

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE**

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

GILBERTO GONÇALVES DA ROCHA

ORIENTADOR: PROFESSOR VICENTE PACHECO

**CURITIBA
1998**

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada para obtenção do título de Especialista no Curso de Pós-Graduação em Controladoria, Contabilidade e Finanças, Departamento de Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.
Orientador: Prof. Vicente Pacheco

CURITIBA
1998

Com amor dedico este trabalho a minha esposa e filhos Rosani, Matheus e Flavia, que no curso deste trabalho souberam incentivar e apoiar, e pela oportunidade de crescimento na vida pessoal e profissional.

SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO.....	7
2.DOCTRINA.....	8
3.PROBLEMA.....	9
3.1.FORMULAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA.....	9
3.1.1. PROBLEMA.....	9
3.2.OBJETIVOS.....	10
3.2.1.Objetivos Gerais da Pesquisa.....	10
3.2.2.Objetivos Específicos.....	10
3.2.3.Delimitação.....	10
4.HISTÓRICO.....	11
5.JUSTIFICATIVA.....	13
5.1.Enunciado das Hipóteses.....	13
6.METODOLOGIA.....	14
6.1.Limitação e Delineamento da Pesquisa.....	14
6.2.Recursos Metodológicos.....	14
6.2.1.A Legislação.....	14
6.2.1.1.Ausência de Lei Complementar - Jurisprudência.....	14
6.2.1.2.Legislação Complementar.....	17
6.2.1.3.Comentários	18
6.2.2.Regime Especial.....	19
6.2.3.Interpretação da Legislação.....	21
6.3.Levantamento Preços.....	22
6.3.1.Pesquisa Externa.....	23
6.3.2.Análise da Pesquisa.....	25
7.VANTAGENS E DESVANTAGENS DA SUBSTITUIÇÃO.....	26
7.1.Vantagens.....	26

7.1.1. Para o Fabricante ou Substituído.....	26
7.1.2. Para o Estado.....	26
7.1.3. Para o Consumidor.....	26
7.1.4. Para o Distribuidor ou Substituto.....	27
7.2.Desvantagens.....	27
7.2.1. Para o Fabricante ou Substituído.....	27
7.2.2. Para o Estado.....	27
7.2.3. Para o Consumidor.....	27
7.2.4. Para o Distribuidor ou Substituto.....	27
8.JURISPRUDÊNCIA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA BEBIDAS.....	28
9.CONCLUSÃO.....	29
10.RECOMENDAÇÃO.....	30
11.BIBLIOGRAFIA.....	31

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

1.INTRODUÇÃO

Os contribuintes de modo geral estão a todo momento reclamando da carga tributária que lhes é atribuída e procurando meios de se esquivar de suas responsabilidades enquanto cidadãos, impostos estes que podem facilmente ser implementados e cobrados sem que a sociedade possa reagir, salvo algumas pessoas e empresas que através de meio jurídico lutam contra esta situação, que por sua vez incrementa ainda mais o chamado Custo Brasil, abarrotando de processos os Tribunais de Justiça.

Implementando ainda mais este desejo dos contribuintes de não pagar impostos e a necessidade do Estado de aumentar a sua arrecadação, esbarramos ainda num amontoado de Leis, Decretos lei, Medidas Provisórias e Regulamentos, que mudam constantemente, confundindo os contribuinte, advogados, contabilistas, administradores e os próprios legisladores.

Dentre este emaranhado de impostos e suas regulamentações está o ICMS, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, e mais adiante temos o ICMS-ST ou Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - Substituto Tributário.

Os Estados, no intuito de arrecadar mais impostos, diminuir o número de contribuintes fiscalizados, diminuir a folha de pagamento, antecipar o recebimento do imposto e simplificar a arrecadação, instituiu o ICMS Substituto Tributário, onde repassa aos importadores, fabricantes ou equiparados, em relação a determinados produtos, a responsabilidade de arrecadar o imposto da Sociedade e repassar aos cofres públicos.

Admite-se que esta forma de arrecadação é a mais prática para os Estados, porém muitos contribuintes podem estar sendo prejudicados, pois a medida que antecipam o imposto podem estar pagando um imposto de operações de venda que ainda não aconteceram e que não se sabe quando irão

acontecer, bem como o excedente da valorização das mercadorias sujeitas a este regime em determinados estabelecimentos, acaba não chegando aos cofres públicos.

2.DOUTRINA

“A cobrança antecipada de ICMS sobre fato ainda não acontecido, não poder prosperar, sem lei complementar que defina o momento da cobrança, sua intensidade, o agente etc., detalhes que a Lei Maior remete à legislação complementar (não à lei ordinária).

A matéria vem sendo fustigada pelo Judiciário, haja vista a substituição tributária exigida pela Fazenda sobre tintas, bebidas, automóveis, pneus - para citar algumas mercadorias de setores distintos” (HAUER, Geraldo Augusto. Substituição Tributária não Tem Legitimidade. In: Gazeta do Povo, de 05 de novembro de 1995. P. 36).

Em trechos da sentença do juiz da 4ª. Vara da Fazenda do Paraná, Dr. Francisco Pinto Rabello Filho: “ ‘Volta à tona aqui a sohada discussão relativa ao instituto da substituição Tributária e sua legitimidade.’ ‘O assunto, agora, já não comporta mais discussão. É que o colégio Superior Tribunal de Justiça vinha apresentando divergência sobre o tema em suas egrégias Primeira e Segunda Turmas. E ainda há pouco a egrégia Primeira Seção, no exercício de sua competência de resolver divergência de entendimento entre aquelas duas turmas, e com isso estabelecer uniformização da jurisprudência daquela Corte, julgou os Embargos de Divergência, pondo fim à discussão.’ ... ‘E restou vitoriosa a tese de que exclusivamente por intermédio de lei complementar, a ser editada, é que se pode disciplinar, no que concerne ao ICMS, o instituto da substituição tributária’.”

“Por sua vez preceitua o art. 135 do CTN: “São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III- os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

Esta nota não define casos de reponsabilidade tributária como pode de sua leitura parecer. Trata-se de substituição legal tributária. As pessoas obrigadas ao pagamento de tributo nos casos nela previstos não são contribuintes porque não têm relação “pessoal e direta” com o fato gerador (inexiste relação de identidade entre a pessoa vinculada diretamente ao fato gerador do tributo e a pessoa obrigada ao seu pagamento). Não são responsáveis porque sua obrigação não decorre da impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Não são sucessores porque não há mudança no titular do dever de pagar o tributo na obrigação principal. As pessoas referidas são mais propriamente substitutos tributários porque a obrigação principal já nasce vinculando estas pessoas ao pagamento do tributo. As pessoas indicadas no art. 135 respondem por “débito próprio”, na qualidade de substitutos tributários.”(BORGES, Arnaldo. O sujeito passivo da obrigação tributária. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1981.p. 101).

3.PROBLEMA

3.1 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

Verifica-se que a cobrança antecipada de imposto pelo regime da Substituição Tributária é acompanhado de constantes mudanças, liminares, ações e autuações entre o Estados e os Contribuintes, contribuintes representados pelos fabricantes, consumidores, distribuidores e varejistas. Contribuintes que procuram todos os meios para não pagar impostos, ou no pior das situações, pagar menos, postergar, enfim, querem os contribuintes pagar somente o que é justo e no tempo certo, motivo pelo qual há está verdadeira guerra entre o Estado e o Contribuinte.

3.1.1 PROBLEMA

É possível adequar a Substituição Tributária a realidade do mercado sem prejudicar a arrecadação do Estado, sem aumentar impostos, sem liminares e o contribuinte pagando o imposto justo no tempo certo?

3.2 OBJETIVOS

3.2.1 Objetivo Geral

Compreender a legislação e localizar os desvios que o Estado criou no intuito de instituir imposto antecipado nas operações de venda de produtos sujeitos ao regime de Substituição Tributária, identificando como e quando os sujeitos passivos são penalizados pela forma de cobrança antecipada.

3.2.2 Objetivo Específico

Através de estudo de tabelas de preços dos fabricantes, notas fiscais de venda, levantamento de preços de cervejas e refrigerantes, identificar se os contribuintes estão sendo prejudicados em função da Substituição Tributária que lhes é imposta.

Verificar qual a dissipalidade dos preços ao qual foi pago imposto em comparação ao que mercado pratica, identificando excesso ou falta de imposto nas operações.

Analisar se o consumidor paga mais imposto do que deve, na falta, identificar quem fica com este excedente.

3.2.3 Delimitação

A Legislação pertinente ao ICMS Substituição Tributária é muito vasta, pois cada Estado da Federação possui a sua própria regulamentação, por este motivo este trabalho de pesquisa será focalizado em produtos específicos: bebidas alcoólicas e refrigerantes no restringindo-se as operações sujeitas ao Regime no Estado do Paraná.

4. HISTÓRICO

A cobrança antecipada do ICMS substituição Tributária teve início no ano de 1983, onde os Estados da Bahia, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Santa Catarina, São Paulo e o Distrito Federal, através de seus Secretários da Fazenda, considerando o disposto no artigo 37 do Regimento do Conselho de Política Fazendária, aprovado pelo Convênio ICM no.08/75, instituíram a cobrança antecipada através da Substituição Tributária aos fabricantes de cimento estabelecidos nos territórios dos demais.

A validação de protocolo se efetivou com a assinatura dos representantes destes estados, dando origem a primeira cobrança antecipada de ICMS no país.

Depois deste protocolo surgiram muitos outros, dentre os quais os protocolos:

- 04 /84 Dispunha sobre o ICMS Substituição Tributária sobre sorvetes.
- 07/85 Refrigerante e Cerveja
- 10/85 Gado
- 11/85 Cimento de qualquer espécie
- 13/85 Produtos agrícolas do Distrito Federal para São Paulo
- 14/85 Medicamento, esparadrapo, algodão farmacêutico, gaze, absorvente e mamadeira
- 15/85 Filme fotográfico e cinematográfico e slide.
- 16/85 Lâmina de barbear, aparelho de barbear e isqueiro.
- 17/85 Lâmina Elétrica
- 18/85 Pilha e bateria elétrica
- 19/85 Disco fonográfico, fita virgem ou gravada.
- 20/85 Remessas interestaduais, com mercadorias que menciona, do Distrito Federal para o Estado da Bahia
- 21/85 Remessa mercadoria de Goiás para Bahia
- 22/85 Farinha de trigo
- 27/85 Remessa de mercadoria de Minas Gerais para o Rio de Janeiro
- 28/85 Remessa de mercadoria do Paraná para o Rio de Janeiro
- 39/85 Remessa de mercadorias do Paraná para Santa Catarina

No ano de 1986 houve apenas um protocolo de Substituição Tributária.

Em 1987 houveram mais dois.

De 1988 a 1992, trinta e sete novos protocolos foram firmados no país.

Desde o ano de 1992 até 1998 foram instituídos inúmeros protocolos, assim como alguns Estados regulamentaram diversos protocolos através de Decretos Leis sancionados pelos governadores.

Apesar de todo este tempo o ICMS Substituição Tributária estar sendo cobrado dos contribuintes, esta forma de cobrança de imposto foi implementada na Constituição Federal de 1998. A carta magna, menciona na seção IV, Artigo 155.- Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

XII - Cabe a lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- d) ...

Ou seja, apesar de estar disposto na Constituição Federal, o ICMS Substituição Tributária precisava de Lei Complementar aprovada pelo Congresso Nacional para regulamentação, o que só aconteceu em 1996 através da Lei Complementar No. 87/96 de 13.09.96, entrando em vigor a partir de 1o. de novembro de 1996.

Se a Substituição Tributária só foi regulamentada em 1996, então os Estados cobraram dos contribuinte, de forma irregular desde 1983, e continuaram a cobrar depois da Constituição Federal, apesar dela exigir que houvesse regulamentação, o que demonstra que os Estados sempre usaram de seu poder coercitivo para angariar fundos para sua Administração.

A falta de regulamentação da Substituição Tributária fez com que vários processos se originassem como forma de atenuar os prejuízos dos contribuintes com esta exigência dos Estados.

5. JUSTIFICATIVA

É lamentável que os Estados e a própria União sejam tão incapazes de simplificar a cobrança de impostos num país tão imenso, haja visto o grande número de impostos e contribuições existentes atualmente. A substituição Tributária vem a ser apenas mais um desta tamanha incompetência de que possuímos no momento de criarmos nossa estrutura de arrecadação.

O presente estudo procura demonstrar que a antecipação do imposto das operações de circulação de mercadorias pode ser tão ruim para o consumidor quanto para o Estado de modo geral.

Com este trabalho existe a intenção de fornecer informações do que ocorre com a Substituição Tributária, para que então possamos entender que a Substituição Tributária pode ser ruim para todos os envolvidos ou para alguns.

5.1 Enunciado das hipóteses

.Como é a realidade das operações subseqüentes das mercadorias específicas do desenvolvimento deste trabalho?

.Como fica o prazo de pagamento de ICMS Substituição Tributária das mercadorias especificadas anteriormente?

.Pode o contribuinte estar sendo lesado pelo não recolhimento do imposto excedente do preço praticado no mercado varejista de bebidas?

6.METODOLOGIA

6.1 Limitação e Delineamento da Pesquisa

Como a Legislação pertinente ao ICMS Substituição Tributária é muito vasta, e o objetivo do nosso trabalho de pesquisa é identificar os prejuízos dos contribuintes do ICMS, focalizaremos nosso estudo em quatro tipos de produtos, a cerveja 600 ml retornável (garrafa), cerveja lata 355 ml (unidade), o chopp (litro) e o refrigerante (PET 2 litros) no Estado do Paraná.

6.2 Recursos Metodológicos

6.2.1 A Legislação

6.2.1.1 Lei Complementar (ausência) - JURISPRUDÊNCIA

ICMS - Leis complementares (Decreto-lei nº 406/68 e Código Tributário Nacional preexistentes à Constituição Federal e por ela disciplinados). Convênios Estaduais 66/88 e 107/89 em conflito com a legislação complementar em vigor. Tempestividade. Por não conflitarem com a Carta Política de 1988, continuam em vigor, com a hierarquia de Leis Complementares, o Decreto-lei nº 40/68 e o Código Tributário Nacional, no pertinente à disciplina do ICMS, o respectivo fato gerador e a base de cálculo. Consoante a legislação em vigor (CTN, art. 114), o sujeito passivo da obrigação tributaria, em princípio, deve ser aquele que praticou o ato descrito como núcleo do “fato gerador”, ao qual é imputável a autoria do fato imponível. O substituto tributário, em face do CTN, deverá ter sempre alguém vinculado ao fato gerador, sendo de todo incabível que algum terceiro (estranho em relação ao fato imponível) substitua pretense devedor que ainda não seja contribuinte relativamente à operação considerada. O convênio nº 66/88 e 107/89, a pretexto de disciplinar o instituto da substituição tributária, já definido em lei complementar (87/96), instituiu hipótese de antecipação do ICMS, em que:

- a) a base de cálculo é fundada em fictício e estimado valor de tabela (pautas fiscais);
- b) a retenção e recolhimento do tributo são exigidos antes da ocorrência do fato gerador - com ofensa ao princípio da tipicidade estrita (art. 114 do CTN);

c) o substituto tributário é um terceiro estranho ao fato imponible.

Ao instituir o sistema de substituição tributária, mediante a antecipação do recolhimento do ICMS, o Convênio nº 66/68 desbordou-se da Legislação Complementar vigente (Decreto-lei nº 406/68, art. 1º e arts. 114 e 128 do CTN), quando se sabe que, a sua função (do convênio) é a de regulamentar provisoriamente a incidência do ICMS no dizente às lacunas existentes na legislação recepcionada e sobre matéria tratada em Lei Complementar não recebida, no todo ou em parte, pela Constituição Federal.

Recurso conhecido e provido, em parte. Decisão unânime. (Superior Tribunal de Justiça - Rec. Especial nº 77.067 - São Paulo - Ac. 1ª. T. - unânime - Relator: Ministro Demócrito Reinaldo - em 22.11.95 - Fonte: Diário da Justiça I, 18.12.95, páginas 44533/44534).

Depois da Regulamentação da Substituição Tributária através da Lei Complementar 87/96, o Estado do Paraná instituiu a Lei No. 11.580 de 14.11.96 - DOE PR de 14.11.96:

Art.11 - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferidos aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

1º - Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço fixado.

2º - Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, a base de cálculo será este preço, na forma estabelecida em acordo, protocolo ou convênio.

3º - A margem a que se refere a alínea c do inciso II deste artigo será estabelecida em acordo com base nos seguintes critérios:

I - levantamento, ainda que por amostragem, dos preços usualmente praticados pelo substituído final do mercado considerado;

II - informações e outros elementos, quando necessários, obtidos junto a entidades representativas dos respectivos setores;

III - adoção da média ponderada dos preços coletados.

4º - O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II deste artigo, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista no art. 14 desta lei sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituído

Art.14 - As alíquotas internas são seletivas em função da essencialidade dos produtos ou serviços, assim distribuídas:

I - Alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) para as operações e prestações com os seguintes bens, mercadorias e serviços:

d) bebidas alcoólicas classificadas nas posições 2203,2204,2205,2206 e 2208 da NBM/SH (**CERVEJA**).

IV- Alíquota de 17% para demais serviços, bens e mercadorias , inclusive álcool hidratado. (**REFRIGERANTE**)

Convém esclarecer que a alíquota aqui estipulada é atribuída para operações internas, sendo externa utiliza-se a alíquota de 12%.para operações que destinem mercadoria para os Estados da região Sul, Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo.

Já para operações que destinem mercadorias para o Distrito Federal os demais Estados a alíquota é de 7%.

6.2.1.2 Legislação Estadual

Cabe ressaltar que até o Termo de Acordo abaixo, os produtos especificados neste trabalho eram tributados da seguinte maneira:

Arts. 492 e 493 do Decreto 1.511/95.

BASE DE CÁLCULO

O imposto a ser retido pelo substituto tributário será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre o preço máximo de venda a varejo, fixado pela autoridade competente, deduzindo-se do valor obtido o imposto devido pela própria operação.

Inexistindo tabela oficial, a base de cálculo será obtida da seguinte forma:

- a)** ao montante formado pelo preço praticado pelo distribuidor, inclusive por aquele identificado em mesma personalidade jurídica do fabricante, depósito ou estabelecimento atacadista, incluídos o IPI, o frete ou carreto até o estabelecimento varejista e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, será adicionada a parcela resultante da aplicação dos seguintes percentuais (margem de lucro), sobre o referido montante:

^a1) 40% quando se tratar de refrigerante em embalagem com capacidade igual ou superior a 600 ml;

- a2) 70% quando se tratar de água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em garrafa plástica de 1.500 ml;
- a3) 100% quando se tratar de refrigerante pre-mix ou post-mix e de água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em copos plásticos ou embalagem plástica com capacidade até 500 ml;
- a4) 115% quando se tratar de chope;
- a5) 170% quando se tratar de água mineral gasosa ou não, ou potável, naturais, em garrafa de vidro, retornável ou não, com capacidade de 500 ml;
- a6) 70% quando se tratar de água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em embalagem com capacidade igual ou superior a 5.000 ml;
- a7) 100% quando se tratar de água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em embalagem de vidro, não retornável, com capacidade até 300 ml;
- a8) 70%, nos demais casos, inclusive quando se tratar de água gaseificada ou aromatizada artificialmente
- b)** ao montante formado pelo preço praticado pelo industrial, incluindo o IPI, se for o caso, o frete ou frete até o estabelecimento destinatário e demais despesas a ele debitadas, será acrescido o valor resultante da aplicação do percentual (margem de lucro) de 100% quando se tratar de gelo, em barra ou em cubo.

Nos casos das letras “a1” a “a8”, quando o preço de partida for o praticado pelo próprio industrial, importador, arrematante ou engarrafador, aplicar-se-ão os seguintes percentuais de margem de lucro:

- 1º) 140%, nos casos das mercadorias referidas nas letras a1, a3, a4, a7 e a8;
- 2º) 250%, no caso das mercadorias referidas na letra a5;
- 3º) 100%, no caso das mercadorias referidas na letra a6;
- 4º) 120%, no caso das mercadorias referidas na letra a2;

6.2.1.3 Comentários

Em resposta à Consulta nº 93/96, o Setor Consultivo do ICMS/PR manifestou-se favorável à utilização do preço sugerido pelo fabricante, no cálculo do ICMS retido de operações com as mercadorias aqui comentadas. Apesar de não explicitado no art. 493 do Decreto 1511/95, a determinação legal da base de cálculo da substituição tributária (art.19 da Lei nº 8.933/89) menciona “preço fixado ou sugerido pela autoridade competente ou pelo fabricante”.

No próprio Decreto 1511/95, esta regra foi reproduzida no art.20, cuja aplicação deve prevalecer, ainda que não menciona no art. 493.

Ressalva, contudo, aquele Setor Consultivo, que o preço sugerido pelo fabricante, de notório conhecimento público, deverá corresponder ao praticado no mercado varejista . As tabelas de preços serão afixadas em lugares de fácil visualização pelos consumidores e o contribuinte substituto as manterá arquivadas pelo prazo decadencial à disposição do Fisco.

6.2.2 Regime Especial

TERMO DE ACORDO Nº 1.617/98

CLAUSULA PRIMEIRA - O presente Regime Especial tem por objetivo a definição da base de cálculo para a retenção do ICMS pelos Contribuintes Substitutos Tributários, nas operações com os produtos definidos no Artigo 492 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 2736/96, bem como as obrigações acessórias inerentes.

CLAUSULA SEGUNDA - Para fins do presente Regime Especial considera-se como contribuinte substituto aqueles definidos no Artigo 492 do RICMS.

CLAUSULA TERCEIRA - A base de cálculo para fins de retenção do imposto, conforme determina o Artigo 493 do RICMS, será o preço de venda ponderado ao consumidor final, sugerido pelo fabricante ou importador, na forma seguinte:

PRODUTO	UNID.	BRAHMA SKOL	COCA-COLA KAISER	PEPSI	ANTARTICA	HUGO CINI	OUTROS FABRICANTES
Cerveja 600 ml -retornável	Gar.	1,06	1,07		1,07		1,00
Cerveja 300 ml- retornável	Gar.	0,64	0,64		0,65		
Cerveja-long neck.	Gar.	0,71	0,68		0,68		
Cerveja lata-até 355 ml	lata	0,67	0,64		0,64		0,56
Chope (litro)	litro	2,07	2,05		2,10		
Refrigerante PET-2 litros	Gar.	1,25	1,38	1,34	1,35	1,03	1,03
Soda cristal PET-2 litros	Gar.					1,09	
Refrigerante PET-1 litro	Gar.	0,92	0,94	0,93	0,93		
Refrigerante PET-600 ml	Gar.	0,85	0,87	0,85	0,86	0,73	0,73
Soda Cristal PET-600 ml	Gar.					0,73	
Refrig.lata - até 355 ml.	lata	0,64	0,63	0,60	0,65		0,56
Refrig.290/330 ml.-retornável	Gar.	0,60	0,60	0,60	0,60		0,45
Refrig.290 ml descartável	Gar.					0,63	
Refrig. 200 ml retornável							0,35
Refrig.1 litro retornável	Gar.	0,83	0,85	0,84	0,84		
Refrig.600 ml retornável	Gar.		0,51	0,50	0,45		0,40
Refrig.1,5 litro retornável	Gar.		0,91				
Refrig.1,25 litro retornável	Gar.		0,88				
Post mix (litro xarope).	litro	11,00	11,00	11,00	11,00		

Parágrafo Primeiro: Os preços sugeridos neste Termo de Acordo serão considerados temporários, vigendo para o período compreendido entre 01/04/98 até 31/05/98.

Parágrafo Segundo: A periodicidade e frequência para apresentação da lista de preços sugeridos, bem como da sua vigência, será estabelecida entre os acordantes, durante o prazo definido no parágrafo anterior.

CLAUSULA QUARTA - Os acordantes comprometem -se a encaminhar lista de sugestão de preços ponderados de mercado ao Setor de Substituição Tributária da Inspeção geral de Fiscalização - SST-IGT no prazo definido no & 1º, da Cláusula anterior, para fins de acompanhamento.

CLAUSULA QUINTA - Os preços estabelecidos na Clausula Terceira serão utilizados para a formação da base de cálculo da substituição tributária do ICMS, quando das vendas realizadas pelo

substituto aos estabelecimentos distribuidor, atacadista ou varejista, não importando o sistema de distribuição adotado.

CLAUSULA SEXTA - Os acordantes deverão cumprir todas as demais disposições da legislação tributária que não conflitem com o disposto neste Regime Especial.

Parágrafo único - Nas notas fiscais que acobertarem as operações praticadas pelos Acordantes, deverá constar a expressão: “BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CONFORME TERMO DE ACORDO nº 1617/98”

CLAUSULA SÉTIMA - O presente Termo de Acordo terá vigência após a data de sua publicação no Diário Oficial do Estado, cuja responsabilidade é das Acordantes, devendo ser transcrito, ainda que sucintamente no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências das mesmas.

CLAUSULA OITAVA - O presente Termo de Acordo poderá ser rescindido a qualquer momento, no interesse da Administração Tributária, ou denunciado pelos Acordantes mediante comunicação formal à Coordenação da Receita do Estado.

CLAUSULA NONA - Assim, por estarem de acordo, assinam o presente em 09 (nove) vias de igual teor, e na presença de 02 (duas) testemunhas, o Representante da Fazenda Pública, Sr. Jorge de Ávila, Diretor da Coordenação da Receita do Estado e representantes das Acordantes, incluindo-se todos os estabelecimentos instalados no País, conforme Abaixo: ...

6.2.3 Interpretação da Legislação

Após a coleta da legislação pertinente dos produtos específicos utilizados como base de pesquisa chegamos a seguinte interpretação:

- A Alíquota de ICMS da cerveja e do chopp é de 25%.
- A Alíquota de ICMS do refrigerante é 17%

- O preço sugerido no termo de acordo é na verdade a Base de Cálculo para fins de retenção do ICMS Substituição Tributária.

- Devemos aplicar a alíquota de cada produto sobre a base de cálculo do Termo de Acordo.

- O resultado desta multiplicação devemos diminuir o imposto da operação própria (ICMS Próprio).

- É recolhido aos cofres públicos os dois impostos, ou seja o valor da Base de Cálculo multiplicado pela alíquota específica de cada produto.

- O Prazo para recolhimento do ICMS próprio é de do dia 12 a 15 do mês subsequente.

- O Prazo para recolhimento do ICMS Substituto Tributário é do dia 09 do mês seguinte subsequente. (art. 57, XIII, alíneas “b” e “e” a “J”).

6.3 Levantamento de Preços

Para identificarmos o preço pago, foi elaborado um levantamento de preço praticados em estabelecimentos de Curitiba, direcionado aos pontos de vendas do produtos cerveja e refrigerante, segregando em Cerveja retornável, Cerveja descartável, Chopp e refrigerante descartável com segue:

Estabelecimentos visitados: 10
Ramo de Atividade: Bares, restaurantes, pizzarias e ser-car.
Frequência de compras: 7 dias
Forma de Pagamento: à vista

PREÇOS MÉDIOS PRATICADOS							
PRODUTO	UNID.	BRAHMA SKOL	COCA-COLA KAISER	PEPSI	ANTARTICA	HUGO CINI	OUTROS FABRICANTES
		a vista	a vista	a vista	a vista	a vista	a vista
Cerveja 600 ml -retornável	Gar.	1,50	1,50		1,50		1,00
Cerveja lata-até 355 ml	lata	1,00	1,00		1,00		1,00
Chope (litro)	litro	4,50	4,50		4,50		
Refrigerante PET-2 litros	Gar.	1,50	1,50	1,50	1,80	1,50	1,20

6.3.1 Pesquisa Externa.

Em comum acordo com um fabricante de bebidas, este autorizou o acompanhamento da rota de entrega de um caminhão de entregas da Companhia em um único dia do mês de maio do corrente.

De questionário na mão foi então feito a rota do veículo entregador, preenchendo-se então os questionários junto aos pontos de venda.

Além da rota do entregador, foi levantado preços dos produtos específicos em supermercados e Distribuidores de Curitiba conforme segue:

PRODUTO	UNID.	BRAHMA SKOL	COCA-COLA KAISER	PEPSI	ANTARTICA	HUGO CINI	OUTROS FABRICANTES
Cerveja 600 ml -retornável	Gar.	1,06	1,07		1,07		1,00
Supermercados							
Carrefour Com.e Indústria		0,870	0,850	0,000	0,990	0,000	0,000
Extra Hipermercados		0,870	0,850	0,000	1,030	0,000	0,000
Demeterco & Cia.		0,920	0,930	0,000	0,930	0,000	0,000
Condor Supermercados		0,930	0,920	0,000	0,980	0,000	0,000
Distribuidores							
Servbier Com.de Bebs.Ltda		0,900	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Companhia Cervej.Brahma		0,884	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Spaipa Ind.Com.Bebidas Ltda		0,000	0,860	0,000	0,000	0,000	0,000
Restaurantes							
		2,000	2,000	0,000	2,000	0,000	2,000

PRODUTO	UNID.	BRAHMA SKOL	COCA-COLA KAISER	PEPSI	ANTARTICA	HUGO CINI	OUTROS FABRICANTES
Cerveja lata-até 355 ml	lata	0,67	0,64		0,64		0,56
Supermercados							
Carrefour Com.e Indústria		0,540	0,550	0,000	0,570	0,000	0,450
Extra Hipermercados		0,510	0,520	0,000	0,610	0,000	0,450
Demeterco & Cia.		0,000	0,550	0,000	0,700	0,000	0,480
Condor Supermercados		0,700	0,710	0,000	0,720	0,000	0,600
Distribuidores							
Servbier Com.de Bebs.Ltda		0,550	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Companhia Cervej.Brahma		0,627	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Spaipa Ind.Com.Bebidas Ltda		0,000	0,580	0,000	0,000	0,000	0,000
Restaurantes							
		1,500	1,500	0,000	1,500	0,000	1,500

PRODUTO	UNID.	BRAHMA SKOL	COCA-COLA KAISER	PEPSI	ANTARTICA	HUGO CINI	OUTROS FABRICANTES
Chope (litro)	litro	2,07	2,05		2,10		
Supermercados							
Carrefour Com.e Indústria		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Extra Hipermercados		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Demeterco & Cia.		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Condor Supermercados		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Distribuidores							
Servbier Com.de Bebs.Ltda		2,000	0,000	0,000	2,050	0,000	0,000
Companhia Cervej.Brahma		2,000	0,000	0,000	2,050	0,000	0,000
Spaipa Ind.Com.Bebidas Ltda		0,000	2,030	0,000	0,000	0,000	0,000
Restaurantes							
		4,500	4,500	0,000	4,500	0,000	0,000

PRODUTO	UNID.	BRAHMA SKOL	COCA-COLA KAISER	PEPSI	ANTARTICA	HUGO CINI	OUTROS FABRICANTES
Refrigerante PET-2 litros	Gar.	1,25	1,38	1,34	1,35	1,03	1,03
Supermercados							
Carrefour Com.e Indústria		1,150	1,150	0,990	0,960	1,120	1,000
Extra Hipermercados		1,100	1,150	1,100	0,960	1,120	1,000
Demeterco & Cia.		1,120	1,120	1,300	0,960	1,000	1,010
Condor Supermercados		1,180	1,180	1,200	0,898	1,080	1,000
Distribuidores							
Servbier Com.de Bebs.Ltda		1,300	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Companhia Cervej.Brahma		1,210	1,352	0,000	0,000	0,000	0,000
Spaipa Ind.Com.Bebidas Ltda		0,000	2,030	0,000	0,000	0,000	0,000
Restaurantes							
		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000

6.3.2 Análise da pesquisa

Após interpretação da tabela de pesquisa, foi observado que nas compras que o consumidor efetua nos supermercados ou hipermercados, acaba pagando mais do que deveria, pois os supermercados trabalham com guerra de preços, além do que compram a prazo e vendem a vista, que os faz reduzir preços para fazer caixa. Sendo o preço dos Supermercados menores do que os do Termo de Acordo, o Supermercado perde este imposto.

Nas compras efetuadas em Restaurantes o consumidor é extremamente lesado, visto os preços cobrados nestes estabelecimentos são muito superiores ao qual foi pago o imposto. Isto significa que mesmo descondando serviço prestado pelo garçom, margem de lucro e gelar as bebidas, os restaurantes ficam com uma grande margem de lucro, margem que não se paga o ICMS. Se desta parcela não se recolhe imposto, isto significa que o contribuinte está perdendo benefícios que o Estado poderia lhe dar se este imposto tivesse chegado aos cofres públicos, além do que, todos são iguais perante a lei, neste caso o imposto do restaurante fica com o seu dono.

As compras em distribuidores ou direto do fabricante o valor que o consumidor paga é menor do que o do Termo de Acordo, ficando então difícil determinar quanto é esta variação, porém o termo de Acordo define em sua cláusula quinta que a base de cálculo independe do tipo de venda do fabricante, se direta ou indireta, o que faz com que neste caso o contribuinte pague mais imposto do que deveria.

7.VANTAGENS E DESVANTAGENS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

7.1 Vantagens

7.1.1 Para o fabricante ou Substituto

Fica com o dinheiro do Contribuinte antes de repassar aos cofres Públicos de 01 a 40 dias por venda efetuada, dependendo do dia em que efetuou a venda. Este imposto fortalece o caixa do Fabricantes, visto que pode aplicar no mercado financeiro, no caso de investimento pode obter uma fonte de recursos barata.

7.1.2 Para o Estado

Economia de recursos; diminui a possibilidade de sonegação de impostos; diminui a necessidade de fiscais; deixa de fiscalizar uma grande quantidade de estabelecimentos.

Não corre risco de não receber o imposto, pois os fabricantes pagam em dia.

Não perde o imposto se o consumidor não pagar a compra.

7.1.3 Para o Consumidor

É a mais justa se for bem administrado (monitorado) pelo Estado.

É a forma mais democrática, pois todos pagam este imposto.

7.1.4 Para o Distribuidor ou substituído

Não precisa apurar e recolher impostos dos produtos sujeitos a Substituição Tributária, pois neste caso a responsabilidade é do substituto.

7.2 Desvantagens

7.2.1 Para o Fabricante ou substituto

Trabalha para o Estado, visto que toda a operacionalização está sob sua responsabilidade, desde a emissão da tabela de preços até o repasse aos cofres públicos.

Se o consumidor deixar de pagar a compra, o Estado não ressarce o fabricante, e este além de ficar com o prejuízo do produto, ainda perde o imposto.

7.2.2 Para o Estado

Deixa de receber o Imposto do excedente do preço pago em estabelecimento que vendem os produtos a preço superiores aos do Termo de Acordo.

Em épocas de demanda alta, o preço sobe, e até que o Estado atualize o Termo de Acordo deixou de arrecadar uma grande cifra em impostos.

7.2.3 Para o Consumidor

Nem todo o valor que paga nos pontos de venda é tributado, desta forma os varejistas e os distribuidores embolsam parte do imposto.

7.2.4 Para o Distribuidor ou substituído

É quem perde, pois geralmente paga a vista na retirada da mercadoria e ainda precisa vender e receber para fazer caixa, além do que está pagando imposto da sua operação e das subseqüentes.

Precisa de uma grande cifra para adquirir produtos, pois geralmente os fabricantes exigem que se compre carga fechada, além do que precisa aproveitar o frete. Desta forma adianta ao fabricante um valor de imposto que ainda nem chegou em seu estabelecimento, quanto recebê-lo, precisa vender, entregar e ainda receber. Também perde o imposto dos consumidores inadimplentes.

8. JURISPRUDÊNCIAS ST-BEBIDAS

É legítima a cobrança do recolhimento antecipado do ICMS no regime de substituição Tributária previsto no Convênio 66/88 por empresa distribuidora, atacadista e varejista de bebidas. Precedentes. Agravo regimental conhecido e provido. (STJ - Ag. Regimental no Agravo n. 90.785 - Paraná - Ac. - Relator: Ministro José de Jesus Filho - em 18.06.96 - Fonte: Diário da Justiça I, 09.09.96, pag, 32334).

Comércio de bebidas - Recolhimento antecipado - Regime de substituição tributária - Legitimidade da exigência - Apelação e reexame providos para denegar a segurança. Conforme vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça, a exigência do recolhimento antecipado, do ICMS, pelo chamado regime de substituição tributária, não se afigura ilegal; continua em vigor a legislação infraconstitucional pertinente a “substituição tributária para frente”. (Tribunal de Justiça/PR - apelação Cível nº 0042246-6 - Comarca de Maringá - Ac. 696 - unânime. - 5ª. Câmara Cível - Relator: Desembargador Carlos Hoffmann - Apelante: Estado do Paraná - Advogados: Joaquim Mariano P. de Carvalho Neto e outro - Apelado: Citrobeer Comércio de Bebidas Ltda. - Advogados: João Carlos de Oliveira - em 13.02.96 - Fonte: Diário da Justiça do Paraná, 04.03.96, pag. 26).

9.CONCLUSÃO

A Substituição Tributária precisa ser melhorada, pois como pudemos observar, é grande o desencontro de interesses nesta sistemática de arrecadação. De um lado o Estado perde porque é lento na adequação da legislação a realidade do mercado, por outro lado os substitutos embolsam o dinheiro por um grande período de tempo, obtendo grandes ganhos de posse destes numerários. Já os substituídos precisam de um grande valor de capital de giro para poder manter suas operações.

A complexidade com que se mantém a sistemática de Substituição Tributária faz com que se tenha uma grande confusão para interpretar, arrecadar, operacionalizar e democratizar a tributação dos produtos sujeitos a Substituição Tributária.

Os contribuintes ora pagam impostos a maior, ora a menor, dependendo da situação em que estiver adquirindo o seu produto, do mercado, do desconto ou da valorização da mercadoria que está adquirindo.

No caso dos produtos objetos deste estudo, os contribuintes não fazem nem idéia de quanto imposto estão pagando por se tratar de mercadoria de baixo valor, grande circulação, grande oscilação de preços e da sazonalidade. Se outros produtos de grande valor econômico tais como bens duráveis por exemplo, a tributação teria que ser mais rígida para não deflagrar uma batalha judicial, pois no desenvolvimento deste trabalho foi observado que há um grande número de processos e jurisprudência no tocante a veículos, combustíveis e seus derivados.

O mercado é quem dita o quanto vale uma mercadoria, neste caso nenhuma legislação pode mensurar quanto imposto um produto deve pagar, restando-lhe aguardar a realização da operação, ou então achar meios de arrecadar a diferença ou devolver o excedente do imposto pago no caso da Substituição Tributária.

10.RECOMENDAÇÃO

Analisando friamente a Substituição Tributária, observa-se que esta forma é mais econômica, democrática, dinâmica e segura de cobrança de impostos, porém uma maior agilidade do Estado em instituir base de cálculo contribuiria ainda mais para o seu sucesso.

Se o Estado segregar a base de cálculo em vendas diretas, vendas a supermercados, hipermercados, atacadistas e restaurantes por exemplo, poderia o Estado Arrecadar mais impostos, o contribuinte ficaria mais satisfeito, pois saberia que o imposto que paga na compra não fica na sua maior parte com o ponto de venda, seja ele qual for.

Os fabricantes por sua vez, precisam de maior agilidade do Estado no tocante ao seu relacionamento, pois em períodos de frio, calor, crise ou crescimento econômico, final de ano, carnaval, os preços oscilam rapidamente, recolhendo mais ou menos se imposto dependendo do caso. Isto posto sabemos que a informatização e comunicação remota agilizam qualquer processo, e neste caso acreditamos que é necessário um maior convívio Estado/Fabricante.

Os preços praticados na Capital são totalmente diferentes dos preços praticados em Foz do Iguaçu ou Cascavel por exemplo, e esta dissipalidade não é contemplada pelo Termo de Acordo ou pela Legislação em vigor, fato que pode ser objeto de estudo para adequar este fato a realidade de mercado dos produtos sujeitos a Substituição Tributária.

11.BIBLIOGRAFIA

IUDÍCUBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R.; Fundação

Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras; São Paulo, Editora Atlas, 1994.

Princípios Contábeis. 2ª.edição, São Paulo, Editora Atlas, 1992.

Rede IOB de Consultoria, Suplemento Especial, anexo ao Bol. IOB nº 30/93

Rede IOB de Consultoria, boletim nº 39, setembro 1996.

Rede IOB de Consultoria, Suplemento Especial, anexo ao Bol. IOB nº 49/96.

Constituição da República Federativa do Brasil, 1ª edição, São Paulo, Editora Atlas,1991.

Revista CRCPR, ano 24 - nº 120 março/98.

HAUER, G. A, Substituição Tributária não tem Legitimidade, Jornal Gazeta do Povo, 05 de novembro de 1995. P. 36).

Diário da Justiça I, 09.09.96, pág. 32334.

Diário da Justiça, 04.03.96, pág. 26.

Diário da Justiça I, 18.12.95, pág. 44533/44534.

Diário da Justiça, 17.04.95, pág. 39 e 10.04.95, pág. 19.

Código Tributária Nacional, São Paulo, Editora Atlas, 1994.