



FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE – FANESE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

YURIKA MAYRA BISPO SANTOS

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES CONCOMITANTES

Aracaju – SE
2018.1

YURIKA MAYRA BISPO SANTOS

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES CONCOMITANTES

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe - FANESE, como requisito parcial e obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Esp. Edgard Dantas Santos Júnior.

Coordenadora: Prof. Esp. Luciana Matos dos Santos Figueiredo Barreto.

**Aracaju – SE
2018.1**

S237i SANTOS, Yurika Mayra Bispo.

ICMS Substituição Tributária Em Operações
Concomitantes / Yurika Mayra Bispo Santos, 2018. 25 p.

Artigo (Graduação) – Faculdade de Administração e
Negócios de Sergipe. Coordenação de Ciências Contábeis.

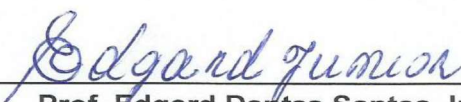
Elaborada pela Bibliotecária Lícia de Oliveira CRB-5/1255

YURIKA MAYRA BISPO SANTOS

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES CONCOMITANTES

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Negócio de Sergipe - FANESE, como requisito parcial e obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado (a) com média: 9,4



Prof. Edgard Dantas Santos Júnior
Orientador



Prof. Rodrigo César Reis de Oliveira



Prof. Luiz Ricardo Mariano

Aracaju (SE), 22 de Junho de 2018.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, pelo dom da vida, por sempre me proteger e me guiar, pela presença durante todos esses anos e em todos os momentos.

Aos meus queridos e amados pais Josy e Orlando, vocês são responsáveis por essa conquista. Obrigada por todo amor, afeto, apoio, incentivo e dedicação nesses últimos dias. Me orgulho em dizer que sou filha de vocês!

Ao meu irmão Orlean, obrigada pelo apoio e desculpa pelas noites que não conseguiu dormir por conta da luz acesa (risos), enquanto eu redigia meu trabalho de conclusão de curso.

Ao meu professor orientador Edgard Dantas por toda atenção e dedicação, sinto-me lisonjeada em ter sido sua aluna. Obrigada por contribuir não só em minha vida acadêmica como pessoal.

Aos amigos e familiares que sempre me apoiaram e compartilharam comigo todas as alegrias e todos os desafios desta conquista.

RESUMO

Perante a necessidade do fisco em arrecadar o ICMS, imposto que não é devido diretamente ao contribuinte que pratica o fato gerador, a substituição tributária também conhecida como ST, é um dos mecanismos dos Governos Federal e Estadual que têm em vista, evitar a evasão fiscal e a dupla tributação no decorrer das operações e/ou prestações de serviços. A ST é o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS, imposto indireto, é devido a atribuição ao outro contribuinte, a obrigação tributária a condição de responsável pelo recolhimento do imposto ou contribuição. Para o cálculo da substituição é utilizado o IVA (Índice de Valor Adicionado) que estima o acréscimo de valor que a mercadoria terá ao final do produto comercializado. No entanto, para adimplir o contribuinte, o primeiro passo seria tornar a legislação clara e compreensível, assim sendo, tem-se a seguinte indagação: Como funciona e quando se aplica a sistemática concomitante do ICMS ST? Neste contexto, o objetivo geral do presente artigo é, analisar o ICMS Substituição Tributária em Operações Concomitantes e para alcançar o referido objetivo tomaram-se como base os seguintes objetivos específicos: verificar como funciona a sistemática do ICMS; identificar os ditames de funcionamento do ICMS ST; analisar as sistemáticas de ICMS ST para frente, para traz e concomitante; demonstrar quais segmentos estão sujeitos as operações de ICMS ST Concomitante. Para alcançar as respostas necessárias para a problemática e respectivos objetivos, utilizou-se como métodos a pesquisa bibliográfica, nos resultados, foi possível analisar que a substituição para operações concomitantes acontece quando duas operações ou prestações ocorrem simultaneamente e a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é atribuída a um terceiro em relação à obrigação principal.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS; Substituição Tributária; Concomitantes.

LISTA DE SIGLAS

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

ICMS ST – Substituição tributária do ICMS

IVA – Índice de Valor Agregado

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA – Imposto

IRPF – Imposto de Renda de Pessoa Física

IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

IPI – Imposto sobre Produto Industrializado

ISS – Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza

PIS – Programa de Integração Social

COFINS – Contribuição para Seguridade Social

IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações

ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

MVA – Margem de Valor Agregado

LISTA DE FÓRMULAS

FÓRMULA 1: MVA Ajustada	20
-------------------------	----

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1: Alíquota de ICMS por Região-----	14
QUADRO 2: Composição da Base de Cálculo de ICMS ST-----	17
QUADRO 3: Cálculo de ICMS Próprio e ST-----	17
QUADRO 4: Operações Subsequentes-----	19
QUADRO 5: Substituição Tributária Concomitante-----	21

SUMÁRIO

RESUMO.....	14
LISTA DE SIGLAS.....	15
LISTA DE FÓRMULAS.....	16
LISTA DE QUADROS.....	17
1. INTRODUÇÃO	9
1.1 Área de Conhecimento da Pesquisa	9
1.2 Delimitação Do Tema e Problemática.....	9
1.3 Objetivos.....	9
1.3.1 Objetivo geral.....	9
1.3.2 Objetivos específicos.....	9
1.4 Hipóteses	10
1.5 Justificativa	10
1.6 Metodologia	10
2. REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.1 Tributos Diretos	11
2.2 Tributos Indiretos.....	11
2.2.1 Origem do imposto sobre circulação de mercadoria e serviços – ICMS	11
2.2.2 Base de cálculo.....	12
2.2.3 Não cumulatividade	12
2.2.4 Alíquotas	13
2.2.5 Incidência e não incidência	15
2.2.6 Fator gerador.....	15
2.3 Substituição Tributária do ICMS.....	16
2.3.1 Substituição tributária para trás – diferimento	18
2.3.2 Substituição tributária para frente	18
2.3.2.1 Margem de valor agregado	19
2.3.3 Substituição tributária concomitante.....	20
3. CONSIDERAÇÕES FINAIS	22
REFERÊNCIAS.....	24
ABSTRACT.....	25

1. INTRODUÇÃO

1.1 Área de Conhecimento da Pesquisa

Perante a necessidade do Fisco em arrecadar este tributo que não é devido diretamente ao contribuinte que pratica o fato gerador, cujo o mesmo realiza-se subsequentemente. A Substituição Tributária, conhecida também como ST, é um dos mecanismos dos Governos Federal e Estaduais que têm em vista, evitar a evasão fiscal e a dupla tributação no decorrer das operações ou prestações de serviços. Ocorre mediante retenção do imposto devido, em função de operações antecedentes, concomitantes ou subsequentes sujeitas a esse regime de tributação. Nesse sentido, essa pesquisa abrange as operações concomitantes que é atribuída a um terceiro a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, quando ocorre duas operações simultâneas.

1.2 Delimitação Do Tema e Problemática

Esta pesquisa restringe-se a estudar, o ICMS Substituição Tributária em Operações Concomitante. O Tributo de maior arrecadação do Estado, é também o de maior grau de complexidade, entender os limites da tributação do ICMS não é tarefa fácil, principalmente quando se trata do ICMS ST. Para adimplir o contribuinte, o primeiro passo seria tornar a legislação clara e compreensível, assim sendo, tem-se a seguinte indagação: Como funciona e quando se aplica a sistemática concomitante do ICMS ST?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral é a finalidade de um trabalho científico, é a meta que se deseja alcançar com a elaboração da pesquisa. Para MARCONI e LAKATOS, (2009, p.221), o objetivo geral “está ligado a uma visão global e abrangente do tema”. Assim sendo esse trabalho tem como objetivo geral: Analisar o ICMS Substituição Tributária em Operações Concomitantes.

1.3.2 Objetivos específicos

No que se refere aos objetivos específicos, MARCONI e LAKATOS, (2009, p.221), citam que estes “tem função intermediária e instrumental, permitindo, de um lado, atingir o objetivo geral e, de outro, aplica-lo a situações particulares”.

Perante o exposto, pressupõe os seguintes objetivos específicos:

- Verificar como funciona a sistemática do ICMS;
- Identificar os ditames de funcionamento do ICMS ST;
- Analisar as sistemáticas de ICMS ST para frente, para trás e concomitantes;
- Demonstrar quais segmentos estão sujeitos as operações de ICMS ST Concomitante.

1.4 Hipóteses

O ICMS Substituição Tributária seria melhor tratado como despesa e com isso diminuiria o valor do estoque.

O ICMS Substituição Tributária deve ser colocado no estoque e com isso servir de base para qualquer informação e cálculo para eventuais tributos.

1.5 Justificativa

A substituição tributária é o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS, imposto indireto, é devido a atribuição ao outro contribuinte, a obrigação tributária a condição de responsável pelo recolhimento do imposto ou contribuição. Para o cálculo da substituição é utilizado o IVA (Índice de Valor Adicionado) que estima o acréscimo de valor que a mercadoria terá ao final do produto comercializado. Diante desta concepção, esta pesquisa justifica-se por se tratar de um tema pouco abordado, trazendo então uma grande contribuição ao universo acadêmico e que servirá de ponto de partida para outros estudos e norteando contribuintes ao entendimento do recolhimento deste imposto.

1.6 Metodologia

A metodologia utilizada neste estudo consiste em um estudo descritivo, no qual, será realizado, o estudo, a análise, o registro e a interpretação dos fatos, utilizando a pesquisa bibliográfica, artigos publicados na internet, sites de referência, as leis que os instituíram, e os procedimentos técnicos, o que possibilitaram que este trabalho tomasse forma.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Tributos Diretos

Em meio as diversas definições de tributos direto, para Fabretti (2012, p. 199), “Tributos diretos são os que recaem definitivamente sobre o contribuinte que está diretamente e pessoalmente ligado ao fato gerador. Assim a mesma pessoa é contribuinte de fato e de direito”. Trata-se de tributos diretos aquele que por sua vez, é cobrado a PF e PJ e pago diretamente aos governos (federal, estadual e municipal). São os impostos que o governo arrecada sobre os bens como, carro, casa, e sobre a renda como, salários e rendimentos de aplicações financeiras, como por exemplo, o IPTU, IPVA, IRPF, IRPJ e CSLL.

2.2 Tributos Indiretos

Para Fabretti, (2012, p. 191), “os tributos indiretos são aqueles que a cada etapa econômica são repassados para o preço dos produtos, mercadoria, serviços”, ou seja, a indústria transfere os tributos incidentes sobre o processo de industrialização para o preço do produto, o comerciante ao adquirir o produto para a revenda, inclui então ao valor pago na compra, as despesas operacionais, margem de lucro e os tributos incidentes sobre o processo de comercialização e os repassa para o preço de venda de mercadoria e o consumidor final ao pagar o preço da mercadoria pagará todos os tributos embutidos no preço, como por exemplo, ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS.

2.2.1 Origem do imposto sobre circulação de mercadoria e serviços – ICMS

Na Constituição Federal de 1934 surgiu o IVC, era um imposto sobre vendas e consignações, onde sua incidência ocorria em toda a cadeia mercantil, sem levar em consideração que o imposto era pago anteriormente o que resultava em um elevado preço final dos produtos. Dessa forma, o IVC passou a ser visto como o imposto que favorecia a inflação.

Diante disso, com a Emenda Constitucional de 18 de dezembro de 1965, foi criado o ICM para a substituição do IVC. O ICM, era um imposto sobre circulação de mercadorias que passaria a incidir sobre o lucro, e apresentava características de não cumulatividade e o pagamento era feito sobre o valor agregado, ou seja, a diferença maior entre o valor da operação tributária e o da operação anterior, seguindo então modelos de sistemas tributários de outros países como o IVA (Índice de Valor Adicionado).

Originando assim, o surgimento do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação, é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal conforme previsto no Art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988, regulamentado pela Lei Complementar 87/96 chamada “Lei Kandir” alterada posteriormente pelas Leis Complementares nº 92/97, 99/99, 102,00 e 102/06, e pelos acordos firmados entre os estados, assim cada estado possui uma regulamentação específica devendo seguir os termos das normas gerais.

O ICMS é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro que entrou em vigor em 1º de março de 1989, o imposto incide sobre o valor agregado e atualmente representa 80% das arrecadações dos Estados (SABBAG, 2014).

2.2.2 Base de cálculo

O ICMS, tem como base o aspecto quantitativo do fato gerador, aplicando sobre ela um percentual que é alíquota e acrescentando tudo que for cobrado ao destinatário como, frete, seguro, descontos incondicionais, e quando a mercadoria for destinada para uso e consumo e ativo fixo acrescenta o IPI. Entretanto, quando a mercadoria for destinada para uma loja comercial, não considera o imposto federal. Na importação a base de cálculo é correspondente a soma do valor das mercadorias com II, IPI, IOF e outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras (FROSSARD, 2011).

Art. 13º da Lei Complementar 87/96 considera como fato gerador - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento; na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço; no do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços; na hipótese da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, o valor da operação de que decorrer a entrada; na hipótese da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente, o valor da prestação no Estado de origem.

2.2.3 Não cumulatividade

Tal princípio estrutura a sistemática de sua cobrança, onde o imposto devido em cada operação de circulação de mercadorias e prestação de serviços tributáveis pelo ICMS é compensado com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal. Operações relativas à circulação de mercadorias e

prestações de serviços são aquelas compreendidas no âmbito empresarial e caracterizadas como hipótese de incidência e fato gerador do imposto (LEI KANDIR, 87/96).

Esta sistemática é conhecida como “débito x crédito”, na qual abate-se do montante devido pelo contribuinte o valor pago por este em etapas anteriores, em suas compras de bens ou serviços já tributados pelo imposto (LEI KANDIR, 87/96).

“Art. 19 da Lei Complementar 87/96 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. ”

2.2.4 Alíquotas

Segundo Andrade, Lins e Borges (2015, pg. 175) os métodos de apuração de ICMS circundam a identificação da alíquota aplicável a cada operação, podendo ser:

1. Interestadual, quando destinatário e remetente estiverem localizados em Estados distintos;
2. De Exportação, quando destinatário estiver localizado no exterior;
3. Interna, quando destinatário e remetente estiverem localizados no mesmo Estado.

A Resolução no 22/1989 do Senado Federal (BRASIL, 1989) estabeleceu as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação. Em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, deve-se adotar:

1. Alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
2. Alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele (consumidor final não contribuinte).

Os Estados têm autonomia para estabelecer as alíquotas internas, correspondentes às operações e prestações em que destinatário e remetente estejam situados em seu território. Entretanto, o Senado Federal tem competência para estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas e para fixar alíquotas máximas nas mesmas operações, para resolver conflito específico que envolva interesse dos Estados. (BRASIL 1989).

A aplicação da alíquota sobre a base de cálculo faz surgir o valor fiscal do imposto, tanto nas operações de entrada quanto nas de saída do estabelecimento.

Como o imposto é não cumulativo, os valores assim calculados serão confrontados entre si, apurando-se o imposto como a recolher ou a recuperar (ANDRADE, LINS e BORGES, 2015).

Visto que o ICMS é um imposto estadual e suas alíquotas podem variar de acordo com a legislação de cada Estado, as operações interestaduais são reguladas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), por meio de convênios.

Estabelecendo uma regra geral onde as alíquotas são as seguintes nas operações:

1. Realizadas por contribuintes das regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo. Aplica-se a alíquota de 12%, qualquer que seja a região em que estiver localizado o destinatário;
2. Realizadas por contribuintes das regiões Sudeste e Sul. Aplica-se a alíquota de 12%, quando o destinatário também estiver localizado na região Sudeste ou Sul e aplica-se a alíquota de 7%, quando o destinatário estiver localizado na região Norte, Nordeste ou Centro-Oeste ou no Estado do Espírito Santo.

Região Norte: Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins.

Região Nordeste: Estados de Alagoas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe.

Região Centro-Oeste: Estados de Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Distrito Federal.

Região Sudeste: Estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo.

Região Sul: Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

Quadro 1: Alíquota de ICMS por Região

Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo		Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo	7%
Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo		Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo	12%

Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo		Todos os Estados incluindo o Distrito Federal	12%
--	---	---	-----

Fonte: Adaptado Pêgas (2011, p.192).

2.2.5 Incidência e não incidência

Segundo Fabretti (2012, p.165) “O ICMS é, por determinação constitucional, um imposto não cumulativo. Do imposto devido em cada operação será abatido o valor pago na operação anterior”. Diversas são as hipóteses de incidência do ICMS, devido sua característica múltipla.

Art. 2º da Lei Complementar 87/96, que determina - operações relativas à circulação de mercadorias, fornecimento de bebidas e alimentação em bares, restaurantes e estabelecimento similares; prestações de serviços de transportes interestadual, intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias e valores; prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a repetição e a ampliação.

Segundo Pêgas (2011, p. 197) “A não incidência significa que determinados produtos, serviços ou operações sejam dispensados do ICMS”. Pode ser definida como não incidência a situação em que a norma jurídica de tributação não se aplica em virtude do tipo de operação. O sujeito ou objeto não estão definidos nas normas vigentes em nenhuma das hipóteses de incidência.

Art. 3º da Lei Complementar 87/96, que determina – operações que destinem mercadorias, produtos primários, industrializados, semielaborados e serviços ao exterior; operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a impressão; saída de peça, ferramenta, máquina, veículo, equipamento e utensílios, integrados ao ativo fixo, desde que devam retornar ao estabelecimento de origem ou outro do mesmo titular.

2.2.6 Fator gerador

O principal fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias, vindo desde o antigo ICM. Independentemente de qualquer que seja a natureza jurídica da operação, seja ela, venda, transferência entre matriz e filiais ou doação, se houver saída de mercadoria, ocorrerá fato gerador. (PÊGAS, 2011)

O CTN define em seu Art. 12, que o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) ocorre quando, da saída de mercadoria

de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento; da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente.

2.3 Substituição Tributária do ICMS

Para a diminuição da evasão fiscal e com o objetivo de tornar mais eficiente e eficaz a arrecadação do ICMS, a substituição tributária foi regulamentada inicialmente pela Lei Complementar nº 44/83, porém, o sistema tributário nacional ficou definitivamente incorporado pela Emenda Constitucional nº 3/93 que acrescentou o inciso 7 ao Art. 150 da C.F./88.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

A responsabilidade do imposto poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações e/ou prestações de serviços, sejam elas antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, incluindo ao valor decorrente de diferença entre alíquotas interna e interestadual, que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto. A atribuição decorre em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Para Pêgas (2011, p. 212) “A principal característica da substituição tributária é a retenção (na maioria das vezes) do imposto pelo fabricante, no momento da venda para atacadista, distribuidor ou comerciante varejista”. Entende-se que a substituição tributária deverá ser aplicada nos produtos conforme a legislação de cada estado sujeito a este regime, sendo assim, cada estado define os produtos que serão então cobrados de forma antecipada.

Na sistemática da substituição tributária existem o contribuinte substituto e o substituído, o contribuinte substituto é o responsável pelo cálculo, cobrança e recolhimento do ICMS nas operações anteriores e posteriores, já o contribuinte substituído é aquele que, nas operações e/ou prestações antecedentes ou

concomitantes é beneficiado pelo diferimento do imposto e nas operações e/ou prestações subsequentes sofre a retenção, ele não será responsável, se por ventura o contribuinte substituto não recolha o imposto retido na venda. (PÊGAS, 2011)

A base de cálculo será o valor referente ao preço de venda, acrescido os seguros, fretes, IPI, além de considerar os descontos incondicionais.

Quadro 2: Composição da Base de Cálculo de ICMS ST

• (+) Preço de Venda	R\$ 15.000
• (+) Frete e Seguro	R\$ 1.000
• (-) Descontos Incondicionais	R\$ (600)
• (+) IPI	R\$ 1.600
PREÇO FINAL	R\$ 17.000

Fonte: Adaptado Pêgas (2011, p.215).

Nas saídas de produtos sujeitos substituição tributária, tem-se a existência de duas operações distintas, sejam elas, a operação própria do contribuinte substituto, onde já existe o fato gerador, pois o mesmo ocorreu de forma efetiva na compra dos produtos, fazendo então nascer a obrigação tributária de recolher o imposto e as operações posteriores ou subsequentes, onde o fato gerador ainda irá ocorrer no futuro, ou seja, o imposto será recolhido antecipadamente presumindo-se na hipótese de revenda desses produtos (PÊGAS, 2011).

Supomos que, a Cia. São João é uma indústria e a Cia. São Pedro é um supermercado, são localizadas no mesmo estado, com o percentual de alíquota de 18% e a margem de lucro definida em Lei para fins de substituição tributária será 20%.

A Cia. São João vende R\$ 2.000 para Cia. São Pedro, a indústria deverá recolher o ICMS próprio e o ICMS substituição tributária.

A empresa substituta no caso, a Cia. São João assume a obrigação de ser responsável pelo recolhimento do ICMS que seria devido pelo varejista.

Quadro 3: Cálculo de ICMS Próprio e ST

Base de Cálculo	$R\$ 2.000 \times 20\% = R\$ 2.400 \times 18\% = R\$ 432$
(-) ICMS Próprio	$R\$ 2.000 \times 18\% = R\$ 360$
ICMS ST	$R\$ 432 - 360 = R\$ 72$

Fonte: Adaptado Pêgas (2011, p. 214).

2.3.1 Substituição tributária para trás – diferimento

Denomina-se substituição tributária para “trás”, “regressiva” ou “antecedente” quando, não for cobrado o imposto na venda realizada pelo produtor, o pagamento deste será adiado para quando houver a saída subsequente da indústria para o distribuidor, não havendo compensação do imposto na saída do produto industrializado. Mas sim, quando a indústria pagar o ICMS como contribuinte, estará então, pagando automaticamente o do produtor. Ou seja, tal mecanismo acontece quando, o recolhimento do imposto é adiado para um momento futuro, transferindo a obrigação deste imposto para terceiro (FROSSARD, 2011).

Segundo Frossard (2011, p. 218): No diferimento, a substituição tributária inverte o polo passivo, sendo o destinatário o responsável pelo pagamento do imposto do remetente. Nesse caso, se a mercadoria perecer no estabelecimento do responsável, ele deverá pagar o imposto diferido, pois o fato gerador aconteceu na saída do estabelecimento do produtor. O diferimento também é conhecido como substituição tributária para trás ou das operações anteriores.

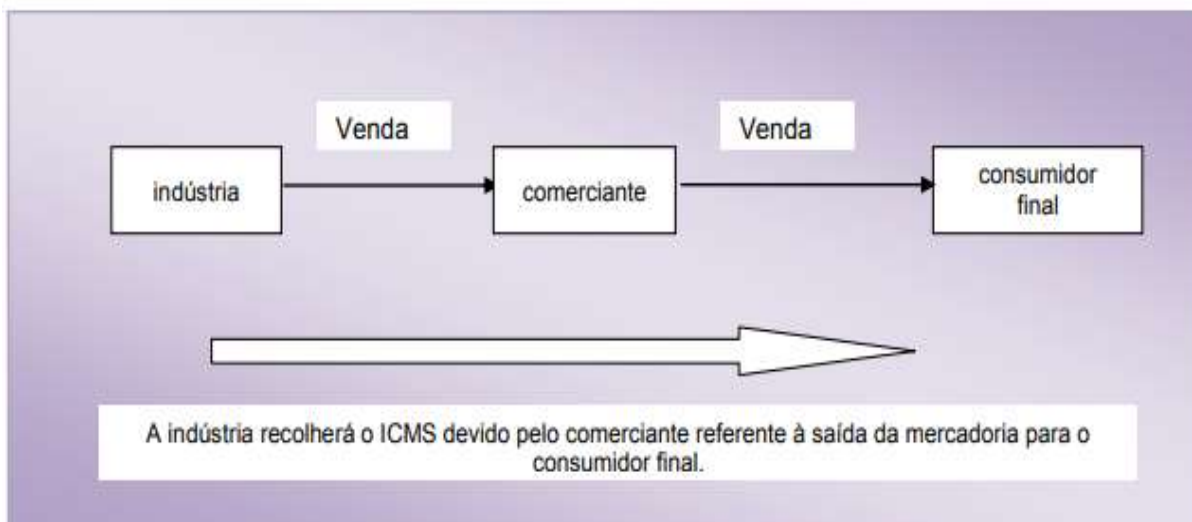
2.3.2 Substituição tributária para frente

O substituto tributário, a indústria, ao vender o seu produto, tem a obrigação de recolher o imposto devido por ele e também o imposto que será devido pelo distribuidor e varejista. Ou seja, a indústria arrecada de maneira antecipada os tributos relativos aos fatos geradores que irão ocorrer nas operações subsequentes com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor final (art. 6º, parágrafo 1º, da Lei Complementar 87/1996).

Segundo Frossard (2011, p. 222): A substituição também pode ser das operações posteriores, conhecida por substituição tributária pra “frente” ou “subsequentes”. Agora, inverte-se o funil das operações com diferimento. A indústria é responsável pela retenção e pagamento do ICMS decorrente de operações realizadas por milhares de varejistas de seus produtos. É o pagamento de um imposto de uma venda ainda não realizada, ou seja, que vai ocorrer no futuro.

Quadro 4: Operações Subsequentes

Exemplo:



Fonte: Secretaria da Fazenda Governo do Estado de Pernambuco (2016)

2.3.2.1 Margem de valor agregado

Segundo a Secretaria da Fazenda Governo do Estado de Pernambuco, a margem de valor agregado – MVA ou Lucro Substituído é definida e registrada em protocolos assinados entre os Estados da União. A MVA é um percentual utilizado no regime de Substituição Tributária para calcular a evolução dos preços durante o seu processo de circulação no mercado. É uma margem pré-determinada que deve ser agregada ao valor do produto para que formem os preços frequentemente encontrados ao mercado, permitindo o equilíbrio no preço das aquisições interestaduais e internas.

A Lei 87/1996 determina que a margem de valor agregado será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

A MVA Ajustada, é o percentual proporcional à margem de valor agregada – MVA, que é utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária decorrente de operação interestadual com as mercadorias (SECRETARIA DA FAZENDA GOVERNO DO ESTADO DE PERMANBUCO, 2016).

A MVA-ST original, é o coeficiente correspondente à margem de valor agregada originalmente calculada para fins de operações internas, indicada nos respectivos

protocolos. Portanto, para apuração da MVA Ajustada, a MVA ST deve ser informada com quatro casas decimais. Ex: 0,4000.

ALQ Inter, é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável na operação. Ex: 0,12.

ALQ Intra, é o coeficiente à alíquota prevista para as operações subsequentes alcançadas pela substituição tributária no Estado. Ex: 0,18.

Para cálculo da MVA Ajustada, digamos que determinado produto tem origem do Estado de São Paulo com a alíquota de 7%, a MVA de 40%, tendo como destino o Estado de Sergipe onde a alíquota interna é 18%.

$$\text{MVA ajustada} = [(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ Inter}) / (1 - \text{ALQ Intra})] - 1 \times 100 \quad \dots(1)$$

$$\text{MVA ajustada} = [(1 + 0,4000\%) \times (1 - 0,07\%) / (1 - 0,18\%)] - 1 \times 100$$

$$\text{MVA ajustada} = [1 + 0,4000 \times 0,93 / 0,82] - 1 \times 100$$

$$\text{MVA ajustada} = [1 + 0,4000 \times 1.13415] - 1 \times 100$$

$$\text{MVA ajustada} = 1.58781 - 1 \times 100$$

$$\text{MVA ajustada} = 58,78\%$$

2.3.3 Substituição tributária concomitante

Para a Secretaria da Fazenda Governo do Estado de Pernambuco, a substituição tributária em operações concomitantes ocorre quando é atribuída a obrigação do recolhimento do imposto a outro contribuinte, mesmo não sendo aquele que esteja realizando a prestação de serviço e/ou operação simultaneamente acarretando então à ocorrência do fato gerador.

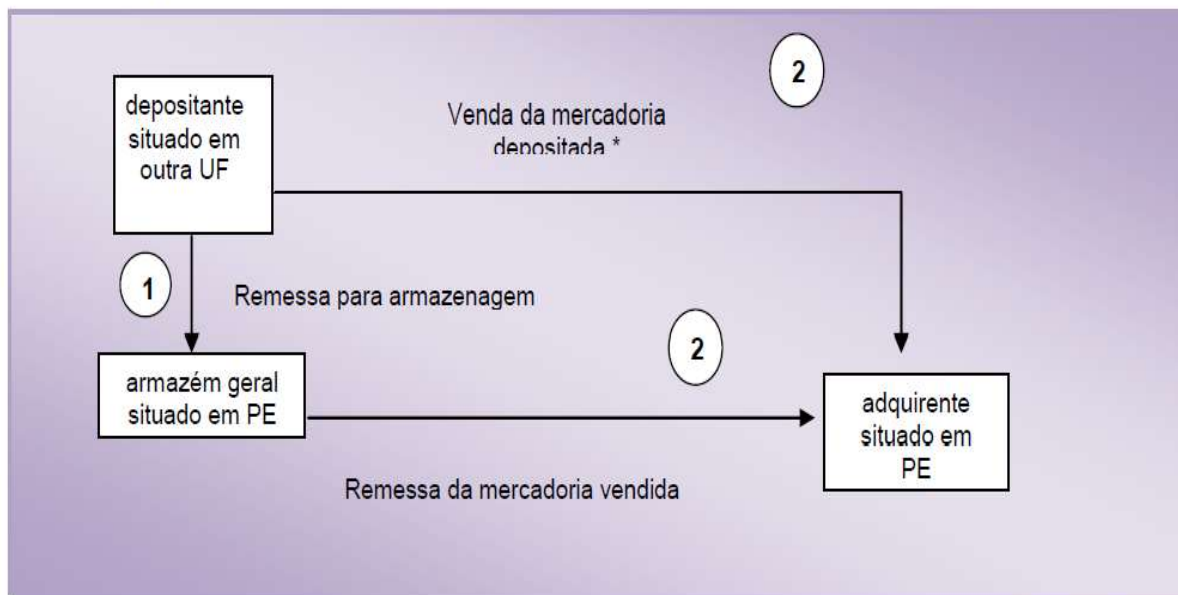
Diante disto, um dos exemplos a ser citado nesse caso relaciona-se à substituição tributária no serviço de transportes executado por autônomos e por empresas que não estão inscritas no Cadastro de Contribuintes do ICMS no estado em que a atividade for iniciada. No entanto, o fato gerador do ICMS que seria de responsabilidade do próprio prestador do serviço passa a ser uma obrigação do tomador de serviço, tornando-o responsável pelo recolhimento desse imposto de acordo com a legislação. (Secretaria da Fazenda Governo do Estado de Pernambuco, 2016)

Outra forma de existir ICMS Substituição Tributária concomitantes, são com as operações triangulares interestaduais, quando o faturamento é feito num determinado

estado e a saída da mercadoria se dá em depósito fechado localizado em outro estado, quando os dois estados firmam protocolo, conforme quadro abaixo.

Quadro 5: Substituição Tributária Concomitante

Exemplo:



Fonte: Secretaria da Fazenda Governo do Estado de Pernambuco (2016)

A substituição tributária referente a saída de nº 2 (venda de mercadoria) ocasionada pelo contribuinte de outro Estado, ocorre no mesmo momento em que a saída de nº 1 (remessa de armazenagem) propicia a saída de mercadoria depositada. Ao Estado em que o armazém geral, remetente da mercadoria esteja localizado, é devido a ele o ICMS. A nota fiscal de venda emitida pelo depositante não conterà destaque do ICMS, pois, este será efetuado na emissão da nota fiscal do armazém, que recolherá o imposto devido pelo depositante na qualidade de contribuinte substituto (SECRETARIA DA FAZENDA GOVERNO DO ESTADO DE PERMANBUCO).

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ICMS – Imposto sobre operações circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - é um imposto disposto na Constituição Federal de 1988, no artigo 155, inciso II. O referido imposto atualmente é regulamentado pela Lei Complementar 87/1996, denominada Lei Kandir. Sendo o ICMS um imposto de competência estadual, onde muitas vezes os entes federativos no intuito de aumentar a sua arrecadação, promovendo então interpretações equivocadas da legislação e terminam por invadir a competência tributária de outros estados-membros. O ICMS é um imposto não cumulativo, indireto, e conta com o mecanismo da Substituição Tributária, que se trata de um conjunto de métodos de arrecadação que visa coibir os efeitos da sonegação fiscal e antecipar receitas para o estado, salientando que o contexto do ICMS é alvo de constantes discussões e controvérsias. Importa ressaltar que os benefícios concedidos no âmbito do ICMS devem transitar primeiramente pelo CONFAZ. Assim sendo, esse estudo tem como pauta a seguinte situação problema: como funciona e quando se aplica a sistemática concomitantes do ICMS ST?

Verificou-se com esse trabalho que a sistemática do ICMS tem como funcionalidade toda saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, aplicando sobre ela uma alíquota e acrescentando tudo que for cobrado ao destinatário com fretes, seguros, descontos incondicionais e o IPI quando a mercadoria for destinada a uso e consumo e ativo fixo.

Para a diminuição da evasão fiscal e com o objetivo de tornar mais eficiente e eficaz a arrecadação do ICMS, identificou-se que, a substituição tributária deverá ser aplicada nos produtos conforme legislação de cada Estado sujeito a esse regime que serão cobradas de forma antecipada. Entretanto a ST existe o contribuinte substituto e o substituído, onde o substituto é o responsável pelo cálculo, cobrança e recolhimento do ICMS nas operações anteriores e posteriores e o substituído é aquele que sofre a retenção.

Analisou-se que a substituição tributária para trás, ocorre quando o imposto não for cobrado na venda realizada pelo produtor, o pagamento deste será adiado para quando houver a saída subsequente, não havendo compensação do imposto na saída do produto industrializado. Ou seja, o destinatário será o responsável pelo pagamento do imposto. A substituição tributária para frente, ocorre quando a indústria ao vender

o seu produto tem a obrigação de recolher o imposto devido por ele e devido ao distribuidor e varejista. Ou seja, a substituição pode ocorrer em operações posteriores, a indústria é a responsável pela retenção e pagamento de um imposto de uma venda ainda não realizada. Já, a substituição tributária em operações concomitantes ocorre quando a atribuição da obrigação do pagamento do imposto é devido a outro contribuinte, não sendo o sujeito passivo que esteja realizando a prestação de serviço e/ou operação.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1934). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1934.

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

BRASIL. Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

BRASIL. Lei Complementar nº 44, de 7 de dezembro de 1983.

BRASIL. Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989. Senado Federal.

Secretaria da Fazenda Governo do Estado de Pernambuco – Substituição Tributária Regras Gerais.

ANDRADE, Eurides; LINS, Luiz e BORGES, Viviane. **Contabilidade Tributária**. 2ª. Edição, São Paulo: Editora Atlas, 2015.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 12ª. Edição, São Paulo: Editora Atlas, 2014.

FROSSARD, Dermeval. **ICMS Genérico**. 3º. Edição, Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2011.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual da Contabilidade Tributária**. 7ª. Edição, Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6ª. Edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

ABSTRACT

Given the need of the tax authorities to collect such tax that is not directly due to the taxpayer who practices the taxable event, the tax substitution also known as ST is one of the mechanisms of the Federal and State Governments that aim to avoid tax evasion and double taxation in the course of operations and / or provision of services. The ST is the regime by which the responsibility for the ICMS, indirect tax, is due to attribution to the other taxpayer, the tax obligation the condition of responsible for collecting the tax or contribution. For the calculation of the substitution VAT is used (Value Added Index) which estimates the increase in value that the merchandise will have at the end of the product marketed. However, in order to comply with the taxpayer, the first step would be to make the legislation clear and comprehensible, so the following question is asked: How does and when does the concomitant ICMS ST system apply? In this context, the general objective of this article is to analyze the Tax Replacement ICMS in Concurrent Operations and to achieve this objective, the following specific objectives were based on: verifying how the ICMS system works; identify the operational requirements of ICMS ST; to analyze the systematics of ICMS ST forward, backward and concomitant; demonstrate which segments are subject to Concurrent ST ICMS operations. In order to reach the necessary answers to the problem and its objectives, the bibliographic research was used as methods, in the results, it was possible to analyze that the substitution for concomitant operations happens when two operations or benefits occur simultaneously and the responsibility for the collection of the tax is attributed to a third party in relation to the principal obligation.

KEY WORDS: ICMS; Tax Replacement; Concomitant.