

# **A INCIDÊNCIA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS EM UMA EMPRESA ATACADISTA DE AUTOPEÇAS**

Alexsandra Belli<sup>1</sup>

Amanda Miranda Silva<sup>2</sup>

## **RESUMO**

A Substituição Tributária (ST) consiste na formação da relação entre o fisco e uma entidade, a qual pode ou não ser a titular da situação tributada, ou seja, a figura obrigada a pagar o tributo não é aquela que está relacionada diretamente com o fato gerador, mas um terceiro designado por lei. O objetivo desse artigo é verificar a incidência da substituição tributária do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), analisando para qual entidade recairá a obrigação do recolhimento deste imposto, podendo já estar recolhido antecipadamente pela indústria (substituto tributário) ou a obrigação passar a ser do adquirente desta mercadoria (substituído tributário). Este estudo consiste em uma análise do produto, se este está ou não sujeito ao regime de substituição tributária, onde verificou-se o reflexo do recolhimento deste ICMS na formação do custo. Para um melhor entendimento, pode-se dizer que esse regime consiste, basicamente, no recolhimento do imposto devido em operações antes da ocorrência do fato gerador. Isto é, antes de uma posterior saída ou circulação da mercadoria, o imposto correspondente deve ser retido e recolhido. A aplicação deste recolhimento reflete na formação do custo do produto e esta análise permite a entidade obter um entendimento para gerar um preço competitivo.

Palavras-chave: Tributos, Arrecadação, Fato Gerador.

<sup>1</sup> Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis, 8ª fase do Centro Universitário UNIFACVEST.

<sup>2</sup> Graduada em Ciências Contábeis, Especialização em Gestão e Finanças, Mestre em Ambiente e Saúde, Prof.<sup>a</sup> das disciplinas de Fundamentos da Contabilidade, Teoria da Contabilidade, Contabilidade Intermediária, Contabilidade Avançada, Auditoria Contábil e Orientadora do Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário UNIFACVEST.

# **THE ICMS TAX REPLACEMENT IN A WHOLESALE AUTO PARTS COMPANY**

## **ABSTRACT**

The Tax Substitution consists of the formation of the relationship between the tax authorities and an entity that may or may not be the holder of the taxed situation, that is, the figure obliged to pay the tax is not the one that is directly related to the taxable event, but a third party designated by law. The purpose of this article is to verify the incidence of the ICMS tax substitution (Tax on the circulation of goods and services), that is, to analyze to which entity the obligation to pay this tax falls. This may already be paid in advance by the industry (tax substitute) or the obligation becomes the purchaser of this merchandise (tax substitute). The output of this product within the State will no longer be subject to ICMS, however the output to another federation unit will have to be collected. For a better understanding, we can say that this regime consists, basically, of the collection of the tax due in operations before the occurrence of the taxable event. That is, before the goods are subsequently released or circulated, the corresponding tax must be withheld and collected. The products subject to the tax substitution regime are listed in Agreements, Protocols and state laws.

Keywords: Tax Replacement, Tax collection, Fact Generator.

## **1 INTRODUÇÃO**

O presente trabalho traz como tema principal a relevância da Substituição Tributária do ICMS para a obtenção do custo do produto, visando compreender o processo, para uma análise operacional direcionada.

Com base nos conhecimentos adquiridos durante o curso, o atual estudo tem como objetivo entender a aplicação do cálculo para ajustar o custo adequadamente, evitando prejuízos, demonstrando para a organização a necessidade de proceder tal processo e indicar qual a melhor forma de recolhimento do ICMS seguindo a legislação vigente.

A importância desta análise consiste na obtenção de dois pontos extremamente relevantes para o funcionamento da entidade: esclarecer acerca da incidência do imposto para cálculo do custo da mercadoria e seguir a legislação de modo que a mercadoria circule sem obtenção de notificações e multas de qualquer natureza.

As fontes utilizadas nesse trabalho de conclusão de curso foram diversas, incluindo pesquisas em livros, legislação estadual, seguimentos federais e análise em uma empresa revendedora atacadista do ramo de autopeças. As informações aqui relatadas apresentam sigilo e descrição mantendo a ética profissional, buscando conhecimento e seguindo a legislação pertinente.

No capítulo dois, consta um levantamento feito do referencial teórico observando as leis pertinentes e estabelecendo a responsabilidade da referida retenção e recolhimento. Refletindo assim os procedimentos de análises com obtenção do custo projetado com confiabilidade as empresas atacadistas destes produtos sujeitos a Substituição Tributária.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Com as mudanças constantes na legislação e a tecnologia automatizando as informações, as empresas cada vez mais têm buscado padrões de controle e atualização. Em conjunto com a empresa, encontra-se a contabilidade tributária que tem como um de seus objetivos dar suporte para que essa mantenha seus estoques de produtos aptos para revenda nos limites da lei, assim como obtenha um planejamento de custos com preços adequados, colocando-se, assim, dentro do mercado competitivo com maior esclarecimento, para tomada de decisões mais concisas e precisas.

O regime de substituição tributária está previsto na Constituição Federal de 1988, artigo 150, § 7º, o qual estabelece que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Sobre o assunto, o nobre doutrinador esclarece:

O fenômeno consiste na formação de relação jurídica tributária entre o Fisco e pessoa que não é titular da situação tributada, a matéria tem sido estudada na doutrina sob o "nomem iuris" de substituição tributária. No que diz respeito á denominação dada ao fenômeno, deve ser lembrada de início a advertência de Giannini, que afirmou não existir uma terminologia bem exata para designar alguns institutos específicos do direito tributário. (RODRIGUES, 2004, p. 73).

A ST é o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte.

No Art. 1º do anexo 3 do RICMS-SC (Regulamento do ICMS de Santa Catarina) encontramos duas modalidades de contribuintes:

a) Contribuinte Substituto: é aquele eleito para efetuar a retenção e/ou recolhimento do ICMS;

b) Contribuinte Substituído: é aquele que, nas operações ou prestações antecedentes ou concomitantes é beneficiado pelo diferimento do imposto e nas operações ou prestações subsequentes sofre a retenção.

O anexo celebra:

Art.1º Nas operações abrangidas por diferimento, fica atribuído ao destinatário da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de substituto tributário. § 1º O imposto devido por substituição tributária subsumir-se-á na operação tributada subsequente promovida pelo substituto, inclusive na hipótese de substituto tributário enquadrado no Simples Nacional. § 2º O contribuinte substituto deverá recolher o imposto diferido: I - quando não promover nova operação tributada ou a promover sob regime de isenção ou não-incidência, salvo quanto às operações que destinem mercadorias diretamente para o exterior do país; II - proporcionalmente à parcela não-tributada, no caso de operação subsequente beneficiada por redução da base de cálculo do imposto; III - por ocasião da entrada ou recebimento da mercadoria, nas hipóteses expressamente previstas neste Regulamento; IV - se ocorrer qualquer evento que impossibilite a ocorrência do fato gerador do imposto. 3º A base de cálculo do imposto devido por substituição tributária é o valor da operação praticada pelo substituído ou de que decorrer a entrada da mercadoria no estabelecimento.

A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos na lei de cada Estado. A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados, este acordo nomeia-se de protocolo, o estado que assina-lo passará a ser denominado signatário.

O contribuinte substituto para cálculo e recolhimento do ICMS da substituição tributária observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria. Cabe mencionar as seguintes considerações relatadas pelo autor acerca do tema:

Substituição Tributária trata-se de forma de tributação, de previsão constitucional, que, ora atribui ao destinatário da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de substituto tributário (= substituição tributária de operações antecedentes), ora atribui ao remetente (= substituição tributária de operações subsequentes). O anexo 3 do RICMS/SC consigna as normas regulamentares sobre a substituição tributária do ICMS pertencente ao Estado Catarinense. (GORGES, 2008 p. 847).

Existem situações em que o produtos encontra-se sujeito ao regime de Substituição Tributária, porém não se faz necessário a retenção, como nos descreve a seguir o autor:

Para se conhecer quais as situações em que não se aplica a Substituição Tributária, faz-se necessário analisar no Anexo 3 do RICMS-SC, o art. 12 e no capítulo IV as disposições específicas para cada produto. Segundo o Anexo e do RICMS-SC, Art. 12 (conv. ICMS 81/93) – O regime de substituição tributária não se aplica:

I – nas transferências para outro estabelecimento da mesma empresa, exceto varejistas, em que a retenção do imposto caberá ao estabelecimento que realizar operação de saída para estabelecimento de pessoa diversa.

II – nas operações que destinem mercadoria a sujeito passivo por substituição tributária da mesma mercadoria. Há que se lembrar também que, quando não há operação subsequente, ou seja o fabricante, vende direto para o consumidor, não ocorre a substituição tributária e sim apuração normal. (GORGES, 2008 p. 849).

Na hipótese da compra de mercadoria de um Estado não signatário do protocolo, a responsabilidade solidária do recolhimento do ICMS dos produtos sujeitos ao regime de substituição tributária passa a ser do adquirente da mercadoria, que deve recolher esse ICMS através do Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais - DARE/SC, observando a legislação de SC. Conforme previsão do Art. 17 do Anexo 3 do RICMS-SC:

Art. 17. [...] § 4º O destinatário de bens ou mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, inclusive o varejista, é solidariamente responsável pelo imposto devido a este Estado, por substituição tributária, quando o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto, observado ainda o disposto no § 2º do art. 18 do Anexo III do RICMS/SC.

O imposto retido pelo contribuinte substituto deverá ser recolhido por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE. Deverá ser utilizada GNRE específica para cada Convênio ou Protocolo, sempre que o contribuinte substituto operar com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária regido por normas diversas. O contribuinte substituto para cálculo e recolhimento do ICMS da substituição tributária, observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Não são todos os produtos que estão sujeitos ao regime de recolhimento do ICMS-ST. Eles são definidos em normativas do Conselho Nacional de Política Fazendária, e a lista é constantemente atualizada.

É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido, que não se realizar. Essa garantia está hoje prevista no §7º do art. 150 da Constituição da República de 1988:

§7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

No Art. 19 do Anexo 3 do RICMS-SC, o legislador ponderou que sendo os produtos sujeitos a ST, deve-se verificar a MVA (Margem de Valor Agregado), o valor do frete e o valor do IPI e outras despesas quando houver para realizar o cálculo do valor a recolher, em seguida faremos a guia para o recolhimento:

Art. 19. Ressalvado o disposto no Capítulo VI, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes será:

- I – o preço final ao consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente;
- II – o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador;
- III – o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas na Seção II do Capítulo V; ou
- IV – na falta dos critérios definidos nos incisos I a III do caput deste artigo, o somatório das seguintes parcelas:
  - a) o preço praticado pelo remetente;
  - b) o montante dos valores de seguro, frete, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros; e
  - c) a margem de valor agregado (MVA), inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Na revenda de mercadorias à consumidor final não teremos que recolher ICMS-ST, assim como consta no Art. 16 do Anexo 3 do RICMS-SC. Na ocorrência de recolhimento de ICMS-ST para outra unidade de federação poderemos pedir compensação do valor de ICMS pago anteriormente para Santa Catarina, conforme Art. 25 do mesmo Anexo:

Art. 25. Nas seguintes hipóteses, em que houve retenção de ICMS devido por substituição tributária em operações anteriores em favor deste Estado, caberá ao substituído tributário:

- I – o ressarcimento do imposto retido por substituição tributária, quando:
  - a) Efetuar nova retenção em favor de outro Estado ou do Distrito Federal na qual a mercadoria esteja sujeita ao regime de substituição tributária;

Ou seja, na ocorrência da venda para outra unidade de federação, pode-se recuperar o valor de ICMS para antecipadamente por substituição tributária para o estado de Santa Catarina, redigindo um requerimento e solicitando junto ao fisco a restituição deste valor.

### **3 O CAPÍTULO REFERENTE AO TEMA OU PROBLEMA**

A empresa em análise, Distribuidora Agostini Ltda, iniciou suas atividades em Agosto de 1995, fundada pelo Sr. Vivi Agostini nesta cidade de Lages/SC. A atividade principal da empresa é revenda de produtos do ramo de autopeças para caminhões.

Com mais de 4.000 clientes atendidos pela empresa ao longo desses 25 anos, possui grande demanda de vendas aos caminhoneiros, principalmente por sua unidade estar estabelecida junto a rodovia BR 282, com fácil acesso aos transportadores e por seu atendimento diferenciado com excelência e qualidade.

A empresa situa-se no bairro São Francisco, conta com um terreno de 2174,3355 metros quadrados contendo um barracão de alvenaria com 793,8100 metros quadrados construídos em 2002 para melhor atender a clientela.

Conforme análises *in loco* (Figura 1), alguns aspectos negativos foram evidenciados na empresa observada. Utilizando-se o diagrama de Ishikawa, que foi criado pelo *expert* em controle de qualidade Kaoru Ishikawa na década de 60, sua forma visual se assemelha a um esqueleto de peixe e o diagrama levanta todas as causas e efeitos do processo para identificar a causa raiz do problema.

Departamento de compras da empresa está diretamente ligado ao controle de sujeição da substituição tributária, pois é justamente na compra que se verifica o menor custo de aquisição e todos os equivalentes compostos na formação de preço. Ou seja, sendo o produto sujeito ao regime de recolhimento do ICMS por substituição tributária, é na compra do produto que a empresa pode analisar e projetar o custo correto. Logo, a falta de controle e desconhecimento da aplicação da MVA (Margem do valor agregado) gerou um custo incorreto. O setor financeiro e o setor de vendas foram atingidos pois, o recolhimento deste ICMS em atraso acarretou juros e multas sem projeção anterior, o preço elevado travou as vendas gerando um volume de estoque, com isso ocorreu uma diminuição do capital de giro. A não conformidade com a legislação ocasionou notificações e tudo isso ocasionou um preço final do produto elevado conforme nos mostra o diagrama abaixo:

Figura 1- Diagrama Ishikawa



FONTE: Elaborado pelo autor.

#### 4 O CAPÍTULO DA ANÁLISE TEÓRICA E COMPARATIVA DO TEMA OU PROBLEMA

A empresa Distribuidora Agostini Ltda, apresentou problemas nos departamentos de compra, formação de custo, estoque e financeiro, todos relacionados a falta de aplicação da incidência da substituição tributária. Sabendo que alguns produtos revendidos pela empresa referida constam nos protocolos 41/2008 e 97/2009, vamos analisar a hipótese da empresa revendedora de autopeças adquirir um produto de um fornecedor estabelecido em um estado não signatário desse protocolo (nesse exemplo usaremos estado São Paulo), logo não houve o recolhimento desse ICMS por Substituição Tributária passando a responsabilidade do recolhimento a ser da empresa adquirente estabelecida em Santa Catarina. Temos esta aquisição conforme segue tabela abaixo:

Quadro 1- Nota Fiscal de Compra da Empresa Distribuidora Agostini Ltda.

Produto	Valor do produto	NCM	IPI	Frete
Lentes de Faróis	R\$ 1.200,00	7014.00.00	R\$ 120,00	R\$ 45,00

**FONTE:** Nota Fiscal nº 2102 Fornecedor - Taco-Ar Com. E Ind. De Equip. Automotivos Ltda.

Sabe-se que o ICMS próprio incidente nessa Nota Fiscal (NF) de compra é de 12%, que resulta em R\$ 144,00, logo iremos calcular o valor do ICMS-ST devido. Vamos encontrar a fórmula e MVA utilizada no protocolo 41/2008 pesquisando por NCM 70140000, onde acharemos a MVA de 71,78% e a fórmula conforme segue abaixo.

Fórmula: Base de Cálculo = (Valor mercadoria + frete + IPI + outras despesas) x MVA.  
O resultado x alíquota ICMS (-) ICMS próprio destacado NF de compra, ou seja:  
 $(1200,00+120,00+45,00) \times 71,78\% = 2.179,79 \times 17\% = 370,56 - 144,00$ . ST = 226,56. Desta forma deve-se fazer uma DARE/SC com o código 1740 conforme Art. 21 do Anexo III da RICMS/SC.

Verifica-se que, a empresa precisa recolher o valor de R\$ 226,56 de ICMS-ST, e que inexistiu o repasse desta informação para o setor de formação de custo do produto e que não ocorreu também uma previsão de desembolso de valores ao setor financeiro.

Após o produto pertencer ao estoque de mercadorias da empresa realizou-se uma análise da revenda deste mesmo produto, á uma empresa localizada no estado do Paraná. Sabe-se que o Estado do Paraná e Santa Catarina são signatários dos protocolos 41/2008 e 97/2010 e que para realização dessa venda temos que analisar os procedimentos de cálculos vigentes nestes protocolos. Com isso, o cálculo do ICMS-ST será calculado da seguinte forma:

Quadro 2 – Produto em estoque da empresa Distribuidora Agostini Ltda.

Produto	Valor de Venda	NCM	Despesas Acessórias	Frete
Lentes de Faróis	R\$ 2.100,85	7014.00.00	R\$ 5,50	R\$ 68,00

FONTE: Relatório de estoque a valor de venda da empresa Distribuidora Agostini Ltda.

Sabe-se que o ICMS próprio incidente na NF de venda interestadual entre Paraná e Santa Catarina é de 12%, que resulta em R\$ 260,92, e pesquisa-se por NCM 70140000 no protocolo onde acha-se a MVA de 71,78% e a referida fórmula.

Fórmula: Base de Cálculo = (Valor mercadoria + frete + IPI + outras despesas) x MVA. O resultado x alíquota icms (-) ICMS próprio destacado NF de venda, ou seja:  $(2.100,85+5,50+68,00)= 2.174,35 \times 71,78\% = 3.735,10 \times 18\% = 672,32 - 260,92. ST = 411,40.$

Assim deve-se inserir esse ICMS-ST nos campos adequados da NF emitida de venda e somar aos produtos, bem como fazer uma GNRE com o código 10049 e destacar esse ICMS-ST para a unidade de federação favorecida (Paraná).

Na venda realizada para outra Unidade de Federação sabe-se que é permitido reaver o valor recolhido antecipadamente por ST em Santa Catarina conforme permite a legislação vigente, no entanto a referida empresa não procedeu desta forma assumindo assim um prejuízo.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo apresenta a incidência da substituição tributária do ICMS, com foco na formação de custo em uma empresa atacadista do ramo de autopeças, após análise observou-se a inexistência da aplicação do cálculo do imposto no procedimento operacional.

Verificou-se que a ausência deste cálculo reflete diretamente em pontos relevantes na gestão desta referida empresa, entre eles tem-se: o não seguimento da legislação atual do

Estado, a formação de um custo desconforme e não competitivo no mercado, e o não reembolso do imposto pago neste Estado, quando na ocasião revende-se para outra Unidade de Federação.

Estabelecidos os procedimentos, foram alcançados os resultados esperados e a empresa ajustou-se as novas normas e procedimentos. Este estudo proporcionou a empresa entendimento e análise de cálculos na efetivação da compra, formação adequada do custo, seguimento da legislação evitando assim notificações e, a restituição de valores pagos. Pode-se explicar a relevância da atuação do profissional contábil e o reflexo na obtenção de resultados da organização.

## REFERÊNCIAS

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário**: 7ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2002. 34p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 de outubro de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 02 maio. 2020.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática**. 8º ed. São Paulo: Editora Atlas Ltda, 2019.

GORGES, Almir José. **Dicionário de ICMS**. 9ª ed. São Paulo: Editora Instituto Aprimorar, 2008.

RODRIGUES, Walter Piva. **Substituição Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2004.

SANTA CATARINA. Anexo 3 do Regulamento do ICMS/SC. Florianópolis, Santa Catarina. Disponível em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/regulamentos/icms/ricms\\_01\\_03\\_pas.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/regulamentos/icms/ricms_01_03_pas.htm)>. Acesso em: 01 junho. 2020.

LEÃO, Thiago. **Diagrama de Ishikawa: o que é, como funciona e como fazer**. Disponível em: < <https://www.nomus.com.br/blog-industrial/diagrama-de-ishikawa-causa-e-efeito-espilha-de-peixe/> >. Acesso em: 11 julho.2020.