

O IMPACTO PROVOCADO PELA IMPLANTAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO CAIXA DE UMA EMPRESA ATACADISTA

Édney Panágio Pires¹

Renan Henrique Chaves²

Adriano Rodrigues³

PIRES, É. P.; CHAVES, H.; RODRIGUES, A. O impacto provocado pela implantação da substituição tributária no caixa de uma empresa atacadista. **Rev. Ciênc. Empres. UNIPAR**, Umuarama, v. 11, n. 2, p. 343-365, jul./dez. 2010.

RESUMO: O presente estudo analisa e compara a atual metodologia utilizada para apurar e recolher o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte e telecomunicações – ICMS, depois da implantação da substituição tributária sobre a cerveja. Devido a essa alteração na forma de calcular o imposto as empresas do ramo atacadista está sofrendo um desembolso financeiro imediato para pagamento do imposto devido por elas, e por toda a cadeia mercadológica na qual estão inseridas. O estudo demonstra o impacto causado no disponível da empresa que comercializa este produto classificado como substituição tributária e compara este impacto utilizando duas metodologias, de cálculo deste imposto, sendo a forma normal de recolhimento do ICMS e a substituição tributária, sendo esta última utilizada hoje por este segmento.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento tributário. Tributos. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS. Contabilidade. Contabilidade tributária.

THE IMPACT CAUSED BY THE IMPLEMENTATION OF REPLACEMENT TAX IN A WHOLESALE COMPANY CASH

ABSTRACT: This paper analyzes and compares the current methodology that is used to determine and collect the value-added tax on sales and services – ICMS – after the implementation of the replacement tax on beer. Due to the change in tax calculator, the wholesale companies are having an instant financial outlay for tax payment which would be payable by them and the whole marketing chain. The study demonstrates the impact on the company available cash, classified as replacement tax, and compares this impact using both methods of calculating this tax, through ICMS taxation as well as the tax substitution system presently used

¹Acadêmico de Ciências Contábeis - Universidade Paranaense – Unipar

²Acadêmico de Ciências Contábeis - Universidade Paranaense – Unipar

³Professor do curso de Ciências Contábeis da Unipar - Universidade Paranaense

for this segment.

KEYWORDS: Tax planning. Taxes. Value-added Tax on Sales and Services – ICMS. Accounting. Tax accounting.

EL IMPACTO PROVOCADO POR LA IMPLANTACIÓN DE LA SUSTITUCIÓN TRIBUTARIA EN EL EFECTIVO DE UNA EMPRESA MAYORISTA

RESUMEN: Esta investigación analiza y compara la actual metodología que es utilizada para encontrar y cobrar el Impuesto sobre circulación de mercancías y servicios de transporte y telecomunicaciones – ICMS, tras la implantación de sustitución tributaria sobre la cerveza. Debido a esa alteración en la forma de cálculo del impuesto, las empresas del comercio mayorista están sufriendo desembolso financiero inmediato para el pago del impuesto debido por ellas, y por toda la cadena mercadológica en la cual están inseridas. La investigación demuestra el impacto causado en el efectivo disponible de la empresa que comercializa este producto, clasificado como sustitución tributaria y compara este impacto utilizando dos metodologías: de cálculo de este impuesto siendo la forma normal de pago del ICMS y la sustitución tributaria, siendo ésta última utilizada hoy por este segmento.

PALABRAS CLAVE: Planeamiento tributario. Tributos. Impuesto sobre circulación de mercancías y servicios – ICMS. Contabilidad. Contabilidad tributaria.

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo aborda o funcionamento da substituição tributária, especialmente no que tange à espécie tributária do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal. Atualmente as estruturas organizacionais têm dado uma ênfase maior as questões relacionadas à tributação, em razão da crescente fiscalização de tributos das atividades e negócios realizados pelas pessoas jurídicas, pois essas representam a produção e a circulação de mercadorias e riquezas.

Nesse sentido, este estudo apresenta uma análise do impacto que a antecipação do recolhimento do ICMS causado pela substituição tributaria no caixa das empresas, que perante os órgãos competentes são classificadas como substituídas tributárias, especificamente as distribuidoras atacadistas de bebidas.

A relação formada entre empresa-contribuinte e Estado-Fisco é regida por uma vasta legislação, composta por normas de extrema complexidade, apuração e administração dos tributos, com inúmeras normas específicas ou de exceção, destinadas aos setores da economia nacional.

O sistema tributário nacional é complexo devido aos mais de sessenta tributos exigíveis, classificados em impostos, taxas e contribuições, e também pela sua vasta quantidade de normas e obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir e ainda, pela forma de cálculo e incidência desta gama de tributos.

Este estudo tem por finalidade analisar as duas metodologias existentes para calcular e apurar valores deste tributo, e utilizar informações comparativas entre a substituição tributária que é atualmente a exigida pelo Estado do Paraná para o produto em estudo, e a sua forma de cálculo normal. Dessa forma, pretende verificar e comparar as variações decorrentes à implantação da substituição tributária.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Contabilidade

De uma forma geral, pode-se dizer que a contabilidade é uma ciência que tem por finalidade o estudo e a prática de ferramentas de escrituração, mensuração de fatos e atos de uma administração econômica, fornecendo dados da nova situação patrimonial e as mutações sofridas no período.

Com a evolução da ciência contábil no Brasil as definições vêm sendo aprimoradas. Assim, conforme Oliveira et al. (2007, p. 21) a contabilidade pode ser considerada

A ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro dos atos e fatos de uma administração econômica, servindo como ferramenta para o gerenciamento da evolução do patrimônio de uma entidade e principalmente, para a prestação de contas entre sócios e demais usuários, entre os quais se destacam as autoridades responsáveis pela arrecadação dos tributos de uma nação ou região.

2.1.1 Princípios contábeis

A essência das doutrinas e teorias relativas à ciência da contabilidade são os princípios de contabilidade que representam uma estrutura necessária à composição do sistema de informações contábeis.

Conforme a resolução do conselho Federal de Contabilidade nº 750/93 alterada pela 1.282/2010, dispõe sobre os seguintes princípios no qual entidade é o princípio que trata da distinção e separação entre pessoa física e pessoa jurídica, ou seja, o patrimônio da empresa jamais poderá ser confundido com o dos sócios. A empresa no princípio da continuidade deve ser avaliada e escriturada na suposição de que a entidade nunca será extinta; já o princípio da oportunidade é

a integridade dos registros e de fundamental importância para a análise dos elementos patrimoniais, pois os fatos contábeis devem ser registrados quando eles acontecem e; o princípio da prudência especifica que diante de duas alternativas, igualmente válidas para a quantificação da variação patrimonial será adotado o menor valor para os bens ou direitos (ativo) e o maior valor para as obrigações ou exigibilidades (passivo).

Como este estudo tem por principal objetivo tratar de fatos contábeis na área tributária. É importante frisar que os dois próximos princípios são a principal referência para se desenvolver a prática contábil estudada.

O princípio do registro pelo valor original é disposto no Artigo 7º da resolução 1.282/2010, ou seja: “Art. 7º O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional”. Este princípio estabelece que se deve efetuar os registros necessários sempre no seu valor original, ou seja, todos os valores utilizados devem ser transcritos de forma idêntica ao documento suporte da transação.

O princípio da competência é disposto no Artigo 9º da resolução 1.282/2010, ou seja: “Art. 9º - O princípio da competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento”. O princípio da competência revela que se registram os fatos observando-se o período em que se refere à transação, independentemente de seu pagamento ou recebimento, pois está ligado ao registro de todas as receitas e despesas de acordo com o fato gerador.

2.1.2 Tipos de usuários

A contabilidade pode ser aplicada aos diversos tipos de organização, porém a mais utilizada é para as entidades particularizadas, pois é comumente realizada para a geração de informações, que posteriormente serão utilizadas para a tomada de decisão, sempre em busca da realização de interesses e objetivos dos usuários.

Nesse sentido, afirma Reeve et al. (2009, p. 7) que “uma parte interessada na empresa é uma pessoa ou entidade que tem algum interesse no desempenho econômico e na saúde financeira de uma companhia. Por exemplo, proprietários, fornecedores, clientes e funcionários são partes interessadas em uma empresa”.

Segundo Romeu et. al. (1984), os usuários podem ser tanto internos, como externos. Entende-se por usuários internos, os administradores, independentemente de seu nível, pois estes necessitam de informações aprofundadas, corretas, oportunas, suficientes e de fácil entendimento sobre o patrimônio e as suas atuais mutações. Por sua vez, os usuários externos concentram sua atenção

nas demonstrações contábeis de uma forma um tanto quanto mais sintética, pois é mais utilizada para avaliar a situação e as tendências relativas à entidade. Outro usuário externo são os órgãos fiscalizadores, que por sua vez exigem uma atenção especial, pois compreendem a denominada contabilidade tributária.

2.2. Contabilidade tributária

Segundo Fabretti (2007) este ramo da contabilidade tem por objetivo aplicar na prática, de forma simultânea e adequada, os conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, haja vista ser este um ramo da contabilidade, deve realizá-la com a mesma clareza, precisão e dentro das normas, conceitos e princípios, pois o resultado apurado deve ser economicamente exato.

A contabilidade que tem por finalidade registrar, analisar, interpretar e demonstrar os fenômenos qualitativos e quantitativos que ocorrem no patrimônio das entidades está relacionada diretamente com os fatos contábeis de natureza tributária, pois tem como incumbência efetuar oportunamente o registro contábil da variação patrimonial provocada pela existência do tributo.

Sobre o mesmo assunto esclarece Fávero et al. (1997, p. 142-143):

A contabilidade sendo uma ciência possui várias ramificações, entretanto este estudo dará ênfase a contabilidade tributária e o seu impacto na contabilidade financeira, mais especificamente no fluxo de caixa da empresa.

2.2.1 Tributos

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, conceitua tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou na qual possa ser mensurado o seu valor, que não seja derivado de sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Os tributos diferenciam-se das demais formas de arrecadação pecuniárias, devido a dois fatos essenciais. Nesse sentido, Borges (1992, p. 25) afirma que “o tributo se distingue das outras prestações pecuniárias devido ao Estado pela conjugação de suas duas notas essenciais: ser prestação *ex lege* e não ter caráter de sanção”.

O Sistema Tributário Nacional classifica os tributos de forma a permitir aos entes competentes a cobrança de impostos, taxas e contribuições de melhorias.

Oliveira et. al. (2007) comentam que se pode considerar o imposto como um fato que decorre de situação geradora independente de qualquer contraprestação do estado em favor do contribuinte, já as contribuições de melhorias

são cobradas quando há benefício trazido aos contribuintes por obras públicas, por sua vez as taxas estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial, por parte do contribuinte de serviços públicos específicos e divisíveis.

O Código Tributário Nacional o define nos artigos 114 e 115, ou seja:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Art.115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Os responsáveis não arcam com o ônus tributário, que é suportado pelo contribuinte de fato. Atua como uma espécie de agente arrecadador do fisco e como seu depositário. Cabe-lhe recolher as importâncias descontadas ou cobradas do contribuinte de fato, ao fisco, nos prazos de lei. Caso não o faça, será declarado depositário infiel, sujeito à pena de prisão, Lei nº. 8.866/94.

A base de cálculo é representada pelo valor sobre o qual se aplica o percentual, com a finalidade de apurar o montante a ser recolhido. A base de cálculo, conforme a Constituição Federal deve ser definida em lei complementar, estando sua alteração sujeita aos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

Por sua vez, a alíquota é todo fator definido em lei, aplicado sobre a base de cálculo. Assim, determina o montante do tributo a ser pago. A lei pode estabelecer uma tabela progressiva em que a alíquota vai sendo elevada, incidindo sobre faixas de valores cada vez maiores. Dessa forma, como a base de cálculo, a alteração da alíquota também está sujeita aos princípios constitucionais da legalidade, anterioridade e da irretroatividade.

2.2.2 Planejamento tributário

Conforme afirma Fabretti (2007, p. 32) “O estudo feito previamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se planejamento tributário”.

O planejamento tributário é um ramo da contabilidade tributária, que vem sendo utilizado cada vez mais pelas empresas, em consequência da globalização que trouxe uma concorrência acirrada e, ainda, devido aos benefícios que traz às empresas que procuram maximizar seus lucros através da redução da carga tributária.

Entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo

prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte (OLIVEIRA et. al., 2007. p. 38).

Assim, pode-se verificar que planejamento tributário não se confunde com sonegação fiscal. Planejar é escolher, entre duas ou mais opções lícitas, a que consiste no menor imposto a pagar. Sonegar, por sua vez, é utilizar meios ilegais, como fraude, simulação, dissimulação, entre outros, para deixar de recolher o tributo devido. Entende-se ainda por sonegação toda a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, assim remete a este entendimento (OLIVEIRA et. al., 2007).

O planejamento tributário deve ser elaborado por profissionais capacitados que respeitem o código de ética de sua profissão, com isto evitando que haja um descumprimento da legislação fiscal vigente, pois a sua principal finalidade reside na capacidade de reduzir a carga tributária sem infringir as determinações legais.

2.2.3 Legislação tributária

Toda a legislação atual baseia-se na Lei 5.172/66 do Código Tributário Nacional (CTN). O artigo 96 define Legislação Tributária: “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Além do artigo citado deve-se lembrar que a Constituição Federal de 1988 trouxe em seu artigo 145, que “a competência de arrecadação dos tributos fica a caráter da União, Estados e Municípios, cada uma com suas peculiaridades”.

Deve-se conhecer bem a legislação tributária, pois com isso pode-se tomar decisões que evitem o pagamento de impostos, mediante brechas que a legislação permite, embora sobre o fato já ocorrido não haja como trabalhar com essas lacunas.

De acordo com os preceitos tributários, a vontade das partes não pode ser alterada ou modificada, após o fato gerador ter ocorrido. Contudo, nada impede que o contribuinte antecipe a ocorrência do fato gerador e comece a projetá-lo e a dimensioná-lo, objetivando a economia de impostos. Com este procedimento o contribuinte tem a vantagem de adotar, entre as opções legais disponíveis, as que com certeza lhe forem mais satisfatória. (OLIVEIRA et. al., 2007. p. 3).

2.3. Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços – ICMS

A Lei nº 8.933 de 26 de janeiro de 1989, com base no artigo 155, inciso II, § 2º e 3º da Constituição Federal e na Lei complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, dispõe sobre o imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mais conhecido pelas suas iniciais ICMS, imposto de competência estadual em que cada governador de um Estado brasileiro tem direito e poderes para instituir e modificar conforme a necessidade do Estado, sempre respeitando o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

Todas as operações de circulação de mercadorias estão sujeitas à incidência do ICMS na forma prevista na legislação tributária do Estado do Paraná. O fato gerador ocorre na saída de mercadoria, a qualquer título, do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. (BOLETIM IOB, 2009 p. 4).

Conforme artigo 1º da Lei complementar 87/1996, chamada de Lei Kandir, passa a cada Estado o direito de instituir o tributo por lei ordinária, estabelecendo então toda a consolidação e toda a legislação sobre o ICMS no Estado vigente pelo seu regulamento do ICMS, chamado também por RICMS. No Estado do Paraná, local de realização deste estudo, existe a Lei orgânica 11.580/1996 que dispõe sobre o mesmo.

Destaca-se que o ICMS é um imposto não-cumulativo, ou seja, a cada circulação de mercadoria a empresa que adquire poderá se creditar do valor pago anteriormente, se o ICMS estiver destacado na nota fiscal. Conforme afirma Fabbretti (2007, p.169),

O ICMS é, por determinação constitucional, um imposto não-cumulativo. Do imposto devido em cada operação será abatido o valor pago na operação anterior. É assegurado ao contribuinte, salvo disposição expressa de lei em contrário, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado relativo a mercadoria entrada (real ou simbolicamente) em seu estabelecimento, em razão de operações regulares e tributadas.

O ICMS incide sobre cada etapa da circulação da mercadoria, e em cada uma das etapas deve haver a emissão de um documento fiscal, pois é por meio dele que será calculado e arrecadado o imposto e, isto se estenderá até o produto ser consumido. O consumidor final não se creditará do valor do ICMS, pois este é quem de fato paga todo o imposto devido, tendo em vista que o valor do ICMS está incluso no preço final dos produtos.

2.3.1 Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços substituição tributária – ICMS Sub-Tri

A substituição tributária é uma técnica de arrecadação, que atribui a responsabilidade pelo pagamento do tributo, obrigando um desembolso financeiro antecipado para os contribuintes. Dessa forma, os estabelecimentos substitutos, sofrem um desembolso financeiro praticamente imediato pela antecipação do recolhimento do ICMS e o prazo para recebimento dos valores das vendas é normalmente muito superior ao vencimento do ICMS retido na substituição. O Boletim IOB – Manual de Procedimentos ICMS, IPI e outros (2009) destaca o seguinte conceito: a substituição tributária é um regime por meio do qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou às prestações é atribuída a outro contribuinte. Ou seja, a Lei altera a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, conferindo-a a terceiro, que não praticou o fato gerador diretamente, mas que possui vinculação indireta com aquele que deu causa ao fato.

Com esse mecanismo o governo estará dando um grande golpe nos sonegadores, que não terão mais como omitir os tributos devidos na venda de um produto, já que o fornecedor recolhe pelos revendedores. Isso facilita também a fiscalização, pois centraliza a responsabilidade.

2.3.2 Tipos de contribuintes

Conforme o Boletim IOB – Manual de Procedimentos ICMS, IPI e outros (2010), os contribuintes são classificados em contribuintes substitutos (fabricantes ou fornecedores, por exemplo) a quem está atribuída a responsabilidade de calcular e recolher o ICMS relativo a todas as operações que, de forma presumida, ocorrerão até o produto chegar ao consumidor final; e contribuintes substituídos, que são todos os contribuintes envolvidos na comercialização da mercadoria na qual o substituto tributário já ficou responsável pelo pagamento do ICMS relativo à mercadoria a ser por eles revendida. Caso o contribuinte substituto não recolhe o imposto, fica ao encargo do adquirente das mercadorias o recolhimento do ICMS já ocorrido.

2.3.3 Margem de valor agregado

Com base no Boletim IOB – Manual de Procedimentos ICMS, IPI e Outros (2010) conhecida também por MVA é um percentual utilizado no regime de substituição tributária para exprimir a majoração dos preços das mercadorias e serviços à medida que percorrem as diversas operações usuais de circulação de mercadorias. Conta-se da etapa em que se dá a transferência de responsabilidade,

representando uma projeção elaborada pela receita estadual a respeito do comportamento do mercado em relação à composição dos lucros brutos agregados pelos diversos partícipes da cadeia de comercialização, de tal modo que, dado o preço praticado pelo substituto e a MVA, é possível estimar com precisão o preço final aos consumidores que alcançará aquela mercadoria ou serviço.

2.3.4 Base de cálculo da substituição tributária

O Boletim IOB – Manual de Procedimentos ICMS, IPI e Outros (2010), explana sobre a base de cálculo da substituição tributária que será sempre o valor que corresponde ao preço constante sugerido pelo órgão competente para a venda a consumidores, e, na falta deste, ao preço máximo para venda ao consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete, quando não incluso no preço.

Vale-se ressaltar que teoricamente com a substituição tributária não há aumento ou diminuição da carga tributária na cadeia de comercialização do produto, mas tão somente alteração do responsável pelo recolhimento do valor do imposto devido pelas operações realizadas com a mercadoria.

3 METODOLOGIA

Este estudo pode ser considerado uma pesquisa aplicada, pois foi dividido em duas etapas: pesquisa em fontes secundárias e estudo de caso.

A primeira etapa consistiu em uma revisão da literatura referente ao tema abordado: a substituição tributária. Para isso, foi realizada uma pesquisa bibliográfica exploratória a partir de material já existente.

Na segunda etapa, foram elaborados quadros explicativos da sistemática de cálculo do imposto na forma de substituição tributária e a normal, obtendo-se então demonstrativos em forma de figuras para comparar esses valores com os obtidos nos quadros elaborados.

A forma utilizada para a comparação dos dados extraídos refere-se a uma empresa atacadista de bebidas situada na cidade de Umuarama-Paraná, na qual foram extraídos somente valores correspondentes à compra e venda de cerveja, segregando a espécie garrafa de 600 ml e lata de 350 ml.

Segundo Yin (2001) um estudo de caso permite uma investigação que preserva os princípios essenciais, no âmbito organizacional e administrativo. De acordo com o mesmo autor, um estudo de caso é “uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos” (YIN, 2001. p. 32).

De uma forma mais detalhada Gil (2009, p. 54) conceitua estudo de

caso como “uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências bio-médicas e sociais. Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados”.

O trabalho é composto por cinco tópicos: no primeiro é apresentada a introdução; no segundo é exposta toda a parte teórica do estudo; no terceiro a metodologia utilizada; no quarto é apresentada a aplicação prática do estudo de caso; e, por fim, no quinto tópico encontra-se a conclusão, na qual são destacados os pontos primordiais do estudo de caso.

4 ESTUDO DE CASO

Para que se consiga compreender a abrangência e a importância da substituição tributária na vida das organizações, é apresentado, neste item, um estudo de caso envolvendo a sua aplicação em uma empresa comercial do ramo atacadista de cerveja, localizada na cidade de Umuarama, atuante no mercado há mais de quinze anos.

Devido às alterações legislativas referentes à substituição tributária, acreditando-se num primeiro momento na possibilidade de onerar ainda mais seu custo tributário, porém ao analisar o fato, verificou-se que não é isto o que acontece, mas sim evidenciou que ocorrerá uma antecipação do recolhimento do tributo devido por toda a cadeia mercadológica em que está inserida.

Dessa forma, foi realizado um trabalho de análise e levantamento do desembolso antecipado do ICMS, no qual foram consideradas as entradas e saídas nos dois primeiros trimestres de 2010. Analisou-se qual seria o impacto da carga tributária apurada mediante a sistemática da substituição tributária, no fluxo de caixa da empresa, destacando a saída de recurso para o pagamento do tributo antes mesmo de ter havido receitas de venda de tais produtos.

Apresenta-se no quadro 1 os valores estimados das entradas no primeiro semestre de 2010 utilizando a sistemática de tributação normal na qual o ICMS é calculado pela sua forma original.

Quadro 1: Entradas mensais (tributação normal)

ENTRADAS MENSASIS 1º SEMESTRE 2010 (Valores Expressos em Milhares)					
PRODUTO: LATAS 350 ml					
Mês	Valor do Produto	Alíquota Origem	ICMS Devido	IPI	Valor das Entradas

Mês	Valor do Produto	Alíquota Origem	ICMS Devido	IPi	Valor das Entradas
Janeiro	R\$ 1.071	12%	R\$ 129	R\$ 82	R\$ 1.153
Fevereiro	R\$ 1.133	12%	R\$ 136	R\$ 86	R\$ 1.219
Março	R\$ 1.163	12%	R\$ 140	R\$ 89	R\$ 1.252
Abril	R\$ 1.163	12%	R\$ 140	R\$ 89	R\$ 1.251
Mai	R\$ 899	12%	R\$ 108	R\$ 69	R\$ 968
Junho	R\$ 1.062	12%	R\$ 127	R\$ 81	R\$ 1.143
Total	R\$ 6.491	12%	R\$ 778,93	R\$ 495	R\$ 6.986
PRODUTO: GARRAFAS 600 ml					
Janeiro	R\$ 2.243	12%	R\$ 269	R\$ 204	R\$ 2.447
Fevereiro	R\$ 2.371	12%	R\$ 285	R\$ 216	R\$ 2.587
Março	R\$ 2.436	12%	R\$ 292	R\$ 222	R\$ 2.657
Abril	R\$ 2.434	12%	R\$ 292	R\$ 222	R\$ 2.656
Mai	R\$ 1.882	12%	R\$ 226	R\$ 171	R\$ 2.054
Junho	R\$ 2.224	12%	R\$ 267	R\$ 202	R\$ 2.426
Total	R\$ 13.590	12%	R\$ 1.630,78	R\$ 1.237	R\$ 14.827

Fonte: Desenvolvido pelos autores.

O valor do produto representa o valor original cobrado pela indústria fabricante do produto.

A alíquota de origem é o percentual cobrado pelo ente federal no qual a indústria está instalada, porém como os produtos são originários do Estado de São Paulo a alíquota utilizada advém do artigo 52 parágrafo III do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo Lei n°. 6.374, que estabelece que as mercadorias devam ser tributadas pela alíquota de 12% quando destinadas ao Estado do Paraná.

O ICMS devido é o valor do ICMS contido nos produtos e, é calculado da seguinte forma: multiplica-se o valor do produto pela alíquota do ICMS estabelecida.

Valor do produto X Alíquota de origem = ICMS devido (valor do crédito)

O IPI - imposto sobre produtos industrializados é um imposto de competência federal e é cobrada uma alíquota de IPI para cada tipo e marca de cerveja, e a sua forma de cálculo é a multiplicação do valor do produto pela alíquota estabelecida para cada produto. Nesse caso, há uma diferença entre as alíquotas, pois os valores apresentados contêm alíquotas de diferentes itens, então não existe uma alíquota única para se chegar ao valor total da nota fiscal. Ressalta-se que o artigo não tem por objetivo demonstrar e calcular valores referentes a este imposto, por isso os valores demonstrados acima são de mera informação e ilustração para evidenciar o valor total das entradas no referido estudo.

Valor do produto X Alíquota do IPI = IPI do produto

O valor total das entradas é representado pelo valor dos produtos somado com o valor do IPI, não se soma o ICMS pelo motivo de que o ICMS já está contido no valor dos produtos.

Valor do produto + IPI do produto = Valor total das entradas

No quadro são apresentados os valores totais de desembolso para a aquisição dos produtos destinados à revenda, observando que a empresa adquire as suas mercadorias todas com o pagamento à vista, o valor pago no semestre seria de R\$ 21.812.975,15 (vinte e um milhões oitocentos e doze mil novecentos e setenta e cinco reais e quinze centavos). Porém, esta metodologia refere-se à forma de tributação do ICMS descrita no artigo 155, parágrafo 2º, I da Constituição Federal de 1988, o princípio constitucional da não-cumulatividade com o objetivo de evitar a oneração excessiva do processo industrial, coibindo a tributação em cascata incidente nos custos relacionados com a atividade precípua do estabelecimento.

A atual metodologia de arrecadação do tributo sobre as operações com cerveja, foi estabelecida pelo artigo nº 480 e 481 do Regulamento do ICMS Paraná desde então este produto é sujeito à substituição tributária.

Devido a esta mudança apresenta-se no quadro 2 os atuais valores das entradas no período utilizando-se a sistemática de substituição tributária do ICMS.

Quadro 2: Entradas mensais (ICMS - substituição tributária)

ENTRADAS MENSIAIS - 1º SEMESTRE 2010 (Valores Expressos em Milhares)										
PRODUTO: LATAS 350 ml										
Mês	Valor do Produto	Aliquota Origem	ICMS Devido	MVA	Base de Cálculo ICMS Sub-Tri	Aliquota Interna	ICMS Sub-Tri	IPI	Valor das Entradas	
Janeiro	R\$ 1.071	12%	R\$ 129	42,85%	R\$ 1.530	29%	R\$ 315	R\$ 82	R\$ 1.468	
Fevereiro	R\$ 1.133	12%	R\$ 136	42,85%	R\$ 1.618	29%	R\$ 333	R\$ 86	R\$ 1.552	
Março	R\$ 1.163	12%	R\$ 140	42,85%	R\$ 1.662	29%	R\$ 342	R\$ 89	R\$ 1.594	
Abril	R\$ 1.163	12%	R\$ 140	42,85%	R\$ 1.661	29%	R\$ 342	R\$ 89	R\$ 1.594	
Maior	R\$ 899	12%	R\$ 108	42,85%	R\$ 1.284	29%	R\$ 265	R\$ 69	R\$ 1.232	
Junho	R\$ 1.062	12%	R\$ 127	42,85%	R\$ 1.517	29%	R\$ 313	R\$ 81	R\$ 1.456	
Total	R\$ 6.491	12%	R\$ 779	42,85%	R\$ 9.273	29%	R\$ 1.910	R\$ 495	R\$ 8.896	
PRODUTO: GARRAFAS 600 ml										
Mês	Valor do Produto	Aliquota Origem	ICMS Devido	MVA	Base de Cálculo ICMS Sub-Tri	Aliquota Interna	ICMS Sub-Tri	IPI	Valor das Entradas	
Janeiro	R\$ 2.243	12%	R\$ 269	91,76%	R\$ 4.301	29%	R\$ 978	R\$ 204	R\$ 3.425	
Fevereiro	R\$ 2.371	12%	R\$ 285	91,76%	R\$ 4.547	29%	R\$ 1.034	R\$ 216	R\$ 3.621	
Março	R\$ 2.436	12%	R\$ 292	91,76%	R\$ 4.671	29%	R\$ 1.062	R\$ 222	R\$ 3.720	
Abril	R\$ 2.434	12%	R\$ 292	91,76%	R\$ 4.668	29%	R\$ 1.062	R\$ 222	R\$ 3.718	
Maior	R\$ 1.882	12%	R\$ 226	91,76%	R\$ 3.610	29%	R\$ 821	R\$ 171	R\$ 2.875	
Junho	R\$ 2.224	12%	R\$ 267	91,76%	R\$ 4.264	29%	R\$ 970	R\$ 202	R\$ 3.396	
Total	R\$ 13.590	12%	R\$ 1.631	91,76%	R\$ 26.060	29%	R\$ 5.927	R\$ 1.237	R\$ 20.753	

Neste novo quadro observam-se novos fatores que influenciam no cálculo, merecem destaque:

A margem de valor agregado, representada por suas iniciais MVA, representa a expectativa do ente tributante em relação ao valor de venda ao consumidor final, ou seja, a MVA é o percentual que multiplicado pelo valor dos produtos vendidos se aproximará ao preço final dos produtos e, com isso, pode-se calcular exatamente qual é o valor de imposto e, assim, o recolher aos cofres públicos. Neste caso, observa-se que para cada produto há uma MVA distinta por isso houve a necessidade da segregação de produtos entre latas de 350 ml e garrafas de 600 ml.

A base de cálculo do ICMS substituição tributária é formada pelo valor dos produtos multiplicado pelo MVA estabelecida pelo Estado. Sendo assim, a base de cálculo para o recolhimento do tributo, do valor gerado é o montante esperado pela mercadoria em questão.

Valor do Produto X M.V.A. = Base de cálculo ICMS Sub-Tri

A alíquota interna é determinada por cada estado da união e no caso do Paraná a alíquota está disponível no Regulamento do ICMS no artigo 14 inciso V alínea C, determinando que do valor total do produto 29% é referente ao ICMS, por esse motivo teria-se um crédito de 12% e recolheria-se pela alíquota de 29%, esta diferença de 17% ficaria ao cofre do Estado do Paraná. Esta diferença já bem onerosa, como foi visto é acrescido ainda neste cálculo o valor de expectativa de venda ao consumidor final.

O ICMS substituição tributária, ou comumente conhecida como Sub-tri é o resultado da base de cálculo do ICMS Sub-Tri multiplicado pela alíquota interna, sendo que do resultado obtido no cálculo subtrai-se o valor constante na coluna do ICMS devido, ou seja, será recolhido pelo contribuinte substituto o ICMS devido pelo mesmo e o ICMS devido pelos próximos contribuintes envolvidos na cadeia comercial. Portanto, sendo recolhido como ICMS Sub-tri somente a diferença do Sub-tri subtraindo o crédito teoricamente já pago pelo contribuinte substituto.

Base de cálculo ICMS Sub-Tri X Alíquota Interna = ICMS Sub-Tri

ICMS Sub-Tri (-) ICMS Devido (Valor do crédito) = ICMS Sub-Tri a Recolher

Com base nessas informações, elaborou-se um demonstrativo sobre a variação dos dois métodos estudados:

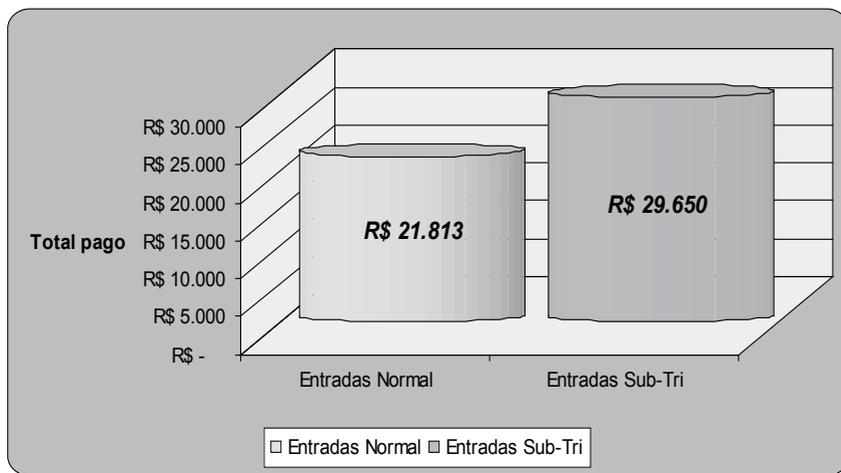


Figura 1: Comparativo (entradas: normal x sub-tri) - Valores Expressos em Milhares
Fonte: Desenvolvido pelos autores.

Observa-se na figura 1 que o atual valor pago pela empresa é de aproximadamente trinta milhões de reais, frisando que este valor é pago inteiramente a vista no ato da compra. Se fosse possível optar pelo método da tributação normal, o valor a ser desembolsado no ato da compra seria de cerca de vinte e dois milhões de reais, sendo esta diferença o valor correspondente ao ICMS Sub-Tri.

Dessa forma pode-se analisar que com a instituição do ICMS substituição tributária a empresa passou a ter um desembolso financeiro de R\$ 7.836.787,67 (sete milhões oitocentos e trinta e seis mil setecentos e oitenta e sete reais e sessenta e sete centavos) maior no período, em relação à outra metodologia, a não-cumulativa do ICMS que representa 35,93% a mais do total do preço cobrado pela indústria.

No quadro 3 são demonstrados os valores das vendas realizadas mensalmente no período estudado, isto permite comparar os valores relativos às duas metodologias de recolhimento do tributo em questão, ou seja, com os demonstrativos e dados dos quadros é possível comparar as duas metodologias, evidenciando o montante pago de imposto.

No quadro 3 as informações referem-se à forma atual de tributação com a substituição tributária.

Quadro 3: Vendas mensais (substituição tributária)

Vendas Mensais no 1º Semestre (Valores Expressos em milhares)		
Mês	Vendas Realizadas	ICMS Sub-Tri*
Janeiro	R\$ 6.022	R\$ 1.293
Fevereiro	R\$ 5.888	R\$ 1.367
Março	R\$ 6.747	R\$ 1.405
Abril	R\$ 5.881	R\$ 1.404
Maiο	R\$ 5.227	R\$ 1.086
Junho	R\$ 5.509	R\$ 1.282
Total	R\$ 35.275	R\$ 7.837

* Valor Retirado do quadro 4.2

Fonte: Desenvolvido pelos autores.

As vendas realizadas são efetivamente todas as vendas auferidas no período demonstrado, nas quais já se encontra embutido no preço de venda dos produtos o valor do ICMS substituição tributária pago no ato da compra dos produtos para comercialização.

O ICMS Sub-Tri refere-se aos valores recolhidos na compra desses produtos, conforme já demonstrado no quadro 2 - Entradas mensais (ICMS - Substituição Tributária).

Do montante total das vendas realizadas no semestre de R\$ 35.274.722,66 (trinta e cinco milhões duzentos e setenta e quatro mil setecentos e vinte e dois reais e sessenta e seis centavos), e deste valor R\$ 7.836.787,67 (sete milhões oitocentos e trinta e seis mil setecentos e oitenta e sete reais e sessenta e sete centavos) é referente ao imposto ICMS substituição tributária, que representa 22,22% das vendas, lembrando que além deste valor do ICMS substituição tributária já foram recolhidos R\$ 2.409.705,93 (dois milhões quatrocentos e nove mil setecentos e cinco reais e noventa e três centavos), referente ao ICMS devido pela indústria, que representa mais 6,83%, ou seja, do valor total das vendas são recolhidos aos cofres estaduais os 29% que é a alíquota vigente no estado do Paraná dos produtos em questão.

O quadro 4 apresenta os valores das vendas pela metodologia da não-cumulatividade do ICMS, com esses dados torna-se possível comparar os dois métodos de tributação e analisar para quem é mais vantajoso o método utilizado

hoje, ou seja, se é mais vantajoso para o governo ou para a empresa.

Quadro 4: Vendas mensais (normal)

Vendas Mensais no 1º Semestre (Valores Expressos em milhares)					
Mês	Vendas (Estimadas)	Alíquota Interna	Icms a Devido	Crédito ICMS - Compras	ICMS a Recolher
Janeiro	R\$ 5.703	29%	R\$ 1.654	R\$ 398	R\$ 1.256
Fevereiro	R\$ 5.412	29%	R\$ 1.569	R\$ 420	R\$ 1.149
Março	R\$ 6.460	29%	R\$ 1.873	R\$ 432	R\$ 1.442
Abril	R\$ 5.344	29%	R\$ 1.550	R\$ 432	R\$ 1.118
Maiο	R\$ 5.009	29%	R\$ 1.453	R\$ 334	R\$ 1.119
Junho	R\$ 5.058	29%	R\$ 1.467	R\$ 394	R\$ 1.073
Total	R\$ 32.985	29%	R\$ 9.566	R\$ 2.410	R\$ 7.156

Fonte: Desenvolvido pelos autores.

O valor das vendas (estimada) refere-se ao valor das receitas auferidas no período, subtraindo-se o valor do ICMS Sub-Tri apurado nas entradas do mesmo período, pois este valor é somente repassado ao cliente, por esse motivo esse valor foi excluído das vendas, adicionando ao resultado obtido o valor do ICMS devido para poder chegar ao possível valor das vendas nesta sistemática de cálculo.

$$\text{Valor das Vendas (Realizado)} - \text{ICMS Sub-Tri} + \text{ICMS Devido} = \text{Vendas (Estimado)}$$

O ICMS devido é resultante da multiplicação entre o valor das vendas com a alíquota interna.

Considera-se crédito do ICMS todo o valor que a empresa pode recuperar do tributo destacadas nas notas fiscais de compras de mercadoria para comercialização, já apuradas anteriormente.

O ICMS a recolher é a diferença entre o valor do ICMS devido, subtraindo-se o valor do crédito sob as compras.

ICMS devido (-) Crédito de ICMS sob as compras = ICMS à recolher

Este tributo a recolher destacado na fórmula seria pago no mês subsequente ao fato gerador das operações, tendo assim um possível prazo para recebimento das vendas para efetuar seu pagamento. Porém, com forma de tributação da substituição tributária, este pagamento é feito junto com a mercadoria ao fornecedor, no caso desta empresa no ato da compra dos produtos, independentemente, de qual será o prazo necessário para vender o produto.

Para uma melhor ilustração do conteúdo a figura 2 apresenta os demonstrativos normal e sub-tri:

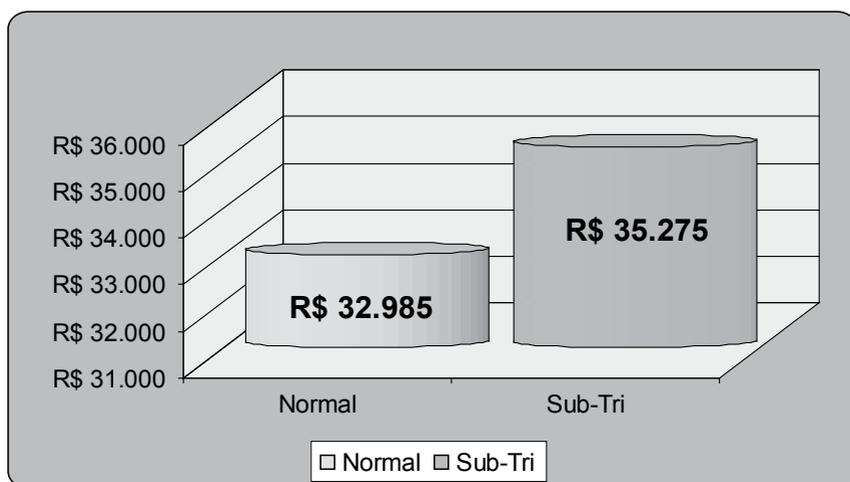


Figura 2: Vendas em milhares

Fonte: Desenvolvido pelos autores.

Analisando-se a figura 2 verifica-se que com a mudança do sistema de recolhimento do ICMS houve um aumento de 6,94% no valor das vendas da empresa, porém o lucro da empresa continua o mesmo, pois este aumento é oriundo do recolhimento antecipado do valor do imposto que é calculado sobre a margem de valor agregada do produto, que resulta em um aumento de custos com isto aumentando automaticamente o valor de venda, contudo a carga tributária dos produtos enquadrados na substituição tributária não sofreu nenhuma majoração do ICMS.

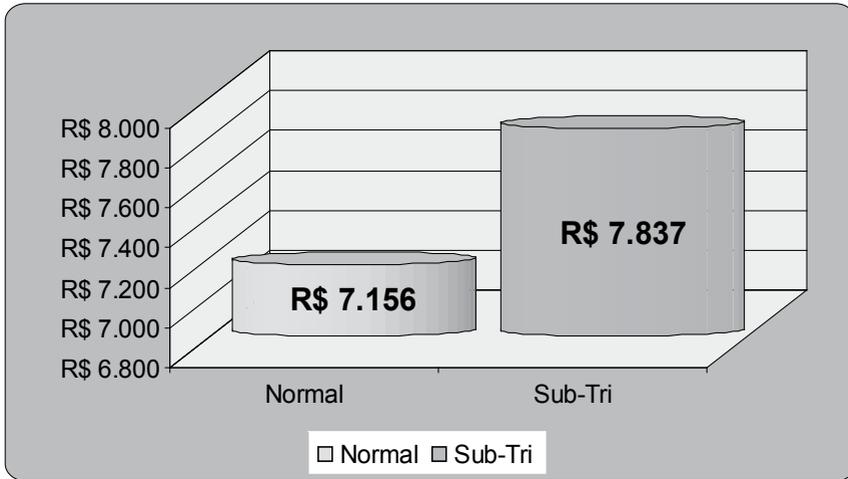


Figura 3: ICMS (em milhares)

Fonte: Desenvolvido pelos autores.

Com base na figura 3 é possível afirmar que com a metodologia da tributação normal haveria um pagamento de R\$ 7.156.010,85 (sete milhões cento e cinquenta e seis mil dez reais e oitenta e cinco centavos) de ICMS. Por sua vez, considerando a metodologia da substituição tributária houve um recolhimento de R\$ 7.836.787,67 (sete milhões oitocentos e trinta e seis mil setecentos e oitenta e sete reais e sessenta e sete centavos), que representa um aumento de 9,51%, ou seja, R\$ 680.776,82 (seiscentos e oitenta mil setecentos e setenta e seis reais e oitenta e dois centavos). Lembrando que esta diferença entre os valores apurados nos métodos citados não é provocada por um aumento na carga tributária, mas sim pela questão de estar recolhendo o tributo como substituta de seus clientes.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo não teve por finalidade esgotar o tema, porém foram apresentados dados que demonstram o aumento do pagamento do ICMS. Portanto, os resultados obtidos nas operações dos tributos a serem pagos pelos comerciantes (distribuidoras atacadistas), efetuados pelo regime de substituição tributária, mostram que são métodos que alteram significativamente os valores a serem recolhidos da forma antecipada, provocando um desembolso financeiro imediato para a empresa, esta diferença de pagamento é apresentada na figura 1 - Entradas: Normal x Sub-Tri.

É notório que com a implantação da substituição tributária houve um

acréscimo do tributo recolhido aos cofres públicos, que sofrem fortes perturbações devido à influência da antecipação do recolhimento de todas as operações posteriores de toda a cadeia mercadológica na qual a empresa está inserida.

A substituição tributária progressiva tem se revestido de grande valia para o ente tributante, uma vez que, pela sua engenhosidade, proporciona um máximo de arrecadação, combate de forma eficaz à sonegação e requer um mínimo de esforço operacional por parte dos órgãos fiscalizadores. Isto porque concentra a atividade fiscal, antes espalhada por uma constelação de sujeitos passivos, em poucos, senão apenas um contribuinte.

Outro ponto destacado é a falta de crédito do ICMS, exposto no quadro 2 - Entradas mensais (Icms Substituição Tributária) e quadro 3 - Vendas mensais (Substituição Tributária), ou seja, tanto nas entradas como nas saídas não há o direito de se apropriar de valores correspondentes a créditos de ICMS, pois estes produtos são adquiridos dos fabricantes, com o valor deste imposto relativo a todas as operações realizadas futuramente na cadeia mercadológica embutida em seu preço.

Vale frisar que com a constatação dos valores obtidos nota-se que o impacto no caixa das empresas foi bem elevado comparado com a forma normal do cálculo do ICMS, pois com a substituição tributária houve o recolhimento do ICMS devido e do ICMS das futuras operações. É importante frisar que pela metodologia da tributação normal a empresa teria que recolher o imposto devido somente entre o décimo primeiro ao décimo quinto dia do mês subsequente das operações de vendas realizadas dessas mercadorias, ou seja, com a instituição da substituição tributária, a empresa paga antecipadamente 39,03% a mais de ICMS no ato da compra das mercadorias referente à ICMS devido e futuras operações da cadeia na qual esta inserida.

Conclui-se, finalmente, que com a implantação da metodologia de cálculo do ICMS substituição tributária, em sua essência fica caracterizado que o maior beneficiário desta metodologia é o Estado, pois não há necessidade de fiscalização em toda a cadeia que comercializa o produto até chegar às mãos dos consumidores finais, com isto diminuindo o trabalho de fiscalização pelo fato de que a única empresa a ser fiscalizada é a indústria. Além de todo esse benefício há uma antecipação de receita desse tributo nos cofres estaduais, porém, pode destacar como vantagem para as empresas do ramo a igualdade entre as empresas, pois a concorrência se torna leal, a partir do momento em que todas recolhem o ICMS devido na forma de contribuintes substituídos.

REFERÊNCIAS

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, L. M. et al. **Manual de contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2007.

ROMEU, A. C. et al. **Contabilidade tributária doutrina e direito contábeis**. São Paulo: Atlas, 1984.

FAVERO, H. L. et al. **Contabilidade teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

REEVE, J. M. et al. **Fundamentos de contabilidade: princípios**. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

BOLETIM IOB. **Coleção manual de procedimentos ICMS, IPI e outros**. 5. ed. São Paulo: IOB, 2009.

_____. **Coleção manual de procedimentos ICMS, IPI e outros**. 6. ed. São Paulo: IOB, 2010.

BORGES, A. **A introdução ao direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

BRASIL. **Código tributário nacional, legislação tributária**. 14. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2009.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil 1988**. 26. ed. Brasília: Centro de Documentação e Informação Coordenação de publicações, 2006.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LEI ORGÂNICA DO ICMS PARANÁ. **Lei 11.580/96**. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/SEFADocumento/Arquivos/7200511580.pdf>>. Acesso em: 05 ago. 2010.

REGULAMENTO DO ICMS – RICMS PARANÁ. **Decreto nº 1.980/2007**. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/SEFADocumento/Arquivos/6200701980.pdf>>. Acesso em: 05 ago. 2010.

RESOLUÇÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **nº 750/2003 ALTERADA PELA 1.282/2010**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>.

org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001282>. Acesso em: 14 maio. 2010.

REGULAMENTO DO ICMS – RICMS SÃO PAULO. **Lei nº**

6.374. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>.

Acesso em: 04 out. 2010.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.