

OS MECANISMOS DO ICMS RETIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Talles Robson Salvador ¹

Fernando Augusto Sartori ²

RESUMO: O estudo objetivou demonstrar as peculiaridades do ICMS, demonstrando a sua finalidade e os princípios Constitucionais e Tributários que regem o Tributo. O foco central do trabalho foi à retenção do ICMS por Substituição Tributária, explicando os três tipos de Substituição Tributária vigentes, sendo a Progressiva, Regressiva e Concomitante, bem como a forma de aplicação de cada uma, relacionando as formas de recolhimento, os meios de fiscalização a Margem de Valor Agregado Original e Ajustada. A pesquisa tem caráter hipotético dedutivo, que buscou também demonstrar os reflexos da aplicação desse instituto nas grandes e médias empresas, além de estabelecer como ele onera as empresas optantes pelo Simples Nacional. Conseguimos definir os conceitos desse instituto, estabelecendo os aspectos relacionados à Constitucionalidade da Substituição Tributária que é muito discutida. A Substituição Tributária é uma das principais ferramentas que os Estados vem se utilizando para combater a sonegação dos impostos bem como a inadimplência, uma vez que o Estado escolheu como sujeito passivo da obrigação os estabelecimentos que possuem maior poder financeiro.

PALAVRAS-CHAVES: ICMS. Substituição Tributária. Retenção.

ABSTRACT: The study aimed to demonstrate the peculiarities of the ICMS, demonstrating its purpose and the constitutional principles governing Tax and Tribute. The central focus of the work was to retention by the ICMS Tax Substitution, explaining the three types of existing Tax Replacement, and the Progressive, Regressive and Concomitantly, as well as how to apply each one, listing the forms of payment, means of monitoring the Original Margin Value Added and adjusted. The research is deductive hypothetical character, which also sought to demonstrate the effects of the application of this instrument in medium and large firms, and establish it as burdening companies opting for Single National. Able to define the concepts of this institution, establishing the aspects related to the Constitutionality of Tax Replacement which is much discussed. The Tax Substitution is one of the main tools that the United has been using to combat evasion of taxes and delinquencies since the state chose as subject to the requirement that establishments have greater financial power.

KEY-WORDS: ICMS. Replacement Tax. Retention.

¹ Contador. Acadêmico de Direito da Faculdade Norte Novo de Apucarana – FQACNOPAR.

² Advogado. Mestre em Direito pela Faculdade de Direito do Norte Pioneiro (2003). Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Londrina (1995). Professor titular do Faculdade Norte Novo de Apucarana (FACNOPAR) e professor titular da Universidade Norte do Paraná, ministrando as disciplinas de Direito Administrativo e Direito Tributário. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Administrativo, atuando principalmente nos seguintes temas: direito tributário, tributos, elisão fiscal e Administração Pública.

1 INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é um Tributo Estadual, devido existir vinte e sete Unidades Federativas no Brasil capazes de legislar sobre tal Imposto, isso dificulta o entendimento. A Substituição Tributária obriga de certa forma o contribuinte conhecer a legislação de todos esses entes que em muitos aspectos são completamente diferentes tornando muito difícil a aplicação desse instituto.

Os Estados estão se utilizando cada vez mais da Substituição Tributária pelo fato de que ela simplifica o recolhimento, facilita a fiscalização, diminuindo a evasão fiscal e conseqüentemente aumenta as receitas públicas, sendo um dos dispositivos mais complexos por ser sobre um imposto Estadual que vários entes legislam e também uma das principais ferramentas utilizadas pelo Estado no combate a sonegação e inadimplência dos impostos.

A Substituição Tributária embora seja muito utilizada, poucos autores escreveram exclusivamente sobre tal dispositivo, deixando algumas lacunas que precisam ser preenchidas para melhorar aplicação evitando sanções fiscais além de prejuízos financeiros para os contribuintes que por falta de conhecimento não faz com eficiência o uso desse instituto.

Esse trabalho tem por finalidade ilustrar com clareza o funcionamento dos mecanismos do ICMS retido por substituição tributária demonstrando o que ele reflete no setor empresarial. Esperamos preencher as lacunas existentes na aplicação desse instituto, possibilitando satisfazer os preceitos que emana das Leis Tributárias de forma a não prejudicar o contribuinte estabelecendo a lealdade da concorrência com recolhimentos precisos sem prejudicar o fisco.

Buscaremos no segundo capítulo descrever o imposto sobre circulação de mercadorias estabelecendo algumas peculiaridades, no terceiro capítulo vamos traduzir o funcionamento da retenção por substituição tributária do ICMS sendo que no quarto capítulo apontaremos o reflexo da substituição tributária nas empresas de grande e médio porte, além de apontar a forma que esse instituto vai onerar a carga tributária nas empresas de pequeno e médio porte.

2 O ICMS PRÓPRIO

Como qualquer pessoa, o Estado necessita de recursos para realizar todas as suas atividades, e o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS seria uma das maiores fontes de receitas do Estado. “Nas relações de direito tributário, o Estado atua como sujeito passivo da relação jurídica – obrigação tributária, enquanto o particular fica submetido ao cumprimento de uma obrigação tributária por ele imposta como sujeito passivo” (ARRUDA E FREITAS, 2008, p. 9).

As normas tributárias tem finalidade de regular quando, e de que forma o dinheiro vai ser entregue ao Estado. O ICMS teve sua origem espelhada no IVC (Imposto sobre vendas e consignações), que por sua vez era copiado do IVA (Imposto sobre valor agregado) que era Italiano e Francês (MALTA, 1997, p. 15).

Nessa época o IVC era um imposto de competência federal, passando a ser de competência dos Estados com o advento da Constituição da República de 1937.

Por meio da Constituição da República de 1946 foi criado o ICM (Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias), que através da Emenda Constitucional nº 18, os Estados passaram a ter competência sobre o imposto.

O ICMS foi criado com a promulgação da Constituição da República de 1988, sendo ela responsável por procedimentos que todos os entes devem seguir ficando a cargo dos Estados fazer o imposto funcionar através de seus legisladores.

O ICMS é o imposto mais complexo do sistema tributário brasileiro. A constituição federal de 1988 detalha este imposto com inúmeras peculiaridades que, por sua vez, são complementadas pela lei complementar 87/96, denominada “Lei Kandir” que substituiu o Decreto-lei nº 406/68 e o Convênio ICMS 66/88. (SILVA, 2011, p. 140).

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, tem sua base legal na lei complementar 87/96, que tem como nome “Lei Kandir” essa lei substituiu o decreto nº 406/68 e o Convênio ICMS 66/88. Por intermédio do art. 155, II da CF/88, os Estados e o Distrito Federal tem competência para legislar sobre o ICMS, o que torna esse imposto muito complexo visto que temos vinte e sete entes federativos capazes de legislar sobre esse tributo.

[...] quanto maior for a essencialidade do produto, menor deverá ser o gravame tributário, ocasionando, conseqüentemente, um preço final ao consumidor mais baixo, realizando, portanto, a função social dessas espécies tributárias, qual seja, gravar de forma menos onerosa os bens considerados indispensáveis à satisfação das necessidades básicas da coletividade. (POMPERMAIER, 2009, p. 4)

O ICMS é um tributo que tem a função de satisfazer as necessidades básicas do Estado, além de regular o mercado tentando proporcionar aos Estados um equilíbrio econômico, portanto para um produto de necessidade básica da população o encargo do ICMS vai ser um e para outro produto que não é de necessidade básica o encargo, via de regra, vai ser outro bem maior.

2.1 DEFINIÇÃO

O ICMS é um tributo da modalidade imposto, que tem como fato gerador as operações relativas a circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte intermunicipal, interestadual, prestação de serviços de comunicação, demais serviços que não são de competência dos municípios, entrada de mercadorias ou bens importados do exterior e serviços prestados no exterior ou que tenha início a prestação no exterior. “A circulação de mercadoria significa a mudança de titularidade jurídica do bem e não simples movimentação/deslocamento físico.” (SILVA, 2011, p. 141).

A simples movimentação da mercadoria seja por uma operação de remessa para industrialização ou conserto entre outras, não vai ser caracterizada como circulação de mercadorias, uma vez que nessas operações não há uma tradição definitiva da mercadoria, sendo uma transferência provisória para realização de um determinado serviço ou outra operação, nota-se que essa outra operação que será realizada poderá ser considerada como circulação de mercadoria.

“Para ser considerada mercadoria, é necessária que exista o nítido intuito de obter lucro com a circulação jurídica do bem e que esta atividade seja habitual”. (SILVA, 2011, p. 141).

A circulação de mercadoria está ligada com a obtenção de lucro, como regra geral em uma operação que não seja auferido lucro não vai incidir o ICMS.

2.2 CLASSIFICAÇÃO

O ICMS é classificado como um imposto fiscal indireto, pois quem tem esse encargo no final da operação vai ser o consumidor e esse por sua vez não é quem contribui diretamente com o recolhimento do imposto que é recolhido pelo estabelecimento fornecedor que vai embutir esse encargo no custo de seu produto.

O ICMS é um tributo de função predominantemente fiscal. É uma fonte de receita bastante expressiva para os Estados e para o Distrito Federal. Tem sido todavia utilizado também com função extrafiscal, mas essa prática é desaconselhável, em virtude das práticas fraudulentas que o tratamento diferenciado pode estimular. (MACHADO, 2009, p. 363).

O ICMS tem característica fiscal, mas ele pode ser utilizado de forma extrafiscal, com a finalidade de estimular a venda de algum produto, na tentativa de equilibrar o mercado econômico. É também de sua característica a proporcionalidade, uma vez que é estipulado uma alíquota única para determinado produto que vai crescer ou diminuir conforme o valor da venda, ou seja sendo proporcional ao valor da venda.

O constituinte de 1988, ao mesmo tempo em que admitiu tenha o ICMS caráter seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 155, § 2º, inc, III), preocupou-se com o estabelecimento de limitações ao legislador estadual no pertinente a fixação de alíquotas [...]. (MACHADO, 2009, p. 375).

Outra característica do ICMS é que ele vai ser seletivo, objetivando fazer com que os produtos que sejam de utilidade básica da população tenham alíquotas menores e outros que não sejam de utilidade básica tenha uma alíquota majorada.

2.3 PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

A Constituição de 1988 trouxe que o imposto será não-cumulativo (art. 155, § 2, I). “Repudiam a postura doutrinária que entende que o legislador constitucional procurou evitar “incidências em cascata”, prenhe de considerações econômicas, estranhas ao direito” (MELO, 1996, p. 153).

Significa dizer que o imposto não vai se acumular, ou seja, quando é efetuada uma venda vai existir o débito do imposto e quem compra vai ter o crédito desse imposto, fazendo assim uma compensação, de tal forma que o imposto vai ser recolhido sobre o preço final de venda ao consumidor. Silva relata que:

[...] o ICMS 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. (2011, p. 145).

O princípio da não cumulatividade é tratado da mesma forma por outro autor que relata sobre a compensação do montante já recolhido.

Da mesma forma que o imposto sobre produtos industrializados, o ICMS é, por expressa determinação constitucional, um imposto 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” (art. 155, § 2º, inc. I). (MACHADO, 2009, p. 379).

Esse princípio constitucional relata que os débitos imputados através da ocorrência do fato gerador deve ser compensado com os respectivos créditos, que devem ser reconhecidos. “Como o débito deve ser exigido, lançado e liquidado, o mesmo ocorre com o crédito, sem o que o princípio resultaria ineficaz, frustrando a dicção constitucional”. (MELO, 1996, p. 155).

Os créditos que serão objetos de compensação possuem eficácia plena e imediata, ou seja, a norma constitucional não vai precisar de nenhuma outra lei infraconstitucional para que se consiga aplicá-la. “esse direito surge com a realização de operação tributável em benefício do adquirente” (MELO, 1996, p. 157)

O direito ao uso de créditos de ICMS para compensar os débitos vai surgir sempre através de uma outra operação tributável, onde um outro sujeito já recolheu um valor para o Estado, sendo que com o desembaraço da operação o outro sujeito vai adquirir o direito ao crédito referente ao valor que já foi recolhido aos cofres públicos, cabendo a esse contribuinte compensar e recolher apenas a diferença dos valores que foram conquistados através do lucro bruto da operação. O crédito do ICMS, via de regra, vem descrito em documento fiscal, normalmente nota fiscal, que vai conter os valores a serem creditados.

Discordo, todavia, da condição de referencia exclusiva à nota fiscal para permitir o direito ao crédito, visto que o documento representa mero dever acessório que não pode jamais sobrepor-se a princípio constitucional de mais alta envergadura. (MELO, 1996, p. 158).

Não se pode restringir um direito constitucional de crédito, devido uma informação acessória estar mal elaborada, sendo uma omissão ou incorreção de uma nota fiscal, há de ser verificado o princípio constitucional com referência ao fato que aconteceu e deu origem ao crédito tributário e não se prender em documentos acessórios.

A constituição de 1988 prevê, especificamente para o ICMS, que a isenção ou não-incidência, salvo determinação contrário, não implicará crédito com o montante devido nas operações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo a prestações anteriores. (CARVALHO, 2005, p. 168).

O ICMS tem uma peculiaridade quando se fala em princípio da não-cumulatividade em relação a outros tributos em que também se aplica esse princípio, sendo que no caso de haver uma isenção ou alguma hipótese de não incidência do imposto, não será possível utilizar o crédito do imposto uma vez que também não houve o débito do imposto.

Esse princípio, que foi copiado do ordenamento jurídico Francês possui muitos problemas, quanto na sua aplicação no direito brasileiro, sendo responsável por inúmeras levadas a juízo diante da complexidade. “O grande número de dispositivos introduzidos na Constituição Federal na tentativa de normatizar adequadamente a compensação do imposto em cada operação é expressivo da inadequação dessa técnica [...]”. (MACHADO, 2009, p. 379).

A aplicação desse princípio gera muitas desvantagens, exigindo muitas normatizações sobre esse assunto sendo uma das grandes causas de evasão do imposto. “Torna complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o fisco como os contribuintes” (MACHADO, 2009, p. 380).

Muitos relatórios são criados para tentar controlar as operações de compensação do imposto, porém os erros e fraudes são praticamente incontroláveis.

2.4 FATO GERADOR DO IMPOSTO

No ordenamento jurídico brasileiro, nenhum tributo será cobrado se não tiver lei anterior a sua cobrança que o exija. “Segundo o princípio da anterioridade, a vigência da lei que o institui ou aumenta o tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação, momento em que o ato se insere no contexto comunicacional do direito” (CARVALHO, 2005. P. 159)

Esse princípio que também é conhecido como princípio da anualidade, relata que o imposto, com exceção expressamente indicada em texto constitucional, deve ser exigido somente no ano seguinte ao de sua publicação, uma vez que não existe autorização orçamentária, devendo com a publicação da lei, ser feita a devida dotação orçamentária para o exercício financeiro seguinte.

Destaca-se que o ICMS não está dentro da regra de exceção prevista na constituição, dessa forma para haver um aumento na carga tributária do ICMS deve haver uma lei que somente entrará em vigor quando tiver sido elaborada a devida dotação orçamentária no orçamento do Estado.

Os fatos são situações concretas, a notícia de um acontecimento empírico e singular, quando estes se colocam sob a lei, preenchendo todos os requisitos que ela hipoteticamente determina, configuram-se em fatos jurídicos, e, como cuidamos de Direito Tributário, serão eles, fatos jurídicos tributários, ou como se tornou praxe fatos geradores. (MALTA, 1997, p. 23 e 24).

Fato gerador é o ato descrito em lei, que se preenchido os requisitos vai dar início a incidência do imposto.

O fato gerador do ICMS está prevista na lei 87/96, que trata das hipóteses de incidência do imposto.

O fato gerador do ICMS são as operações de circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual, prestação de serviços de transporte intermunicipal, prestação de serviços de comunicação onerosa, prestação de serviços que não estão incluídos como competência municipal, prestação de serviço no exterior e entrada de mercadoria ou bens importados. (SILVA, 2011, p. 141 e 142).

Para tanto devemos considerar como circulação de mercadoria determinadas operações que estão previstas em lei. “A energia elétrica, para fins de incidência do ICMS é equiparada a mercadoria”. (SILVA, 2011, p. 142).

O fato gerador ocorre no momento em que a mercadoria sai do estabelecimento do contribuinte, no desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados, no recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior, no momento da aquisição em licitação de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados, no início da prestação de serviços tributados e ainda no momento da prestação de serviços de comunicação. (SILVA, 2011, p. 143).

Cabe ressaltar que a simples saída de mercadoria não figura um fato gerador do imposto, sendo essa terminologia utilizada pelo legislador para presumir que com a saída da mercadoria se tenha consumado a operação mercantil.

“Daí por que a simples saída, sem modificação de titularidade da mercadoria, não configura h.i. e não é, portanto, fato imponible, do que decorre não haver, em tal caso, incidência nem, pois obrigação tributária” (ATALIBA, 2005, p. 145).

A principal dessas operações é, sem dúvida, o contrato de compra e venda. Vale ressaltar, todavia, que um contrato de compra e venda de mercadorias por si mesmo, não gera o dever de pagar o ICMS. Não é fato gerador desse imposto enquanto não implique a circulação de mercadoria. (MACHADO, 2009, p. 367).

Dentre as operações que podem gerar a obrigação tributária do ICMS o contrato de compra e venda é o mais utilizado, pois é a partir dele que vai originar a circulação da mercadoria comercializada.

2.5 BASE DE CÁLCULO

A base de Cálculo é o valor pela qual vai ser imputado o imposto através da alíquota.

A base de calculo constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa. (MELO, 1996, p. 124).

Por meio da base de cálculo que vai ser possível determinar o valor do imposto devido ou do imposto a ser creditado, sendo ela elemento fundamental para a incidência de qualquer imposto.

[...] a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regramatriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se a alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. (CARVALHO, 2005, p. 331 e 332).

O primeiro passo a ser seguido para o cálculo do imposto é medir o fato descobrindo o valor da base de cálculo, analisando que a lei sempre vai trazer uma base de cálculo normativa cabendo aos contribuintes descobrir a base de cálculo fática. “A base de cálculo nunca vem determinada no plano normativo. Lá teremos só uma referência abstrata – valor da operação, o valor venal do imóvel etc.” (CARVALHO, 2005, p. 337).

A base de cálculo, também tratada como base impositiva, tem como função mensurar o valor do fato, especificar o que compõe a dívida e comparar o que consta no texto de lei, se existe algum ponto obscuro (CARVALHO, 2005, p. 336 e 337).

A constituição de 1988 traz que os impostos deverão ser tributados de acordo com a capacidade contributiva de cada um, ou seja, deve ser verificado o quanto cada um pode pagar, e a base de cálculo está extremamente ligada à capacidade contributiva. No caso específico do ICMS, a base de cálculo deve representar a quantificação compreendida na “operação mercantil” e na “prestação de serviço de transporte interestadual/intermunicipal, e de comunicação”, ou seja, o “preço das mercadorias e dos serviços” respectivamente. (MELO, 1996, p. 125).

A base de cálculo será formada pelo montante referente ao preço e demais reajustes e acréscimos dos produtos e serviços da operação mercantil, não considerando para tal, o valor de juros ou seguros, que não tem vinculação direta com a operação mercantil tendo esses uma natureza jurídica diferenciada.

Cabe ressaltar que nas operações, qualquer desconto ou abatimento, que resulte na diminuição do preço também vai interferir diminuindo a base de cálculo do imposto.

Nas operações de importação, a base de cálculo do ICMS será composta pelos valores constantes na declaração de importação convertidos em moeda corrente nacional.

Em operação de venda de mercadoria para um consumidor final, a base de cálculo do imposto deverá seguir os preceitos do art. 155, X, da Constituição de 1988, que relata que o IPI vai ser fato gerador do ICMS. (MELO, 1996, p. 146).

2.6 ALÍQUOTA

A alíquota é o percentual, determinado por lei, que vai ser aplicado na base de cálculo resultando no valor de imposto a ser recolhido aos cofres públicos. “Congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico”. (CARVALHO, 2005, p. 342).

A base de cálculo tem uma função objetiva que determina o valor do fato típico, já a alíquota tem caráter impositivo, que vai fazer resultar o valor do imposto a ser recolhido quando aplicada sobre o valor da base de cálculo. A Constituição de 1988 traz em seu artigo 155 § 2º, V, que é de competência do Senado, estabelecer as alíquotas internas relativas ao ICMS.

O Senado é responsável pela imposição da alíquota mínima de ICMS que os Estados devem aplicar, evitando assim que alguns entes coloquem alíquotas muito baixas o que causaria uma guerra fiscal entre os Estados.

Pode ocorrer em determinadas operações de não haver isenção do ICMS que possui base de cálculo, porém ele é imposto com uma alíquota zerada, ficando dessa forma com um efeito de isenção. [...] “isentos”, “livres de direito” e “alíquota zero”, em termos jurídicos, significam formas de desoneração da carga tributária”. (MELO, 1996, p. 152).

Existem previsões para que em determinadas operações o imposto seja tributado com alíquota zero, sendo essa, também, uma forma de isenção do imposto que terá sua base de cálculo, mas que aplicada a uma alíquota zerada não vai sofrer nenhuma tributação.

2.7 FORMAS DE FISCALIZAÇÃO

Os Estados atualmente, se utilizam de diversos meios de fiscalização, seja através da criação de postos ou barreiras fiscais ou por meios de declarações que os contribuintes apresentam com as devidas apurações do Imposto.

2.7.1 Gia/ICMS

A guia de apuração do ICMS – Gia/ICMS é uma forma das formas de fiscalização do ICMS mais utilizada pelos Estados, sendo ela uma representação básica e sucinta da apuração do imposto, com o respectivo valor de saldo credor ou devedor. O regulamento do ICMS do Estado do Paraná traz a obrigatoriedade da apresentação da Gia/ICMS:

Art. 269. O contribuinte inscrito no CAD/ICMS deverá apresentar, mensalmente, em relação a cada estabelecimento, excetuada a hipótese de inscrição centralizada, as informações das operações ou prestações realizadas, para fins de declaração do imposto apurado, ressalvado o disposto no art. 275, no que diz respeito ao contribuinte possuidor de inscrição especial no CAD/ICMS (art. 80 do Convênio SINIEF s/n de 15.12.1970, e Ajuste SINIEF 09/1998; art. 45, § 4º, da Lei n. 11.580/1996). (PARANÁ, 2012, p. 219)

Os contribuintes que possuem inscrição estadual no Estado do Paraná estão obrigados à entrega dessa declaração, sendo que os contribuintes que possuem uma inscrição especial estarão sujeitos a entrega desse arquivo em outra modalidade conforme a sua especialidade.

2.7.2 Sped Fiscal

O Sped Fiscal foi instituído pelo Convênio ICMS 143/2006, sendo uma importante ferramenta de fiscalização utilizada pelo fisco. (SILVEIRA, 2010, p. 40).

A Escrituração fiscal digital, é um “pé” que faz parte do “Tripé” do Sistema Público de Escrituração Digital – Sped, criado pelo governo para fiscalização dos impostos.

A Escrituração Fiscal Digital – EFD – é um arquivo digital gerado a partir de informações de interesse do fisco, e de registros de apuração de impostos referentes às operações realizadas pelos contribuintes do ICMS e IPI com o objetivo de melhorar a fiscalização, permitindo uma análise tributária sem a fiscalização “in loco” a menos que seja apontada alguma irregularidade. (SASSO, ROSA e BARBOSA, 2011, p. 7)

Esse arquivo que é entregue mensalmente pelos contribuintes, contém os livros de entradas, saídas, estoque e de apuração dos impostos, permitindo que o fisco faça uma fiscalização sem precisar ir até a empresa, diminuindo custos de deslocamento e de impressões de materiais (SILVEIRA, 2010, p. 41).

2.7.3 Nota Fiscal Eletrônica

A Nota fiscal Eletrônica, também faz parte do Sistema Público de Escrituração Digital, a partir dela que se tornou possível a Escrituração Digital, sendo ela um documento digital que também é assinado de forma digital. “Entende-se que a Nota Fiscal Eletrônica - NF-e – é um documento eletrônico, de existência apenas digital, que documenta, para fins fiscais, operações de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços”. (SASSO; ROSA e BARBOSA, 2011, p. 6).

Embora ainda exista um documento impresso que acompanha as mercadorias, a nota fiscal é totalmente digital, sendo esse documento apenas um documento auxiliar que contém alguns dados para consulta da Nota Fiscal.

2.7.4 Sintegra

O Sintegra – Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços é um meio de fiscalização antigo, ainda aplicado para algumas empresas, mas que futuramente deve ser substituído por inteiro pela Escrituração Fiscal Digital.

O Sintegra foi instituído por meio do Convênio ICMS 78/97, onde em 1998 foi criado o Programa Validador para o arquivo e teve sua aplicação iniciando em 1999 em todas as unidades da federação, onde até dias atuais ainda existe sua aplicabilidade para algumas empresas que ainda não foram atingidas pela Escrituração Fiscal Digital (SILVEIRA, 2010, p. 31).

O Sintegra tem como finalidade informar o fisco as operações que os contribuintes estão fazendo com relação ao ICMS, possibilitando assim uma fiscalização mais rápida e eficaz.

O SINTEGRA possibilita o controle informatizado das operações de entradas e saídas interestaduais realizadas pelos contribuintes de ICMS. Ele segue o modelo de informações sobre o IVA - Imposto sobre o Valor Agregado, da União Européia, porém adaptado às necessidades dos brasileiros. (SILVEIRA, 2010, p. 33).

Essa declaração possui características iguais às do Sped, porém são incompletas algumas informações, por isso está sendo gradativamente substituída pela Escrituração Fiscal Digital.

2.7.5 Posto ou Barreira Fiscal

Utilizados por alguns Estados, atualmente o Estado do Paraná não vem adotando esse tipo de fiscalização, devido o custo com a implantação da barreira e a contratação de agentes.

É um tipo de fiscalização onde os Agentes Fiscais, abordam os veículos exigindo a documentação Fiscal das mercadorias que estão sendo transportadas verificando a regularidade dos documentos e da carga.

A integração e compartilhamento de informações têm o objetivo de racionalizar e modernizar a administração tributária brasileira, reduzindo custos e entraves burocráticos, facilitando o cumprimento das obrigações tributárias e o pagamento de impostos e contribuições, além de fortalecer o controle e a fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias. (BALDINI E CARVALHO, 2013, p. 9)

Com o advindo do Sped, na medida em que o uso desse sistema vai se acelerando, o procedimento de fiscalização vai se reduzindo, tendo em vista a onerosidade em manter um posto fiscal, uma vez que o Sped proporciona diversos mecanismos de fiscalização.

3 RETENÇÃO DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A Substituição Tributária do ICMS teve início em 1983, com o advindo da Lei Complementar 44/83, que exigia a antecipação do ICMS devido na futura venda. (FARIA, 2010, p. 102).

A Constituição de 1988, em seu art. 155 I, b e seu parágrafo 2º, XII, b, estabeleceu que a substituição tributária fosse regulamentada por Lei complementar, ocorreu que o Legislativo não criou essa Lei Complementar até o ano de 1996, dessa forma vários Estados cobraram de forma irregular a antecipação do ICMS o que gerou inúmeras ações e Mandados de Segurança. (FARIA, 2014, p.103). Dessa forma no dia 16 de Setembro de 1996, foi publicada a Lei Complementar 87/96, que regulamentava a antecipação do ICMS. Conforme diz Faria: “No dia 16.09.1996, o Diário Oficial da União, Seção 1, n. 180, publicou a Lei Complementar 87, de 13.09.1996, que dentre outras disposições relativas ao ICMS, dispôs sobre a substituição tributária”. (2010, p. 102).

A lei Complementar instituiu tal cobrança, mas deixou alguns pontos vagos, tais como a presunção do fato gerador que seria necessário para o cálculo, ficando para os Estados definir essas lacunas, fato que gera muitos problemas até dias atuais.

3.1 DEFINIÇÃO

Substituição Tributária é a transferência de um sujeito passivo do imposto para outro sujeito, que estão ligados pela operação principal, compra e venda ou outra operação sujeita ao imposto.

De acordo com o Código Tributário Nacional (2004, p. 515, art. 121 § único, Inciso II), substituição tributária é a instituição pela qual terceira pessoa, sem ser contribuinte, é, por lei, investida em sujeito passivo da obrigação principal e assim a satisfazer o tributo. (ARRUDA E FREITAS, 2008, p. 20).

A Substituição Tributária é uma determinação legal, onde o Estado vai escolher um terceiro para ser sujeito passivo da obrigação.

[...] existe substituto legal tributário toda vez que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer individuo, em substituição daquele determinado individuo de cuja renda ou capital a hipótese é signo presuntivo: o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica um outro qualquer individuo que é o substituto legal tributário. (MELO, 1996, p. 109).

A substituição tributária seria como uma Sujeição Passiva Indireta, uma vez que, por força de lei, a sujeição passiva se desloca de um sujeito para outro, como diz Ataliba:

[...] “a obrigação já nasce tendo como sujeito passivo alguém que não corresponde a configuração indicada pela Constituição – quando prevê o destinatário tributário – ou a sujeição passiva desloca-se por forma de lei, para outra pessoa”. (2005, p. 89).

A Substituição Tributária do ICMS é um instituto pela qual, o estado se utiliza para transferir a obrigação de pagamento de um sujeito para outro, na tentativa de diminuir a inadimplência e a sonegação de tributos.

3.2 OBJETIVOS DO LEGISLADOR

São inúmeros os objetivos do legislador, dentre eles estão à diminuição da sonegação de impostos, com a facilidade de fiscalização, a redução da inadimplência dos tributos, transferindo a obrigação de pagar para quem tem maior poder econômico.

Com essa sistemática, o fisco acaba recebendo antecipadamente o recolhimento do ICMS, se a substituição progressiva por aplicada ao caso, dado que o sujeito da cadeia de consumo como responsável faz o pagamento pelas demais operações subsequentes, o que acaba aumentando a arrecadação, se o erário fosse aguardar a circulação da mercadoria do atacadista ou varejista, esse ciclo demoraria muito, nesta sistemática além da facilidade em fiscalizar, o fisco recebe o ICMS de uma só vez. (MORALES, 2013, p. 291).

Com esse instituto fica muito mais fácil fiscalizar, visto que a obrigação pelo recolhimento do imposto que é de vários contribuintes, seja industrial, comercial atacadista e comercial varejista, passa a ser somente de um, dessa forma a fiscalização basta apenas auditar um sujeito e não todos os sujeitos da cadeia produtiva.

Outro benefício para o Estado é a antecipação, sendo que o recolhimento do imposto é feito de forma antecipada, gerando maior liquidez para os cofres públicos.

3.3 ESPÉCIES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Atualmente existem três espécies de Substituição Tributária do ICMS, sendo elas: Progressiva, Regressiva e Concomitante.

3.3.1 Substituição Tributária Progressiva

A Substituição Tributária Progressiva também chamada de Substituição “Para Frente”, onde são recolhidos os impostos referentes a operações que ainda vão acontecer. “Para frente, na qual o sujeito passivo recolhe os dois impostos: o devido pelas operações próprias e o devido pelas operações subsequentes, anteriormente à ocorrência do fato gerador”. (ARRUDA E FREITAS, 2008, p. 24)

Atualmente esse tipo de Substituição Tributária que ocorre com mais frequência.

3.3.2 – Substituição Tributária Regressiva.

A Substituição Tributária Regressiva seria o oposto da Progressiva, sendo que o imposto é cobrado referente a operações anteriores, também conhecida como “Para trás”. “Para trás, onde o legislador atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do ICMS em relação às operações anteriores”. (ARRUDA E FREITAS, 2008, p. 24).

Ocorre esse tipo nos casos de diferimento do imposto, onde em determinadas etapas não será cobrado o ICMS ficando o último da cadeia responsável pela totalidade do recolhimento do ICMS.

O diferimento é muito utilizado por vários Estados com o objetivo de facilitar o controle do imposto. Nesse caso, os Estados adiam o momento do lançamento e do recolhimento do ICMS para momento futuro, transferindo a responsabilidade para o contribuinte destinatário da mercadoria (ROSA, 2009, p. 11).

3.3.3 Substituição Tributária Concomitante.

Na Substituição Tributária Concomitante a obrigação pelo recolhimento do Imposto é atribuída para terceiro que não pratica o fato imponible, sendo muito utilizada essa modalidade nos casos de prestação de serviços de transporte.

Essa espécie de substituição consiste na substituição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS a outro contribuinte, e não aquele que pratica o fato imponible, a diferença para as outras espécies de substituição, é que neste caso a substituição ocorre concomitantemente com a realização do fato imponible. (MORALES, 2013, p. 295).

Nessa modalidade o transportador que pratica o fato imponible não vai ser responsável pelo recolhimento do ICMS cabendo a quem o contratou o pagamento do imposto.

3.4 TIPOS DE SUJEITOS

Nas operações com retenção por Substituição Tributária haverá sempre dois tipos de sujeitos, o substituto e o substituído.

3.4.1 Substituto

O Substituto é aquele que vai ficar responsável pelo recolhimento do imposto, ainda que a operação não seja dele, sendo que ele vai substituir o outro sujeito, cabendo a ele fazer o cálculo e recolhimento do imposto conforme a Lei que o instituiu.

“Contribuinte substituto é aquele ao qual a legislação determina que se torne responsável pelo recolhimento do imposto, embora não tenha ligação direta com a ocorrência do fato gerador.” (ARRUDA E FREITAS, 2008, p. 25).

O substituto fica encarregado de recolher o imposto devido por terceiro que está ligado diretamente à operação principal – compra e venda, e posteriormente fará as vezes do Estado vai cobrar esses valores de seu cliente que é o verdadeiro sujeito passivo.

3.4.2 Substituído.

O substituído é aquele que dá causa ao fato imponible, porém por determinação legal ele não vai recolher o imposto, sendo que vai pagar para o substituto recolher esse imposto o substituindo como sujeito passivo da operação.

[...] “contribuinte substituído é aquele que dá causa ao fato gerador, mas fica dispensado do recolhimento do imposto, visto que a legislação o dispensa desta obrigação, atribuindo-a ao substituto”. (ARRUDA E FREITAS, 2008, p. 25).

3.5 OS MECANISMOS DA RETENÇÃO NA PRÁTICA.

A Substituição Tributária do ICMS age mediante uma presunção de lucro denominada como Margem de Valor Agregado ou Índice de Valor Agregado, o que é frequentemente questionado sua Constitucionalidade, por isso temos alguns Órgãos que regula esse instituo no que tange as operações interestaduais.

3.5.1 Órgãos Reguladores.

A Substituição Tributária do ICMS é de competência de cada Estado, ou seja cada estado pode legislar sobre o que ela vai recair. O art. 155, § 2º inciso XII, letra b, da Constituição da República diz que compete aos Estados instituir ICMS cabendo a Lei complementar dispor sobre a substituição tributária.

[...] compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que suas operações e as prestações iniciem no exterior. (MALTA, 1997, p. 19).

Dessa forma cabe as Secretarias da Fazenda – SEFAZ, de cada estado organizar e fiscalizar esse tributo, quando se trata de operações internas. Quando se trata de operações interestaduais, a Substituição Tributária vai ser controlada conforme regulamentações do CONFAZ – Conselho Nacional de Políticas Fazendárias, que seria uma União dos Estados para determinar situações quando se trata de operações interestaduais.

[...] terá como mediador a Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, sendo atribuída a Comissão Técnica Permanente Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – COTEPE/ICMS a competência para apreciar formalmente os protocolos firmados entre os Estados membros e o Distrito Federal, bem como apreciar as proposições de Convênios que tenham como intuito questões relacionadas ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, exceto sobre deliberação para concessão e

revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais. (MORALES, 2013, p. 297).

Compete ao CONFAZ e a COTEPE/ICMS analisar os protocolos e convênios firmados entre os Estados, para que os mesmos possam entrar em vigor e ter sua eficácia.

3.5.2 Leis, Decretos, Convênios e Protocolos.

Antes de mais nada deve-se ressaltar a Constituição da República de 1988, que em seu art. 155 instituiu o ICMS que seria regulado por Lei Complementar. Dentre varias Leis, devemos destacar a Lei Complementar 87/96 – Lei Kandir, que foi a instituidora o ICMS e conseqüentemente a Substituição Tributária do ICMS. Convênio são acordos firmados, onde todos os Estados são signatários desse acordo.

Convênio Interestadual compreende em um acordo em que todos os Estados Federativos apresentam reciprocidade quanto ao tratamento da Substituição Tributária interestadual, ou seja, o tratamento será o mesmo por todo o País, isso representa maior facilidade para os contribuintes circularem mercadorias entre os estados. (MORALES, 2013, p. 296)

Protocolo são acordos firmados entre alguns Estados, ou seja nem todos são signatários desse acordo. “Protocolo Interestadual compreende em um acordo em que parte dos Estados Federativos participam, não existindo a universalidade dos Estados membros do País” [...]. (MORALES, 2013, p. 296 e 297).

Decreto tem a função de regulamentar o que emana das Leis, Protocolos e Convênios, sendo ele uma ferramenta reguladora que relata apenas o que já está presente em outras fontes.

3.5.3 Margem de Valor Agregado e Margem de Valor Agregado Ajustada.

A MVA – Margem de Valor Agregado é uma espécie de presunção de lucro e demais custos e despesas que o estabelecimento comerciante vai aplicar sobre o produto chegando ao preço de venda final.

Em relação à base de cálculo do recolhimento que terá por responsabilidade o substituto em relação à operação subsequente, deverá o substituto incluir a sua base de cálculo um percentual que corresponderá a uma base de preço praticado pelo substituído nas operações subsequentes [...] (MORALES, 2013, p. 297).

Em toda operação de consumo, o estabelecimento comerciante compra o produto do estabelecimento industrial e sobre esse custo da compra ele vai incluir os custos com a venda e armazenamento do produto além de sua margem de lucro.

Em uma operação comum, que não esteja sujeita a Substituição Tributária, o estabelecimento comercial iria pegar como base de cálculo do ICMS o valor da venda do produto que estaria composto pelo valor da compra do produto, somado com os custos de despesas agregados ao produto e sua margem de lucro.

Nessa mesma operação, caso haja a incidência da retenção por Substituição Tributária, o estabelecimento industrial deverá fazer o pagamento do ICMS devido pelo estabelecimento comercial, como ele iria fazer isso, tendo em vista que não há como ele mensurar exatamente o valor que seu cliente vai ter de custos e margem de lucro, dessa forma foi criado a MVA, que vai presumir, de acordo com o produto qual será esse valor.

A margem de valor agregado será determinada com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores adotando-se a media ponderada dos preços coletados. (ARRUDA E FREITAS, 2008, p. 28)

A MVA ajustada vai ocorrer quando a operação é interestadual, dessa forma pode acontecer de o estado de origem não ter a mesma alíquota de ICMS do estado destinatário, sendo assim será necessário para incluir essa diferença no valor da MVA, na tentativa de igualar os valores.

“O emprego desse índice de valor agregado tem por finalidade o ingresso dos produtos remetidos por outros Estados tenham a mesma carga tributária” [...] (MORALES, 2013, p. 298)

O MVA ajustado tem a finalidade de igualar a carga tributária dos produtos de outros estados com os produtos do estado de origem.

3.5.4 Composição da Base de Cálculo e Alíquotas.

Para compor a Base de Cálculo, deve ser verificado o custo efetivo que o estabelecimento comprador vai ter que arcar sobre a mercadoria. A Base de Cálculo vai ser composta pelo preço total da mercadoria comprada, somada aos

valores de IPI, frete, seguro e outras despesas que podem compor o documento fiscal.

Ao tratar do regime de sujeição passiva por substituição, determina que a base de cálculo seja o valor correspondente ao preço de venda a consumidor acrescido do valor do frete, IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação (sobre esse total) do percentual de valor agregado (margem de lucro). (ARRUDA E FREITAS, 2008, p. 28).

A margem de valor agregado, conforme visto anteriormente, será baseado nos preços usualmente praticados no mercado, obtido por meio de pesquisas estabelecidas em convênio, protocolo ou decreto estadual. Sobre essa base de cálculo vai ser aplicado uma alíquota, que será a alíquota interna do estado de destino, para o produto em questão.

As alíquotas internas de ICMS são determinadas pelos Deputados estaduais, porém eles devem respeitar os limites estabelecidos pelo Senado.

As alíquotas referentes aos Estados-membros e Distrito Federal são determinadas “livremente” pelos Deputados Distritais e Estaduais através de lei ordinária, porém devem respeitar os limites estabelecidos pelo senado federal, através de resoluções de acordo com o Art. 155 § 2º, V alíneas “a” e “b”. (MORALES, 2013, p. 299).

O cálculo da Substituição Tributária será feito aplicando a alíquota interna do estado de destino sobre a base de cálculo do produto, que será o valor da mercadoria comprada somada ao IPI, frete, demais despesas e o percentual de MVA.

No valor a recolher deve ser deduzido o valor correspondente ao ICMS próprio da operação que o estabelecimento de origem destaca e o adquirente tem direito de creditar, respeitando o princípio da não-cumulatividade.

Quanto ao regime de substituição tributária nas operações de circulação de mercadorias será o preço da mercadoria + Imposto Sobre Produtos Industrializados + frete, contudo o valor a ser recolhido a título de substituição será o montante da operação da substituição subtraído pelo montante da operação própria [...]. (MORALES, 2013, p. 300).

3.5.5 Responsabilidade do Recolhimento

Conforme já relatado acima, a responsabilidade do recolhimento será do sujeito Substituto, ele deverá fazer o cálculo e recolher o ICMS em guia própria para os cofres públicos.

O responsável tem, portanto, que decorrer de alguma relação com o fato imponible e deve se inserir na materialidade descrita, não podendo, pois, ser configurado apenas por mera ficção legal, uma vez que seu patrimônio só poderia ser atingido em razão de fatos efetivamente realizados. (COELHO, 2012, p. 8).

O responsável pelo recolhimento, embora não tenha praticado o fato gerador do ICMS, ele vai ter sempre uma ligação com quem praticou o ato imponible, sendo esse responsável determinado em Lei.

3.5.5.1 Inscrição Estadual própria para recolhimento do imposto.

O ICMS retido por Substituição Tributária tem duas formas de fazer o recolhimento, sendo o pagamento por operação e por apuração. Por operação o recolhimento será feito mediante uma guia própria, sendo que essa guia vai ter que acompanhar o documento fiscal para comprovação do pagamento do imposto.

Tal procedimento deve ser evitado quando existir muitas saídas para um mesmo Estado, sendo que para cada operação deverá ser emitido e recolhido uma guia separada, o que vai acarretar muitos custos.

No procedimento por apuração, o contribuinte vai recolher o imposto uma única vez, sendo feito uma apuração somando todos os débitos do imposto.

Caso o contribuinte opte por fazer o recolhimento por apuração ele deverá solicitar ao estado destinatário da mercadoria uma Inscrição Estadual Auxiliar, dessa forma deverá entregar mensalmente uma declaração - Guia de Informação de Apuração do ICMS retido por Substituição Tributária – GIA/ICMS – ST.

Conforme art. 2º inciso VII da Norma de Procedimento Fiscal 086/2013, a inscrição auxiliar para recolhimento do ICMS por substituição tributária é um ato cadastral de competência da Receita Estadual do Paraná, que deve ser solicitada para recolhimento do Imposto por Apuração. (PARANÁ, 2013. P. 2)

O pagamento dessa forma vai ser feito uma única vez por mês, sendo somados todos os débitos do imposto, lançados na declaração e emitido a

guia para pagamento do imposto. Esse procedimento por apuração é recomendado quando se tem muitas saídas para um mesmo estado de destino, objetivando simplificar o processo.

3.6 HIPÓTESES DE NÃO APLICABILIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Para ser aplicada a Substituição tributária referente a determinado produto deve conter disposição prevista em Lei, porém ainda que exista tal previsão em determinados casos não aplica-se a Substituição Tributária.

Não se aplica a Substituição Tributária nos casos de matéria prima ou consumo de processo de industrialização, quando operação subsequente estiver amparada por isenção ou não incidência do ICMS, venda a empresa comercial exportadora com fim específico de importação, transferência para uma filial atacadista, estabelecimento em outro estado não signatário de convênio ou protocolo e nas vendas para consumidor final. (RAPHAEL, 2013, p. 303 e 304).

Nesses casos ainda que o produto esteja com previsão referente ao recolhimento do ICMS por Substituição Tributária, tal dispositivo não será aplicado devido ao tipo da operação subsequente não ter uma incidência do imposto ou casos em que o produto vai ser transformado em processo industrial.

4 REFLEXOS EMPRESARIAIS

É evidente que uma alteração no sujeito passivo vai causar vários reflexos empresariais, dentre outros se destaca os seguintes demonstrado abaixo.

4.1 SIMPLIFICAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO.

O recolhimento do imposto que é feito por todos os contribuintes da cadeia econômica, bastando ocorrer o fato gerador, vai ser feito somente por um contribuinte da cadeia, sendo que esse vai recolher a totalidade do imposto da cadeia econômica, embutindo em seu custo o valor do ICMS.

“Facilidade na fiscalização, pois normalmente as mercadorias tem pequeno número de fabricantes e grande número de atacadistas e varejistas”. (ARRUDA E FREITAS, p. 18, 2008)

Tendo em vista que existem muitos comerciantes sejam varejistas e atacadistas e um número pequeno de fabricantes se comparado com os comerciantes, há uma simplificação no recolhimento pois, regra geral quem vai recolher o imposto serão os fabricantes.

4.2 AUMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Com a aplicação da Substituição Tributária, haverá o dever de apresentar algumas informações acessórias, para controle desse instituto. Ocorrendo assim um aumento das obrigações acessórias que devem serem observadas pelos contribuintes evitando a aplicação de sanções.

Haverá a entrega de uma GIA/ICMS específica para as operações com substituição tributária, sendo essa declaração devida para os contribuintes que possuem Inscrição Estadual Auxiliar, contendo a apuração do Imposto que será recolhido em guia própria, conforme o art. 269 do Regulamento do ICMS do Estado do Paraná:

Art. 269. O contribuinte inscrito no CAD/ICMS deverá apresentar, mensalmente, em relação a cada estabelecimento, excetuada a hipótese de inscrição centralizada, as informações das operações ou prestações realizadas, para fins de declaração do imposto apurado, ressalvado o disposto no art. 275, no que diz respeito ao contribuinte possuidor de inscrição especial no CAD/ICMS (art. 80 do Convênio SINIEF s/n de 15.12.1970, e Ajuste SINIEF 09/1998; art. 45, § 4º, da Lei n. 11.580/1996). (PARANÁ, 2012, p. 219)

Outra obrigação acessória será o SPED, que deverá conter informações sobre a apuração do ICMS retido por substituição tributária, uma vez que tal declaração deve conter todas informações referente apuração do ICMS. (SASSO; ROSA E BARBOSA, 2011, p. 7).

4.3 REFLEXO NA CARGA TRIBUTÁRIA PARA MÉDIAS E GRANDES EMPRESAS.

Ocorrerá um aumento na carga tributária do produto, quando a margem de contribuição da empresa for inferior à margem de valor agregado definido em lei. Dessa forma o contribuinte vai recolher o imposto acrescentando uma margem de contribuição maior daquela que seria a real, fazendo a Base de Cálculo do Imposto ficar maior e conseqüentemente majorar o imposto.

Se analisar de forma contrária poderá ocorrer uma diminuição do imposto, se a margem de contribuição for superior à margem de valor agregado definida em lei, a Base de Cálculo do Imposto será menor daquela que seria a normal ocorrendo uma diminuição do valor do Imposto a ser recolhido.

Outro impacto é o lado financeiro das empresas que terão que antecipar o imposto ao Estado causando diminuindo sua liquidez e piorando seu fluxo de caixa. “Observa-se que como o dinheiro tem valor no tempo, o fato das empresas pagarem antecipadamente, implicará numa redução de suas disponibilidades de curto prazo, o que gerará um custo de oportunidade para as empresas”. (BIAVA e OYADOMARI, 2010, p. 81)

4.4 REFLEXO NA CARGA TRIBUTÁRIA PARA EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL.

4.4.1 Supressão do regime diferenciado que trata a lei complementar 123/2006

A Constituição da República, em seu artigo 146 no seu Inciso III letra “d”, relata que a uma Lei Complementar vai trazer tratamento diferenciado e favorecido para as micro e pequenas empresas.

Art. 146. Cabe à lei complementar:
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (BRASIL, p. 62, 2011).

A Lei Complementar 123 de 2006, tem a finalidade de definir o tratamento diferenciado e favorecido para as micro e pequenas empresas que trata a Constituição da República. Essa Lei instituiu o regime simplificado de recolhimento

de impostos – Simples Nacional, sendo que todos os impostos seriam recolhidos de forma unificada. Embora previsto na Lei Complementar, o ICMS quando o produto está sujeito a Substituição Tributária, não será recolhido através do Simples Nacional ficando as micro e pequenas empresas sujeitas as Normas das médias e grandes empresas – Regra geral.

[...] “não se aplicam as alíquotas constantes nos anexos do Simples Nacional no caso da modalidade de ICMS-ST, mas sim as alíquotas definidas por cada estado, que são bem superiores”. (PEREIRA; SILVA; MOREIRA E BRUNOZI, p. 2, 2012).

Dessa forma o tratamento diferenciado da Constituição Ficou prejudicado, uma vez que a micro e pequena empresa terá o mesmo tratamento das demais empresas. Dessa forma ficou a encargo de cada estado dizer qual será o tratamento diferenciado a ser aplicado.

A única diferenciação mais impactante para empresas optantes pelo Simples Nacional é o uso da Margem de Valor Agregado Original, mesmo em operação interestadual.

[...] “quando o remetente da mercadoria for optante pelo Simples Nacional, não será aplicada a MVA ajustada e sim a MVA Original mesmo havendo diferença entre a alíquota interestadual e interna”. (PEREIRA; SILVA; MOREIRA e BRUNOZI, 2012, p. 7).

4.4.2 Onerosidade na carga tributária

A aplicação da Substituição Tributária poderá acarretar um aumento do Custo para as Empresas optantes pelo Simples Nacional, uma vez que o ICMS que vai ser retido quando essa empresa comprar um produto para revender, será igual ao ICMS de uma empresa normal, ou seja, a vantagem do regime diferenciado não será aplicado, uma vez que essa empresa muitas vezes não recolhe esse tributo no regime do Simples Nacional e agora vai ter que recolher como se fosse uma empresa normal.

O impacto do ICMS/ST para as empresas do Simples Nacional é negativo, uma vez que a MVA trouxe para as companhias um aumento no custo dos

estoques e, conseqüentemente, um aumento no CMV e uma decorrente redução na lucratividade das mesmas [...] (PEREIRA; SILVA; MOREIRA E BRUNOZI, p. 14, 2012)

Na tentativa de conceder um tratamento diferenciado para as micro e pequenas empresas os Estados tem trabalho no sentido de criar mecanismos para desonerar o imposto nessas empresas. Um exemplo é a utilização da MVA original para operações interestaduais, no caso do remetente ser optante pelo Simples nacional, definido pelo Convênio CONFAZ 35/2011, onde ainda que a operação seja interestadual a MVA será a original. Mas os benefícios variam de um Estado para outro. [...] “quando o remetente da mercadoria por optante pelo Simples Nacional, não será aplicada a MVA ajustada e sim a MVA Original mesmo havendo diferença entre a alíquota interestadual e interna”. (PEREIRA; SILVA; MOREIRA E BRUNOZI, p. 7, 2012).

CONCLUSÃO

Não era objetivo do trabalho, esgotar o tema da Substituição Tributária, mas sim trazer esclarecimentos sobre o tema buscando facilitar e melhorar a compreensão sobre os mecanismos desse instituto, que ainda existe muitos assuntos controversos a serem debatidos pelos operadores do Direito.

Conseguimos esclarecer os aspectos do ICMS próprio, como sua evolução histórica, de onde foi originado o imposto; a finalidade do Imposto, princípios Constitucionais e princípios Tributários, hipóteses de incidência, fato gerador, responsabilidade de recolhimento meios de fiscalização utilizados pelos Estados. Dessa forma buscamos estabelecer conceitos sobre a aplicação do ICMS de forma geral porém com enfoque na Legislação do Estado do Paraná.

Procuramos definir a aplicação do ICMS na modalidade de retenção por Substituição Tributária, definindo que tal instituto é uma forma de recolhimento onde o Estado elege um terceiro para ser sujeito passivo e responsável do recolhimento do Imposto. A Substituição Tributária do ICMS não é um novo imposto e também não alterou o fato gerador do Imposto que ainda continua sendo a circulação de mercadorias e serviços, simplesmente ocorreu uma alteração do sujeito passivo e do momento do recolhimento, sendo operado uma espécie de

presunção de que vai ocorrer no futuro o fato gerador e conseqüentemente a obrigação do recolhimento do Imposto.

Estabelecemos os aspectos de que trata a Constitucionalidade da Substituição Tributária que sempre foi muito discutida por Ação Declaratória de Inconstitucionalidade.

Destacamos os reflexos da Substituição Tributária do ICMS nas empresas de Grande e Médio Porte e como isso pode ser vantajoso ou desvantajoso para o setor empresarial, bem como o que isso facilita para a fiscalização diminuindo a sonegação e inadimplência dos impostos.

Por último demos enfoque de como isso onera as empresas optantes de Simples Nacional, fazendo uma espécie supressão ao regime diferenciado de que trata a Constituição da República e a Lei complementar 123/2006.

O presente trabalho demonstrou as espécies de Substituição Tributárias existentes, as suas aplicabilidades, as formas de cálculo, hipóteses de não aplicabilidade do instituto, frisou no que consiste a Margem de Valor Agregado, tornando possível entender o funcionamento do mecanismo da Substituição Tributária, com base nas Normas Constitucionais, Leis Complementares e Convênios e Protocolos que trata do tema.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ARRUDA, Carlos Miranda Sobrinho e FREITAS, Waksman Gomes. **A substituição tributária é uma forma de simplificar a arrecadação e fiscalização do ICMS**. 2008. Publicado em: <http://www.pergamum.univale.br/pergamum/tcc/Asubstituicaotributariaeumaformadesimplificaraarrecadacaoefiscalizacaoicms.pdf>, acessado em 04/04/2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de Incidência Tributária**. 6º Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, René Bergmann. **ICMS Lei Complementar nº 87/96 Comentada e Anotada**. Porto Alegre: Editora Síntese, 1996

BALDINI, Alfredo e CARVALHO, Fabio Luiz. **Sistema Público de Escrituração Digital Sped Fiscal: Vantagens e importância**. 2013. Publicado em: http://semanacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_site_2.pdf, acessado em 14/09/2014.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BIAVA, Roberto e OYADOMARI, José Carlos Tiomatso. **Impacto da Substituição Tributária do ICMS na Lucratividade e Custos Empresariais**. 2010. Publicado em http://www.convibra.com.br/upload/paper/2010/33/2010_39_4181.pdf, acessado em 20/11/2014.

BOTH, Fernanda Klein; BATUBA, Berenice e SALLA, Neusa Gonçalves. **O impacto da Substituição Tributária do ICMS nas empresas do Simples Nacional: Custo X Preço de Venda**. 2012. Publicado em: http://www.convibra.com.br/upload/paper/2012/33/2012_33_4890.pdf, acessado em 08/11/2014.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 6ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CEZAROTI, Guilherme. **Repetição do Indébito Tributário**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

COELHO, Cecília Choeri da Silva. **Substituição Tributária “para frente” no ICMS e Direito à Restituição**. 2012. Publicado em: http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/2semestre2012/trabalhos_22012/CeciliaChoeriSilvaCoelho.pdf, acessado em 10/10/2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COLTINHO, Lucas. **Vantagens e desvantagens da Substituição Tributária e da Antecipação Tributária do ICMS no Estado de São Paulo: Análise de um modelo**

ideal. 2012. Publicado em: <http://www.univem.edu.br/anaiscpc2012/pdf/Artigos%20-%20Vantagens%20e%20desvantagens%20da%20Substituicao%20Tributaria.pdf>, acessado em 08/11/2014.

FARIA, Luiz Carlos Silva. **Substituição Tributária do ICMS Injusta Imposição Confiscatória**. 2º Ed. Curitiba: Juruá Editora, 2010.

GASPAR, Walter. **ICMS comentado**. 4ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1995.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

KARKACHE, Sergio. **Princípio do Tratamento Favorecido**. Curitiba: Imprensa da UFPR, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MALTA, Maria Lucia Levy. **Manual Teórico e Prático do ICMS**. Campinas: E.V. Editora, 1997.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS Teoria e Prática**. 2º Ed. São Paulo: Dialética, 1996.

MORALES, Raphael Souza. **O fenômeno da substituição tributária no imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação**. 2013. Publicado em WWW.Redalyc.org/articulo.oa?id=9343812_4010. Acessado em 04/04/2014.

PARANÁ, Decreto 6.080/2012. **Regulamento do ICMS do Estado do Paraná**. 2012. Publicado em: <http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201206080.pdf>, acessado em 14/09/2014.

PARANÁ, NPF 086/2013. **Norma de Procedimento Fiscal**. 2013. Publicado em: <http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/030014562.pdf>, acessado em 20/11/2014.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Questões Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Ieditora, 2002.

PEREIRA, Aparecido Geraldo Costa e SILVA, Juliana Moraes e MOREIRA, Clezio Marques e BRUNOZI, Antonio Carlos. **O impacto do Icms-st nas empresas optantes pelo Regime do Simples Nacional**. 2012. Publicado em: <http://www.aedb.br/seget/artigos12/1101681.pdf>, acessado em 04/04/2014.

POMPERMAIER, Thais Guimaraes. **A função social dos Tributos**. 2009. Publicado em: <http://clubejus.com.br/?artigos&ver=2.23986>, acessado em 09/08/2014.

ROSA, José Roberto. **Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo: Ottoni, 2009.

ROSSI, Patricia Martins. **Simples-Minas: Uma Breve Análise do Impacto da Substituição Tributária no ICMS Suportado Pelas Microempresas**. 2006. Publicado em: http://sinescontabil.com.br/monografias/trab_profissionais/patricia_rossi.htm, acessado em: 08/11/2014.

SASSO, Alexandra; ROSA, Ivana Carla e BARBOSA, Alberto. **O SPED e seus reflexos**. 2011. Publicado em http://www.fecilcam.br/nupem/anais_vi_epct/PDF/ciencias_sociais/03_Soc_Aplic_Completo.pdf, acessado em 14/09/2014

SILVA, Saulo Medeiros da Costa. **Sinopses Jurídicas de Direito Tributário**. Leme: CL Edijur Editora, 2011.

SILVEIRA, Sabrina Rosa. **Sintegra Versus Sped Fiscal: Um Estudo Comparativo do Leiaute dos Arquivos Enviados ao Fisco**. 2010. Publicado em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294125>, acessado em 14/09/2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª Ed. São Paulo: Renovar, 2010.