



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E
CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

HEWERTON VINÍCIUS ANDRADE ALVES

O IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO CUSTO DAS
MERCADORIAS EM UMA EMPRESA DO SEGMENTO DE COMÉRCIO DE
FERRAGENS E FERRAMENTAS

FORTALEZA

2016

HEWERTON VINÍCIUS ANDRADE ALVES

**O IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO CUSTO DAS
MERCADORIAS EM UMA EMPRESA DO SEGMENTO DE COMÉRCIO DE
FERRAGENS E FERRAMENTAS**

Artigo apresentado à Faculdade de Economia,
Administração, Atuária, Contabilidade e
Secretariado Executivo para obtenção de créditos em
Monografia.

Orientadora: Prof^a Jeanne Marguerite Molina
Moreira.

FORTALEZA

2016

O IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO CUSTO DAS MERCADORIAS EM UMA EMPRESA DO SEGMENTO DE COMÉRCIO DE FERRAGENS E FERRAMENTAS

ALVES, Hewerton Vinícius Andrade¹

MOREIRA, Jeanne Marguerite Molina²

RESUMO

A cobrança do ICMS por meio da substituição tributária tem se tornado uma prática comum por parte dos Estados Brasileiros, por exercer maior controle e facilitar a fiscalização dos seus contribuintes. Sendo assim, torna-se necessário o conhecimento sobre este tributo e suas aplicações. O objetivo geral deste trabalho é analisar os impactos financeiros e tributários que o regime especial de substituição tributária do ICMS causa nas operações com mercadorias em empresas do ramo de ferragens e ferramentas no Estado do Ceará. A pesquisa é descritiva, de natureza qualitativa, e os procedimentos adotados foram o estudo de caso e pesquisa documental. Para atingir resultados satisfatórios, foram utilizadas tabelas e cálculos práticos, que tornam as informações mais compreensíveis para os interessados, e a conclusão é que o regime especial de tributação é vantajoso para o contribuinte, pois permite uma economia financeira e tributária, gerando a possibilidade de utilizar esse recurso de outras maneiras garantindo o crescimento da entidade.

Palavras-chave: ICMS; Regime Especial; Substituição Tributária.

ABSTRACT

The collection of ICMS through the tax substitution has become a common practice in use by the Brazilian States, for exercising greater control and facilitating the fiscalization of its taxpayers. Therefore, it became necessary the knowledge about this tax and its applications. The general objective of this paper is to analyze the financial and tax impacts that the special regime of tax substitution of the ICMS causes in the operations with goods in companies of the hardware and tools sector in the Ceará State. The research is descriptive, of a qualitative nature, and the adopted procedures were case study and documentary research. In order to achieve satisfactory results, tables and practical calculations have been used, which make the information more comprehensible to the interested parties, and the conclusion is that the special tax regime is advantageous mainly for the taxpayer, since it allows a financial and tax saving, generating the possibility of using this resource in other ways ensuring the growth of the entity.

Keywords: ICMS; Special Regime; Tax Substitution.

1 Orientando, graduando do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará (UFC)

2 Orientadora, mestre em Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP)

1 INTRODUÇÃO

A pesquisa ora apresentada tem como objetivo analisar, através de um estudo de caso, a influência do Decreto nº 31.270, de 01 de agosto de 2013 nas operações de empresas da área do comércio de materiais de construção, ferragens e ferramentas, no Município de Juazeiro do Norte.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de serviços (ICMS) é um tributo indireto de competência estadual que está previsto no inciso II do art. 155, da Constituição Federal de 1988. É o tributo que mais arrecada no País, seguindo-se das contribuições do Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Com o intuito de simplificar a arrecadação e fiscalização foi criada a Substituição Tributária do ICMS. Na legislação específica existe dois tipos de contribuinte na modalidade, o contribuinte substituto e o contribuinte substituído. O primeiro é o responsável pela retenção e/ou recolhimento do tributo, o segundo é o beneficiado pelo diferimento do imposto, já que a retenção ocorre antes da operação ou prestação chegar a ele. O órgão fiscalizador é beneficiado pelo fato do universo de contribuintes tornar-se menor, reduzindo custos operacionais, simplificando as operações posteriores, diminuindo a sonegação de tributos e gerando uma melhoria no gerenciamentos de informações.

Em 2013 foi sancionado o Decreto nº 31.270/13 que trata da substituição tributária do ICMS sobre alguns tipos determinados de atividade econômica e da natureza do produto. A empresa estudada neste trabalho está enquadrada, em virtude do Código Nacional de Atividade Econômica (CNAE) da empresa ser o 46.72-9-00 – Comércio atacadista de ferragens e ferramentas, tornando obrigatório o recolhimento do tributo por substituição.

A empresa escolhida para objeto de estudo, um comércio atacadista e varejista de ferragens e ferramentas, situada na cidade de Juazeiro do Norte, Estado do Ceará, realiza atividades estaduais e interestaduais, desse modo, ela recolhe o ICMS na entrada e de forma antecipada. Os fornecedores não necessariamente se enquadram no mesmo Decreto nº 31.270/13, gerando para si a obrigação de recolher o tributo, por ser o primeiro contribuinte na cadeia de tributação.

Nesta perspectiva originou-se o seguinte problema: Quais os impactos financeiros e tributários que o regime especial de substituição tributária do ICMS causam nas operações com mercadorias no segmento de ferragens e ferramentas na cidade de Juazeiro do Norte, Estado do Ceará?

Com o ICMS/ST, as operações comerciais ganham agilidade e simplicidade na emissão de documentos fiscais e escrituração de livros, além de diminuir as distorções e concorrências entre contribuintes do mesmo ramo de atividade.

Devido à mudança na forma de tributação da empresa, o objetivo geral deste estudo, para responder ao problema é analisar os impactos financeiros e tributários que o regime especial de substituição tributária do ICMS causam nas operações com mercadorias em empresas do ramo de ferragens e ferramentas no Estado do Ceará.

Os objetivos específicos são: demonstrar as principais alterações na arrecadação do ICMS entre o Decreto nº 31.270/13 e o regime especial de tributação; compreender a importância dos termos de acordo para as empresas que podem receber este benefício do Governo; calcular as mudanças ocorridas na obtenção do valor do tributo a recolher e verificar as diferenças quantitativas entre o recolhimento do tributo com a redução de alíquota

dada pelo termo de acordo e quanto seria se a empresa perdesse este benefício. Este trabalho serve como orientação para contribuintes e empresários, bem como a todos os interessados no assunto.

Como justificativa, pode-se afirmar que o estudo sobre o regime especial de tributação do ICMS pode trazer benefícios para as empresas envolvidas e interessadas no assunto, e auxiliar no planejamento financeiro e tributário da entidade para melhoria nas tomadas de decisão

Foi realizado um estudo de caso em um comércio atacadista e varejista do ramo de ferragens e ferramentas, situado na cidade de Juazeiro do Norte, no Estado do Ceará. Os dados utilizados foram obtidos através de documentos da empresa e por meio de entrevistas com funcionários do setor contábil e fiscal. Os documentos analisados são referentes ao período de julho/2015 a junho/2016. Foi criada uma situação hipotética, que visa apurar os valores devidos do ICMS com base nas alíquotas da substituição tributária destacadas no Decreto 31.270/13, que rege o ramo de atuação da empresa, em seguida foi feita uma comparação entre esses valores obtidos com os montantes que ela paga usando o benefício do regime especial concedido pela Secretária da Fazenda (SEFAZ). Os valores obtidos foram comparados e analisados por intermédio de uma planilha.

Este estudo foi dividido em seis seções, sendo esta Introdução a primeira, onde é contextualizado o tema, mostrando o problema, os objetivos da pesquisa e especificando a metodologia utilizada. A segunda seção trata do referencial teórico, subdividindo-se em tópicos acerca do ICMS, o regime de substituição tributária e o termo de acordo. A terceira trouxe a metodologia usada nesta pesquisa. A quarta seção mostrou de forma prática a substituição tributária, através de análises e comparações entre os regimes de tributação. A quinta seção foram ponderadas as considerações finais acerca do estudo. E por fim, o referencial bibliográfico utilizado na elaboração desta pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para atingir resultados satisfatórios neste trabalho, foi necessário o conhecimento acerca do tributo em questão, seus dispositivos legais e características específicas. É válido destacar que o intuito desta pesquisa não é um estudo detalhado a respeito do sistema tributário, nem levantar contestações de assuntos que envolvem os tributos.

2.1 Contexto histórico e conceito do ICMS

A alínea *e*, do inciso I, do art. 8º da Constituição Federal de 1934, tratava do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) cuja competência era estadual e tinha incidência em toda a cadeia mercantil, incidindo sobre o preço integral. Na Constituição Federal de 1946, o tratamento estava no inciso IV do art. 19:

Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre:

[...]

IV – vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual; (BRASIL/CF, 1934).

Com a Emenda Constitucional nº. 18, de 01 de dezembro de 1965, foi criado o ICM para a substituição do IVC, porque o ICM seria uma grande evolução levando em conta o imposto criado anteriormente, ao invés de ser cumulativo como o IVC, o ICM passaria a incidir apenas sobre o lucro.

No texto da Constituição de 1967, a atribuição de competência para criar imposto sobre operações intrínsecas à circulação de mercadoria estava no inciso II, do art. 24.

Art. 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do artigo 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes. (BRASIL/CF, 1967).

Atualmente o ICMS é regido pelo inciso II, do art. 155 da Constituição Federal de 1988, e pela Lei Complementar nº 87/96 conhecida como Lei Kandir, porém esta lei foi alterada por outras leis complementares. Foram instituídas leis ordinárias para executar a cobrança do tributo, várias tabelas foram criadas com alíquotas diferenciadas para cada Estado, vale ressaltar que somente os estados e o Distrito Federal podem criá-lo e modificá-lo.

Sabbag (2014, p. 262) define que “[...] o ICMS instituído pela reforma tributária da emenda Constitucional nº 18/65 representa cerca de 80% da arrecadação dos estados”. O tributo obedece ao regime não cumulativo, significa que é permitido compensar o valor devido com os valores que serão cobrados em operações futuras, sejam estaduais ou interestaduais e pode ser seletiva em relação à função e essencialidade do serviço ou mercadoria causando uma variação na alíquota. A lógica é a de quanto mais o produto for supérfluo maior será sua alíquota e para os mais essenciais a alíquota é menor.

No Estado do Ceará foi instituída a Lei nº 12.670/96, tratando das regras gerais do ICMS, aplicabilidade e não aplicabilidade, esclarece as punições a serem lançadas por descumprimento das obrigações tributárias, sejam elas, principais ou acessórias. Esta norma é regulamentada pelo Decreto nº 24.569/97, o chamado Regulamento do ICMS do Estado do Ceará (RICMS/CE).

O fato gerador é a ocorrência da hipótese prevista em lei. A Lei Complementar nº 87/96 no inciso I, do art. 12, define que o fato gerador do imposto sobre operações mercantis será no momento da saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte. A referida lei é omissa sobre a questão de transferência de titularidade, requisito essencial para a ocorrência do fato tributável e do dever de pagar ICMS. A legislação também prevê como hipótese de incidência do ICMS a entrada no Estado do Ceará, de mercadoria procedente de outra unidade da federação, sujeitando o destinatário ao pagamento antecipado do ICMS, considerando os casos de não aplicabilidade.

A base de cálculo do ICMS, em regra geral, “[...] é o valor da operação relativa a circulação de mercadoria, ou o preço do serviço respectivo” (MACHADO, 2010, p. 396), podendo ser alcançada por meios diferentes, de acordo com as disposições específicas. Segundo o Decreto nº. 24.569/97 a base pode ser o valor da operação, quando se tratar de uma operação de circulação de mercadorias, ou pelo preço do serviço, em se tratando de transporte (interestadual e intermunicipal) e de comunicação, outra base de cálculo é o valor da mercadoria ou bem importado, que deve ser convertido em moeda nacional pela taxa de câmbio que foi utilizada para calcular o Imposto de Importação, somando o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e das despesas aduaneiras.

2.2 Sujeitos ativo e passivo

Carvalho (2012, p. 149) afirma que: “O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e, no direito brasileiro, pode ser uma pessoa jurídica, pública ou privada, se bem que não vejamos empecilho técnico de que seja uma pessoa física”.

De acordo com o art. 119 do Código Tributário Nacional: Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento. São os Estados e o Distrito Federal no qual se constatar a hipótese de incidência, e no caso de uma mercadoria vinda do exterior, será competente o Estado no qual estiver o estabelecimento ou o domicílio do portador, como pode ser visto na alínea a, do inciso IX, do art. 155 da Constituição Federal de 1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

IX- incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; [...] (BRASIL, 1988)

O sujeito passivo é um dos elementos da obrigação tributária, no que se refere ao lado devedor da relação. A sujeição pode operar efeitos ao comerciante, ao industrial ou ao produtor. O Código Tributário Nacional (CTN) define no art. 121 duas hipóteses sobre a obrigação do sujeito passivo da obrigação principal:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I- contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

Na disposição legal, o contribuinte possui uma relação direta com a operação descrita na norma como hipótese de incidência. Por consequência, ele ingressa no pólo passivo da obrigação pela chamada sujeição passiva direta. Neto (2015, p. 181) define que, “sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, física ou jurídica, incumbida de pagar tributo ou penalidade pecuniária (obrigação principal) ou a satisfazer eventuais prestações tributárias (obrigações acessórias)”.

O art. 4º da Lei Complementar n. 87/96, institui que o sujeito passivo, contribuinte do ICMS poderá ser:

Art. 4. Contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Sabbag (2016) comenta que “há a possibilidade da figuração no polo passivo da relação jurídica o responsável tributário, quando escolhido por lei para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador”. O mesmo autor admite o fenômeno da responsabilidade

atinente ao ICMS, no contexto da substituição tributária seria a escolha de uma terceira pessoa para recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador.

2.3 Isenção e incidência

Rodrigues (2011, p. 55) refere-se à isenção como: “uma hipótese de não incidência tributária prevista em lei, não na constituição. Da mesma forma que a lei cria uma isenção, ela pode revogá-la, desde que respeitando o princípio da anterioridade”. A isenção é considerada uma modalidade de exclusão do crédito tributário.

Com a isenção tem-se a situação de incidência normalmente, sendo que uma norma específica estabelece a dispensa do pagamento do tributo que seria devido. Almada (2015, p. 25) esclarece que, “Tal mecanismo poderá ser por prazo determinado ou indeterminado. E, via de regra, é autorizada a partir de convênios firmados no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)”.

No Estado do Ceará os princípios voltados à isenção do ICMS estão no art. 6º, do Decreto nº 24.569/97:

Art. 6º - Ficam isentas do ICMS, sem prejuízo de outras hipóteses previstas na legislação tributária estadual, as seguintes operações:

I - saída de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que condicionem, e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular (Convênios ICM 15/89, ICMS 113/89, 93/90, 88/91 e 10/92 - indeterminado);

II - retorno de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome, devendo o trânsito ser acobertado por via adicional da nota fiscal relativa à operação de que trata o inciso anterior (Convênios ICM 15/89, ICMS 113/89, 93/90, 88/91 e 10/92 - indeterminado);

III - saída decorrente de destroca de botijões vazios (vasilhames) destinados ao acondicionamento de gás liquefeito de petróleo (GLP), efetuada por distribuidores de gás ou seus representantes (Convênios ICMS 88/91, 10/92 e 103/96 - indeterminado);

IV - saída interna para consumidor final dos seguintes produtos (Convênios ICM 07/77, 25/83, ICMS 121/89, 78/91 e 124/93 - indeterminado); (BRASIL, 1997)

Miguel (2015) comenta que “a base de incidência do ICM foi ampliada pela atual constituição, agregando àquele as prestações onerosas de serviço de comunicação e de transporte, intermunicipal e interestadual”.

2.4 Substituição tributária

O regime de substituição tributária está previsto no § 7º do art. 150 da Constituição Federal de 1988, o qual estabelece que 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. Segue abaixo o texto da CF/88 que regulamenta o regime de ICMS-ST:

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. (BRASIL, 1988)

O Código Tributário Nacional também prevê a substituição tributária, em seu art. 128:

[...]

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da respectiva obrigação. (BRASIL, 1966)

No regime de substituição tributária o ICMS, é cobrado "por fora", por deliberação de Convênios ou Protocolos específicos, enquanto o ICMS apuração normal se encontra incluído no próprio preço da mercadoria ou do serviço. Almada (2015, p. 89) esclarece que:

A substituição tributária, decorrente de Convênios ou protocolo, também se aplica na entrada interestadual de mercadoria com destino ao uso ou consumo do destinatário, quando o contribuinte do ICMS, na modalidade de diferencial de alíquota, é o ICMS-ST cobrado sobre o valor da operação, sem qualquer margem de agregação.

Figuram na substituição tributária, o contribuinte substituto, que é o responsável pelo recolhimento do imposto devido, e o contribuinte substituído, que realiza a operação subsequente, não precisando efetuar mais nenhum recolhimento, tendo em vista o pagamento antecipado do substituto. (LIMA, 2010)

De acordo com o art. 431, do Decreto nº 24.569/97 a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, poderá ser atribuída, em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, que seja contribuinte do ICMS.

A substituição tributária pode ocorrer entre os estados da federação (sendo regulada por convênio ou protocolo, sendo apenas por produto, denominada interestadual), ou dentro do mesmo Estado, no caso do Ceará, por meio de decreto específico, sendo por produto ou pela CNAE (substituição interna). O destaque é, quando da substituição decorrente de um Convênio ou Protocolo observar as regras respectivas de cada.

Existem três modalidades de substituição tributária: a antecedente ou regressiva, a concomitante e a por operações subseqüentes ou progressiva. A substituição antecedente trata-se de uma espécie de diferimento, pois o imposto é recolhido numa etapa posterior em relação ao fato pretérito. Maia (2016), enfatiza que: "na hipótese de operações e prestações antecedentes de substituição tributária, a legislação atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do ICMS em relação às operações anteriores". Para Almada (2015, p. 86), "a operação concomitante caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação ou prestação de serviço, concomitantemente à ocorrência do fato gerador". Nesta espécie se encontra a Substituição Tributária dos serviços de transportes de cargas. Já a substituição por operações subseqüentes, o que se apresenta na verdade é uma antecipação do fato gerador, sendo exigido de imediato o recolhimento do imposto. (ALMADA, 2015)

A empresa escolhida para o estudo está sujeita à tributação específica por realizar atividade comercial atacadista de ferragens e ferramentas, seu CNAE está enquadrado no art. 1 do Decreto nº 31.270/13, conforme seu Anexo I.

Art. 1º Os estabelecimentos enquadrados nas atividades econômicas indicadas no Anexo I (Indústria e Comércio Atacadista) e Anexo II (Comércio Varejista) deste Decreto ficam responsáveis, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subsequentes, até o consumidor final, quando da saída do estabelecimento industrial ou quando da entrada da mercadoria neste Estado ou no estabelecimento de contribuinte, conforme o caso. (CEARÁ, 2013)

A base de cálculo do ICMS substituição nas operações com matérias de ferragens e ferramentas no Estado do Ceará é composta pelo valor do produto, incluídos os valores do IPI, frete e carreto, seguro e outros encargos transferidos ao destinatário, acrescido do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) de 35%. Esta margem é o valor presumido de lucro que se estima nas operações, até o consumidor final. Ela é nacionalmente padronizada, de forma que os produtos possuem a mesma alíquota de MVA, independente do estado em que está ocorrendo à operação ou o recebimento da mercadoria. Depois de encontrada a base de cálculo, aplica-se a carga líquida, chegando ao valor do ICMS ST devido.

O Decreto nº 31.270/13 define que o valor da carga líquida nas operações do comércio atacadista e varejista de ferragens e ferramentas vai variar dependendo da origem, da natureza e da forma de tributação do produto, do regime de apuração de receitas do vendedor remetente e do publicitário.

A substituição tributária veio para tornar mais dinâmica a fiscalização dos contribuintes, se concentrando no produtor ou distribuidor, resultando em um risco menor de sonegação fiscal, desobrigando a necessidade de a empresa ter que fazer apuração a cada operação, e a antecipação do tributo.

Com o intuito de facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, os órgãos fiscalizadores poderão adotar regime especial de tributação caracterizando-se, no termos do art. 567 do Decreto nº 24.569/97, por um tratamento diferenciado em relação às regras gerais de apuração do ICMS e de cumprimento das obrigações acessórias, desde que a sua adoção não resulte em desoneração do imposto.

Art. 567 - Em casos peculiares e objetivando facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, poderá ser adotado Regime Especial de Tributação, mediante prévia manifestação da SATRI.

Parágrafo único - Regime Especial de Tributação, para efeito deste Capítulo, é o que se caracteriza por qualquer tratamento diferenciado em relação às regras gerais de exigência do ICMS e de cumprimento das obrigações acessórias, sem que dele resulte desoneração da carga tributária. (CEARÁ, 1997)

Neto (2015, p. 641) explica que, “o fisco não pode instituir um Regime Especial de tributação que resulte em carga tributária maior do que aquela que seria devida com a adoção da sistemática normal de apuração do imposto”. Em outras palavras, os órgãos fiscalizadores não podem estabelecer, na concessão do Regime Especial de Tributação, dispositivos que resultem em aumento da carga tributária do ICMS, neste caso, é melhor para o contribuinte nem fazer opção por esse tipo de Regime Especial.

Vale ressaltar que, sempre que for constatado pelas autoridades fiscais que determinado regime não atende positivamente às conveniências da administração fazendária,

cabará propor ao secretário da fazenda a reformulação ou revogação das concessões autorizadas.

Nos casos de regime especial de tributação mediante termo de acordo, a Secretaria da Fazenda, via de regra, estipula prazo de vigência por período de 01 (um) ano, podendo ser renovado, caso haja interesse entre as partes, ou ainda, ser revogado a qualquer tempo, inclusive unilateralmente por ambas as partes. Existem regras estabelecidas pela SEFAZ que o contribuinte deve seguir para não perder o benefício, a empresa fica obrigada a gerar Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), para acobertar as saídas de mercadorias, escriturar os livros fiscais pelo Sistema de Escrituração Fiscal Digital (SPED).

3 METODOLOGIA

O intuito da realização deste trabalho é analisar o impacto tributário e financeiro causado pelo regime de substituição tributária do ICMS nas operações do comércio atacadista e varejista de ferragens e ferramentas. Deste modo, se faz necessária à concretização de uma pesquisa. PRODANOV (2013, p. 49), esclarece que, “a pesquisa científica visa a conhecer cientificamente um ou mais aspectos de determinado assunto. Para tanto, deve ser sistemática, metódica e crítica. O produto deve contribuir para o avanço do conhecimento humano”.

A pesquisa realizada foi caracterizada como descritiva, pois, segundo PRODANOV (2013, p. 52), “[...] ela é do tipo que apenas registra e descreve os fatos observados sem interferir neles. Visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”.

KAUAR (2010, p. 27) afirma que, na pesquisa descritiva, “[...] os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem”.

O trabalho é desenvolvido através de um estudo de caso de uma empresa que atua no comércio atacadista de ferragens e ferramentas, de acordo com Beuren (2009, p.84): “A pesquisa do tipo estudo de caso, caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico”.

A natureza do problema analisado é qualitativa, pois, Beuren (2012, p. 92) descreve que: “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja em vista a superficialidade deste último.” A autora ainda faz um adendo mostrando que esse tipo de pesquisa é muito comum nos trabalhos relacionados à Contabilidade, já que se trata de uma Ciência Social, e não uma ciência exata, o que justifica o uso dessa abordagem. Através da pesquisa qualitativa serão identificados os impactos do Decreto nº 31.270/13 nas empresas do comércio atacadista e varejista de ferragens e ferramentas e do termo de acordo que o Governo oferece para diminuir a carga tributária das empresas que se enquadram no perfil.

O delineamento da pesquisa pode ser classificado como documental e bibliográfico. Marconi e Lakatos (2011, p. 89) afirmam que:

A estratégia de pesquisa documental é característica dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências. Os documentos são dos mais variados tipos, escritos ou não, tais como: diários, documentos arquivados em entidades públicas e entidades privadas;

gravações; correspondências pessoais e formais; fotografias; filmes; mapas, etc.

A pesquisa bibliográfica é uma estratégia de pesquisa necessária para o desenvolvimento, é um excelente meio de formação quando realizada de forma autônoma ou como parte indispensável de qualquer trabalho científico, visando à construção da plataforma teórica do estudo (BEUREN, 2012).

Marconi e Lakatos (2011) definem que a etapa de coleta de dados é cansativa e toma, quase sempre, mais tempo do que o esperado, mas ela permite a descrição sistêmica, objetiva e quantitativa do conteúdo da comunicação. A pesquisa está limitada aos dados provenientes de documentos com informações da entidade pertinentes ao estudo, além de entrevista com a contadora e dois funcionários dos cinco envolvidos no controle financeiro e gerencial da empresa escolhida para o estudo. Os valores utilizados são referentes ao pagamento de ICMS substituição tributária do período de julho de 2015 a junho de 2016.

Depois de realizada a coleta dos dados, foram analisados e interpretados os resultados. Com o intuito de evidenciar o fenômeno estudado e outros fatores, buscando a conclusão do estudo a fim de obter respostas ao problema da pesquisa. Na análise descritiva o objetivo foi de organizar, e resumir através de gráficos e tabelas os aspectos importantes de um conjunto de fatores constatados e ao mesmo tempo fazer comparar para alcançar o objetivo inicial do trabalho.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O objeto de estudo trata-se de um comércio, situado na cidade de Juazeiro do Norte, no Estado do Ceará, que tem como atividade econômica principal o comércio atacadista de ferragens e ferramentas, e realiza operações internas e interestaduais com indústrias que não possuem obrigatoriedade de recolher por substituição tributária o ICMS. Este regime tem como objetivo concentrar a arrecadação em mãos de poucos contribuintes, os tornando responsáveis pela retenção e recolhimento do tributo devido pela operação de terceiros, e como este recolhimento é feito no momento da compra, e não no da venda, gera um impacto no decorrer da atividade comercial da empresa

Os dados utilizados para a realização desta análise são referentes ao período de julho de 2015 a junho de 2016, sendo justificada a escolha, dada a vigência do termo de acordo conseguido pela empresa junto a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ), trazendo mudanças nas alíquotas utilizadas para o cálculo do tributo.

O decreto nº 31.270/13 define a sistemática da substituição tributária para a obtenção do valor devido do tributo. A base de cálculo é obtida utilizando uma alíquota de 35% de Margem de Valor Agregado, acrescentando do valor da mercadoria adquirida. Essa alíquota é definida pela SEFAZ.

Nos casos em que a mercadoria for de outro estado, o cálculo é realizado no momento que a carga passar pelo posto fazendário, dentro do Estado do Ceará. Se a mercadoria tiver origem interna, o momento do cálculo é a entrada no estabelecimento. Neste caso, a empresa deve calcular e somar todos os valores devidos de ICMS ST dentro do mês, e gerar um Documento de Arrecadação Estadual (DAE) que deve ser pago até o dia 20 do mês subsequente. A carga do ICMS substituição varia de acordo com a origem do produto, além de qual anexo do Decreto a empresa adquirente se encaixar. A Tabela 1 demonstra a alíquota, conforme a origem do produto:

Tabela 1. Alíquotas da substituição tributária de acordo com a origem da mercadoria

CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO	MERCADORIA (Alíquota interna efetiva)	O Próprio Estado ou Exterior do País	Regiões Norte, Nordeste, Centro Oeste e Estado do Espírito Santo.	Regiões Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo.
ATACADISTA	7% (Cesta Básica);	2,70%	4,70%	6,80%
	12% (Cesta Básica);	4,60%	8,10%	11,60%
	17% - (geral);	6,50%	14,95%	16,80%
	25% - (vinhos, sidras e bebidas quentes)	7,26%	25,85%	33,00%

Fonte: Decreto nº 31.270/13 – SEFAZ- CE.

Com base nas informações fornecidas na tabela 1, é possível avançar na análise hipotética, partindo para os cálculos no período estudado. No período em questão, a empresa adquiriu exclusivamente mercadorias de dentro do Estado do Ceará no valor de R\$ 10.880.772,50, do Estado do Espírito Santo e Pernambuco no total de R\$ 4.751.439,56. Em ambas as situações os fornecedores não estão obrigados a fazer a substituição na saída de seu estabelecimento, sendo assim, o adquirente ficou obrigado a fazer o cálculo do ICMS substituição na entrada, como mostra a Tabela 2:

Tabela 2. Apuração do ICMS nas entradas interna e interestadual (situação hipotética)

ICMS DECRETO	ENTRADA DE MERCADORIAS INTERESTADUAL		ENTRADA DE MERCADORIAS INTERNA	
VALOR DOS PRODUTOS	R\$	4.751.439,56	R\$	10.880.772,50
MVA (35%)	R\$	1.663.003,85	R\$	3.808.270,38
BASE DE CÁLCULO	R\$	6.414.443,41	R\$	14.689.042,88
ALÍQUOTA		14,75%		6,50%
ICMS ST DEVIDO	R\$	946.130,40	R\$	954.787,79

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados recebidos pela empresa. (2015- 2016)

Para chegar ao valor do ICMS devido na Tabela 2, foi necessário acrescentar 35% de margem de valor agregado ao valor dos produtos, incluindo os valores de fretes e carretos, seguros e outros encargos transferidos ao destinatário como prevê o Decreto nº 31.270/13, encontrando assim a base de cálculo da substituição. Sobre essa base obtida foi aplicada a alíquota conforme a origem do produto, 14,75% para produtos oriundos de operações interestaduais e 6,50% para produtos adquiridos de dentro do Estado do Ceará.

A base de cálculo do ICMS/ST para as entradas interestaduais foi no montante de R\$ 6.414.443,41. Aplicando a carga líquida de 14,75% prevista, totalizando um tributo devido no valor de R\$ 946.130,40. Para as entradas de origem interna, a base foi de R\$ 14.689.042,88, aplica-se a alíquota de 6,50%, totalizando o ICMS interno no total de R\$ 954.787,79. Todos os valores encontrados até o momento são baseados nas cargas líquidas normais do Decreto, não representando o imposto realmente pago pela empresa neste período.

No segundo semestre de 2015, a empresa entrou com um pedido para se enquadrar no regime especial de tributação do ICMS substituição tributária. Esses regimes são previstos no Regulamento do ICMS do Estado do Ceará e trazem ao contribuinte reduções nas cargas líquidas para cálculo do ICMS. De acordo com a Lei nº 12.670/96, eles são concedidos através da celebração de acordo entre a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e o

representante legal da empresa, podendo ser revogado a qualquer momento, podendo ser rescindido unilateralmente ou por ambas as partes.

A Tabela 3 traz a carga líquida do regime especial, que tem uma diminuição em comparação à carga do Anexo I do Decreto nº 31.270/13:

Tabela 3. Carga líquida do regime especial para recolhimento da substituição tributária

CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO	MERCADORIA (Alíquota interna efetiva)	O Próprio Estado ou Exterior do País	Regiões Norte, Nordeste, Centro Oeste e Estado do Espírito Santo.	Regiões Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo.
ATACADISTA	7% (Cesta Básica);	2,00%	3,50%	4,80%
	12% (Cesta Básica);	2,70%	4,76%	6,82%
	17% - (geral);	3,82%	8,79%	9,89%
	25% - (vinhos, sidras e bebidas quentes)	5,60%	15,20%	19,41%

Fonte: Elaborada pelo autor a partir de dados oferecidos pela empresa (2015-2016)

O Termo de Acordo não modifica a forma de obtenção da base de cálculo do tributo em relação ao Decreto nº 31.270/13. Para encontrar a base é necessário utilizar o MVA de 35% sobre o valor dos produtos, com a inclusão dos valores de fretes e carretos, seguros e outros encargos de obrigação do destinatário. Sobre o valor encontrado é aplicada a nova alíquota do ICMS substituição tributária. Para as operações interestaduais (Espírito Santo e Pernambuco) da empresa é utilizada a carga líquida de 8,79%, e para as compras de dentro do próprio estado a carga é de 3,82%.

A Tabela 4 demonstra os cálculos de forma explicativa da obtenção da base de cálculo e do valor a recolher do ICMS:

Tabela 4. Cálculo ICMS com base no regime especial

ICMS DECRETO	ENTRADA DE MERCADORIAS INTERESTADUAL		ENTRADA DE MERCADORIAS INTERNA	
VALOR DOS PRODUTOS	R\$	4.751.439,56	R\$	10.880.772,50
MVA (35%)	R\$	1.663.003,85	R\$	3.808.270,38
BASE DE CÁLCULO	R\$	6.414.443,41	R\$	14.689.042,88
ALÍQUOTA		8,79%		3,82%
ICMS ST DEVIDO	R\$	563.829,58	R\$	561.121,44

Fonte: Elaborada pelo autor a partir de dados fornecidos pela empresa. (2015-2016)

Ao encontrar a base de cálculo do ICMS adicionando o MVA ao valor do produto, foi aplicada a carga líquida específica para cada tipo de operação. Nas entradas interestaduais a alíquota é de 8,79% em cima da base de R\$ 6.414.443,41 totalizando um tributo a recolher de R\$ 563.829,58. Nas entradas internas a carga líquida é de 3,82%, que aplicada a base de cálculo de R\$ 14.689.042,88 temos o total de R\$ 561.121,44 a recolher de ICMS substituição tributária.

Analisando os valores encontrados com os cálculos das Tabelas 2 e 4 é possível perceber uma diferença acentuada nos valores de ICMS que a empresa deixou de pagar com o regime especial de tributação. Nas entradas de mercadorias de origem interestadual verifica-se uma diferença entre o valor do ICMS do Decreto nº 31.270/13 em relação aos materiais de

construção e o ICMS calculado com base no Termo de Acordo como mostrado no cálculo a seguir, no montante de R\$ 382.300,82:

ICMS Decreto - ICMS Regime Especial= R\$ 946.130,40 – R\$ 563.829,58= R\$ 382.300,82

Realizando uma comparação entre os valores pagos do tributo nas entradas de mercadoria com origem interestadual com regime especial e sem o mesmo, a empresa hoje paga 59,59% do que ela pagaria caso não tivesse sido beneficiada pelo Governo do Estado através do termo de acordo:

ICMS Regime Especial/ICMS Decreto= R\$ 563.829,58/R\$ 946.130,40=59,59%

Nas entradas de mercadorias de origem interna permanece a queda considerável no total de tributos pagos no período analisado. O valor do ICMS baseado no Decreto nº 31.270/13 seria no valor de R\$ 954.787,79, enquanto o valor do mesmo período tendo como base o regime especial fica no total de R\$ 561.121,44, gerando uma economia de R\$ 393.666,35, como mostrado abaixo:

ICMS Decreto - ICMS regime especial=R\$954.787,79–R\$561.121,44= R\$393.666,35.

Comparando os valores encontrados observa-se que o montante pago pela empresa de ICMS substituição tributária equivale a 58,77% do total que seria pago sem o regime especial de tributação:

ICMS Regime Especial/ICMS Decreto= R\$ 561.121,44/ R\$ 954.787,79= 58,77%

Analisando de forma consolidada os valores encontrados, é possível ver detalhadamente o quanto a empresa obteve de benefícios reais com o Termo de Acordo que possui, chegando a uma economia com o ICMS de 40,82% durante o período de vigência do regime especial, como mostra a Tabela 5 abaixo:

Tabela 5. Comparativo do valor a recolher entre o regime especial e o Decreto.

ICMS/ST	REGIME ESPECIAL	DECRETO Nº 31.270/13	% DE REDUÇÃO
ENTRADA DE MERCADORIAS INTERESTADUAL	R\$ 563.829,58	R\$ 946.130,40	40,41%
ENTRADA DE MERCADORIAS INTERNA	R\$ 561.121,44	R\$ 954.787,79	41,23%
TOTAL CONSOLIDADO	R\$ 1.124.951,02	R\$ 1.900.918,19	40,82%

Fonte: elaborada pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa. (2015-2016)

O valor total que a empresa estudada deixou de pagar com a redução das alíquotas foi de R\$ 775.967,17, o que causa um impacto considerável no custo das mercadorias adquiridas, e conseqüentemente, nos preços de venda.

Esse fator é importante para a empresa se levar-se em consideração o mercado e a região que ela atua, ainda há uma cultura relacionada à sonegação e não emissão de notas fiscais na cidade de Juazeiro do Norte. Como a empresa estudada opera sempre dentro da legalidade, acaba sofrendo com as demais que não agem da forma correta, não gerando os tributos devidos e por consequência tornando os seus preços mais atrativos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo realizado trouxe ferramentas capazes de comparar os regimes de tributação acerca do ICMS substituição tributária regido pelo Decreto nº 31.270/13 e o regime especial de substituição que a empresa objeto da pesquisa conseguiu mediante um termo de acordo

com a SEFAZ. O objetivo principal era analisar os impactos financeiros e tributários que o regime especial de substituição tributária causa nas operações com mercadorias no segmento de ferragens e ferramentas na cidade de Juazeiro do Norte. Constatou-se pelos dados analisados nesta pesquisa uma acentuada diferença entre o ICMS a recolher com base no regime especial e o ICMS com base no Decreto em relação a materiais de construção, o que representa uma economia expressiva nos custos de aquisição de mercadorias para revenda.

Para resposta do problema de pesquisa, ficou evidenciado que a mudança para o regime especial de tributação trouxe impactos tributários e financeiros positivos para a empresa objeto do estudo, que se beneficiou de uma redução de 40,82% do total que seria efetivamente pago no regime normal da substituição tributária do ICMS para o ramo do comércio de ferragens e ferramentas.

Os objetivos específicos também foram atingidos, demonstrou-se as principais diferenças entre o regime especial do ICMS substituição tributária e o ICMS normal do Decreto nº 31.270/13 que abrange as empresas do ramo da construção. Foram descritos cálculos para a obtenção do valor a recolher do ICMS por meio do Decreto, e o valor do ICMS com base nas cargas líquidas do regime especial concedido pela SEFAZ, além de fornecer informações quantitativas sobre o quanto a empresa teria que pagar a mais de tributo caso perca o termo de acordo.

Vale ressaltar que, o regime especial pode ser retirado da empresa a qualquer momento, independente de sua vontade, o que pode causar um transtorno. Sendo assim, este estudo atendeu aos objetivos estabelecidos, podendo ser utilizado a fim de esclarecer quanto à apuração do tributo em questão e os impactos gerados pela mudança do regime.

Limitou-se o estudo a uma empresa do comércio atacadista no ramo de ferragens e ferramentas a fim de analisar o impacto dos regimes especiais de tributação do ICMS em um caso específico. Como limitação da pesquisa, destaca-se a necessidade de uma análise detalhada dos regimes especiais para cada tipo de atividade comercial, já que o caso estudado é singular, havendo outros Decretos e termos de acordo que variam com a entidade a qual será aplicada. Como sugestão de continuidade do trabalho, a variação financeira e tributária que os Decretos e regimes especiais causam em empresas de outros pólos comerciais na região metropolitana de Fortaleza.

REFERÊNCIAS

ALMADA, P. S. C. de. **ICMS prático: substituição tributária, antecipado e diferencial de alíquotas**. 1. ed. Fortaleza: Expressão Gráfica e Editora, 2015.

BEUREN, I. M. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. **Constituição Federal Brasileira de 1946**. Disponível em: <goo.gl/DakyBs> Acesso em: 23 ago. 2016.

_____. **Código Tributário Nacional de 1966**. Disponível em: <goo.gl/iCqhFV> Acesso em: 20 set. 2016.

_____. **Constituição Federal Brasileira de 1967**. Disponível em: <goo.gl/i6x8sr> Acesso em: 23 ago. 2016.

_____. **Constituição Federal Brasileira de 1988**. Disponível em: <goo.gl/IRh9XC> Acesso em: 23 ago. 2016.

_____. **Decreto Nº 24.569, de 31/07/1997**. Disponível em: <goo.gl/fK1O> Acesso em: 25 set. 2016.

_____. **Lei nº 12.670 de 1996**. Disponível em: <goo.gl/1f9umU> Acesso em: 02 nov. 2016.

CARVALHO, P. de B. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

LIMA, F. D. **A importância do ICMS na receita pública do Estado do Ceará**. 2010. 193 f. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) - Curso de Mestrado Profissional em Economia do Setor Público, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2010. Disponível em: < goo.gl/QDnGFZ > Acesso em 23 out. 2016.

MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MAIA, F. L. M. **Procedimentos Especiais de Tributação do ICMS: substituição tributária**. Disponível em: <goo.gl/8614si> Acesso em 22 out. 2016.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MIGUEL, L. G. **A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação**. São Paulo, 2015. Disponível em:< goo.gl/zG3byS>Acesso em: 21 set. 2016.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**, Universidade Feevale, 2. ed. Novo Hamburgo, Rio Grande do Sul, Brasil, 2013.

RIBEIRO NETO, J. **ICMS/CE- Comentários ao Regulamento do ICMS no Estado do Ceará**. Tipoprogresso. 1. ed. Ceará, 2015.

RODRIGUES, L. A. B. **Direito e Legislação Tributária**. 1. ed. Departamento de Ciências da Administração / UFSC, 2011.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.