

O IMPACTO FINANCEIRO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA OS CONSUMIDORES FINAIS DOS PRODUTOS LÁCTEOS: ESTUDO DE CASO NOS PEQUENOS E MÉDIOS MERCADOS DO MUNICÍPIO DE CAMPO BOM – RS

Cristina Dapper¹
Luis Antonio Licks Missel Machado²

RESUMO

O sistema tributário brasileiro é caro e complexo, o que muitas vezes dificulta o crescimento e o desenvolvimento das empresas. Contudo, o maior ônus pertence aos consumidores finais, afinal o valor dos tributos é pago indiretamente por estes, no preço final do produto. A substituição tributária é um meio de facilitar a cobrança e a fiscalização do ICMS pelo fisco estadual. No entanto, a sistemática de substituição tributária fixa o valor a ser pago de ICMS nas operações subsequentes, sem levar em consideração os valores de venda praticados ou a tributação das empresas. Por conseguinte, o presente artigo tem por objetivo analisar os impactos financeiros do ICMS substituição tributária para o consumidor final dos produtos lácteos. A pesquisa teve caráter bibliográfico, descritivo e exploratório, cuja coleta de dados foi realizada por meio de um questionário entregue aos administradores dos pequenos e médios mercados do município de Campo Bom/RS. Os dados coletados foram apresentados em tabelas e, com base neles, foram realizados os cálculos do ICMS, que seria pago no regime normal, e da substituição tributária devida. A partir das análises realizadas, conclui-se que a substituição tributária sobre a cesta de produtos lácteos traz um ônus financeiro médio de R\$ 0,04 para o consumidor final. Averiguou-se também que o maior ônus financeiro é nas empresas optantes pelo Simples Nacional, enquanto, nas empresas do regime geral, o valor pago por substituição tributária é menor que o ICMS próprio que seria devido.

Palavras-chaves: ICMS. Substituição tributária. Produtos Lácteos.

ABSTRACT

The Brazilian tributary system is expansive and complex, which often hinders the growth and the development of companies. However, the greater burden belongs to the final consumers, after all the value of the taxes is paid indirectly by those, in the final price of the product. The tributary substitution is a means of facilitating the collection and the inspection of the ICMS by the state treasury. Nonetheless, the system of tributary substitution establishes the amount to be paid ICMS in subsequent operations, without taking into account the sales values or the taxation of companies. Therefore, the purpose of this article is to analyze the financial impacts of ICMS tributary substitution for the final consumer of dairy products. The research had a bibliographic, descriptive and exploratory character, whose data collection was carried

¹ Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara – Faccat, RS .
E-mail: crisdapper22@gmail.com

² Orientador. Mestre em Economia pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos, RS.
E-mail: luismachado@faccat.com.br

out by means of a questionnaire delivered to the administrators of the small and the medium markets of the Campo Bom City, in south Brazil. The data collected were presented in tables and, based on them; calculations were made of the tributary substitution due and the ICMS that would be paid under the normal regime. From the analyzes carried out, it is concluded that the tributary substitution on the dairy basket brings an average financial burden of R\$0.04 to the final consumer. Besides that, it was also found that the largest financial burden is on companies opting for the Simples Nacional, while in the companies of the general regime, the amount paid for tributary substitution is lower than the own ICMS that would be due.

Keywords: ICMS. Tributary Substitution. Dairy Products.

1 INTRODUÇÃO

Segundo Oliveira (2007) o Brasil possui um dos sistemas de tributação mais caros e complexos do mundo. Esse alto custo é um limitador para o desenvolvimento das empresas, principalmente pela dificuldade de novos investimentos. Porém o maior ônus pertence às pessoas físicas, afinal os impostos são todos pagos direta ou indiretamente pelo consumidor final, que paga altos preços por produtos essenciais a sua sobrevivência. Estima-se que existam no Brasil cerca de 60 tributos, cada um com inúmeras leis, decretos e outras normas, que estão em constante alteração, isso dificulta o processo para o pagamento dos impostos, ocasionando inúmeros erros no cálculo e na declaração destes.

Um dos tributos mais complexos e que gera muitas dúvidas, pela quantidade e diversidade de leis, é o ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias...). Segundo Melo (1998, p. 10), ele é o imposto “com mais amplo tratamento constitucional, em termos de princípios, competências e materialidades diversificadas”. Como é um imposto estadual, possui leis e peculiaridades diferentes para cada estado, alterando o cálculo do valor devido de acordo com o estado de origem e de destino. Além disso, para a sua correta tributação, deve-se levar em conta inúmeros fatores como: produto; tipo de operação; tipo de empresa remetente e destinatária. Além de ser uma das áreas mais desafiadoras, é também um campo com grandes possibilidades e oportunidades para aprimoramento e estudo.

Dentro da legislação do ICMS, encontra-se o regime de substituição tributária, que surgiu como uma forma de facilitar a cobrança e a fiscalização do ICMS por parte dos Estados e do Distrito Federal, pois é mais fácil a cobrança num único contribuinte; a indústria. Pêgas (2008), em seu Manual de Contabilidade Tributária, apresenta a

substituição tributária como forma de simplificação da fiscalização, porém afirma que esse modelo de tributação foi criado visando algumas mercadorias de grande consumo e pouco valor. Atualmente, contudo, a quantidade de produtos foi ampliada excessivamente, prejudicando as empresas e, conseqüentemente, o consumidor final, pois independentemente do valor comercial praticado, o valor do ICMS gerado na operação será o mesmo.

A importância do presente estudo justifica-se pelas dificuldades na aplicabilidade das legislações do ICMS por parte das empresas, principalmente acerca da substituição tributária, pois não existe uma compreensão aprofundada por parte dos empresários. Além disso, percebe-se que, embora o pagamento dos tributos seja em sua maioria efetuado pelas empresas, o ônus fiscal é pago pelo consumidor, que o paga já embutido no preço final do produto.

Dessa forma, se o ICMS substituição tributária fixa o valor do ICMS da operação já na indústria, antes da ocorrência do fato gerador, independentemente até mesmo da forma de tributação das operações subsequentes, formula-se o seguinte problema: de que forma, o ICMS substituição tributária, onera financeiramente o consumidor final dos produtos lácteos, aumentando a carga tributária do ICMS?

Desse modo, este artigo tem como objetivo analisar os impactos financeiros do ICMS substituição tributária, para o consumidor final dos produtos lácteos nos pequenos e médios mercados do município de Campo Bom - RS. Quanto aos objetivos específicos buscou-se: verificar o conhecimento acerca da substituição tributária, pelos administradores dos médios e pequenos mercados; averiguar o valor pago de ICMS substituição tributária, a partir da legislação vigente; apurar qual seria a incidência do ICMS nos produtos lácteos, se não estivessem sujeitos ao regime de substituição tributária e; evidenciar a diferença entre o valor pago de ICMS na operação, e o valor que seria pago se não estivesse sujeito ao regime de substituição tributária.

Para atingir os objetivos propostos, foi realizada uma pesquisa qualitativa com delineamento bibliográfico, descritivo e exploratório. O universo de pesquisa foram dezesseis mercados de pequeno e médio porte do município de Campo Bom/RS. O presente artigo é composto pela fundamentação teórica, que com base em pesquisas bibliográficas aborda acerca dos tributos, do ICMS e da Substituição Tributária; metodologia; análise dos dados, e considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Tributos

Conforme Cassone (2014), tributo é uma das formas de arrecadação do Estado, que tem por objetivo principal a realização do bem comum, através da regularização da vida em sociedade. O valor arrecadado tem por objetivo custear a atividade pública. O Código tributário nacional – CTN (Lei nº 5.172/66) conceitua, no seu art. 3º, tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Pode-se, a partir do citado, compreender que tributos são os valores pagos em moeda nacional ao Estado, independente da vontade do contribuinte e que não estejam vinculados a penalidades ou multas, que são cobrados somente à força da legislação, não cabendo a autoridade escolher as formas de cobrança, mas seguir o que está descrito nas leis (OLIVEIRA, et al., 2007).

Em se tratando do direito público é importante ressaltar que, diferente do direito privado, cuja regra zela pela livre manifestação da vontade e a igualdade entre as partes, o interesse público tem a supremacia perante o interesse privado. Dessa forma, numa relação jurídica entre o Estado, agindo como interesse público, e um indivíduo, agindo com interesse particular, o Estado terá sempre uma vantagem sobre a vontade do indivíduo. Esse princípio é verificado nos tributos, pois esses independem do consentimento do contribuinte, já que na ocorrência do fato gerador, estabelecido em lei, seu pagamento não é facultativo (ALEXANDRE, 2013).

Em contrapartida, diferente do indivíduo que, conforme o inciso II do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, possui a liberdade de fazer ou deixar de fazer o que desejar, a não ser que a legislação vigente o obrigue ou proíba, o Estado deve se ater ao que determina a legislação, ou seja, não possui liberdade para agir, senão naquilo que está determinado em lei, dessa forma não pode cobrar tributos além do que está estipulado em lei (CASTARDO, 2008).

Para Alexandre (2013), embora a função principal dos tributos seja arrecadatória, a chamada função fiscal, eles possuem também a capacidade de regular a economia, chamada de função extrafiscal. O Estado se utiliza com frequência dos tributos como forma de intervir na economia e na sociedade. Nesse

sentido, existem tributos que têm por finalidade principal a função extrafiscal, como por exemplo, o IE – Imposto de Exportação, constituído pelo art. 153, inciso II da Constituição Federal de 1988. Porém é importante salientar que, mesmo os tributos criados com a finalidade principal de arrecadar, possuem impacto econômico e social, pois seu valor influencia diretamente ou indiretamente na renda das famílias.

Conforme Cassone (2014), os tributos podem ser classificados como diretos ou indiretos. O imposto direto é aquele em que o valor devido é pago pelo contribuinte de fato, ou seja, aquele que efetivamente paga pelo tributo, como é o imposto sobre a renda; já os impostos indiretos são aqueles onde um contribuinte efetua o pagamento ao Estado, mas o valor é efetivamente pago por outro contribuinte, como é o exemplo do ICMS. Para Fabretti (2006), podem ser classificados, como tributos indiretos, aqueles em que o ônus tributário é repassado para o preço final do produto.

2.1.1 Impacto da Carga Tributária na sociedade

Para Pêgas (2008), a carga tributária é o valor retirado da econômica a título de pagamento dos mais diversos tributos instituídos no país, ou seja, é o percentual relativo ao PIB (Produto Interno Bruto), destinado ao Estado como tributo.

Segundo dados do IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação), no ano de 2016, a alforria tributária dos contribuintes brasileiros foi concedida em 01 de junho, após destinados 153 dias, ou cinco meses e um dia de trabalho, somente para o pagamento de impostos, taxas e contribuições aos cofres públicos. Estudos mostram ainda que, a cada ano, o percentual do rendimento bruto destinado aos tributos aumenta mais. Nos últimos dez anos, esse percentual aumentou cerca de 2,08%.

Em contrapartida, outra pesquisa realizada pelo mesmo instituto revela que, com uma carga tributária média de 41,8% sobre o PIB (ano de 2016), o Brasil se encontra entre os 30 países com a maior carga tributária. Destes o Brasil é o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem-estar da sociedade. A pesquisa mostra que países como os EUA e a Austrália possuem uma carga tributária sobre o PIB inferior à do Brasil, e fornecem um melhor retorno para a sociedade.

2.2 ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação

Segundo Castardo (2008), impostos são tributos que não possuem vinculação específica, ou seja, sua cobrança não está ligada a uma contraprestação pública específica, podendo o valor arrecadado ser aplicado onde o Estado entender ser mais necessário. O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto instituído pela Constituição Federal de 1988, no seu art. 155, inciso II, de competência estadual. É segundo Carrazza (2012), a principal fonte arrecadatária dos Estados e do Distrito Federal.

Segundo Alexandre (2013), o ICMS possui finalidade essencialmente fiscal, sendo, inclusive, o tributo de maior arrecadação no país. Porém a Constituição Federal designa ao imposto funções extrafiscais, já que, em seu art. 155, § 2º, inciso III, indica que ele pode respeitar o princípio da seletividade, em função da essencialidade da mercadoria, permitindo que ele seja utilizado como forma de redistribuição de renda.

Como os demais tributos, o ICMS deve respeitar a posição hierárquica da legislação. Sua cobrança está instituída na Constituição Federal de 1988. A Carta Magna Brasileira possui normas específicas acerca desse tributo, que devem ser respeitadas pelas normas futuras. Posteriormente foi instituída a Lei Complementar nº 87/96 que regulamentou e instituiu normas que devem ser respeitadas por todos os Estados e o Distrito Federal. Cada Estado e o Distrito Federal possui leis ordinárias, que definem a incidência, alíquota e demais elementos que regulamentam a cobrança do ICMS em seu território. Além disso, existem os convênios interestaduais que estabelecem normas gerais para aplicação em mais de um Estado brasileiro. Esses convênios possuem força de lei e podem ser firmados por todos os estados ou somente por alguns deles (MACHADO, 1999).

2.2.1 Não-cumulatividade do ICMS

A Constituição Federal, em seu art. 155, § 2, sujeitou o ICMS ao regime de não cumulatividade, ou seja, do valor devido sobre a operação serão deduzidos os valores cobrados nas etapas anteriores, sejam estes valores cobrados pelo mesmo Estado

do contribuinte ou outro estado da República Federativa. Dessa forma, pode-se dizer que o ICMS é um tributo incidente sobre o Valor Agregado em cada operação mercantil (FABRETTI, 2006).

O contribuinte tem o direito de se creditar do valor das compras de mercadorias destinadas à comercialização ou que sejam utilizadas no processo de fabricação dos produtos. Além disso, segundo legislação do Estado, a empresa poderá creditar-se do valor do ICMS dos bens do ativo imobilizado, apenas se seu uso estiver vinculado ao objeto social da empresa, e do valor devido nos recebimentos de serviços de transporte e comunicação (PÊGAS, 2008).

2.2.2 Incidência e Alíquotas do ICMS no RS

A Lei Complementar nº 87/96, conhecida como Lei Kandir, dispôs sobre as diretrizes deste imposto, sendo que no seu art. 2º define a sua incidência:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Pode-se dizer que, mesmo sendo o mesmo tributo, o ICMS incide sobre cinco situações divergentes, a mais relevante economicamente é a de que trata o inciso I, a efetiva circulação de mercadorias. Como é aquela que mais onera os contribuintes, é também a que mais gera dúvidas e questionamentos (CARRAZZA, 2012).

As operações que possuem incidência do ICMS estão definidas na legislação dos Estados ou Distrito Federal que institui a cobrança. No Estado do Rio Grande do Sul, o ICMS foi instituído pela Lei nº 8.820, em 27 de janeiro de 1989; em 26 de agosto de 1997, o Decreto nº 37.699 aprovou o regulamento de ICMS, onde podem ser

encontradas compiladas todas as legislações que regulamentam a cobrança do ICMS devido neste Estado.

As alíquotas de ICMS podem ser divididas em interestaduais e internas. As interestaduais serão utilizadas em operações que envolvem dois Estados e são fixadas por legislação nacional. As internas são utilizadas nas operações cuja ocorrência se dá no território de um único estado. As alíquotas internas, por sua vez, são definidas por legislação de cada estado, porém não podem ser inferiores às alíquotas interestaduais, definidas pelo Senado Federal (CASSIANO, 2000).

No Estado do Rio Grande do Sul, as alíquotas de ICMS estão definidas nos art. 26 a 29, do Livro I do Decreto nº 37.699/97, sendo que as alíquotas para as operações de circulação de mercadorias, se encontram descritas no quadro 1:

Quadro 1: Alíquotas de ICMS nas operações com mercadorias no RS

Alíquotas	Mercadorias
4%	Nas operações interestaduais, com bens e mercadorias importados do exterior
7%	Quando o destinatário estiver localizado nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do ES
12%	Quando o destinatário estiver localizado nos Estados de MG, PR, RJ, SC e SP
12%	Nas operações internas, com as mercadorias de maior essencialidade, como os produtos integrantes da cesta básica de alimentos, tijolos e telhas cerâmicas, o fornecimento de refeições e alguns segmentos estratégicos como máquinas e equipamentos agrícolas e industriais, e os transportes rodoviários de cargas e passageiros
18%	Nas operações internas, com as demais mercadorias
20%	Nas operações internas, com refrigerante
25%	Nas operações internas, com produtos considerados supérfluos, tais como cigarros, bebidas, armas, perfumaria e cosméticos

Fonte: art. 26 e 27 do Livro I do Regulamento do ICMS. Adaptado pela acadêmica (2017).

2.2.3 ICMS no regime do Simples Nacional

O art. 179 da Constituição Federal dispõe que a União, os Estados, o distrito Federal e os Municípios deverão dispensar às micro e pequenas empresas tratamento diferenciado, simplificando, entre outras, as obrigações administrativas e tributárias, empregando, por meio de legislação específica, a redução ou eliminação destas. Esse artigo da Carta Magna atende ao princípio de isonomia tributária que profere acerca do tratamento diferenciado para contribuintes em situação desigual (ALEXANDRE, 2013).

Instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, o Simples Nacional é um Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas

Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, que implica o recolhimento de diversos tributos de forma unificada. O valor a ser recolhido é calculado mediante aplicação de alíquota definida a partir das tabelas do anexo I a VI da Lei Complementar nº 123/2006. A alíquota será definida a partir do faturamento bruto dos doze meses anteriores à apuração. A tabela a ser utilizada é definida a partir da atividade da empresa, sendo o anexo I para as empresas do ramo do comércio, o Anexo II para as indústrias, e os demais anexos são para as diversas atividades de serviço.

Por meio da Lei nº 13.036/2008 e posteriores alterações, o Estado do Rio Grande do Sul instituiu para os contribuintes, deste Estado, optantes pelo regime do Simples Nacional, redução da base de cálculo do ICMS devido sobre as operações de comercialização e industrialização praticadas por estes. No seu art. 2º, Inciso I, isenta do pagamento do ICMS os contribuintes que possuem faturamento acumulado, nos últimos doze meses, inferior a R\$ 360.000,00; já, no Inciso II, estipula as reduções pela faixa de faturamento acumulado, para os contribuintes com faturamento superior ou igual a R\$ 360.000,01. No quadro 2, encontram-se o percentual de redução, bem como a alíquota original, constante no anexo I, e a alíquota efetivamente paga em cada faixa de receita bruta acumulada:

Quadro 2 – Enquadramento Alíquotas do ICMS no Simples Nacional

Faixa de Receita	De	Até	Alíquotas do ICMS na tabela do Simples Nacional	Percentual de Redução	Alíquotas do ICMS com isenção ou redução concedida pela Lei nº 13.036/2008
1	R\$ -	R\$ 180.000,00	1,25	Isenta	Isenta
2	R\$ 180.000,01	R\$ 360.000,00	1,86	Isenta	Isenta
3	R\$ 360.000,01	R\$ 540.000,00	2,33	43,78	1,309926
4	R\$ 540.000,01	R\$ 720.000,00	2,56	41,41	1,499904
5	R\$ 720.000,01	R\$ 900.000,00	2,58	27,52	1,869984
6	R\$ 900.000,01	R\$ 1.080.000,00	2,82	29,08	1,999944
7	R\$ 1.080.000,01	R\$ 1.260.000,00	2,84	22,54	2,199864
8	R\$ 1.260.000,01	R\$ 1.440.000,00	2,87	19,86	2,300018
9	R\$ 1.440.000,01	R\$ 1.620.000,00	3,07	18,57	2,499901
10	R\$ 1.620.000,01	R\$ 1.800.000,00	3,10	17,74	2,550060
11	R\$ 1.800.000,01	R\$ 1.980.000,00	3,38	20,12	2,699944
12	R\$ 1.980.000,01	R\$ 2.160.000,00	3,41	19,35	2,750165
13	R\$ 2.160.000,01	R\$ 2.340.000,00	3,45	17,39	2,850045
14	R\$ 2.340.000,01	R\$ 2.520.000,00	3,48	16,67	2,899884
15	R\$ 2.520.000,01	R\$ 2.700.000,00	3,51	14,50	3,001050

(Continua)

Quadro 2 – Enquadramento Alíquotas do ICMS no Simples Nacional (Continuação)

Faixa de Receita	De	Até	Alíquotas do ICMS na tabela do Simples Nacional	Percentual de Redução	Alíquotas do ICMS com isenção ou redução concedida pela Lei nº 13.036/2008
16	R\$ 2.700.000,01	R\$ 2.880.000,00	3,82	13,61	3,300098
17	R\$ 2.880.000,01	R\$ 3.060.000,00	3,85	11,68	3,400320
18	R\$ 3.060.000,01	R\$ 3.240.000,00	3,88	9,79	3,500148
19	R\$ 3.240.000,01	R\$ 3.420.000,00	3,91	6,65	3,649985
20	R\$ 3.420.000,01	R\$ 3.600.000,00	3,95	3,79	3,800295

Fonte: Anexo I LC 123/2006 e Lei Estadual nº 13.036/2008; art. 2º. Adaptado pela acadêmica (2017).

2.3 ICMS substituição tributária

Conforme Cassone (2014), a substituição tributária ocorre quando a legislação impõe que um terceiro efetue o pagamento do imposto devido, em nome do contribuinte a quem pertence o ônus pelo fato gerador. A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 6º, permite que a responsabilidade do pagamento do valor de ICMS devido seja transferido a terceiros, de forma antecedente (diferimento do imposto para a próxima etapa), concomitante (responsabilidade do recolhimento repassada a terceiros no momento da ocorrência do fato gerador) ou subsequente (recolhimento do valor devido sobre as operações subsequentes). Na legislação de cada Estado, deve conter a relação de mercadorias sujeitas a essa atribuição.

Conforme Pêgas (2008), a substituição tributária subsequente é uma forma de antecipação do imposto, em que o valor do ICMS devido por toda a cadeia é recolhido pela indústria ou importador. Esse tipo de tributação surgiu da necessidade de simplificação da fiscalização e cobrança do imposto, diante da dificuldade de cobrança em diversos contribuintes. Segundo o SEFAZ/RS (Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul), a vantagem da substituição tributária é a maior eficácia na fiscalização das operações com produtos sujeitos ao regime. Além disso, ela proporciona uma igualdade de tributação, inibindo a concorrência desleal, por parte daqueles contribuintes que se utilizam da evasão fiscal como forma de reduzir seus custos.

Quando se fala em substituição tributária, faz-se referência a dois contribuintes distintos: o contribuinte substituto, aquele que é responsável pela retenção e pagamento do ICMS devido pelas operações subsequentes, e o contribuinte

substituído, aquele que compra a mercadoria com o valor do ICMS devido, retido antecipadamente. A responsabilidade pelo recolhimento do imposto cabe ao contribuinte substituto. O contribuinte substituído tem a responsabilidade de averiguar se o cálculo e o destaque na nota fiscal estão corretos. Nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, o contribuinte substituto será responsável pelo recolhimento do ICMS próprio, aquele devido pela ocorrência do fato gerador, e do ICMS ST, aquele calculado e recolhido pelas operações subsequentes (PÊGAS, 2008).

Conforme o art. 15 e 117 do Livro III do Decreto 37/699/1997, para calcular o valor a ser retido e pago pelo substituto, é necessário apurar a base de cálculo presumida, aplicando sobre o valor da operação o percentual estipulado por legislação estadual, como valor agregado pelas operações subsequentes (MVA). O valor do ICMS ST devido será calculado a partir da aplicação da alíquota interna sobre o valor da base presumida, diminuindo-se o valor do ICMS Próprio da operação. Nos casos em que o contribuinte substituto é optante pelo Simples Nacional, o valor a ser deduzido, a título de ICMS próprio, será o que seria recolhido se o contribuinte não fosse do simples nacional.

2.3.1 Restituição do ICMS pago por substituição tributária

A constituição Federal em seu art. 150, § 7º, permite a cobrança de impostos antes da ocorrência do fato gerador, contudo assegura “a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido” (BRASIL, 1988). Também o art. 10 da Lei Complementar nº 87/96, garante o direito do ressarcimento da substituição tributária de operação não realizada. Dessa forma, nos casos em que a venda, operação subsequente, não ocorrer, o contribuinte pode efetuar o pedido de restituição do valor pago a título de ICMS substituição tributária.

Além disso, o regulamento do ICMS em seu livro III, art. 23, inciso I, dispõe sobre o direito de restituição do imposto pago por substituição tributária quando a venda da mercadoria ocorrer para contribuinte de outro Estado ou o Distrito Federal. Nesse caso o ICMS deverá ser recolhido para o Unidade Federada de destino. O contribuinte poderá solicitar a adjudicação do crédito, apresentando à fiscalização estadual nota fiscal de restituição; relação das notas fiscais de compra das mercadorias enviadas a outro estado; comprovação do valor a ser restituído; e a

GNRE paga para o estado de destino da mercadora. Após liberação do visto pelo fisco, o contribuinte poderá deduzir ou creditar o valor do ICMS do próximo recolhimento a este estado. (ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, 1997)

Contudo, não existe previsão legal de restituição nos casos em que o valor pago por substituição for maior do que seria efetivamente pago no regime normal, também não existe legislação que obrigue o contribuinte a recolher o tributo complementar nos casos em que o valor da base de cálculo presumida for inferior ao preço de venda (PÊGAS, 2008).

2.3.2 Margem de Valor Agregado - MVA

Segundo Cassiano (2000), valor agregado pode ser definido como a diferença entre o preço de venda de um produto e o valor de compra da mercadoria ou dos insumos utilizados na sua fabricação. O ICMS, sendo um imposto não cumulativo, incide sobre o valor agregado. No regime de substituição tributária de ICMS, o valor agregado aos produtos nas operações subsequentes é expresso pela Margem de Valor Agregado (MVA). Esse percentual, definido em lei, é uma projeção do valor final de venda do produto (SEFAZ, 2017).

Segundo o art. 17º do Livro III, do Decreto 37.699/97, a fixação da margem de Valor Agregado deverá obedecer ao que consta no Convênio do CONFAZ nº 70/97. Esse convênio dispõe sobre as regras que devem ser adotadas para definir a MVA. Entre as disposições salienta-se que o percentual será estipulado a partir da relação entre o preço praticado na indústria e o preço praticado na venda a varejo, a partir da média ponderada dos preços coletados através de amostragem nos setores envolvidos. No momento da coleta das amostragens, devem ser levadas em consideração características peculiares do produto, como tipo, espécie e unidade de medida, e não devem ser considerados os preços promocionais.

2.3.3 ICMS ST nos produtos lácteos

Na legislação do Estado do Rio Grande do Sul, a listagem dos produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, bem como as Margens de Valor Agregado (MVA) que devem ser aplicados, encontra-se no Apêndice II, Seção II e III do Regulamento do ICMS (Decreto 37.699/1997). Na Seção II, constam as mercadorias sujeitas à

substituição tributária dentro do Estado do Rio Grande do Sul, já na Seção III, encontram-se os produtos sujeitos à substituição tributária que possuem acordo com outros estados.

A listagem dos produtos alimentícios sujeitos à substituição tributária pode ser encontrada no Item XXX da Seção III do Apêndice II. Abaixo, segue tabela com os produtos lácteos sujeitos a ST no Estado do Rio Grande do Sul, bem como a MVA a ser aplicada nas operações:

Quadro 3 – Produtos lácteos sujeitos à substituição tributária

	Mercadorias	Margem de valor agregado		
		Operação interna	Operação interestadual	
			Sujeita à alíquota de 12%	Sujeita à alíquota de 4%
12	Leite em pó, blocos ou grânulos, exceto creme de leite	17,38	25,97	37,42
13	Farinha láctea	32,78	42,5	55,45
14	Leite modificado para alimentação de lactentes	35,38	45,29	58,49
16	Creme de leite, em recipiente de conteúdo inferior ou igual a 1 kg	31,25	40,85	53,66
17	Outros cremes de leite, em recipiente de conteúdo inferior ou igual a 1k	31,25	40,85	53,66
18	Leite condensado, em recipiente de conteúdo inferior ou igual a 1 kg	24,93	34,07	46,26
19	logurte e leite fermentado em recipiente de conteúdo inferior ou igual a 2 litros	30,86	40,44	53,2
20	Requeijão e similares, em recipiente de conteúdo inferior ou igual a 1 kg, exceto as embalagens individuais de conteúdo inferior ou igual a 10 g	37,01	47,04	60,4
21	Manteiga, em embalagem de conteúdo inferior ou igual a 1 kg, exceto as embalagens individuais de conteúdo inferior ou igual a 10 g	37,88	47,97	61,42
97	Bebidas alimentares prontas à base de soja, leite ou cacau, inclusive os produtos denominados bebidas lácteas	30,42	39,96	52,69

Fonte: Apêndice II, Seção III, do Decreto 37.699/97. Adaptado pela acadêmica (2017).

Conforme a Lei Complementar nº 123/2006, art. 13º, §1º, inciso XIII³, alínea a, o valor recolhido pela guia de arrecadação do Simples Nacional não exclui a obrigatoriedade do contribuinte de recolher, conforme previsto em lei, o ICMS devido

³ § 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

XIII - ICMS devido:

a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo [...] produtos lácteos [...]; nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores; e nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação;

a título de substituição tributária em diversos produtos, elencados na referida lei, incluídos nesses os produtos lácteos. No momento do cálculo do imposto, a Pessoa Jurídica optante pelo Simples Nacional deverá separar o valor das mercadorias, cujo valor referente ao ICMS já tenha sido recolhido pelo regime de substituição tributária, de forma a não ser considerado o percentual relativo ao ICMS na alíquota efetivamente paga.

3 METODOLOGIA

Com o intuito de atingir os objetivos propostos e esclarecer sobre os questionamentos apresentados, o presente trabalho adotou a metodologia quali-quantitativa, tendo como foco de pesquisa os pequenos e médios mercados do município de Campo Bom-RS, a partir da coleta de dados junto aos seus administradores.

O delineamento da pesquisa pode ser definido como bibliográfico, descritivo e exploratório. Segundo Marconi e Lakatos (2009), a pesquisa bibliográfica tem o objetivo de colocar o pesquisador em contato com aquilo que já foi definido acerca do tema estudado, permitindo-lhe explorar o assunto sobre um novo enfoque ou abordagem. A pesquisa exploratória é aquela que tem por finalidade a familiarização com o problema, a fim de poder construir novas hipóteses (SILVA, 2003). Jung (2004) define a pesquisa descritiva como aquela em que não há interferência do pesquisador, mas ele somente busca identificar as variáveis que se relacionam na tese, a fim de posterior análise dos dados coletados.

Na execução da pesquisa bibliográfica, foram utilizados livros, artigos e legislações acerca do tema abordado. Para a coleta de dados, foi aplicado um questionário, elaborado a partir dos objetivos propostos, e que contou com 9 questões fechadas. O questionário é um instrumento de pesquisa utilizado para coleta de informações e que deve ser respondido sem a presença do entrevistador (MARCONI E LAKATOS, 2009).

A coleta de dados foi realizada na cidade de Campo Bom/RS, município da região metropolitana do estado, com população de 2016 estimada pelo IBGE em 64.553 de habitantes, e que, no censo realizado em 2014, pelo mesmo instituto, tinha um PIB per capita de R\$ 36.609,59. Para os fins da pesquisa, o porte da empresa

será definido conforme o estipulado pela Receita Federal do Brasil, ou seja, pelo valor do faturamento bruto anual da empresa, sendo:

- Pequena empresa: maior que R\$ 360 mil e menor ou igual a R\$ 3,6 milhões;
- Média empresa: maior que R\$ 3,6 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões.

A partir da listagem fornecida pela prefeitura de Campo Bom, em que constavam as empresas com atividade de comércio varejista de produtos alimentícios do município, foram selecionadas as de pequeno e médio porte, por meio de consulta junto ao cadastro nacional de pessoas jurídicas (CNPJ). A partir da consulta realizada, encontrou-se um universo de pesquisa de 16 mercados. Nas visitas, verificou-se que dois destes estabelecimentos se encontram inativos.

O questionário foi entregue aos administradores das empresas selecionadas em visitas aos estabelecimentos. Dos quatorze questionários entregues seis retornaram preenchidos, computando uma amostragem de 43% do universo de pesquisa.

No momento da entrega do questionário, foi utilizado o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE, como forma de demonstrar para o entrevistado que a pesquisa tem intuito unicamente acadêmico e que os dados por ele fornecidos, não serão de forma alguma, utilizados para o prejudicar, constranger, ou lhe causar qualquer ônus financeiro, garantindo a liberdade de participação dos envolvidos e o sigilo dos dados fornecidos.

Os dados coletados a partir das pesquisas realizadas junto aos estabelecimentos selecionados foram organizados e tabulados. Os dados tabulados foram utilizados para o cálculo do ICMS substituição tributária devido na operação, de acordo com a legislação vigente. Além disso foi efetuado o cálculo do ICMS próprio devido nas operações de venda, se os produtos não estivessem sujeitos ao regime de substituição tributária. A partir dos cálculos efetuados, foram averiguadas as diferenças entre o ICMS pago no regime de substituição tributária e o que seria pago se este não estivesse sujeito ao ICMS ST.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Com o intuito de facilitar a compreensão da análise de dados, foi elaborado o quadro 4, onde estão relacionados os objetivos específicos e as perguntas do questionário.

Quadro 4 – Relação dos objetivos com as perguntas da entrevista.

Objetivos Específicos	Perguntas
Verificar o conhecimento acerca da substituição tributária, pelos administradores dos médios e pequenos mercados.	1; 2 e 3
Averiguar o valor pago de ICMS substituição tributária, a partir da legislação vigente.	6 e 8
Apurar qual seria a incidência do ICMS nos produtos lácteos, se não estivessem sujeitos ao regime de substituição tributária.	4; 5 e 7
Evidenciar a diferença entre o valor pago de ICMS na operação, e o valor que seria pago se não fosse a substituição tributária.	4, 5, 6, 7, 8 e 9

Fonte: Elaborado pela acadêmica (2017).

Para facilitar a apresentação e compreensão dos resultados e resguardar a identidade das empresas participantes, estas foram nomeadas por letras do alfabeto, na ordem em que os questionários foram entregues.

Questão 1: Você possui conhecimento de que grande parte dos produtos comercializados em seu estabelecimento estão sujeitos ao regime de substituição tributária de ICMS?

Dentre as seis pesquisas realizadas, todos os responsáveis responderam que possuem conhecimento de que muitas mercadorias por eles comercializados são tributadas pela substituição tributária. Essa questão teve como objetivo avaliar o nível de conhecimento dos administradores de pequenos e médios mercados sobre o regime de substituição tributária. Dessa forma, constatou-se que cem por cento das empresas entrevistadas possuem conhecimento sobre a incidência da substituição tributária nas mercadorias.

Questão 2: Você tem conhecimento de que na venda dos produtos com substituição tributária, você não paga o percentual do ICMS, pois este já foi pago no momento da compra?

Verificou-se que, assim como na pergunta anterior, todos os participantes possuem conhecimento básico da sistemática da substituição tributária, sabendo que nas compras de mercadorias sujeitas ao regime o ICMS já é pago pelo fornecedor, não sendo recolhido no momento da venda. Juntamente com a questão 1, essa

pergunta permite averiguar que todos os entrevistados possuem conhecimento básico sobre a substituição tributária.

Questão 3: No momento do cálculo do preço de venda, você considera o preço de custo, com o valor do ICMS ST incluso?

Essa questão teve o intuito de analisar a forma que os mercados calculam o preço de venda dos produtos sujeitos à substituição tributária, a fim de verificar se o preço de custo para o cálculo considera o valor do ICMS ST incluso. Das seis empresas participantes, somente uma empresa respondeu que não considera o valor do ICMS ST nos cálculos do preço de venda dos produtos. Dessa forma, pode-se constatar que 83% dos entrevistados consideram a substituição tributária no cálculo do preço de venda do produto, o que impacta num aumento no preço de custo do produto.

Questão 4: Qual a forma de tributação da sua empresa?

Sabendo o tipo de tributação da empresa é possível calcular o valor do ICMS que seria devido, se os produtos não estivessem sujeitos à substituição tributária. A partir dessa informação, também é possível analisar qual a forma de tributação mais comum entre as empresas participantes, analisando, assim, aquela que traz maior impacto para o consumidor.

Das seis empresas que retornaram o questionário, quatro são optantes pelo Simples Nacional, duas são tributadas pelo Lucro Real e nenhuma das empresas é tributada pelo Lucro Presumido ou Arbitrado. Conforme os dados coletados, pode-se afirmar que 66% das empresas entrevistadas são optantes pelo Simples Nacional, e 34% são tributadas pelo Lucro Real. Portanto, a maior parte das empresas participantes são tributadas pelo Simples Nacional.

Para facilitar na compreensão dos cálculos que foram efetuados, as informações desta questão foram dispostas em um quadro onde é possível verificar a forma de tributação de cada empresa pesquisada.

Quadro 5 - Forma de tributação da empresa.

Mercado	Tributação
Mercado A	Simple Nacional
Mercado B	Simple Nacional
Mercado C	Lucro Real
Mercado D	Simple Nacional
Mercado E	Simple Nacional
Mercado F	Lucro Real

Fonte: Elaborado pela acadêmica (2017).

Questão 5: Qual o valor médio de faturamento anual da sua empresa?

Para enquadrar a alíquota de ICMS das empresas optantes pelo Simple Nacional, é necessário saber o valor de faturamento bruto dos últimos doze meses. Para isso, fez-se necessário ter informação acerca do faturamento médio das empresas participantes.

Para facilitar a compreensão dos cálculos efetuados, no quadro 7, foi informado o faturamento médio, assim como o percentual de ICMS projetado com as informações disponíveis. O enquadramento das alíquotas nas empresas optantes pelo Simple Nacional foi feito com base no Quadro 2 - Enquadramento das Alíquotas do ICMS no Simple Nacional. Para as empresas do Regime do Lucro Real, foi utilizada a alíquota de 18%, conforme descrito no Quadro 1 – Alíquotas de ICMS nas operações com mercadorias no RS.

Quadro 7 - Faturamento médio anual – Percentual do ICMS

Mercado	Faturamento	Percentual de ICMS
Mercado A	380.000,00	1,309926%
Mercado B	420.000,00	1,309926%
Mercado C	2.500.000,00	18%
Mercado D	650.000,00	1,499904%
Mercado E	400.000,00	1,309926%
Mercado F	*****	18%

Fonte: Elaborado pela acadêmica (2017).

O mercado F não forneceu a informação sobre o faturamento médio anual, porém tratando-se de uma empresa optante pelo Lucro Real, essa informação torna-se irrelevante para os objetivos do trabalho, pois a alíquota do ICMS não depende do faturamento acumulado.

A partir dos faturamentos informados, é possível verificar o percentual que cada regime de tributação representa do faturamento total da amostragem. O faturamento

médio total é de R\$ 4.350.000,00, sendo que R\$ 2.500.000,00, ou 57% é faturamento de empresas tributadas pelo Lucro Real, e somente 43%, ou seja, R\$ 1.850.000,00 corresponde ao faturamento de empresas do Simples Nacional. Dessa forma, pode-se dizer que, embora a maior parte das empresas participantes da pesquisa seja optante pelo Simples Nacional, a participação no faturamento total das empresas do Lucro Real é superior às demais.

Questão 6: Qual a média de preço de custo dos seguintes produtos?

Essa questão teve como objetivo o cálculo do valor do ICMS substituição tributária. Os produtos foram selecionados a partir do Quadro 3 – Produtos lácteos sujeitos à substituição tributária. Destes foram desconsiderados a Farinha Láctea e o Leite para lactentes, por entender-se como produtos de pouca comercialização nas empresas pesquisadas.

Os valores médios de custo foram dispostos no quadro 8, por mercado e produto, facilitando, assim, a compreensão dos cálculos e a comparação de valores com os demais quadros.

Quadro 8 - Preço médio de custo

Mercado	Leite em pó	Creme de Leite	Leite Condensado	logurte	Requeijão	Manteiga	Bebidas Lácteas
Mercado A	8,49	1,78	2,80	2,35	2,79	3,40	2,20
Mercado B	7,69	1,79	3,99	3,49	3,35	4,98	3,90
Mercado C	8,50	1,88	3,84	3,71	3,73	5,46	3,57
Mercado D	8,05	2,80	2,50	3,90	3,27	4,00	5,40
Mercado E	7,59	1,70	2,95	2,20	3,41	5,35	3,50
Mercado F	8,06	1,99	3,20	3,15	3,30	4,70	3,65

Fonte: Elaborado pela acadêmica (2017).

Questão 7: Qual o valor médio de venda dos seguintes produtos?

A partir do preço médio de venda, é possível calcular qual seria o valor do ICMS devido na operação se está não estivesse sujeita ao regime de substituição tributária do ICMS. Assim como na questão anterior, os dados foram dispostos em uma tabela para facilitar a comparação de valores.

Quadro 9 - Preço médio de venda

Mercado	Leite em pó	Creme de Leite	Leite Condensado	logurte	Requeijão	Manteiga	Bebidas Lácteas
Mercado A	12,49	2,49	4,29	3,99	3,99	6,99	3,79
Mercado B	10,90	2,69	5,20	5,29	4,99	6,99	5,99
Mercado C	12,00	2,45	5,00	5,20	5,60	8,20	5,00
Mercado D	12,90	4,59	4,45	5,95	4,99	6,00	7,99
Mercado E	11,40	2,50	4,90	4,00	5,15	7,50	5,70
Mercado F	12,00	3,00	4,75	4,90	5,00	7,25	5,70

Fonte: Elaborado pela acadêmica (2017).

Aos valores de venda apresentados no quadro acima, foram aplicados os percentuais de ICMS, projetados no Quadro 7 - Faturamento Médio Anual – Percentual do ICMS.

No cálculo do ICMS dos mercados C e F, tributados pelo Lucro Real, foram considerados os créditos das compras, aos quais as empresas teriam direito se as referidas mercadorias não tivessem o ICMS substituído na compra. O valor do crédito foi encontrado pela aplicação da alíquota interna (18%) sobre o valor do custo do produto. Este foi deduzido do valor devido na operação. As empresas optantes pelos Simples Nacional não possuem direito a créditos de ICMS, sendo assim o valor foi calculado pela aplicação da alíquota projetada.

Quadro 10 - Valor do ICMS projetado

Mercado	Leite em pó	Creme de Leite	Leite Condensado	logurte	Requeijão	Manteiga	Bebidas Lácteas
Mercado A	0,16	0,03	0,06	0,05	0,05	0,09	0,05
Mercado B	0,14	0,04	0,07	0,07	0,07	0,09	0,08
Mercado C	0,63	0,10	0,21	0,27	0,34	0,49	0,26
Mercado D	0,19	0,07	0,07	0,09	0,07	0,09	0,12
Mercado E	0,15	0,03	0,06	0,05	0,07	0,10	0,07
Mercado F	0,71	0,18	0,28	0,32	0,31	0,46	0,37

Fonte: Elaborado pela acadêmica (2017).

Questão 8: Qual o Estado de origem das mercadorias? (leve em consideração o fornecedor mais frequente do produto)

Para a correta aplicação da Margem de Valor Agregado e do percentual do ICMS no cálculo do ICMS substituição tributária, faz-se necessário saber o estado de origem da mercadoria. Como se pode verificar no quadro 11, as mercadorias

pesquisadas são todas adquiridas internamente, estando sujeitas à alíquota de 18% e ao percentual de MVA interno.

Quadro 11- Estado de origem da mercadoria

Mercado	Leite em pó	Creme de Leite	Leite Condensado	logurte	Requeijão	Manteiga	Bebidas Lácteas
Mercado A	RS	RS	RS	RS	RS	RS	RS
Mercado B	RS	RS	RS	RS	RS	RS	RS
Mercado C	RS	RS	RS	RS	RS	RS	RS
Mercado D	RS	RS	RS	RS	RS	RS	RS
Mercado E	RS	RS	RS	RS	RS	RS	RS
Mercado F	RS	RS	RS	RS	RS	RS	RS

Fonte: Elaborado pela acadêmica (2017).

A partir dos dados do Quadro 8 - Preço médio de custo, foram efetuados os cálculos do ICMS ST devido na operação. Para facilitar a compreensão, os percentuais de MVA, constantes no Quadro 3 – Produtos lácteos sujeitos à substituição tributária, foram informados logo abaixo do nome das mercadorias.

O cálculo foi efetuado conforme a legislação do ICMS substituição tributária vigente. Para encontrar a base de cálculo, foi adicionado o percentual do MVA (Margem de Valor Agregado) sobre o valor de custo dos produtos. Sobre a base de cálculo do ICMS ST foi aplicada a alíquota interna de 18% e descontado o valor do ICMS próprio devido na operação de compra, 18 % sobre o preço de custo.

Quadro 12 - Valor do ICMS substituição tributária

Mercado	Leite em pó	Creme de Leite	Leite Condensado	logurte	Requeijão	Manteiga	Bebidas Lácteas
MVA	17,38%	31,25%	24,93%	30,86%	37,01%	37,88%	30,42%
Mercado A	0,27	0,10	0,13	0,13	0,19	0,23	0,12
Mercado B	0,24	0,10	0,18	0,19	0,22	0,34	0,21
Mercado C	0,27	0,11	0,17	0,21	0,25	0,37	0,20
Mercado D	0,25	0,16	0,11	0,22	0,22	0,27	0,30
Mercado E	0,24	0,10	0,13	0,12	0,23	0,36	0,19
Mercado F	0,25	0,11	0,14	0,17	0,22	0,32	0,20

Fonte: Elaborado pela acadêmica (2017).

Os quadros 10 - Valor do ICMS projetados e 12 - Valor do ICMS substituição tributária foram comparados, diminuindo do valor do ICMS ST devido o valor do ICMS projetado, resultando no quadro 13, que traz o valor pago de ICMS a maior ou a menor pelo regime de substituição tributária.

Quadro 13 - ICMS ST - ICMS projetado

Mercado	Leite em pó	Creme de Leite	Leite Condensado	logurte	Requeijão	Manteiga	Bebidas Lácteas
Mercado A	0,10	0,07	0,07	0,08	0,13	0,14	0,07
Mercado B	0,10	0,07	0,11	0,12	0,16	0,25	0,14
Mercado C	-0,36	0,00	-0,04	-0,06	-0,09	-0,12	-0,06
Mercado D	0,06	0,09	0,05	0,13	0,14	0,18	0,18
Mercado E	0,09	0,06	0,07	0,07	0,16	0,27	0,12
Mercado F	-0,45	-0,06	-0,14	-0,14	-0,07	-0,13	-0,15
Média	-0,08	0,04	0,02	0,03	0,07	0,10	0,05

Fonte: Elaborado pela acadêmica (2017).

A partir dos dados, pode-se analisar que, nos mercados tributados pelo Simples Nacional, o valor devido pelas empresas nas operações de venda de produtos lácteos seria menor do que o valor pago por substituição tributária, já nos mercados tributados pelo Lucro Real, o valor pago pela operação própria é maior do que o preço devido como substituição tributária.

Analisando o valor médio das diferenças de cada produto, pode-se verificar que somente no leite pó, o valor de ICMS pago por substituição tributária é menor do que o que seria pago como ICMS próprio na operação de venda, sendo o valor de R\$ 0,08. Nos demais produtos, o valor pago por substituição tributária é maior do que o preço que seria pago pelo ICMS próprio da operação, variando de R\$ 0,02 a R\$ R\$ 0,10 dependendo do produto.

Considerando o valor de todos os produtos pesquisados, tem-se como o menor impacto o valor de R\$ 0,45 negativos, e uma máxima de R\$ 0,27, sendo um valor médio de R\$ 0,04. Dessa forma, pode-se dizer que, considerando todos os produtos e mercados pesquisados, o consumidor final poderá pagar, devido à substituição tributária R\$ 0,27 a mais ou até R\$ 0,45 a menos, tendo como média dos produtos um acréscimo de R\$ 0,04 no ICMS devido na operação.

Questão 9: O mercado concede, com frequência, descontos sobre os produtos citados na questão anterior? Se sim qual a média percentual?

O valor dos descontos incondicionais concedidos é deduzido do valor da base de cálculo do ICMS. Dessa forma, faz-se necessário verificar se, para os produtos pesquisados há grande incidência de descontos, o que alteraria o valor do impacto da substituição tributária para o consumidor final.

Por meio dos dados coletados, foi possível verificar que os participantes da pesquisa, em sua maioria, não concedem descontos nos produtos pesquisados, somente um afirmou conceder desconto com frequência. O mercado C, que concede descontos, informou que o faz somente nos produtos leite condensado e creme de leite, sendo praticado o percentual de 10%.

Considerando que na maioria dos produtos pesquisados não há incidência frequente de desconto, considera-se que o valor dos descontos tem pouca influência nos resultados analisados na pesquisa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A substituição tributária é uma forma das fazendas estaduais facilitarem a cobrança e a fiscalização do ICMS, reduzindo custos de fiscalização e aumentando a receita tributária. Pela legislação vigente, grande parte dos produtos alimentícios estão sujeitos a este regime de tributação, entre eles os produtos lácteos.

Neste modelo de tributação, o Estado efetua a cobrança do ICMS de todas as operações subsequentes já na indústria, que é responsável pelo pagamento do ICMS próprio e do ICMS substituição tributária. Dessa forma, o valor do ICMS pago na operação de venda ao consumidor final é pago na saída da indústria, acrescentando à operação a Margem de Valor Agregado projetada. Assim, independentemente do valor comercial praticado o valor do ICMS da operação será o mesmo.

O Simples Nacional é um regime que surgiu com o intuito de cumprir o que dispõe o art. 179 da Constituição Federal, ou seja, garantir a simplificação e a redução dos tributos para as empresas de micro e pequeno porte. A legislação sobre o ICMS substituição tributária não prevê diferenciação no cálculo quando a empresa subsequente for optante pelo Simples Nacional. Dessa forma, o valor pago de ICMS nas operações de comércio de produtos com substituição tributária é o mesmo para as empresas optantes pelo Simples Nacional e pelas não optantes.

A partir dos dados analisados, percebe-se que, nas empresas tributadas pelo Lucro Real, o valor do ICMS ST é inferior ao valor que seria pago se fosse tributado no momento da venda; já nas empresas optantes pelo Simples Nacional o valor pago como substituição tributária é maior que o valor do ICMS Próprio.

Dessa forma, pode-se verificar que nas mercadorias e nas empresas pesquisadas, o valor estipulado como Margem de Valor Agregado está defasado, ou

seja, é menor que a margem aplicada pelas empresas, resultando, assim, num valor de ICMS ST inferior ao ICMS próprio devido nas operações com alíquota no regime normal. Contudo, como não existe diferença no cálculo para as empresas optantes pelo Simples Nacional, e visto que a alíquota de ICMS devida no Simples Nacional é inferior à devida no regime normal, o valor pago por substituição tributária nestas empresas é maior, ocasionando um ônus ao preço de venda do produto.

Em relação ao objetivo principal deste trabalho, analisou-se que o impacto financeiro do ICMS substituição tributária para o consumidor final, varia conforme a tributação do mercado onde a mercadoria foi comprada, podendo chegar a um ônus de R\$ 0,27, ou a um abatimento de R\$ 0,45. Analisando o valor médio, pode-se dizer que o impacto financeiro para o consumidor final da cesta de produtos lácteos é um ônus de R\$ 0,04, ou cerca de 0,5% do valor do produto. Analisando o valor médio por produto o leite em pó é o único em que o valor pago por substituição tributária é menor, sendo R\$ 0,08 de redução no ICMS pago. Já nos demais produtos o impacto é um acréscimo médio no ICMS pago de R\$ 0,04 no creme de leite, R\$ 0,02 no leite condensado, R\$ 0,03 no iogurte, R\$ 0,07 no requeijão, R\$ 0,10 na manteiga e R\$ 0,05 nas bebidas lácteas.

Portanto conclui-se que o impacto financeiro do ICMS substituição tributária para o consumidor final varia de acordo com o produto e a forma de tributação da empresa. Percebeu-se também que, embora os motivos para a tributação do ICMS por substituição tributária sejam válidos, a sistemática hoje adotada traz variações significativas para a arrecadação e, conseqüentemente, para os consumidores finais. Como o intuito da substituição tributária é somente a simplificação da cobrança e fiscalização e não a alteração do valor arrecadado, entende-se que existe a necessidade da adequação da sistemática de cobrança do ICMS por substituição tributária, principalmente acerca da sua cobrança para empresas optantes pelo Simples Nacional, a fim de adequar o valor arrecadado ao valor devido na operação de venda, de modo que não onere o consumidor final e respeite a tributação diferenciada para as empresas de micro e pequeno porte.

Coloca-se ainda, como sugestão para trabalhos futuros, a aplicação da metodologia em produtos sujeitos à substituição tributária que possuem um impacto financeiro maior, devido ao preço de venda ser superior como é o caso dos eletrodomésticos. Além disso, sugere-se analisar o impacto financeiro da estocagem de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, levando em consideração

que o valor do imposto é pago antecipadamente pelo substituído, gerando assim um impacto no capital de giro das empresas, que pagam o valor do imposto no momento da compra sem terem efetuado a venda das mercadorias.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 7. ed. São Paulo: Método, 2013.

BRASIL. Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. Palácio do Planalto, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em 12 abr. 2017

_____. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 12 abr. 2017

_____. Lei complementar nº 123/2006. Brasília, DF, 14 de dez. de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm> Acesso em 29 abr. 2017.

_____. ICMS dos Estados e Distrito Federal. Lei Complementar nº 87/96, de 13 de setembro de 1996. Palácio do Planalto, Brasília, DF, 13 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm> Acesso em 15 abr. 2017.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento; DANILEVICZ, Ígor; BERNI, Maurício Batista. *Direito tributário*. Porto Alegre: Síntese, 2000.

CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CASTARDO, Hamilton Fernando. *Primeiras linhas de direito tributário nacional*. Campinas, SP: Millennium Editora, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: PC Editorial Ltda., 2012.

CONFAZ. Convênio ICMS 70/97. Manaus, AM, 25 de julho de 1997. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/1997/cv070_97> Acesso em 24 maio 2017.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº 37.699 de 26 agosto de 1997. Disponível em:

<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

_____. Lei complementar nº 13.036/2008. Palácio Piratini, Porto Alegre, RS, 19 de set. de 2008 Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=154556&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=13036>> Acesso em 22 abr. 2017

FABRETTI, Láudio Camargo. *Direito Tributário Aplicado: impostos e contribuições das empresas*. São Paulo: Atlas, 2006.

IBPT. Estudo sobre a carga tributária/ PIB x IDH. São Paulo, 2015. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2171/IRBES2015.pdf>> Acesso em 03 jun. 2017.

_____. Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos. São Paulo, 2016. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2465/DIASTRABALHADOS2016.pdf>> Acesso em 03 jun. 2017.

JUNG, Carlos Fernando. *Metodologia Para Pesquisa & Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Axcel Books do Brasil, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MARCONI, Marina de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998

OLIVEIRA, Luís Martins de. et al.. *Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2008.

SECRETARIA DA FAZENDA - SEFAZ/RS. Dúvidas Frequentes. Disponível em: <https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=l_subst_trib_faq> Acesso em: 02 maio de 2017.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro de. *Metodologia de Pesquisa aplicada a contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações e teses*. São Paulo: Atlas, 2003.