

O RECOLHIMENTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CONFORME APLICAÇÃO DO DECRETO ESTADUAL 29.560, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2008, EM UM SEGMENTO VAREJISTA.

THE COLLECTION OF TAX SUBSTITUTION AS APPLIED TO STATE DECREE 29.560, NOVEMBER 27, 2008, IN A RETAILER SEGMENT.

Adelita Rodrigues Pereira¹

RESUMO

Este trabalho pretende demonstrar a sistemática da substituição tributária e a forma de cálculo de um determinado produto e suas influências quanto ao regime de tributação utilizado em uma empresa do segmento varejista de supermercado. Utilizou-se, primeiramente, pesquisa bibliográfica com o objetivo de apresentar os conceitos básicos da Substituição Tributária, pesquisa documental e por fim, feito um estudo de caso em supermercado de Fortaleza, com o objetivo de esclarecer algumas dúvidas aos que trabalham na área fiscal dos contribuintes do ICMS, ou aos que de alguma forma tem ligação com a Substituição Tributária e tornar compreensível à forma de recolhimento do imposto com a aplicação do Decreto nº 29.560/2008.

Palavras-chave: Substituição Tributária. ICMS. Contribuintes.

ABSTRACT

This article discusses the scheme of tax relief and the calculation method of a product and its influence as the tax regimes sing in a company of retailing supermarket. Used-if, first, literature with the aim of presenting the basics of tax substitution, documentary research and final made case study in grocery Fortaleza, work aims to clarify some issues for those working in the area of tax of taxpayers, or those who somehow has ties to the Institute of Tax Replacement and understand how to make payment of taxes with the implementation of Decree n. ° 29.560/2008.

Keywords: Tax Substitution. ICMS. Contributors.

¹ Graduada em ciências contábeis pela UNIFOR, em 2014.2. Atuante na área fiscal há 10 anos em um segmento varejista do Ceará. E – mail: lita.rp@hotmail.com

1 INTRODUÇÃO

Os poderes públicos têm o dever de arrecadar impostos de forma eficaz e racional e, dispondo de recursos, bem servir à sociedade por meio de serviços básicos e manter em funcionamento a sua estrutura organizacional. Um dos tributos frutos da arrecadação que tem trazido retorno para o governo é o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) Substituição Tributária (ST). Este regime de tributação consiste em um contribuinte, chamado de substituto, efetuar o pagamento do tributo em substituição a outro contribuinte chamado substituído.

A razão pelas quais o fisco escolheu esta forma de arrecadação de tributo por meio de terceiros, e não do próprio contribuinte, está no fato de haver uma maior simplificação, uma maior concentração do fisco em um universo menor de contribuintes, redução de custos operacionais e simplificação das operações subsequentes, possibilitando um melhor gerenciamento das informações entre as unidades federativas e uniformização da legislação tributária quando os Estados firmam acordo para a ST Interestadual.

O presente estudo tem como questão de pesquisa a seguinte pergunta: como ocorre o processo de ST em produto nacional no ramo Supermercado?

Nessa direção, a partir de pesquisa bibliográfica, documental e de estudo de caso, analisou-se **a assistemática** de tributação pelo regime da ST no segmento varejista e desse modo foram definidos os seguintes objetivos.

Este estudo tem o objetivo geral de conhecer o processo de cálculo da ST aplicada a um segmento varejista.

Para tanto foram estabelecidos objetivos específicos para operacionalizar o objetivo geral:

- a) Descrever o processo ST no segmento varejista de supermercado de Fortaleza;
- b) Apresentar a simulação de cálculo;
- c) Relatar as repercussões fiscais decorrentes da ST na atividade varejista no estabelecimento estudado.

A pesquisa faz um estudo de caso aplicado a uma unidade de estabelecimento varejista localizado na área metropolitana de Fortaleza, de médio porte.

Desse modo a seção 2 fez-se a contextualização geral do sistema tributário, na seção 3 abordagem do ICMS incluindo a modalidade de ST discorrendo sobre as

espécies de substituição tributária, na seção 4 expor-se a metodologia utilizada que foi pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso, na seção 5 apresentou-se o estudo de caso feito em um supermercado de Fortaleza, que é do ramo de comércio varejista, demonstrando a influência do ICMS Substituição Tributária no processo de aquisição de mercadorias com o objetivo de demonstrar o cálculo específico do regime.

Ao demonstrar a forma como é utilizada a ST na referida atividade, pretende-se ao final do trabalho, ressaltar que essa sistemática contribui de forma decisiva para simplificar a fiscalização do imposto.

2 CONTEXTUALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A palavra tributo vem do latim “*TRIBUTUM*”, que significa “imposto ou contribuição imposta”, no tratamento técnico fiscal o tributo é uma contribuição devida por todos os cidadãos, pessoas físicas ou jurídicas, estabelecidas ou residente num ente federativo, mediante atividade administrativa plenamente vinculada (SILVA, 2008).

Historicamente o tributo nasceu voluntariamente, em forma de presentes ou ofertas destinadas aos líderes e ao seu grupo por serviços prestados à comunidade. À medida que as exigências do líder e do seu grupo aumentavam, e não sendo mais sustentados pelos membros do clã, os chefes de tribos e seus súditos lançavam-se à conquista de meios para consegui-los junto às tribos vizinha e lhes impunham, também, contribuições obrigatórias (SILVA, 2008).

2.1 Conceitos fundamentais

Com relação à carga tributária é importante nesse ponto conceituar tributo e, em conformidade com o art. 3º do CTN pode-se afirmar que, tributo é 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.

O Estado tributa para exercer a sua soberania e assim resolver problemas em vários setores da sociedade. Vale salientar, que a relação entre o estado que tributa e a população tributada, não é uma relação de força. É antes de tudo uma relação jurídica, uma vez que tanto, um como outro estão sob a égide dos princípios legais a que estão submetidos os contribuintes e o Estado (MACHADO, 2010).

Segundo Machado (2010, p.54):

A instituição do tributo é sempre feita mediante lei, e sua arrecadação e fiscalização constituem atividades administrativas e vinculadas. A própria instituição do tributo deve ser feita nos termos estabelecidos na Constituição, na qual se encontram os princípios jurídicos fundamentais da tributação.

Considera-se então que o tributo é devido a uma entidade pública (União, Estado e Município). É instituído em lei e se torna obrigatório, não havendo, de forma lícita como negar recolhê-los, porém existem maneiras de se pagar menos e de forma legal. Sua principal finalidade é obter meios para o atendimento das necessidades financeiras do Estado (MACHADO, 2010).

3 SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

Sabe – se que o ICMS vem sendo objeto de modificações contínuas, em decorrência de novas situações práticas, que permitam a sua introdução no âmbito de incidência deste imposto, motivadas pela necessidade de adaptação ao cumprimento de obrigações tributárias.

O ICMS está previsto no art. 155, II, da constituição Federal de 1988, que estatui:

Art. (...)

(...)

II – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Sua regulamentação constitucional está prevista na lei complementar nº 87/96, a chamada “Lei Kandir”, alterada posteriormente pelas Leis Complementares nº 92/97, 99/99 e 102/2000.

Nestes termos, a Lei Complementar nº 87/96 em seu art. 1º define, portanto, os Entes da Federação competentes para instituição do ICMS:

Art. 1º - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 1996, on line).

No Estado do Ceará, o imposto está previsto na própria Constituição Estadual de 1989 (art. 196, inciso I, alínea “b”), na Lei nº 12.670/96 e no Decreto nº 24.569/97. Estes dispositivos, aliados a algumas alterações já introduzidas na legislação tributária do Estado, representam o norte do regulamento do ICMS no Ceará (RICMS).

Logo no art. 1º da Lei nº 12.670/96, encontra-se a seguinte manifestação:

Art.1º Esta Lei consolida as disposições legais referentes ao Imposto sobre operações relativas à circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, de que tratam o inciso II do artigo 155, da Constituição da República Federativa do Brasil, e a Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996. (CEARÁ, 1996, on line).

Já o art. 1º do Decreto nº 24.569/97, diz:

Art. 1º O imposto de que trata este Decreto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior. (CEARÁ, 1997, on line).

O fato gerador do ICMS é a operação que causa a circulação de mercadorias e a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e a entrada de mercadorias importadas e serviços prestados no exterior.

O momento do nascimento da obrigação tributária do imposto ocorre na saída da mercadoria ou na prestação do serviço. O ICMS é um tributo de função,

predominantemente fiscal, e fonte de receita bastante expressiva para os Estados e Distrito Federal.

O ICMS é um imposto indireto, pois seu valor está embutido no valor cobrado ao consumidor final, e não – cumulativo, ou seja, deve-se compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviço com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal.

Sobre a não – cumulatividade do ICMS, a CF/88 em seu art. 155, § 2º, inciso I, confirma:

Art. – 155

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – Será não – cumulativo, compensando –se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, (Brasil,1988, on line).

3.1 Substituição tributária

Ao contrário do que se poderia imaginar, a substituição tributária não é um instituto recente no ordenamento Jurídico Brasileiro. A primeira manifestação ocorreu no próprio Código Tributário Nacional de 1966, o qual no seu art.58, § 2º, há possibilidade de atribuir a responsabilidade pelos débitos fiscais do produtor ao comerciante varejista ou industrial ou ao comércio atacadista, mediante observância do método de apuração tributária ali estabelecida.

Não demorou muito tempo, logo no ano seguinte o Ato Complementar nº 34/67 alterou a redação original do art. 58, § 2º, inciso II do CTN/66, no qual se poderia estimar a base de cálculo futura, aplicável à hipótese de adiantamento, com substituição, do imposto devido pelo comerciante varejista.

A Lei Complementar nº 44/83 popularizou a utilização da substituição tributária por conveniência como mecanismo facilitador da fiscalização e do recolhimento de ICMS, tanto nas operações internas e interestaduais. A utilização cada vez mais intensa dessa técnica de arrecadação passou a ser criticada por parte da doutrina, eis que não

encontrava, tais como as espécies de sujeição passiva indireta, suficiente respaldo constitucional, explícito ou implícito.

Segundo Carrazza (2003, p. 283):

A nova Carta política de 1988 ratificou definitivamente a opinião daqueles que propugnavam pela inconstitucionalidade desse mecanismo, em virtude da ausência de base constitucional sólida. O novo texto da Carta Política pátria igualmente deixava de tratar do tema, impondo-se a conclusão pela não recepção da Lei Complementar nº 44/83 na recém – instaurada ordem constitucional.

Ao não determinar a possibilidade de implementação da substituição tributária por conveniência na arrecadação do ICMS, a Constituição Federal, em sua redação original, afastou essa ideia, deixando de recepcionar a legislação representada pela Lei Complementar nº44/83. Sendo assim, independentemente da constitucionalidade ou da inconstitucionalidade, depois da promulgação da carta de 1988, não mais restava dúvidas acerca da inexistência de título para aplicação da substituição tributária.

Para dar continuidade ao recolhimento do imposto foi elaborado o convênio ICM Nº 66/88. Por se tratar de instrumento provisório celebrado pelos Estados e Distrito Federal, deveria esse convênio ter-se limitado a suprir eventuais lacunas existentes na antiga legislação do ICMS.

A substituição tributária por conveniência aplicada ao ICMS deve ser cuidada por legislação complementar. Em relação aos demais tributos, a regulação dessa modalidade de sujeição passiva indireta pode se dar pela via da lei ordinária, em função da falta de preceito constitucional. A relevância do ICMS, neste caso, explica-se pelo fato de ser ele um tributo que, embora estadual e distrital, tem relevância política para todo País, sendo imprescindível que seu tratamento se dê de modo harmonizado, não discrepante.

Segundo o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b” da vigente Constituição Federal, relativamente ao ICMS cabe à Lei Complementar dispor sobre a substituição Tributária.

Finalmente em 1996, foi promulgada a Lei Complementar nº 87/96, que em seus artigos 6º a 10º versa a substituição tributária aplicada à cobrança do ICMS.

Galhardo (2008, on line):

A substituição tributária é um instituto criado e implementado pelas Unidades da Federação antes do advento atual da Constituição Federal, por intermédio de legislação infraconstitucional, ou seja, de Convênios e Protocolos celebrados entre os secretários de fazenda estaduais.

A substituição tributária surgiu com o resultado de uma busca pelo fisco de um instrumento seguro para arrecadação mais eficiente e que facilitasse a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes.

Segundo Machado (2010, p.401) destaca:

A pretexto de evitar a sonegação os Estados instituíram o regime de substituição tributária, ou, mais exatamente, de substituição com antecipação do tributo, que foi gradualmente estendido a vários produtos e hoje alcançam praticamente todos. Esse procedimento estaria autorizado pelo art. 150, § 7º, da CF e pela Lei complementar nº 87, de 1996, que, em desobediência da art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, da CF, transferiu para o legislador estadual essa atribuição.

Galhardo (2008, on line):

Em face da eficiência desse instituto, uma vez que a sua aplicação fez diminuir a evasão fiscal e facilitou a fiscalização, a atual Constituição Federal, no seu artigo 150, § 7º, incorporou – o definitivamente e a Lei Complementar nº 87/96 veio legitima – lá.

A substituição tributária significa transferir a responsabilidade, por decisão da lei estabelecida para um determinado contribuinte, na tarefa de recolher o tributo, para outrem também contribuinte, que passa a se chamar contribuinte substituto, em contra disposição aquele primeiro denominado contribuinte substituído.

Segundo Machado (2010, p. 116) destaca:

A substituição é uma técnica de tributação que consiste em se deslocar a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido por um contribuinte para uma terceira pessoa em relação a um determinado fato gerador, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo, a esta responsabilidade supletiva, pelo cumprimento da obrigação tributária.

3.2 Espécies de Substituição Tributária

Não há dúvida da importância da substituição tributária para os Estados da Federação, sobretudo, dentre esta sistemática podem-se destacar as seguintes espécies de substituição tributária: antecedentes, concomitantes ou subsequentes, previstas no art. 6º, § 1º, da Lei Complementar nº 87/ 96.

3.2.1 Regressiva (operações anteriores)

Também chamada “para trás”. Nesta hipótese de substituição tributária, a legislação atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do ICMS, em relação às operações anteriores.

Segundo Benício (2010, p. 134) destaca:

No caso da substituição tributária regressiva, escolhe-se como responsável pessoa colocada no final da cadeia, concentrando-se todo o ICMS incidente, ao longo das várias etapas, na pessoa do substituto. Em contrapartida à facilidade de fiscalização e arrecadação, surge para o fisco a desvantagem de ver postergada a entrada dos recursos em seus cofres.

Daud (2007, on line) explica sobre a cobrança do imposto nesta espécie que:

Refere-se a fatos geradores ocorridos anteriormente, ou seja, a lei estipula que o tributo será recolhido, pelo responsável tributário – substituto – na operação

jurídica seguinte. É este que suporta a carga econômica desta operação jurídica em nome do substituído.

O imposto não é cobrado na venda realizada pelo produtor. Ocorre o deferimento do lançamento do imposto, que é o adiamento da cobrança do tributo.

3.2.2 *Progressiva (operações subsequentes)*

Também chamada “para frente”. A substituição tributária em relação às operações subsequentes ocorre quando a legislação atribui a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas operações subsequentes com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor ou usuário final, normalmente o primeiro na cadeia da comercialização.

Segundo Benício (2010, p.135) destaca:

A substituição tributária progressiva é a técnica de recolhimento de tributo mais incisivamente empregada pelos estados e Distrito Federal no campo da arrecadação do ICMS. Trata – se, em nuances grosseiras, da atribuição de responsabilidade *stricto sensu* exclusiva, relativamente ao imposto incidente ao longo de toda cadeia de circulação, a um dos sujeitos situados no início desta em especial, aos produtores dos bens ou aos seus distribuidores primários.

A principal finalidade deste instituto é facilitar o controle na arrecadação de determinados tributos, de forma a evitar a sonegação e evasão fiscal. Em contra partida, seu maior problema está exatamente em considerar um fato gerador que ainda não se concretizou.

Concluindo, na substituição tributária progressiva ocorre a antecipação do pagamento do crédito tributário só devido nas operações subsequentes, e, como o fato gerador ainda não ocorreu, o crédito tributário será pago na operação anterior pelo responsável tributário.

3.2.3 Operações concomitantes

No caso da substituição tributária concomitante as suas operações/prestações ocorrem paralelamente e um dos sujeitos passivos substitui o outro relativamente à obrigação tributária. A mesma deve ocorrer no início ou no mesmo momento em que acontece o seguinte fato gerador objeto da incidência, na prática, a retenção do imposto obedece aos mesmos moldes do IR ou de contribuições previdenciárias. (MEIRA JUNIOR, 2001).

Conforme Ribeiro Neto (2009, p. 643) as operações concomitantes:

Caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte, e não aquele 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.

Neste caso, o contribuinte substituto que é o tomador do serviço, faz a retenção do ICMS devido, ficando a transportadora na condição de contribuinte substituído. Tal retenção se dá, no momento do início da prestação, daí chama-se concomitante (SILVA, 2010).

Benício (2010, p. 357) também menciona que:

A substituição, para ser concomitante, deve ocorrer no mesmo instante em que tem início ou no mesmo momento em que acontece o fato gerador objeto da substituição, considerada a conjugação daqueles três elementos normativos antes referidos: a posição do substituto, o aspecto temporal da norma tributária de substituição e o fato tributável em relação ao qual a substituição é instituída.

4 METODOLOGIA

Esta Pesquisa teve como fontes: pesquisas bibliográficas, documental e estudo de caso.

4.1 Unidades de pesquisa e elementos de análise

No que se refere à unidade de pesquisa utilizada, realizou-se um estudo de caso em um Supermercado em Fortaleza, a partir da análise de suas apurações de ICMS e sua aplicação ao Decreto 29.560/08 e o processo de cálculo da ST aplicada a uma mercadoria específica.

A escolha desta empresa foi realizada por acessibilidade e sua relevância pelo fato de ser um grupo de destaque na região de Fortaleza, sendo propício para aprofundar conhecimentos e complementar os estudos na área fiscal.

“Estudo de caso é uma estratégia de pesquisa que compreende um método que abrange tudo em abordagens específicas de coletas e análises de dados” (YIN, 2001 p. 33).

4.2 Abordagem do problema

Conforme mencionado neste trabalho, o problema é abordado com o objetivo de analisar como ocorre o processo de ST em produto nacional. O estudo de caso tem uma abordagem qualitativa.

A metodologia qualitativa preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano, fornece análise mais detalhada sobre investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamentos etc. (MARCONI; LAKATOS, 2004, p. 269).

Com o tipo de abordagem é possível analisar a complexidade do problema de forma que seja alcançado o entendimento de suas particularidades.

4.3 Procedimentos

A coleta de dados foi, inicialmente, pesquisa bibliográfica, por meio de consultas a livros, revistas e legislações. Posteriormente, a pesquisa de estudo de caso sobre um supermercado varejista em Fortaleza.

O objeto deste estudo é delimitado ao regime de tributação da substituição no ICMS especificamente a um tipo de mercadoria. Os dados foram colhidos por meio de documentos fiscais, como notas fiscais, livros fiscais e relatórios utilizados pela empresa, contendo informações dos produtos e seus respectivos valores, quantidades e outros dados fiscais necessários para aplicação do estudo.

“É tarefa cansativa e toma, quase sempre, mais tempo do que se espera. Exige do pesquisador paciência, perseverança e esforço pessoal, além do cuidadoso registro dos dados e de um bom preparo anterior” (LAKATOS; MARCONI, 2003, p. 165).

5 ESTUDO DE CASO

Nesta fase ocorre a apresentação do estudo de caso com a caracterização da empresa, seu ciclo operacional e o setor fiscal no supermercado.

5.1 Caracterização da empresa e seu ciclo operacional

A fase exploratória do presente estudo de caso teve como objetivo principal selecionar um comércio varejista no ramo de supermercado que atualmente possuem 10 lojas e está no mercado há exatamente 33 anos, localizado na região metropolitana de Fortaleza, gera emprego direto e indireto a aproximadamente dois mil e duzentos funcionários, possui mais de 10 mil itens no *mix* de produtos, distribuídos em Commodities e grãos em geral, bebidas, frutas e verduras, carnes, frios e congelados, calçados, brinquedos, presentes, produtos de limpeza, utilidades do lar, higiene e beleza, eletro portáteis e produtos de padaria.

Dessa forma, a empresa segue alcançando um espaço importante na sociedade, sendo uma das poucas redes de supermercados tipicamente cearenses.

A constituição da empresa é por cotas ilimitadas, sendo os sócios os próprios membros da família, que são o proprietário, sua esposa e seus filhos, com um sistema de gestão familiar.

A sua missão é atender e superar as expectativas dos clientes com excelência nos produtos, serviços e melhores preços, proporcionando desenvolvimento sustentado dos colaboradores, fornecedores, empresa e sociedade.

Visão em ser uma empresa competitiva por possuir os melhores preços, produtos e atendimento, garantindo a fidelidade e a satisfação de seus clientes, colaboradores e fornecedores, focados no aperfeiçoamento de suas relações, pessoas, processos e resultados tornando-se referência no setor.

Em relação aos valores da empresa os mesmos valorizam pessoas que acima de tudo são éticos e honestos em todas as situações.

As unidades que compõem a estrutura organizacional da empresa dividiu sua estrutura em:

- a) unidade de compras;
- b) unidade de operações;
- c) unidade de Informática e Sistema;
- d) unidade de Gestão e Pessoas;
- e) unidade de Marketing e Eventos;
- f) unidade de contabilidade;
- g) unidade de Setor Pessoal;
- h) unidade Jurídica.

5.2 Departamento fiscal

A unidade da contabilidade, mais especificamente o setor fiscal, irá abordar o controle fiscal, onde o sistema oferece a possibilidade de se calcular os impostos estaduais, como o ICMS, o departamento fiscal pode ser considerado um departamento de alto risco da empresa, pois o atraso ou falta de entrega de informações acessórias pelo contribuinte, podem gerar um verdadeiro confisco.

Com base no relatório emitido pelo sistema, é possível comparar com os dados públicos e verificar o imposto a ser pago. Tendo em vista que vários processos estão integrados no sistema, foi informado que algumas rotinas ainda não estão totalmente concluídas e, com isso, são executadas de forma isolada, em planilhas eletrônicas e controles paralelos.

A rotina do setor está no recebimento de notas fiscais que chegam do setor de contas a pagar para serem feitas as devidas conferências entre elas como os dados do destinatário, natureza da operação, Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), Código Situação Tributária (CST), valores e impostos referentes a cada situação tributária.

5.2.1 Apuração do ICMS

Após concluírem as conferências dá-se início à apuração, no final é verificada se todas as notas interestaduais foram recebidas e seladas conforme o Sistema de trânsito de Mercadorias (SITRAM) e por meio do Sistema Integrado de Gerenciamento Tributário (SIGET) verificar todas as notas emitidas para o determinado estabelecimento, feito isso terá que ser lançado os CRÉDITOS e DÉBITOS de ICMS gerados naquele mês de apuração. No próprio sistema são gerados os seguintes relatórios:

- a) ICMS ST entrada interna;
- b) ICMS Apuração Normal;
- c) ICMS antecipado.

No sistema da Secretaria da Fazenda (SEFAZ) é emitido o relatório do SITRAM:

- d) ICMS ST entrada interestadual;
- e) ICMS Antecipado;
- f) ICMS FECOP.

5.2.2 Legislação específica do supermercado em Fortaleza

A Classificação Nacional Atividade Econômica (CNAE)- Fiscal principal do estabelecimento está enquadrado no Decreto 29.560/2008 onde o mesmo passa a recolher a ST na entrada da mercadoria em seu estabelecimento, e conseqüentemente, não efetuam o destaque do ICMS na saída subsequente de suas mercadorias, já que a ST encerra a cadeia de tributação do ICMS.

O art. 1º, parágrafo único de Decreto nº 29.560/2008, determina o substituto em relação aos outros participantes:

Os estabelecimentos enquadrados nas atividades econômicas indicadas nos anexos I e II deste Decreto ficam responsáveis, na condição de substituto tributário, 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 subseqüentes, até o consumidor final, quando da entrada ou da saída da mercadoria ou da prestação de serviço de comunicação, conforme o caso.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no caput deste artigo, será considerado apenas a Classificação Nacional de Atividade Econômico-Fiscal (CNAE-Fiscal) principal do estabelecimento.

Outra particularidade deste Decreto são os produtos que não se enquadram ao recolhimento da substituição tributária e estão elencados no art. 6º, ocorrendo assim o regime normal de tributação crédito e débito do ICMS:

Salvo disposição em contrário, na forma que dispuser a legislação, o regime tributário de que trata este Decreto não se aplica às operações:

I - com mercadoria ou bem destinados ao ativo imobilizado ou consumo do estabelecimento, as quais estão sujeitas apenas ao recolhimento do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas;

II - com mercadoria isenta ou não tributada;

III - sujeita ao regime de substituição tributária específica, às quais se aplica a legislação pertinente, exceto em relação às disposições do inciso IX do caput deste artigo e aos seguintes produtos:

a) pneus e câmaras de ar para motos, motonetas, motocicletas, triciclos, quadriculos, ciclomotores e bicicletas;

b) peças e acessórios para veículos;

IV - com equipamentos e materiais elétricos, hidráulicos, sanitários, eletrônicos, eletroeletrônicos, de telefonia, eletrodomésticos e móveis, produtos de informática, ferragens e ferramentas;

V - com artigos de vestuário e produtos de cama, mesa e banho;

VI - com jóias, relógios e bijuterias;

VII - com mercadoria já contemplada com redução da base de cálculo do ICMS ou com crédito presumido, ou que, por qualquer outro mecanismo, tenha a sua carga tributária reduzida, exceto os produtos da cesta básica;

VIII - com produtos sujeitos à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), exceto álcool com finalidade não combustível, desde que acondicionado em embalagem que não ultrapasse 1000 (mil) mililitro.

XI - com produtos sujeitos à alíquota de 28 % (vinte e oito por cento), exceto vinhos, sidras e bebidas quentes.

Como já citada anteriormente, a legislação que regulamenta as operações neste ramo realizadas dentro do Estado do Ceará prevê que estas estão sujeitas ao regime de ST no ICMS. A influência desta tributação será utilizada para análise das repercussões fiscais. Para comparação dos resultados considerando que as operações são tributadas pelo regime de ST.

De acordo com o art. 435 do Regulamento do ICMS do Estado do Ceará (RICMS/CE), a BC do imposto, para fins de ST, será o valor correspondente ao preço único ou máximo de venda a varejo fixado por órgão público competente, ou, na falta deste, será o montante formado pelo preço praticado pelo remetente, acrescido os valores do frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário e sobre essa soma aplica-se a Margem de Valor Agregado (MVA) disposta na legislação.

5.3 Simulações dos cálculos

A forma de recolhimento da substituição tributária deste Decreto é bem simples, veja-se uns exemplos para entender melhor:

Um comércio varejista enquadrado no Anexo B compra mercadorias para revenda, sujeito à alíquota de 18% de ICMS no valor total de R\$ 1.000,00 e a origem da mercadoria é de dentro do próprio Estado.

Valor a recolher da substituição Tributária: $R\$ 1.000,00 \times 3,60 \% = 36,00$

Comércio varejista compra um produto sujeito à carga tributária de cesta básica de 12% com valor total de R\$ 1.000,00 origem da Bahia.

Valor a recolher da substituição tributária: $R\$ 1.000,00 \times 6,40 \% = 64,00$

Como pode – se observar, a forma de recolhimento deste Decreto é bem simples, responsabilizou o comércio varejista, encerrando nele a cadeia de tributação do ICMS, não sendo mais necessário arrecadação do imposto no próximo adquirente desta mercadoria.

Por se tratar de uma substituição tributária para trás, para o fisco a desvantagem é a postergação do imposto, pois estes comerciantes já são praticamente penúltimos da cadeia, retardando assim, a entrada da receita aos cofres públicos.

Em contrapartida, este Decreto enquadrou a substituição tributária em quase todos os produtos comercializados pelos varejistas e atacadistas, facilitando assim, a fiscalização e arrecadação do imposto.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dado o exposto, concluímos que para o Fisco, a aplicação da ST é uma ferramenta de arrecadação muito eficiente, que simplifica o recolhimento do imposto, pois se torna mais fácil fiscalizar as grandes empresas onde está centralizada a arrecadação e gera o recebimento mais rápido para os cofres públicos, evitando sonegação de impostos, sendo um sistema muito complexo gerando muitas discussões entre o fisco e os contribuintes, deixando-os confusos nas interpretações das leis e decretos.

Vale ressaltar que para compreender as particularidades da ST no ICMS, se faz necessário a compreensão dos inúmeros procedimentos utilizados pelo fisco estadual do Ceará, dificultando o entendimento dos que trabalham com este instituto.

Devido às diversas mudanças na legislação, faz – se necessário uma cautela do fisco para que o imposto não se torne tão oneroso, pois o tributo dá vida ao Estado e por meio dele fazem-se intervenções na economia. Por tanto, o tributo não deve ser obstáculo ao progresso do Estado e sim uma ferramenta para seu desenvolvimento. Por isso, deve ser cobrado um valor justo.

REFERÊNCIAS

BENÍCIO, Sérgio Gonini. **Apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária**. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 33**, de 11 de dezembro de 2001. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm>. Acesso em: 13 ago. 2017.

_____. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília, Senado Federal, 2002.

_____. **Decreto-lei nº 406**, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 13 ago. 2017.

_____. **Emenda Constitucional nº 42**, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 11 ago. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 44**, de 7 de dezembro de 1983. Altera o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de Direito tributário, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/104004/lei-complementar-44-83>>. Acesso em: 11 ago. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm>. Acesso em: 18 ago. 2017.

CEARÁ. **Decreto 24.597**, de 31 de julho de 1997. Disponível em: <<http://legis.sefaz.ce.gov.br/decreto/>>. Acesso em: 20 jul. 2017.

_____. **Decreto 29.560**, de 27 de novembro de 2008. Disponível em: <<http://legis.sefaz.ce.gov.br/decreto/Acesso>>. Acesso em: 21 jul. 2017.

_____. **Lei nº 12.670**, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe acerca do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS -, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao_download/ano_2007/lei12670/lei%2012670.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CTN. **Código Tributário Nacional**. 2012. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 8 ago. 2017.

DAUD, Pedro Victório. **Substituição tributária do ICMS: inconstitucionalidade ou modernidade?** Disponível em:
<<http://www.fiscosoft.com.br/a/3a7q/substituicao-tributaria-do-icms-inconstitucionalidade-ou-modernidade-pedro-victorio-daud#ixzz13y5A5fVz>>. Acesso em: 13 ago. 2017.

GALHARDO, Alexandre. **Esclarecimentos gerais sobre o regime da substituição tributária do ICMS**. Disponível em:
<http://www.portaltributario.com.br/noticias/substituicao_tributaria.htm>. Acesso em: 11 ago. 2017.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. Uma visão crítica da substituição tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 6, n. 49, p. 2-4, fev. 2001. Disponível em:
<<http://jus.com.br/artigos/1404>>. Acesso em: 18 ago. 2017.

PRADANOV, Cleber Cristiano E FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico**. 2º Ed. Universidade Feevale, RS, 2013.

RIBEIRO NETO, José. **Direito tributário e legislação tributária do estado do Ceará**. 3. ed. Fortaleza: Fortes, 2009.

SEFAZ - CE. Secretaria da Fazenda. Disponível em:
<http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/servicos_online/folio/legislacao_disponivel>. Acesso em: 21 jul. 2017.

SILVA, Mariana Esteves da. **Da concorrência desleal por sonegação de tributos no direito brasileiro**. 129f. Monografia (bacharel em direito) - Faculdades Integradas, São Paulo: 2008.

SILVA, Rafael Barros Andrade da. **A Influência da substituição tributária do ICMS no custo das mercadorias em uma empresa do segmento de comercio de equipamentos de telecomunicações**. 2010. 56f. Monografia (Curso de Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade Lourenço Filho, Fortaleza, 2010.

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