar a ele vinculado, e por lei é indicado como sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, na substituição tributária o responsável pelo ICMS devido tanto nas operações de circulação de mercadorias como na prestação de serviços é transferida a outro contribuinte.

Luz (2014) define substituição tributária como regime no qual a responsabilidade pelo ICMS devido às operações ou prestações de serviço, é atribuída a outro contribuinte, ou seja, contribuinte substituto, aquele que assume a responsabilidade pela retenção e pagamento do imposto, podendo ser denominado legalmente de substituto tributário ou responsável. Na próxima etapa dessa cadeia de atividades será substituído pelo contribuinte substituto, nessa fase o ICMS será recolhido na etapa anterior pelo contribuinte substituto.

O Código Tributário Nacional nos arts. 121, II, e 128, autoriza a atribuição a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, por lei, como sujeito responsável pelo crédito tributário, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este o

cumprimento total ou parcial da referida obrigação, dessa forma é prevista em lei e vinculação do responsável ao fato gerador do tributo, passando ao regime de substituição tributária do ICMS (VASCONCELOS, 2014).

O regime de substituição tributária foi incorporado pela Emenda Constitucional n 3º/93 que acrescentou no § 7º do art. 150 da Constituição Federal de 1998:

§7º A lei poderá atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurado a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (BRASIL, 1998).

Tem como principal característica a retenção do imposto na maioria das vezes pelo fabricante no momento em que vende para o atacadista, distribuidor ou varejista. Os produtos sujeitos ao regime são os previstos na legislação aplicada em cada Estado, diferenciando assim os produtos tributados de forma antecipada em seu território. A Lei Complementar nº 87, de 13.09.1996, intitulada como LEI KANDIR, dispõe que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado entre os Estados (PEGAS, 2014).

A substituição tributária é um instituto jurídico que atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo a fato gerador praticado por terceiros sobre as mercadorias relacionadas na parte 2 do Artigo 1º e 2º do Anexo XV do RICMS/02 Decreto nº 43.080, de 13/DEZ/2002, nos termos do Convênio, Protocolo ou Decreto Estadual (ANDRADE, 2017).

Apresenta-se como instrumento de política tributária, de forma a promover a recuperação da receita do ICMS, sem, contudo, elevar a carga tributária. A instituição do regime do ICMS substituição tributária, é justificada pelo interesse dos Estados e do Distrito Federal em obter um controle de arrecadação mais prático e efetivo, de forma a diminuir a evasão fiscal, pois os recolhimentos são concentrados geralmente nas fases da cadeia produtiva, facilitando assim a fiscalização (VASCONCELOS, 2014).

Além de facilitar a fiscalização e arrecadação, coibir a evasão, a substituição tributária surge com o intuito de assegurar a concorrência, na medida em que anula as vantagens daqueles que se furtam ao pagamento do imposto podendo ser encarada como instrumento tributário que realiza a concorrência ao evitar que a evasão fiscal prejudique o mercado e seus concorrentes (SHOUERI, 2011).

Na substituição tributária, a responsabilidade por obrigação tributária passa a ser de terceiro que não praticou o fato gerador, mas tem vinculação com o efetivo contribuinte. O art. 128 do Código Tributário Nacional dispõe sobre:

A lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário á terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (BRASIL, 2012)

Quando se fala de substituição tributária é preciso entender o processo quanto ao substituto e o substituído. Exemplificando o substituto é o contribuinte 1 (indústria) que retém o tributo pela venda que faz ao contribuinte 2 (varejista), já o substituído é o cliente 2 (varejista) que revende ao cliente 3 (consumidor final), que não é nem o substituto nem o substituído e sim quem assume o ônus do imposto (CASSONE, 2011).

Caso o contribuinte substituto não recolha o imposto retido na venda para o contribuinte substituído, o mesmo não será responsabilizado, somente será penalizado se o ICMS não for retido na operação, podendo ser identificado facilmente através da nota fiscal (PLAUSEN; MELO, 2015).

Melo (2005), destaca três tipos de Substituição Tributária:

Para trás conhecida também como “antecedente” ou “regressiva”, também chamada de diferimento, transfere-se a responsabilidade do imposto para terceiro, adiando o mesmo para um momento futuro, os fatos geradores ocorrem antes do momento de recolhimento do tributo. Nesse tipo de recolhimento a responsabilidade do recolhimento é de responsabilidade do destinatário, ou seja, na entrada da mercadoria.

Concomitante acontece quando é atribuído a outro contribuinte o pagamento do ICMS, e não aquele que esteja realizando a operação, e ou, prestação concomitante ao fato gerador, ou seja, o recolhimento do tributo ocorre no mesmo instante em que se considera ocorrido o fato gerador. Podemos citar como exemplo os serviços de transporte realizados por autônomos ou empresas não inscritas no cadastro de contribuintes do ICMS no estado de início da atividade, onde o fato gerador seria do próprio prestador de serviço e passa a ser obrigação do tomador do serviço.

Para frente conhecida também como “subsequente”, o sujeito passivo recolhe dois impostos, o devido pelas operações próprias e pelas operações subsequentes anteriormente a ocorrência do fato gerador. Na substituição tributária para frente, o contribuinte recolherá não só o tributo incidente sobre a saída de mercadoria como também antecipa o imposto devido sobre prováveis operações subsequentes, ou seja, na saída de mercadorias.

Há também a substituição progressiva e a regressiva conforme explica Vasconcellos (2014), onde na substituição progressiva o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um valor determinado, que corresponde a um fato futuro e incerto, com alocação de valor também incerto, definição por antecipação do sujeito passivo, de uma obrigação não acontecida. Substituição regressiva, a lei atribui responsabilidade, ao adquirente de uma determinada mercadoria que por razões de praticidade comodidade ou outra circunstâncias de o real contribuinte não manter organização adequada de seus negócios.

Nas operações com sucata, é comum exigir-se o imposto em etapa posterior, em lugar do próprio sucateiro (contribuinte). Caracteriza-se assim o detrimento que significa a postergação da exigência tributária para momento posterior do ciclo mercantil (PLAUSEN; MELO, 2015).

Melo (2005) descreve a base de cálculo da substituição tributária que foi determinada pela lei complementar nº87/96 no art. 8º:

Em relação a prestações ou operações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte.

Em relação às operações ou prestações subsequentes obtidas 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 serviços; c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativo as operações ou prestações subsequentes (MELO, 2005, p. 181).

Conforme Cassone (2011, p. 153) foi adotado no Brasil, tanto para o ICMS quanto para o IPI o critério imposto sobre imposto, por compensação ou dedução, dentro dos termos da técnica constitucional da não cumulatividade, alguns referem - se á teoria do Imposto sobre o Valor Agregado - IVA.

A MVA - Margem de Valor Agregado, definido em lei estadual, conforme os preços do mercado, chamado também de IVA, são aplicados ao cálculo da Substituição tributária, baseado em preços praticados no mercado ou por amostragem, ou outros elementos, adotando-se a média ponderada. Temos a margem original e a ajustada através de formulas estabelecidas (COSTA, 2012).

A MVA AJUSTADA, segundo o Artigo 19, §5º do Anexo XV do RICMS/02 – Decreto

nº 43.080, de 13/DEZ/2002, nas operações interestaduais, quando o coeficiente da alíquota interna for maior que o coeficiente correspondente á alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de calculo da substituição tributária com utilização de margem do valor agregado – MVA, esta será ajustada a alíquota interestadual aplicável. As micro empresa (ME) e a empresa de pequeno (EPP) remetente das mercadorias optantes pelo Simples Nacional na condição de substituto tributário, não aplicará “MVA Ajustada” prevista em protocolo ou convênio podendo neste caso adotar o “MVA ST original” constante na parte 2 do A nexa XV do RICMS/2002, desde de 12 de agosto de 2011 (ANDRADE, 2017).

Como cada Estado tem liberdade para definir as mercadorias que serão tributadas, o ICMS torna-se um modelo de difícil controle e cálculo de substituição tributária, isso porque um estado não é obrigado a considerar o mesmo produto tributado para outro estado, sendo assim é necessários protocolos e convênios entre os estados para regulamentação da questão (PEGAS, 2014).

Em 2018 a partir do dia 1º do mês de abril, através do Convênio do ICM nº 60 de 23 de maio de 2017 artigo 32 IV do anexo XV do RICMS/02, vigora para todos os seguimentos econômicos o CEST – Código Especificador da Substituição Tributária, com objetivo de uniformizar nacionalmente as regras da identificação das mercadorias com uma nomenclatura própria de sete dígitos criando uma nova classificação para os produtos sujeitos a ST e antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos ás operações subsequentes (ANDRADE, 2017).

O objetivo da instituição da substituição tributária foi com o objetivo de evitar a sonegação fiscal e facilitar o controle e fiscalização pelos órgãos competentes. Dessa forma atinge-se o objetivo que é a maior arrecadação do imposto, tendo em vista que a substituição tributária antecipa o ciclo de tributação.

3 METODOLOGIA

Podemos descrever a metodologia como ciência utilizada através de técnicas e conjuntos de procedimentos utilizados na obtenção do conhecimento. É através do método aplicado, técnicas e processos que a legitimidade do saber obtido é garantida (BARROS; LEHFELD, 2008).

Foram apresentados nesta temática, os procedimentos metodológicos usados para elaboração do trabalho, assim como todas as técnicas e processos necessários para elaboração do mesmo como também a forma de coleta dos dados, tipo de pesquisa realizado e forma interpretativa utilizada e mais apropriada para sua execução.

Quanto aos objetivos, o presente estudo classificou-se como exploratória e descritiva, objetivando uma melhor resposta ao problema proposto, visto que uma de suas características são as poucas obras abordando o problema central. Exploratória, uma vez que possibilita a obtenção de informações e descritiva por possibilitar a coleta de dados para descrição e caracterização do estudo em questão.

Pesquisa exploratória é aquela que propicia melhor proximidade com o problema, objetivando maior compreensão e construção de possibilidades de solução. É o tipo de pesquisa realizado quando um tema é pouco explorado, propiciando uma visão geral de determinado fato.

Como pesquisa exploratória podemos entender segundo Gil (2002), que são as pesquisas que proporcionam melhor familiaridade com o problema, com o objetivo de torna-la mais compreensível, visando a descoberta, a resolução de ocorrências ou explicando tais fenômenos não aceitos, mas evidentes.

Outra característica da pesquisa é ser descritiva, visando identificar as análises e registros das características, variáveis e fatores que estejam vinculados ao processo ou evento.

A pesquisa descritiva caracteriza-se pelo estudo que apresenta aspecto explicativo e exploratório, menos profundo e menos preliminar que ambos, significando comparar, relatar, identificar entre outros (BARROS; LEHFELD, 2008).

Esta pesquisa foi classificada como exploratória e descritiva, porque teve como objetivo tornar evidente a maneira como deve ser calculado o ICMS Substituição Tributária, analisando e evidenciando os fatores que podem levar a erros e conseqüentemente a prejuízos impactando as empresas estudadas e contribuintes desse imposto.

A pesquisa pode ser feita por dois métodos, qualitativo e quantitativo, de modo a obter uma compreensão e explicação mais profunda do tema estudado.

Segundo Chizzotti (2001), o método quantitativo pode ser classificado como o que indica numericamente o objeto estudado, na coleta de dados ou no tratamento das variáveis, evitando distorções na interpretação dos dados como também de suas análises. Qualitativo, é o método classificado como aquele que explica a obscuridade de determinado problema, verificando as variáveis e suas interferências, e obtendo informações como vontades, preferências entre outros.

Assim quanto à abordagem do problema, esta pesquisa foi abordada através do método qualitativo, apresentando as observações e dados coletados e demonstrando as conseqüências e erros cometidos assim como sua influência no fluxo de caixa do cliente responsável pelo ônus da tributação, descrevendo profundamente o tema.

Para o desenvolvimento de uma pesquisa bibliográfica segundo Gil (2002), são necessários instrumentos já existentes como artigos científicos, livros entre outros. Já a documental, é feita através de contratos, documentos oficiais, etc. Há também a de levantamento caracterizada pelo questionamento direto cujo comportamento deseja-se conhecer e o estudo de caso caracterizado pelo estudo exaustivo e profundo um ou vários objetos, permitindo seu conhecimento detalhado.

O estudo de caso foi o tipo de pesquisa utilizado, com coleta de dados e simulações com operações com base na realidade, sendo utilizada também a pesquisa bibliográfica, onde estudos serão feitos com base em livros, artigos, legislação específica sobre o tema e também pesquisa documental baseada em documentos das próprias empresas que foram estudadas.

Segundo Ferrão (2003) é através do objeto de trabalho que as técnicas são escolhidas para a coleta de dados. Quando os dados forem coletados de forma que todos os critérios para o mesmo tenham sido obedecidos, esses dados devem ser preparados e digitados para então passar pelas análises estatísticas.

Os resultados obtidos contribuirão para as entidades relacionadas, através de uma melhor apuração de resultados, uma vez que poderão ser usados como auxílio de pesquisa para enquadramento correto de seu leiaute de produtos, melhorando o controle e recolhimento devido do tributo, e promovendo impactos positivos para as mesmas no que tange seu fluxo de caixa que está diretamente ligado ao recolhimento do imposto.

O estudo contribuiu positivamente quanto a importância da qualificação profissional no que tange os responsáveis pelos cálculos devidos do tributo e o conhecimento necessário que esse profissional tem que ter quanto a legislação vigente e seus aspectos diversos, zelando pelo patrimônio da entidade. Serviu de base também para futuras pesquisas no âmbito da substituição tributária.

Toda pesquisa seja ela teórica, mercadológica ou prática possui suas limitações ligadas ao contexto a que é realizada. As limitações que o método escolhido para pesquisa oferece, deve ser explicitada pelo pesquisador, mesmo que ainda justifiquem como método mais adequado aos propósitos a serem investigados (VERGARA, 2013).

Esta pesquisa proposta apresentou as seguintes limitações: Tema de difícil explicação, sendo o ICMS um dos impostos tidos como um dos mais complicados e por isso gera insegurança; e Dificuldade na disponibilização de material necessário para realização da

pesquisa devido a confidencialidade dos dados dos clientes.

3.1 Estudo de caso

No intuito de nortear o estudo proposto a pesquisa será realizada através do estudo de caso de uma empresa de comércio varejista, que terá seu nome preservado sendo usado um nome fictício, com o intuito de protegê-la das concorrentes existentes no mercado. Uma empresa de Comércio varejista do ramo de comércio de alimentos e produtos para pets.

3.1.1 Casa de ração “Dog e cia”

A empresa escolhida foi uma empresa que é um comércio varejista, e seu objetivo social é o comércio varejista de animais vivos e de artigos e alimentos para animais de estimação, seu nome será preservado assim como a primeira empresa e será adotado o nome fictício de “Casa de Ração Dog e Cia”. É caracterizada como sociedade limitada e inscrita no regime do Simples Nacional.

A Casa de Ração Dog e Cia, está no mercado a 20 anos, e começou com a necessidade de ter uma empresa de tele entrega de rações para animais na região em que se encontra, com sua evolução foi crescendo e possui uma gama diversificada de produtos que vão desde rações para diversos tipos de animais á produtos de higiene, brinquedos, acessórios e até os mais variados remédios voltados para os pets (animais de estimação).

Estrutura corporativa: a Casa de Ração Dog é uma empresa de grupo familiar, e o controle da empresa é concentrado no proprietário, assim como toda estrutura administrativa.

Missão, visão e cultura: A missão da empresa é comercializar e disponibilizar seus produtos para animais domésticos com satisfação de seus donos até o resultado final com seus animais, aliados a comodidade, atendimento personalizado, qualidade e segurança na entrega. Tem como visão ser uma empresa em excelência em ração animal, contribuindo para o bem estar da sociedade. A cultura da empresa é a inovação, respeito á iniciativa individual, ética e transparência, responsabilidade econômica, social e respeito a vida de qualquer animal sendo domestico ou não.

Por serem empresas de comércio varejista não produzem seus produtos, compram pronto e revendem suas mercadorias tendo como um dos seus custos a aquisição de mercadorias, onde inclui o recolhimento do ICMS substituição tributária, por comprarem mercadorias para revenda fora do estado de origem.

As empresas foram escolhidas para esse estudo de caso por possuírem uma gama diversificada de produtos e forma diferenciada de base de cálculo, outra característica é a difícil identificação de seus produtos através de sua classificação fiscal pelo seu NCM, MVA entre outros aspectos que devem ser observados para o recolhimento do ICMS – ST.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Resultados

A empresa Casa de Ração Dog e Cia adquire seus produtos em sua maioria dentro do estado de Minas Gerais onde é sua sede, quando se trata de rações especificamente alimentos para cães e gatos ela compra esse produto de um fornecedor do Estado do Espírito Santo. Para fim de demonstração de calculo foi utilizada uma nota fiscal de aquisição de mercadoria para revenda do estado do Espírito Santo emitida para o estado de Minas Gerais, e a nota foi escolhida aleatoriamente dentre as diversas que a empresa detém, mas por conter a característica principal que será nosso objeto de estudo que são as rações.

Quadro 1 - Produtos analisados

PRODUTOS-CASA DE RAÇÃO DOG E CIA
Big Dog 15 KG
Big Dog 25 KG
Ray Cat 25 KG
Xerife file c/fritas 15 KG
Xerife file c/fritas 25 KG

Fonte: Elaborado pelo autor.

A primeira nota fiscal será usada para demonstração do cálculo e recolhimento efetuado é referente a uma compra realizada no estado do Espírito Santo:

Figura 1 - Nota 1- Nota fiscal de compra Casa de Ração

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica											
NOVA VIANA VIANA - ES		0 - Entrada 1 - Saída		1									
		Nº. 000 Série 001 Folha 1/1		CHAVE DE ACESSO									
				Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora									
NATUREZA DA OPERAÇÃO VENDA PROD SUB TRIB				PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - 17/03/2016 13:50:06									
INSCRIÇÃO ESTADUAL		INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIB.		CNPJ									
DESTINATÁRIO / REMETENTE				DATA DA EMISSÃO 17/03/2016									
NOME / RAZÃO SOCIAL			CNPJ/CPF										
ENDEREÇO RUA		BAIRRO/DISTRITO		CEP	DATA DE ENTRADA/SAÍDA 17/03/2016								
MUNICÍPIO	UF	FONE/FAX	INSCRIÇÃO ESTADUAL	HORA DE ENTRADA/SAÍDA									
ATURA / DUPLICATA													
Num. 279438/1 Venc. 07/04/2016 Valor 666,03	Num. 279438/2 Venc. 14/04/2016 Valor 666,03	Num. 279438/3 Venc. 21/04/2016 Valor 666,03	Num. 279438/4 Venc. 28/04/2016 Valor 666,03	Num. 279438/5 Venc. 05/05/2016 Valor 666,03									
CÁLCULO DO IMPOSTO													
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 2.988,76	VALOR DO ICMS 358,66	BASE DE CÁLC. ICMS S.T. 3.500,25	VALOR DO ICMS SUBST. 341,39	VALOR IMP. IMPORTAÇÃO 0,00	VALOR DO PIS 49,31								
VALOR DO FRETE 0,00	VALOR DO SEGURO 0,00	DESCONTO 0,00	OUTRAS DESPESAS 0,00	VALOR TOTAL DO IPI 0,00	VALOR DA COFINS 227,14								
VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 2.988,76													
VALOR TOTAL DA NOTA 3.330,15													
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS													
RAZÃO SOCIAL EDMILSON OLIVEIRA GERIMIAS		FRETE POR CONTA 0 - Emitente		CÓDIGO ANTT	PLACA DO VEÍCULO								
ENDEREÇO RUA 8, 200		MUNICÍPIO BELO HORIZONTE		UF MG	CNPJ/CPF 076.135.756-40								
QUANTIDADE 0		ESPÉCIE		INSCRIÇÃO ESTADUAL ISENTO									
MARCA		NUMERAÇÃO		PESO BRUTO 0,000	PESO LÍQUIDO 0,000								
PRODUTOS / SERVIÇOS													
CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO/SERVIÇO	NCM/SH	O/CSST	CFOP	UN	QUANT	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	B.CÁLC ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPI	ALÍQ. ICMS	ALÍQ. IPI
132	BIDOG 25 KG	23099010	010	6401	SC	20,0000	37,7500	755,00	755,00	90,60	0,00	12,00	0,00
3583	XERIFE CHEF FILE C/ FRITAS 15 KG	23099010	010	6401	SC	10,0000	36,0600	360,57	360,57	43,27	0,00	12,00	0,00
361	RAY CAT 25 KG	23099010	010	6401	SC	10,0000	71,0600	710,57	710,57	85,27	0,00	12,00	0,00
131	BIDOG 15 KG	23099010	010	6401	SC	25,0000	23,3000	582,39	582,39	69,89	0,00	12,00	0,00
3584	XERIFE CHEF FILE C/ FRITAS 25 KG	23099010	010	6401	SC	10,0000	58,0200	580,23	580,23	69,63	0,00	12,00	0,00

Fonte: Disponibilizado pela empresa

NCMS e suas descrições pesquisadas e usadas para fins de cálculo:

Quadro 2 - Produto Rações para Pets

NCM	BASE LEGALST	DESCRIÇÃO DO PRODUTO
-----	--------------	----------------------

23099010	RICMS/MG Anexo XV Parte2, 2, Item 1.0	Ração tipo pet - para animais domésticos
----------	--	--

Fonte: Elaborada pelo autor.

No caso das rações o CST que veio informado foi o 010 – Nacional, tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária. Os MVAs correspondentes a ração são:

- ✓ MVA ORIGINAL ----- 46%
- ✓ MVA AJUSTADA a 4% ----- 70,93%
- ✓ MVA AJUSTADA a 12% ----- 56,68%

O MVA usado para o cálculo da nota fiscal foi o MVA Ajustado a 12% que corresponde a 56,68%. A nota não teve incidência de frete, IPI, despesa e desconto, o que foi observado no instante do cálculo é que a mesma a incidência do Fundo de erradicação da miséria conforme informado em informações complementares.

O fundo de erradicação a miséria encontra-se disciplinado no artigo A da Lei nº 6.763/75 que estabelece a aplicação do adicional de dois pontos percentuais sobre a alíquota do ICMS incidente sobre as operações internas destinadas ao consumidor final, até mesmo nos casos em que a mercadoria esteja sujeita a substituição tributária.

Calculo realizado e recolhido do ICMS-ST Antecipação Entrada na nota fiscal:

Quadro 3 - Cálculo ICMS-ST Produto Rações tipo pets

NCM	23099010
Valor total dos produtos	2.988,76
(X) MVA % (+)	56,68%
(x) Alíquota Interna	20%
Base de calculo	936,56
(-) o ICMS próprio da operação 12%	358,66
ICMS-ST Entrada	577,90

Fonte: Elaborado pelo autor.

O valor recolhido de ICMS-ST na nota fiscal foi de R\$ 341,39, foi gerado um DAE a pagar para o cliente no valor de R\$236,51 de diferença de ST que ficou faltando, onde entende-se que o recolhimento do valor destinado ao fundo de erradicação a miséria já foi pago e recolhido pelo emitente da Nfe.

Quando um valor é recolhido a menor, existe o contribuinte solidário, a responsabilidade tributária do destinatário esta no art. 22, §18, §19 da lei n} 6763/75, que atribui a condição de contribuinte substituto ao alienante ou remetente quando não ocorrer a retenção ou ocorrer a retenção a menor do tributo, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido da ST passa a ser do estabelecimento destinatário, independente de favores ou regimes fiscais.

4.2 Discussões

O cálculo da nota 1 (figura 1) estaria totalmente correto, se não fosse por uma

informação que passou despercebida, existe uma lei específica para rações secas tipo pet para fins de cálculo do ICMS-ST chamada de pauta fiscal ou preços médios ponderados ao consumidor final (PMPF), conforme consta no art.19, I, b,1, da parte 1 do Anexo XV do regulamento do ICMS e aprovado pelo decreto nº 43.080, de 13/12/2002.

A pauta fiscal, PMPF ou até mesmo pauta de valores são nomenclaturas que a legislação estabeleceu para o mesmo tipo de norma, e que são tabelas/pautas de preços e quantidades para fins de cálculo do ICMS-ST, ressaltando que não são preços de venda e sim valores mínimos aceitáveis pela fiscalização para fins de cálculo dos produtos contidos nessas tabelas. As pautas dispõem de regras e produtos e diversificam de acordo com os estados.

Os preços em Minas Gerais são divulgados pela Portaria SUTRI em 2018 a portaria que vigora é a SUTRI nº728/2018, mudando a cada seis meses, ou seja, a cada seis meses novos preços são divulgados para fins de cálculo.

Para o cálculo correto do ICMS-ST pelo valor da pauta fiscal foram utilizados os preços médios ponderados (PMPF), por kg conforme PORTARIA SUTRI Nº 541 de 31/03/2016 que determina:

Art.1º Para o cálculo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido por substituição tributária nas operações com ração seca tipo pet para cães e gatos o sujeito passivo deverá observar os preços médios ponderados a consumidor final (PMPF), por quilograma, constantes do Anexo I desta Portaria.

Parágrafo único. O valor da base de cálculo será obtido multiplicando-se o peso líquido da mercadoria pelo valor do preço médio ponderado ao consumidor final (PMPF), por quilograma. (SEFAZ MG, 2016)

Destacando que o valor da base de cálculo da substituição tributária será o peso líquido da mercadoria multiplicado pelo valor da pauta (PMPF) descartando a utilização do MVA, porém se o valor da operação própria for superior ou igual ao valor do (PMPF), a substituição tributária será calculada utilizando o MVA, conforme o art. 3º da PORTARIA SUTRI Nº541/2016.

Quadro 4 - Preços Médios Ponderados a Consumidor Final - PMPF

Portaria SUTRI nº 541/2015	RAÇÕES "PET" - ALIMENTO SECO PARA CÃES		
FABRICANTE	EMBALAGEM/VOLUME	CLASSIFICAÇÃO	PMPF/KG (R\$)
EMPRESA X	Até 5 kg	Básico	2,94
EMPRESA X	Até 5 kg	Standard	5,33
EMPRESA X	Até 5 kg	Premium	9,64
EMPRESA X	Acima de 5 kg	Básico	2,21
EMPRESA X	Acima de 5 kg	Standard	3,6
EMPRESA X	Acima de 5 kg	Premium	5,81
Portaria SUTRI nº 541/2015	RAÇÕES "PET" - ALIMENTO SECO PARA GATO		
FABRICANTE	EMBALAGEM/VOLUME	CLASSIFICAÇÃO	PMPF/KG (R\$)
EMPRESA X	Até 5 kg	Premium	7,6
EMPRESA X	Acima de 5 kg	Standard	2,73

EMPRESA X	Acima de 5 kg	Premium	3,42
-----------	---------------	---------	------

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em um primeiro momento é preciso achar a base de cálculo total da pauta fiscal, para o cálculo correto do ICMS-ST conforme quadro abaixo:

Quadro 5 - Base de Cálculo total dos PMPFs

DESCRIÇÃO DO PRODUTO	KG	BC KG	BC TOTAL
BIG DOG 25 KG	25	2,21	55,25
XERIFE CHEF FILE C/ FRITAS 15 KG	15	2,21	33,15
RAY CAT 25 KG	25	2,21	55,25
BIG DOG 15 KG	15	2,21	33,15
XERIFE CHEF FILE C/ FRITAS 25 KG	25	2,73	68,25

Fonte: Elaborado pelo autor

Cálculo dos produtos a 25 KG com a mesma base de cálculo de 2,21 KG:

Valor total de produtos Big Dog e Xerife Chef filé c/ fritas 25 KG = 1.335,23 1.335,23 X 12% (ICMS próprio) = 160,23

Quantidade de produtos = 30

30 x 55,25 BC total = 1657,50 x 2% = 33,15 (2% de FEM-Fundo de erradicação amiséria, que deverá ser recolhido em guia Dae própria para esse fundo).

30 x 55,25 BC total = 1657,50 x 20% = 331,50 (20 % é a Alíquota interna + FEM)

(-) 12% = 160,23

(-) 2 % = 33,15

138,12 ICMS-ST

Cálculo dos produtos a 15 KG com a mesma base de cálculo de 2,21 KG:

Valor total de produtos Big Dog e Xerife Chef filé c/ fritas 15 KG = 942,96 942,96 X 12% (ICMS próprio) = 113,15

Quantidade de produtos = 35

35 x 33,15 BC total = 1.160,25 x 2% = 23,20 (2% de FEM-Fundo de erradicação amiséria, que deverá ser recolhido em guia Dae própria para esse fundo).

35 x 33,15 BC total = 1.160,20 x 20% = 232,05 (20 % é a Alíquota interna + FEM)

(-) 12% = 113,15

(-) 2 % = 23,20

95,70 ICMS-ST

Cálculo do produto a 25 KG com base de cálculo de 2,73 KG:

Valor total de produto Ray Cat 25 KG = 710,57

710,57 X 12% (ICMS próprio) = 85,27

Quantidade de produtos = 10

10 x 68,25(BC total) = 682,50 x 2% = 13,65 (2% de FEM-Fundo de erradicação amiséria, que deverá ser recolhido em guia Dae própria para esse fundo).

$10 \times 68,25$ (BC total) = $682,50 \times 20\% = 136,50$ (20 % é a Alíquota interna + FEM)

$$\begin{array}{r}
 (-) 12\% = 85,27 \\
 (-) 2\% = 13,65 \\
 \hline
 37,58 \text{ ICMS-ST}
 \end{array}$$

Valor total devido do ICMS-ST pela base pautada $(138,12+33,15) + (95,70+23,20) + (37,58+13,65) = 341,39$, ou seja, o valor de R\$ 236,51 que a Casa de Ração Dog e Cia pagou de Dae foi indevido pois o ICMS-ST já tinha sido recolhido pelo valor correto que constava na nota de aquisição.

5 CONCLUSÃO

Ao longo da pesquisa demonstrou-se que o ICMS-ST é um imposto de difícil aplicabilidade considerado não só pelas empresas contribuintes, mas também pelos profissionais da área de tributação. A complexidade da legislação brasileira exige que o profissional esteja sempre se atualizando para que por meios legais possa favorecer os contribuintes da substituição tributária, tarefa essa que compete principalmente ao contador, pois é o profissional que está diretamente ligado aos cálculos e responsável por passar para seus clientes informações rápidas e fidedignas.

A evolução do ICMS é inegável, e a substituição tributária foi criada com o intuito de evitar a sonegação fiscal e trazer um cenário mais justo para as empresas impedindo a concorrência desleal e estimulando a igualdade na tributação. O grande problema é a complexidade dos cálculos que devem ser feitos e da complexidade e constantes mudanças na legislação, que ocasiona os diversos erros de cálculo e interpretação.

A pesquisa mostrou erros de cálculos, erros de interpretação da lei, produtos com identificações complicadas induzindo a erros, falta de preparo do profissional responsável pelo cálculo do recolhimento do tributo, recolhimento indevido para o contribuinte como também para o estado com valores que somados trazem grande prejuízo principalmente às empresas. Devido à extensão do assunto substituição tributária seria possível demonstrar diversas outras formas de cálculos, benefícios e erros que ocorrem em seu recolhimento.

Em relação à empresa Casa de Ração Dog e Cia os valores estimados de recolhimento a maiores também foram muito significativos e a pesquisa contribuiu para mostrar a forma correta de cálculo contribuindo com a empresa e beneficiando a mesma com a informação da redução na base de cálculo devido a base de pauta incidente sobre a ração seca tipo pet.

Quanto ao recolhimento feito a menor a empresa sai perdendo de todas as formas, pois até descobrir o erro e fazer o recolhimento correto pagará sobre o valor multa e juros. Cabe ressaltar que a análise é feita nos últimos cinco anos pela fiscalização e caso a empresa seja fiscalizada e esses valores ainda estejam em aberto o prejuízo para a entidade pode ser ainda maior devido às multas e juros mais elevados ocasionando um transtorno ainda maior.

Já os Valores pagos a maior também poderão ser analisados os últimos cinco anos e o problema aqui é a burocracia que é grande e dificulta a recuperação tributária em muitos casos quem fica no prejuízo são as entidades.

Através da pesquisa realizada foi possível demonstrar os erros, a complexidade da legislação, as dificuldades que contribuintes e profissionais enfrentam, e contribuiu com informações para esclarecer e diminuir esses problemas. A pesquisa também contribuiu para esclarecer como é preciso apurar com exatidão o ICMS-ST evitando prejuízos para as empresas.

Diante desses fatos, o presente estudo pode concluir como as micro e pequenas empresas

optantes pelo Simples Nacional são afetadas pela complicada estrutura de arrecadação que envolve a substituição tributária quanto ao seu recolhimento. O propósito da criação do regime Simples Nacional foi de simplificar e reduzir impostos para os pequenos e micro empresários para que elas possam se estabilizar no mercado e quando o assunto é a substituição tributária essas empresas acabam sendo prejudicadas, pois normalmente não possuem departamentos fiscais e contábeis estruturados, a legislação diferenciada para cada estado exige um amplo conhecimento para que erros sejam evitados e na prática não é isso o que acontece e esses prejuízos quanto a seu recolhimento afetam não só o fluxo de caixa dessas entidades como provocam sua perda de competitividade no mercado.

Admite-se que houve limitação do resultado visto que existem muitas leis e diferentes formas de incidência e isenção quanto à aplicação da ST, e outra limitação a ser ressaltada é o tamanho da amostra que foi utilizada o que permite considerar os resultados apenas para a mesma em questão.

Diante dos dados apresentados e da conclusão evidenciada durante a pesquisa fica claro a importância do tema quando se trata de ICMS-ST como também a necessidade em realizar novas pesquisas para esclarecer melhor o tributo e os procedimentos que devem ser adotados quanto à aplicação e interpretação adequada da ST para uma apuração precisa. Conclui-se por fim, que o estudo obteve êxito, pois respondeu a questão de pesquisa e atingiu os objetivos propostos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Jonas Isaias. **Simples Nacional 2018**. 1. ed. Belo Horizonte: Apostila Sinescontábil /MG, 2017.

BARROS, Aidil Jesus da Silva; LEHFELD, Neide Aparecida. **Fundamentos de metodologia científica**. 3.ed. São Paulo: Pearson Education, 2008.

BORGES, Humberto Bonavides. **Manual de Procedimentos Tributários IPI, ICMS e ISS**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. **Código tributário nacional**. 2ª Ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Decreto Nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**. Brasília, 26 de março de 1999.

BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**. Brasília, 25 de outubro de 1966.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. 5. ed. São Paulo: Cortez, 2001.

COLOMBO, Cristiano; COLOMBO, Juliano. **Direito Tributário**. 5ª ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2010.

COSTA, Alexandre Freitas. **Estudo do direito tributário**. 6ª ed, Belo Horizonte: Pergamum, 2012.

FABRETTI, Camargo Lúdio, FABRETTI, Ramos, Dilene. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FERRÃO, Romário Gava. **Metodologia Científica para Iniciantes em Pesquisas**. Unilinhares; Incaper, 2003.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUTIERREZ, Freitas Vinícius Marcos. Revista Exame. **Regime de Tributação para sua Empresa**. 2017. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/pme/veja-qual-o-melhor-regime-de-tributacao-para-sua-empresa>> Acesso em: 20 abr. 2021.

LUZ, Érico Eleotério da. **Contabilidade Tributária**. 2ª ed. Curitiba: Intersaberes, 2014.

MELO José Soares. **Icms Teoria e Prática**. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 9ª Ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2015.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 4ªe.rev.atual – São Paulo: Saraiva 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins de. *et al.* **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PAULSEN, Leandro, MELO, José Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 9ªed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual da Contabilidade Tributária**. 8 ed. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Simples Nacional**. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>> Acesso em: 21 abr. 2021.

SEFAZ MG – Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais. **PORTARIA SUTRINº 541 DE 31 DE MARÇO DE 2016**. 2016. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/portarias/2016/port_sutri541_2016.htm> Acesso em: 24 abr. 2021.

SHOUEIRI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva 2011.

TEIXEIRA, Brandão Alessandra. **A Tributação Sobre o Consumo de Bens e Serviços**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: distorções e medidas de reforma**. – Vol XIII - São Paulo: Quartier Latin, 2014

VERGARA, Sylvia C. **Projetos de Pesquisa em administração**. 13^a.ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2013.