

Substituição Tributária do ICMS – São Paulo: Sua aplicação na empresa CLB

*Cristiano Lopes Bispo*¹
*Ricardo Pereira Rios*²

Resumo

O presente Trabalho de conclusão de curso tem como idéia apresentar a influência do regime de tributação na aplicação da substituição tributária do ICMS na empresa CLB, visualizando o recolhimento do imposto diante o fisco de uma forma que facilite o cumprimento das obrigações fiscais praticadas pelos contribuintes.

Baseado neste conceito irá expor dados de produtos de uma empresa no segmento de comércio de equipamentos de materiais elétricos com intuito de explicar o impacto que a tributação aplicada influencia nos resultados operacionais desta empresa.

Para atingir tal objetivo, foram esclarecidos os principais conceitos que envolvem o ICMS e a Substituição Tributária, tais como quem são os contribuintes, fato gerador, a alíquota dos produtos, a formação da base de cálculo, e as maneiras de se calcular o ICMS ST. A metodologia utilizada foi a revisão bibliográfica e o estudo de caso em uma empresa de comércio de materiais elétricos. No resultado da pesquisa verificou-se o pagamento do imposto a menor, sem o ajuste do IVA-ST para o recolhimento diante fisco para o Estado de São Paulo. Assim levantando uma diferença a ser paga com juros e correção monetária.

Palavra – chave: ICMS, Substituição tributária, Contribuinte.

Introdução

No exercício de suas atividades, o fisco tem buscado encontrar alternativas para arrecadar tributos de maneira eficiente e racional, para que facilite a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais praticadas pelos contribuintes, e

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Fac São Roque em 2012.

² Mestre em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, Pós Graduado em Gestão Empresarial pela Universidade Nove de Julho, Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração e Ciências Contábeis de São Roque. Professor e Coordenador do Curso de Ciências Contábeis da FAC São Roque. Atua na área Contábil Tributária há 20 anos. Escritor, Consultor, atuando também como docente em cursos e palestras com temas voltados à área contábil e tributária há mais de 05 anos.

é justamente dentre as tentativas de simplificação do mecanismo de arrecadação dos tributos e, por conseguinte, de torná-lo mais eficiente, que destacamos a substituição tributária.

Neste trabalho acadêmico propõe-se a realização de um estudo sobre a substituição tributária do ICMS em São Paulo, e sua forma de aplicação, pela dificuldade de entendimento em relação a vários aspectos de sua forma de operacionalização. Terá como meta sua aplicação na empresa onde a mesma não quis ser identificada, Conforme pedido dos administradores da empresa, não foi informado o seu nome real, onde foi utilizado um nome fictício, empresa CLB materiais elétricos que é uma empresa de comércio especializada em venda de materiais elétricos. Pretendendo-se abordar o assunto de forma clara e objetiva, bem como resumir sua origem, aplicabilidade e outras formas de esclarecimento que venham a ser observadas.

Com essa análise surgiu à seguinte questão: Será que os contribuintes estão aplicando as regras de Substituição Tributária em operações interestaduais de maneira correta?

Este trabalho tem como objetivo geral estudar a aplicação da substituição tributária do ICMS na empresa CLB, envolvendo o substituto e o substituído perante o fisco na compra de produtos interestaduais.

Visa ainda, demonstrar de forma clara, como surgiu à substituição tributária do ICMS diante e como veio a facilitar para o fisco o recolhimento do imposto.

1. REFERENCIAL TEÓRICO

1.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

“O estudo da Contabilidade Tributária tem atraído, de forma significativa, os que desejam desenvolver um planejamento tributário, como forma de minimizar o ônus tributário a que estão submetidos [...]”, (PORTO, 2011, pr. 8).

De acordo com Fabretti (2005), contabilidade tributária pode ser entendida como o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária de forma simultânea e adequada.

Ainda para o autor a legislação tributária freqüentemente ultrapassa os resultados econômicos para, por imposições legais, adaptá-los á suas exigências e dar-lhes o resultado fiscal, que nada tem a ver com resultado contábil.

No entanto, antes de elaborar um processo de planejamento tributário, faz-se necessário um prévio planejamento contábil. Este, baseado em informações que demonstram, com exatidão, os registros contábeis, servindo de base gerencial, auxiliando para a tomada de decisão. Aquele representa para a empresa um procedimento indispensável de economia, pela adoção de meios lícitos, em que se busca obter uma vantagem fiscal. (PORTO, 2011, pr. 8)

Diante dessa complexidade tributária, empresários e contadores atualizaram seus estudos para manter, com eficiência e exatidão, seus registros contábeis atualizados e, a partir da necessidade de reduzir, não deixar de cumprir a responsabilidade fiscal.

Observa-se que o estudo e aplicação da Contabilidade deixaram, a muito tempo, de ser mero registro de atos e fatos administrativos, passando a apresentar abordagens capazes de fornecer informações econômicas imprescindíveis para a tomada de decisões. A Contabilidade Tributária apresenta para nós como um ponto de partida para um planejamento tributário eficaz.

Objeto da Contabilidade Tributária:

O objetivo da contabilidade tributária é apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando de forma clara e sintética, para, em seguida, atender de forma extra contábil as exigências, como por exemplo, das legislações do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o lucro (CSL) determinando a base de cálculo fiscal para formação das provisões destinadas ao pagamento desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico, Contábil, para determinação do lucro líquido a disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma individual (FABRETTI, 2005).

Conhecer os objetivos da contabilidade tributária é essencial para o contador, pois só então ele poderá elaborar os procedimentos a serem adotados pela equipe de contabilidade para atingir os objetivos e as metas traçadas.

De acordo com Oliveira (2002), os principais objetivos da contabilidade podem ser analisados da seguinte forma:

Apurar com exatidão o resultado tributável – ou do lucro real – de determinado exercício fiscal, com base na legislação pertinente, para cálculo e formação das provisões contábeis destinadas ao pagamento dos tributos incidentes sobre o lucro da entidade;

O registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher, em obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, pois como parte integrante do sistema de informações da empresa, a Contabilidade Tributária tem a responsabilidade de informar, correta e oportunamente, o valor das diversas provisões para recolhimento dos tributos, de acordo com o princípio contábil da competência de exercícios;

Escrituração dos documentos fiscais em livros fiscais próprios ou registros auxiliares, para apurar e determinar o montante do tributo a ser recolhido dentro do prazo após encerramento do período de apuração;

Preenchimento de guias de recolhimento, informando ao Setor Financeiro e de Contas a Pagar da entidade sobre o valor e os prazos de recolhimento, além de emitir e providenciar a entrega aos respectivos órgãos competentes dos formulários estabelecidos pela legislação pertinente;

Orientação fiscal para todas as unidades da empresa (filiais, fábricas, departamentos) ou das sociedades coligadas e controladas. A correta orientação fiscal e tributária para as demais unidades ou empresas pode representar relevantes economias com os impostos. Ex: o local da instalação da fábrica, ou mesmo o local de origem de determinadas matérias-primas, pode significar menor carga tributária;

Orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor de impostos.

1.2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

Impostos

Latorraca (1973) define o imposto como sendo um tributo que por sua obrigação tem por fato gerador uma situação independente relativa ao contribuinte, é recolhida em dinheiro, que se exige de cada cidadão para financiar as despesas de

interesse geral a cargo do Estado, decorrente de situação geradora independente de qualquer contraprestação do estado a favor do contribuinte.

Ao falar sobre imposto entende-se que:

O elemento essencial à conceituação do imposto é, pois, o seu caráter geral. O imposto é o tributo que se destina a cobrir as necessidades públicas gerais, o que o distingue das taxas cuja característica essencial é a sua vinculação à prestação de serviços públicos (LATORRACA, 1973, p. 25).

Exemplos de impostos: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

ICMS - é um Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação: é o principal imposto dos Estados. Do total do ICMS arrecadado, o Estado fica com 75%, repassa o restante (25%) para os Municípios.

IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores: este imposto é cobrado anualmente sobre a propriedade de automóveis, caminhões, embarcações, aeronaves. Do total do IPVA arrecadado, o Estado fica com 50% e repassa os outros 50% para os Municípios.

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados: é um tributo da esfera federal, real, indireto, não-cumulativo que incide sobre produtos nacionais ou estrangeiros que resultem de qualquer processo ou operação que lhes tenha modificado, mesmo incompletamente ou parcialmente, a natureza ou os aperfeiçoamentos para o consumo.

Assim, o imposto é uma obrigação que só pode ser exigido da sociedade pelos entes que tiveram a competência atribuída pela Constituição federal (União, Estados, Distrito Federal e Município).

Taxas

Conforme Medeiros (2002), taxas podem ser compreendidas como espécie de contribuição que se paga como remuneração de serviços específicos e divisíveis, prestados ou a ser colocados à disposição do contribuinte. As taxas cobradas pela

União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestados ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Podemos definir como taxas: coleta de lixo, licenciamento de veículos, taxa de Inspeção sanitária.

Contribuição de melhoria

Conforme Oliveira (2008). Contribuições de melhoria são aquelas instituídas em razão de valorização do particular, em função de realização de uma obra pública. (Prefeitura construiu uma Praça próxima de um terreno particular e valoriza o local).

Art. 81 – a contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.
(OLIVEIRA, 2008, p. 66)

Empréstimos compulsórios

Conforme Oliveira (2008) empréstimo compulsório é um tributo vinculado indiretamente, por possuir uma hipótese de incidência que consiste numa atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte.

São instituídos visando atender as calamidades públicas ou guerra externa a investimentos públicos relevante para o interesse nacional.

Art. 148 – A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios;
I – para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
II – no caso de investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observando o dispositivo no Art. 150, III, “b”;
Parágrafo único – A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.
(OLIVEIRA, 2008, p. 67)

1.3 CLASSIFICAÇÕES DOS TRIBUTOS

Diretos

Conforme Fabretti (2005), tributo direto é o valor econômico da obrigação tributária, suportado exclusivamente pelo contribuinte sem que a obrigação seja passada para terceiros. Os impostos diretos incidem sobre o patrimônio e a renda, e são considerados tributos de responsabilidade pessoal. Exemplos: Imposto de Renda pessoa Física, Imposto de Renda pessoa Jurídica, Imposto Predial e territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Indiretos

Conforme Fabretti (2005), tributos indiretos são aqueles em que a carga financeira decorre da obrigação tributária é transferida para terceiros ficando sujeito passivo obrigado a recolher o respectivo valor, mas a obrigação fica transferida para outra. Os impostos indiretos são aqueles que incidem sobre a produção e a circulação de bens e serviços e são repassados para o preço, pelo produtor, vendedor ou prestador de serviços. Exemplos: imposto sobre industrialização, imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, impostos sobre serviços (ISSQN).

1.4 O ICMS

Abordar-se-á o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

De acordo com Oliveira (2011), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal regulamentada pela lei complementar 87/1996, que ocorre principalmente, sobre a circulação de mercadorias, considerando se houve a efetivação ou não da venda.

O imposto também incide sobre serviços de transportes interestaduais e intermunicipais, de comunicação, energia elétrica, de entrada de mercadorias importadas e serviços prestados no exterior.

Analisando que cada estado possui autonomia para estabelecer suas próprias regras de cobrança do imposto, respeitando as regras previstas na lei, sendo um imposto não acumulativo, ele incide a cada etapa da circulação da mercadoria separadamente. Em cada uma dessas etapas, deve haver a emissão da nota ou cupom fiscal. Isso é necessário devido ao fato que esses documentos serão escriturados e por meio deles que o imposto será calculado e arrecado para o governo.

Sempre as empresas repassam esse imposto ao consumidor, embutido no preço dos produtos. As mercadorias são tributadas de acordo com sua essencialidade. Assim, para produtos básicos, como arroz e feijão, o ICMS cobrado é menor do que no caso de produtos menos essenciais.

A Constituição de 1988 deu aos estados o poder de criar regras e alíquotas. A harmonia desmoronou. Virou bagunça. Surgiram 27 confusas e complexas legislações estaduais. A desoneração das exportações ficou quase impossível. O caos se acelerou com o uso desbragado da substituição tributária do ICMS, pela qual se cobra na produção, o imposto devido até a etapa final, o que é bom para inibir a sonegação e ruim para a eficiência. (NOBREGA, 2012, p. 6)

Não-comutatividade

O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. É assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento.

Alíquotas

Conforme Oliveira (2003), alíquotas é o percentual estabelecido pelo fisco para o cálculo sobre a base de cálculo no valor das operações para que o imposto seja recolhido.

Alíquotas internas

Conforme Silva (2007), alíquota é o percentual estabelecido pelo fisco para cada Estado pela legislação estadual, visualizando que a tributação é de 17%, 18% ou 19% que é aplicada somente para o Rio de Janeiro, essa alíquotas só incide somente para bens de consumo final.

As alíquotas internas estão expressas nos arts. 52 a 56-A do RICMS/SP, e variam conforme a essencialidade da mercadoria, isto é, quanto mais essencial o produto menor a sua carga tributária e vice-versa. As alíquotas são:

7% - revogada pelo Decreto 51.520/07 (Lei 12.785/07 concedeu redução de b/c p/carga tributária de 7%) (o governo deverá retornar com os produtos deste artigo)

12% - exemplo: aves, carnes, transporte.

18% - alíquota geral (tudo que não se enquadra nas outras)

25% - perfumes, bebidas. (AZEVEDO, 2010, pr. 1)

Alíquotas de ICMS operações interestaduais tratamento no estado de São Paulo.

A alíquota interestadual será adotada somente quando o destinatário for contribuinte do imposto; quando não for contribuinte, deverá ser utilizada a mesma alíquota das operações internas.

De acordo com a Resolução do Senado Federal nº. 22/1989, as alíquotas do ICMS, nas operações e prestações interestaduais, como regra geral, serão de 12% (doze por cento). Em exceção a essa regra, deverá ser aplicada a alíquota de 7% (sete por cento) nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo. (AZEVEDO, 2010, pr. 3)

Alíquotas interestaduais

Conforme Oliveira (2003) as alíquotas interestaduais são regularizadas pelo senado federal, são utilizados como instrumento da política tributária para proteção dos estados consumidores.

Essas se referem às alíquotas utilizadas nas relações que envolvam mais de um Estado. Portanto, se o vendedor do Estado de São Paulo comercializa um produto cujo adquirente está no Estado do Rio de Janeiro, à alíquota a ser aplicada será a interestadual, desde que o comprador seja contribuinte do ICMS e que haja diferença entre as alíquotas, o percentual que exceder será recolhido pelo adquirente em favor do Estado onde está situado. Observando sempre que o contribuinte destinatário será responsável pelo recolhimento do ICMS, com o diferencial de alíquota entre os estados envolvidos.

Podendo salientar que entre essas relações interestaduais, nem sempre vai ter o diferencial de alíquota, com relação a o protocolo ou convenio que existe entre os Estados referentes à compra e vendas dos produtos.

Exemplo: Determinado contribuinte do ICMS estabelecido no Estado de São Paulo adquire do Estado do Rio de Janeiro mercadoria para uso ou consumo, recebe a mercadoria tributada pela alíquota interestadual de 12% (operação interestadual com contribuinte), supondo que a alíquota interna do produto prevista na legislação paulista seja 18%, deverá recolher a diferença entre a alíquota interna e a interestadual que corresponde a 6%.

1.5 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

De acordo com Rosa (2009, A), a substituição tributária é um dos temas que desperta debates acirrados no mundo tributário, especialmente no âmbito do tributo estadual (ICMS), seja pelo questionamento jurídico em relação a várias formas de sua aplicação, seja pela dificuldade de entendimento em relação a vários aspectos de sua forma de operacionalização.

Os estados, logo nos primeiros anos da vigência do ICMS, na década de 70, já começaram a pensar na substituição tributária como forma de facilitar a operacionalização do imposto. Surgiu uma grande discussão sobre a retenção do

ICMS na fonte, e sobre o fato que o fabricante deveria recolher o imposto antecipadamente antes do fato gerador.

Conforme Melchor (2009), esta aplicação da Substituição Tributária do ICMS, veio a facilitar para o governo o recolhimento visando exatamente uma única empresa na cadeia toda, conhecida como substituto tributário.

Contribuinte substituído

De acordo com Barreto (2010), o contribuinte substituto é responsável pelo pagamento e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes até a operação com o consumidor final.

Pode-se dizer que o contribuinte substituto 'substitui' os demais contribuintes na obrigação de recolhimento do imposto por ocasião da saída da mercadoria, mediante a retenção e recolhimento antecipado do imposto, assim denominando pessoa que recebe a mercadoria será reconhecido como substituído.

O substituto, normalmente o fabricante ou o importador, no momento de efetuar a venda da mercadoria para um revendedor irá providenciar retenção do imposto. A base de cálculo para o imposto retido e o preço-varejo, o preço final da mercadoria, pelo qual chegará ao consumidor. (ROSA, 2009, B p.58)

Contribuinte substituto

De acordo com Barreto (2010), contribuinte substituído é aquele está ligado diretamente no momento que ocorre a obrigação do recolhimento do imposto, com isso não tendo a responsabilidade do recolhimento, mas sim passando a responsabilidade para outro, ou seja, aquele que adquire mercadorias com imposto calculado, sendo recolhido antecipadamente pelo substituto.

De acordo com Mariano (2009), não se pode dizer que a responsabilidade do recolhimento do imposto e do substituído, pois ele não recolhera nem antes e depois, pois é livre á relação jurídica tributária.

Antecedentes (Para trás)

De acordo com Catete (2011), a substituição tributária antecipada, também conhecida como substituição tributária para trás, consiste na postergação do pagamento do imposto, ou seja, o imposto será pago por uma terceira pessoa, em momento futuro, relativamente a fato gerador já ocorrido.

Nesse caso, o contribuinte que recebe a mercadoria fica responsável pelo recolhimento do imposto devido em relação às etapas anteriores. É o que ocorre nas operações com previsão de deferimento do ICMS.

Subseqüentes (Para frente)

De acordo com Catete (2011), a substituição tributária subseqüente, também chamada de substituição tributária para frente, consiste na retenção e antecipação do recolhimento do imposto, por um contribuinte denominado 'substituto', em relação à terceiro por fato gerador ainda não praticado, ou seja, pelas operações subseqüentes que serão praticadas pelos demais contribuintes até as operações com o consumidor final.

Essa é a hipótese mais conhecida e refere-se à substituição tributária com retenção do imposto por antecipação.

Concomitante

A substituição tributária concomitante atribui a terceiros a o pagamento dos impostos e se aplica ao serviço de transporte passando a responsabilidade do pagamento ao tomador ou a terceiros envolvidos no fato gerador.

Tipos de bases de cálculo da substituição tributária

1- Fixada por autoridade competente: quando o governo já menciona o IVA para que o cálculo seja feito em um determinado produto.

2- Sugerida pelo fabricante: ocorre normalmente quando uma Indústria estipula o IVA³ para ser feito o cálculo em um determinado produto onde ela industrializa.

3- Valor da operação (incluindo frete, IPI, seguro e todas despesas pertinentes) acrescido de um índice de valor agregado (IVA).

Operações interestaduais em relação à Substituição Tributária

Visando a complexidade do assunto no Brasil, cada vez mais esta sendo complicado escrever sobre este assunto com constantes atualizações nas leis tributárias a cada estado com tipo de recolhimento sobre a Substituição Tributária em diferentes produtos.

De acordo com Canaciro (2012), com relação às operações interestaduais, a aplicação do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados, através de Convênio ou Protocolo.

Convênios - são atos celebrados nos termos da Lei Complementar nº. 24/1975, pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), assinados pelos representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, que deliberam sobre a concessão de benefícios, incentivos fiscais e regimes de tributação, que terão aplicação nas operações internas e interestaduais.

Protocolos - são atos celebrados no âmbito do CONFAZ, assinados apenas por alguns dos Estados, para determinar a aplicação de benefícios, incentivos fiscais e regimes de tributação, nas operações e prestações internas e interestaduais.

Nas hipóteses de aquisição interestadual de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, sem a retenção antecipada do imposto o estabelecimento atacadista/distribuidor ou o varejista sediado em território paulista passam a ser, em caráter excepcional, responsáveis pelo recolhimento do imposto antecipadamente, na forma do artigo 426-A do RICMS/SP.

2. Metodologia

³ O imposto sobre o valor acrescentado ou agregado (IVA) é um imposto aplicado na União Européia que incide sobre a despesa ou consumo e tributa o "valor acrescentado" das transações efetuadas pelo contribuinte.

Tipo de Pesquisa

Neste trabalho acadêmico realizou-se uma pesquisa exploratória, que é aquela que visa proporcionar mais familiaridade com tema estudado (GIL, 2010). A abordagem da pesquisa é qualitativa e quantitativa, que é usada para aprofundar o conhecimento sobre determinado tema.

Conforme Otero (2006) a pesquisa qualitativa em caráter exploratório onde os entrevistados são estimulados a pensarem livremente sobre algum tema, objeto ou conceito, isto é, o pesquisador desenvolve conceitos e idéias e entendimentos a partir de padrões encontrados nos dados ao invés de coletar dados para comprovar teorias, hipóteses e modelos pré-concebidos, porém a pesquisa quantitativa e mais adequada para apurar opiniões e atitudes explícitas e conscientes, seu objetivo e mensurar e permitir o teste de hipóteses, já que os resultados são eficazes.

Será utilizada ainda a pesquisa bibliográfica onde os assuntos abordados recebem contribuições de diversos autores, em toda a sua extensão, como forma de obter conhecimento para sua elaboração. Essa pesquisa possibilita a base teórica do estudo de pesquisa e serão realizados através da coleta de dados de livros, artigos de revistas, dicionários, artigos retirados da Internet, entre outras fontes (SÁ, 2009).

Finalmente serão analisados documentos internos da empresa o que caracteriza uma pesquisa documental onde os materiais utilizados geralmente não receberam ainda um tratamento analítico.

A pesquisa também pode ser classificada como documental que de acordo com Gil (2010), guarda estreitas semelhanças com a pesquisa bibliográfica.

Coletas de dados

Segundo Roesch (2006) no plano de análise e interpretação dos dados o pesquisador deverá encontrar meios de organizar o material coletado, para após efetuar a análise das informações e realizar uma conclusão sobre a pesquisa.

Observando-se que no plano de análise de dados sugere-se que o aluno visualize como fará a descrição e análise dos resultados, sendo que para tal poderá prever a utilização de gráficos e tabelas.

No caso deste trabalho a análise e interpretação das informações foram feitas com base na revisão teórica, a qual foi aplicada nos cálculos efetuados, sendo que estes foram demonstrados por meio de quadros. Por fim foi emitida a conclusão a qual se chegou através de todos os dados levantados.

Por se tratar de planejamento tributário, o trabalho foi realizado no domicílio do autor, sendo que a produção dos cálculos, tabelas, gráficos e conclusões foram feitos através de ferramentas disponíveis em Microsoft Word® e Excel®.

Os procedimentos adotados para coleta de dados foram, inicialmente, a pesquisa bibliográfica, através de consultas em livros, artigos e legislação que contemplam o instituto da substituição tributária. Posteriormente, a pesquisa documental sobre uma empresa no segmento de comércio de materiais elétricos.

Aplicou-se o conceito em dois produtos de materiais elétricos. Os dados foram colhidos através de documentos fiscais, como notas fiscais, livros fiscais, contendo informações dos produtos e seus respectivos valores, quantidades e outros dados fiscais necessários para aplicação do estudo.

A empresa localiza - se no estado de São Paulo onde foi feito o processo para recolhimento dos dados. A mesma não quis ser identificada. Neste caso foi utilizado o nome fictício de CLB.

3. RESULTADOS

A seguir apresentam-se os resultados obtidos.

Quadro 1: Produtos

| Código | Descrição do produto | NCM/SH |
|---------------|-------------------------------|---------------|
| 30.1070 | Obras de fios de ferro ou aço | 73269090 |
| 30.1435 | Obras de fios de ferro ou aço | 73269090 |

Fonte: elaborado pelo autor.

A legenda do quadro acima e a seguinte:

NCM/SH: Classificação de mercadoria referente ao código de cada produto.

ARTIGO: localização onde se enquadra cada grupo de produto.

PORTARIA CAT: Local onde estabelece a base de cálculo para Substituição Tributária.

IVA-ST: Índice de Valor Adicionado Setorial é margem de valor agregado obtida em pesquisas de mercado que estima o acréscimo de valor que a mercadoria terá até a venda ao consumidor final.

Para realização dos cálculos foram realizadas busca em link na internet com senha para seguintes informações: www.fiscodata.com.br/cgi-bin/tex?SP9932⁴

Quadro 2: Informações para o Cálculo

| NCM/SH ⁵ | ARTIGO | PORTARIA CAT | IVA – ST ORIGINAL |
|---------------------|-------------------|--------------|-------------------|
| 73269090 | 313-Y do RICMS/SP | Nº 78/2010 | 52% |

Fonte: elaborado pelo autor.

Cálculo do imposto devido referente à aquisição de produtos nas operações interestaduais cujo produto se encontra na Substituição Tributária (ST).

IVA – ST Ajustado: Na hipótese de entrada de mercadoria proveniente de outro estado cuja saída interna seja tributada superior a 12%, o destinatário paulista utilizara a seguinte fórmula:

Quadro 3: Formula do IVA - AJUSTADO

$$\text{IVA – ST AJUST} = [(1 + \text{IVA-ST ORIG}) \times (1 - \text{ALIQ INTERESTADUAL}) / (1 - \text{ALQ INTER})] - 1$$

Fonte: elaborado pelo autor.

Utilizando os dados dos produtos da pesquisa realizada na empresa CLB

IVA-ST original: é o IVA-ST aplicável na operação interna.

ALQ inter: é a alíquota interestadual aplicada pelo remetente localizado em outra unidade da Federação.

ALQ intra: é a alíquota aplicável à mercadoria neste Estado.

$$\text{IVA – ST AJUST} = [(1 + \text{IVA-ST ORIG}) \times (1 - \text{ALIQ INTERESTADUAL}) / (1 - \text{ALQ INTER})] - 1$$

$$\text{IVA – ST AJUSTADO} = [(1 + 52\%) \times (1 - 12\%) / (1 - 18\%)] - 1$$

⁴ A fiscodata é portal de consultoria tributária.

⁵ A Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM/SH) foi criado com o intuito de atingir a integração dos países membros do Mercosul para identificação dos produtos harmonizados.

$$\text{IVA - ST AJUSTADO} = [(1 + 0,52) \times (1 - 0,12 / (1 - 0,18))] - 1$$

$$\text{IVA - ST AJUSTADO} = [1,52 \times (0,88 / 0,82)] - 1$$

$$\text{IVA - ST AJUSTADO} = [1,52 \times 1,0732] - 1$$

$$\text{IVA - ST AJUSTADO} = 1,6313 - 1$$

$$\text{IVA - ST AJUSTADO} = 0,6313 \text{ OU } 63,12\%$$

Índice de Valor Adicionado Setorial (IVA-ST)

Quando a base de cálculo da substituição tributária for definida por margem de valor agregado (IVA-ST), o cálculo do imposto antecipado será efetuado utilizando-se da seguinte fórmula:

Quadro 4: Formula Imposto recolhido por antecipação

| |
|---|
| $IA = VA \times (1 + IVA-ST) \times ALQ - IC$ |
|---|

Fonte: elaborado pelo autor.

IA: é o imposto a ser recolhido por antecipação;

VA: é o valor constante no documento fiscal relativo à entrada, acrescido dos valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos suportados pelo contribuinte;

IVA-ST: é o Índice de Valor Adicionado;

ALQ: é a alíquota interna aplicável;

IC: é o imposto cobrado na operação anterior.

A seguir procedeu-se ao cálculo do imposto a ser antecipado, com base nos dados da empresa.

$$IA = VA \times (1 + IVA-ST) \times ALQ - IC$$

$$IA = 57.871,20 \times (1 + 63,12) \times 18 - 6.613,86$$

$$IA = 9.645,20 \times (1,6312) \times 0,18 - 6.613,86$$

$$IA = 9.645,20 \times 1,6312 \times 0,18 - 6.613,86$$

$$IA = 15.733,25 \times 18 - 6.613,86$$

$$IA = 2.831,99 - 6.613,86$$

$$IA = 10.378,25$$

O resultado obtido foi o cálculo consolidado em dois produtos que possuem o mesmo NCM.

Análise Comparativa

Verifica-se o comparativo dos cálculos realizado.

Quadro 5: cálculo pelo autor

| VALOR ORIGINAL A RECOLHER | GUIA GARE ICMS |
|---------------------------|----------------|
| MÊS | ICMS-ST |
| OUTUBRO | R\$ 10.378,25 |
| NOVEMBRO | R\$ 6.918,84 |
| DEZEMBRO | R\$ 8.648,64 |
| TOTAL | R\$ 25.945,73 |

Fonte: elaborado pelo autor.

Quadro 6: cálculo efetuado pela empresa

| VALOR INCORRETO RECOLHIDO | GUIA GARE ICMS |
|---------------------------|----------------|
| MÊS | ICM-ST |
| OUTUBRO | R\$ 9.219,70 |
| NOVEMBRO | R\$ 6.146,47 |
| DEZEMBRO | R\$ 7.683,08 |
| TOTAL | R\$ 23.049,25 |

Fonte: elaborado pelo autor.

Atualização monetária da diferença apurada

Quadro 6: imposto a ser pago com juros e multa

| REFERÊNCIA | DIFERENÇA | JUROS | MULTA | TOTAL |
|------------|--------------|------------|------------|--------------|
| OUTUBRO | R\$ 1.158,55 | R\$ 200,43 | R\$ 115,86 | R\$ 1.474,84 |
| NOVEMBRO | R\$ 772,37 | R\$ 109,68 | R\$ 77,24 | R\$ 959,29 |
| DEZEMBRO | R\$ 965,56 | R\$ 108,14 | R\$ 96,56 | R\$ 1.170,26 |
| total | R\$ 2.896,48 | R\$ 418,25 | R\$ 289,66 | R\$ 3.604,39 |

Fonte: elaborado pelo autor

Considerações Finais

O presente trabalho buscou demonstrar a sistemática da Substituição Tributária no Estado de São Paulo. Tal regime demandado das empresas uma atenção especial em esforços para entendê-lo e aplicá-lo de forma correta dado a sua extrema complexidade.

Abordou-se de forma bibliográfica toda a sistemática da Substituição Tributária e também verificar se as empresas estão aplicando corretamente o regime. Para tanto utilizou-se de um estudo de caso em uma empresa do ramo de comercio de matéria elétrica, que não quis ser identificado e, portanto, adotou-se o nome fictício de CLB materiais elétricos.

Após a aplicação correta dos cálculos e a revisão dos cálculos efetuados pela empresa constatou-se que a mesma não vinha aplicando corretamente os cálculos e estava recolhendo imposto a menor.

Considera-se, portanto, que é fundamental uma análise profunda do regime e o direcionamento de esforços para a realização correta dos cálculos, caso contrário, poderá trazer para empresa conseqüência onerosas como, desembolso futuro de caixa para complementar imposto e, também, o pagamento de multa e juros, como ocorrera na empresa em estudo. Também pode-se considerar que se houver pagamentos a maior a empresa esta desperdiçando recursos de seu futuro de caixa.

Referências Bibliográficas

AZEVEDO, Robson de. **Alíquotas de ICMS – Operações interestaduais – Tratamento no Estado de São Paulo**, (2010), pr3. Disponível em: <<http://robsonecml.wordpress.com/2010/05/24/alquotas-de-icms-operaes-interestaduais-tratamento-no-estado-de-so-paulo/>>. Acesso em: 29 de Março de 2012.

BARRETO, Nadja Lucia de Carvalho. **ICMS – São Paulo substituição tributária- Atualização**. CENTRO DE ORIENTAÇÃO FISCAL, (2010) 46 p. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/50914355/Conceito-de-Contribuinte-Substituto-e-substituido>> Acesso em: 15 Dez.2011.

CANACIRO, Rogério. **Substituição tributária**, (2012) 44 p. Disponível em: <<http://www.cursoscontmatic.com.br/>>. Acesso em: 29 de Março de 2012

CATETE, Antonio Carlos de Freitas; et al. **Substituição tributária no ICMS**. São Paulo, 2005. 32 pr. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2265/substituicao-tributaria-no-icms>>. Acesso em: 14 de dezembro de 2011.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 9° ed. São Paulo: Atlas, 2005. p, 29-31.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 25-38, p. 45-54, p. 65-69, p. 117-125. ISBN: 978-85-224-5823-3

LATORRACA, Nilton. **Legislação tributária: uma introdução ao planejamento tributário**. 2° ed. São Paulo, Atlas, 1973, p. 25.

MARIANO, Paulo Antonio. **Substituição tributária do ICMS** 3° ed. São Paulo: IOB, 2009.

MEDEIROS, Hugo de Góes. **Tributo**, (2002) 11 par. Disponível em: <http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/hugo_toq9.pdf>. Acesso em: 12/ Mar. 2012

MELCHOR, Paulo. **Substituição tributária - quando uma empresa paulista compra produto de outro estado**. Mundo Sebrae, (2009) 48 par. Disponível em: <<http://www.mundosebrae.com.br/2009/08/substituicao-tributaria-quando-uma-empresa-paulista-compra-produto-de-outro-estado/>>. Acesso em: 03/ Out. 2011

NOBREGA, Maílson da. **Lições da europa para uma utopia tributária**, São Paulo, p. 6 Mar, 2012.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 2° ed. São Paulo: Saraiva 2008, p. 66-67.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de contabilidade tributária**. 2° ed. São Paulo, Atlas, 2003.

OTERO, Maria Mercedes D.F. **Métodos e técnicas de pesquisas**, (2006) 4p. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/14344653/Pesquisa-qualitativa-e-quantitativa>>. Acesso em: 02/ Mai. 2012

PORTO, Ana Paula Figueiredo. **Contabilidade tributária: ficção ou realidade?** (2011) 11 par. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/11/11132/tde-23112011-090356/pt-br.php>>. Acesso em: 21/mar. 2012.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. Colab. Grace Vieira Becker. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2006, 308 p.

ROSA, José Roberto. (A) **Substituição tributária no ICMS manual explicativo**. 2° ed. São Paulo: Otoni, 2009.

_____ (B) **Guia prático de ICMS**. 1° ed. São Paulo: Otoni, 2009.

AZEVEDO, Robson de; **Quais as hipóteses de aplicação da alíquota interna do ICMS nas operações e prestações interestaduais no estado de São Paulo?**. São Roque, 2010. 2 pr. Disponível em: <<http://robsonecml.wordpress.com/tag/aliquota/>> Acesso em: 05 jun. 2012.

SÁ, Nívea Vasconcelos de Almeida; MAEDA, Ernesto Kenshi Carvalho; FARIA Moacir Alves de. **Diretrizes para elaboração de trabalhos acadêmicos**. São Roque, 2009. 90 p. Disponível em: <http://www.facsao Roque.br/novo/downloads/pdf/diretrizes_fac_050410.pdf> Acesso em: 14 Nov.2011.

SILVA, Mariana Bergmann da. **Otimização de redes de distribuição física considerando Incentivo fiscal baseado no crédito presumido de ICMS**. 2007.

121 fls. (Engenharia de Sistemas Logísticos). Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

Referências Consultadas

DOMINGUES, Marcelo Antonio. **Aspectos jurídicos atuais da substituição tributária**. 2009. 50F. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) Curso de Direito. Faculdade de Administração e Ciências Contábeis de São Roque.

MARTINS, A. et al. **Manual de contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2011, p 67 – 69.