

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

FABIO PEREIRA DA SILVA

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO ESTADO DO PARANÁ:
PERCEPÇÕES PONTUAIS**

CURITIBA
2020

FABIO PEREIRA DA SILVA

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO ESTADO DO PARANÁ:
PERCEPÇÕES PONTUAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em MBA em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador (a): Prof. José Julberto Meira Junior.

CURITIBA

2020

TERMO DE APROVAÇÃO

FABIO PEREIRA DA SILVA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em MBA em Gestão Contábil e Tributária.

Prof. José Julberto Meira Junior

Orientador – Departamento Ciências Sociais Aplicadas, UFPR.

Prof(a). Dr(a)/MsC _____

Departamento _____

INSTITUIÇÃO _____

Prof(a). Dr(a)/Msc. _____

Departamento _____

INSTITUIÇÃO _____

Curitiba, 30 de setembro de 2020.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, pela oportunidade, vontade e forças para concluir mais uma etapa.

Aos meus pais por todos os ensinamentos.

As minhas filhas que por vários sábados compreenderam minhas ausências, que muitas vezes me deram a força necessária para continuar até o fim.

Minha amada esposa por me auxiliar tanto nessa etapa de nossas vidas.

Aos professores, por tantos ensinamentos, em particular ao professor Julberto Meira Junior, meu orientador, uma pessoa brilhante que transmite muita luz por onde passe.

RESUMO

O ICMS é o imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, um dos principais impostos do Brasil e a maior fonte de arrecadação dos Estados e do DF. É um tributo de competência estadual que está em constante mudança e atualização e devido a isso as empresas e contadores devem estar sempre atentas a cada detalhe na hora de apurar e pagar o tributo, bem como na hora das declarações acessórias. O presente trabalho aborda os principais conceitos desse imposto e tem como objetivo demonstrar várias modalidades da Substituição Tributária do ICMS, com enfoque principal no estado do Paraná.

Palavras Chaves: ICMS, Substituição Tributária, MVA.

ABSTRACT

The ICMS is the tax on operations related to the Circulation of Goods and on the provision of interstate and intercity transport and communication services, one of the main taxes in Brazil and the largest source of revenue for the States and the Federal District. It is a tax of state competence that is constantly changing and updated and because of this, companies and accountants must always be attentive to every detail when calculating and paying the tax, as well as when making accessory statements. This paper addresses the main concepts of this tax and aims to demonstrate various modalities of ICMS Tax Substitution, with a primary focus on the state of Paraná.

Keywords: ICMS, Tax Substitution, MVA.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CIF – *Cost Insurance and Freight* (Frete Pago)

CTN – Código Tributário Nacional

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Nacional

ICMS – Impostos sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

MVA – Margem do Valor Agregado

NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul

RICMS – Regulamento do ICMS

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

ST – Substituição Tributária

UF – Unidade da Federação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	9
1.1 PROBLEMA.....	9
1.2 JUSTIFICATIVA	10
1.3 OBJETIVOS	10
1.3.1 objetivo geral.....	10
1.3.2 objetivos específicos	10
2 METODOLOGIA.....	11
3 PRINCIPAIS CONCEITOS	12
3.1 ICMS/PR.....	12
3.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	15
3.3 CUSTOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA.....	18
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	20
REFERÊNCIAS.....	22

1. INTRODUÇÃO

“Manicômio tributário”, “Guerra fiscal”, “Insegurança jurídica” esses são algumas expressões usadas para designar nosso sistema tributário. Quando falamos de ICMS essas expressões definem muito bem a situação. Além da obrigação principal de pagar o tributo, gasta-se muito para apurar e depois para cumprir com as declarações acessórias. A “insegurança jurídica” também custa muito caro, Ana Tereza Lima Rosa (2017) em sua tese de mestrado demonstrou que do total dos processos judiciais elencados nos balanços das 30 maiores empresas, 283 bilhões era na área tributária, enquanto apenas 77 bilhões na área civil e 39 bilhões na área trabalhista. Ainda nessa pesquisa o ICMS foi o tributo mais envolvido nos processos com 90,4 bilhões e em segundo lugar o IRPJ/CSLL e em terceiro IRRF com 22,82 bilhões.

O ICMS é o Impostos sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, é um tributo de competência dos Estados. É um dos impostos que contribui para compor a alta carga tributária brasileira. É um tributo não vinculado, ou seja, é uma receita que os estados poderão utilizar para pagar qualquer despesa, e é a principal fonte de arrecadação dos estados e devido a isso é muito disputado por todos os 27 estados. Como é de competência dos estados, cada estado legisla a seu favor, e é aí que gera a “Guerra Fiscal”.

A Substituição Tributária é uma modalidade de recolhimento dos tributos, e está previsto na Constituição Federal. É uma modalidade muito usada e as vezes por exagero para o recolhimento do ICMS, existem várias formas diferentes do recolhimento e além dos regulamentos dos próprios estados, que é o principal e mais importante, existem legislação complementares para tentar evitar as “guerras fiscais” que são os Convênios e Protocolos celebrados através do CONFAZ.

1.1 PROBLEMA

A substituição tributária consiste em atribuir a um terceiro o pagamento do ICMS, sem que ele seja o contribuinte, mas que participa indiretamente da operação. Desde a sua criação, sempre foi muito discutível e envolvem grandes polemicas. Quais os principais conceitos no âmbito do ICMS e da Substituição tributária do ICMS?

1.2 JUSTIFICATIVA

A presente pesquisa justifica-se devido ao fator relevante e a importância que o ICMS tem tanto para os estados como instrumento de arrecadação quanto para as empresas que precisam saber como calcular e recolher de forma correta o imposto, cumprir com todas as obrigações acessórias e evitar contencioso tributário.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 objetivo geral

Definir os principais conceitos no âmbito do ICMS e da Substituição tributária do ICMS.

1.3.2 objetivos específicos

Identificar quais as principais percepções da Substituição Tributária para as empresas paranaenses.

Identificar os principais custos de conformidade.

2 METODOLOGIA

O trabalho quanto aos objetivos trata-se de uma pesquisa exploratória, que envolve levantamentos bibliográficos, análise de estudos existentes e de exemplos similares. A pesquisa exploratória tem como principal objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema de modo a torná-lo explícito (GIL, 1999). A pesquisa quanto aos procedimentos será bibliográfica, e é assim definida: “quando elaborada a partir de material já publicado, constituindo de livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado pela internet”. (GIL, 1999). Quanto à abordagem do problema, caracteriza como qualitativa.

3. PRINCIPAIS CONCEITOS

3.1 ICMS/PR

ICMS é o impostos sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que essas operações e prestações se iniciem no exterior, conforme definição do Artigo 1º do RICMS/PR. Imposto, conforme Artigo 16 do CTN, por sua vez é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, ou seja, é uma obrigação do contribuinte e seu pagamento não exige uma contraprestação do estado. Imposto é um tipo de tributo, onde é definido pelo Art. 3º do CTN como toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela de possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituído em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. O ICMS está previsto na Constituição Federal de 1988, Art. 155, II e na Lei Complementar 87/96, também conhecida como LEI KANDIR”. É de competência estadual e cada estado possui seu próprio regulamento. A Lei que dispõem sobre o ICMS no Paraná é a 11.580/1996 e foi regulamentado pelo Decreto 2.736/1996. O regulamento do ICMS do PR (RICMS/PR) atual foi aprovado pelo Decreto nº 7.871/2017, hoje conta 604 artigos e 12 anexos.

De acordo com o Art. 2º do referido regulamento, o imposto incide sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
 - II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
 - III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
 - IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios;
 - V - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, de competência tributária dos municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;
 - VI - a entrada no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outras unidades federadas, destinados ao uso ou consumo ou ao ativo permanente;
 - VII - operações e prestações iniciadas em outra unidade federada que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado neste Estado (inciso VII do "caput" do art. 2º da Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996).
- § 1º O imposto incide também:
- I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
 - II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território paranaense, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à industrialização ou à comercialização pelo destinatário adquirente aqui localizado, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto a este Estado.

O Art. 7º do Regulamento do ICMS do PR elenca os fatos ou situações que ocorrem o fato gerador do ICMS. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, na unidade federada do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

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

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável.

IX - do desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior;

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI - da aquisição em licitação pública de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

XII - da entrada no território do Estado de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, oriundos de outra unidade federada, quando não destinados à industrialização ou comercialização;

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outra unidade federada e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente, alcançada pela incidência do imposto;

XIV - da entrada no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade federada, destinados ao uso ou consumo ou ao ativo permanente;

XV - da realização de operações e prestações iniciadas em outra unidade federada que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado neste Estado (inciso XV do "caput" do art. 5º da Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996).

§ 1º Quando a operação ou prestação for realizada mediante o pagamento de ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador no fornecimento desses instrumentos ao adquirente ou usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX do "caput", após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente far-se-á mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, ressalvada a hipótese do § 7º do art. 74 e da exibição da nota fiscal emitida para documentar a entrada no estabelecimento do importador, conforme previsto na alínea "e" do inciso I do "caput" e no inciso III do § 1º, ambos do art. 244, todos deste Regulamento.

§ 3º Para efeito de exigência do imposto por Substituição Tributária - ST, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

§ 4º Poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, observado o disposto no art. 15 deste Regulamento, nos casos de venda ambulante quando da entrada de mercadoria no Estado para revenda sem destinatário certo.

§ 5º Considerar-se-á ocorrida operação ou prestação tributável quando constatado (art. 51 da Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996):

I - o suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário, quer esteja escriturado ou não;

II - a existência de título de crédito quitado ou despesas pagas e não escriturados, bem como bens do ativo permanente não contabilizados;

III - diferença entre o valor apurado em levantamento fiscal que tomou por base índice técnico de produção e o valor registrado na escrita fiscal;

IV - a falta de registro de documento fiscal referente à entrada de mercadoria;

V - a existência de contas no passivo exigível que apareçam oneradas por valores documentalmente inexistentes;

VI - a existência de valores que se encontrem registrados em sistema de processamento de dados, Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF ou outro equipamento similar, utilizados sem prévia autorização ou de forma irregular, que serão apurados mediante a leitura dos dados neles constantes;

VII - a falta de registro de notas fiscais de bens adquiridos para consumo ou para ativo fixo;

VIII - a superavaliação do estoque inventariado.

§ 6º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador nesse momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto e a exibição da nota fiscal emitida para documentar a entrada no estabelecimento do importador, conforme previsto na alínea "e" do inciso I do "caput" e no inciso III do § 1º, ambos do art. 244 deste Regulamento.

§ 7º Será exigido o pagamento antecipado do imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, relativamente a operações que tenham origem em outra unidade federada, observado o disposto no art. 16 deste Regulamento (§ 6º do art. 5º da Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996).

§ 8º O imposto de que trata o § 7º será exigido do adquirente, independentemente do regime de apuração que adote, no momento da entrada no território paranaense de mercadoria destinada à comercialização ou à industrialização (art. 1º da Lei nº 18.879, de 25 de setembro de 2016).

§ 9º Na hipótese do § 7º, a base de cálculo do tributo devido no momento da entrada será o valor da operação de aquisição, independentemente do regime de tributação adotado pelo adquirente.

§ 10. Na hipótese do inciso XV do "caput", caberá ao remetente ou ao prestador a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual (Difal) (§ 7º do art. 5º da Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996).

O Capítulo IV, do regulamento do ICMS/PR, traz as figuras da base de cálculo e das alíquotas. Segundo Jose Julberto Meira Junior (2019, p. 66), a “base de cálculo é o critério escolhido pelo legislador como apto a dimensionar o fato gerador do tributo. É a expressão econômica do fato gerador, e sobre ela incide a alíquota do tributo”. A base de cálculo do ICMS no Paraná é apresentada no Artº. 8º do RICMS /PR, e ali é previsto quais os valores servirá de

base para a apuração do imposto. Integra a base de cálculo do imposto, além do valor da mercadoria, o próprio imposto, seguros, juros, fretes (CIF), descontos incondicionais.

A Alíquota por sua vez consta no Art. 17 para as operações internas, ocorridas dentro do estado do Paraná, e no Art. 18 para as operações interestaduais. É um percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo para apuração do valor devido do tributo. As alíquotas internas são de acordo com a essencialidade e são diferenciadas conforme o princípio da seletividade, podem ser de 7%, 12%, 16%, 18%, 23%, 25%, 27% e 29%. As alíquotas interestaduais são: 4% para o transporte aéreo de passageiro, carga e mala postal, e bens e mercadorias importados do exterior, 12% para bens, mercadorias e serviços com destino aos Estados de RS, SC, MG, RJ, SP e 7% para bens, mercadorias e serviços com destino aos demais Estados.

Antes de adentrarmos ao tema da Substituição Tributária, precisamos ainda compreender quem são os responsáveis pelo pagamento do tributo.

Contribuinte do imposto, de acordo com o Art. 19 do RICMS /PR é a pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou serviços, ainda que estas operações tenham iniciado no exterior. É também contribuinte a pessoa que faz importação do exterior, destinatária de serviços iniciados no exterior, adquirente de mercadorias apreendidas ou abandonadas ou adquirida em licitação, a pessoa adquirente de petróleo, combustíveis e lubrificantes derivados ou energia elétrica oriundos de outra unidade federada para uso e/ou consumo. Em relação ao pagamento do tributo temos que diferenciar dois conceitos, um é o contribuinte de fato, aquela pessoa que realmente paga o imposto, imposto esse que geralmente é “embutido” no preço das mercadorias e serviços, e o outro é o contribuinte de direito, que é a pessoa que recolhe o imposto aos cofres públicos.

3.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA está prevista na Constituição Federal, no artigo 150, § 7º, introduzida pela EC 03/93 e também no Art. 128 do CTN, na Lei Complementar 87/1996 do Art. 5º até o Art. 10º, onde diz que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, ou seja, poderá ser escolhida outra pessoa para o recolhimento do tributo. Pode acontecer de forma antecipada, postergada, bem como concomitantemente ao fato gerador. A Substituição tributária pode acontecer com vários tributos diferentes e pode ocorrer tanto no âmbito federal

como na estadual e municipal. Nosso foco principal é a substituição tributária no ICMS, principalmente no estado do PR.

Para entendermos como funciona precisamos compreender mais alguns conceitos. Já vimos anteriormente base de cálculo e alíquota, fato gerador, incidência e contribuinte. Veremos a figura do responsável substituto e substituído, Convênios, protocolos, MVA, NCM, entres outros.

A Substituição Tributária ocorre quando, por força de lei, determina que uma pessoa seja responsável pelo recolhimento do tributo, que chamamos de Substituto Tributário, em nome de outra pessoa que seria o Substituído Tributário. A Substituição poderá ser antecedente ou Para Trás, ainda chamada de Diferimento, que é o adiamento do pagamento do imposto para o momento que encerrar a fase do diferimento, no Paraná é disposto no anexo VIII do RICMS /PR, poderá ser Concomitante, que ocorre o pagamento do imposto juntamente com o fato gerador e poderá ainda ser Subsequente ou Para Frente, onde o pagamento do imposto ocorre antes do fato gerador. A substituição tributária no estado do PR em relação as operações subsequentes estão disciplinadas no anexo IX do RICMS /PR

Na substituição tributária subsequente o imposto é pago antes das operações subsequentes, ou seja, a pessoa substituta calcula e recolhe o imposto antes da mercadoria, bens ou serviço chegar ao consumidor final. Cada estado tem definido em seu Regulamento quais as mercadorias têm ou não substituição tributária, bem como o modo de cálculo e recolhimento desse imposto. Assim sendo, sempre que alguém for fazer alguma operação interestadual, de venda ou remessa de mercadoria, bens ou serviços, primeiramente tem que verificar a legislação do estado de destino da mercadoria. Para “facilitar” essa verificação, os Estados podem firmar acordos, chamados de Protocolos ou Convênios.

Os convênios são normas complementares das leis, dos tratados e dos decretos, conforme o Art. 100 do CTN. São normas celebradas por todos os Estados e do DF, mediante um conselho, chamado de CONFAZ, Conselho Nacional de Política Nacional, onde é constituído por um representante de cada estado e do DF e um representante do governo federal, e sua função é celebrar convênios, para a concessão ou revogação de isenções, incentivos, benefícios fiscais do imposto. Como são normas complementares das leis, cada estado após assinatura de um convenio terá que fazer as alterações em seus regulamentos, lei e decretos.

Os protocolos são também normas complementares, e diferentemente dos convênios, eles acontecem entre dois ou mais Estados e/ou DF, e precisa ser regulamentado em cada estado.

Atualmente temos o Convênio ICMS 142/2018 que versa sobre os regimes de Substituição Tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativo ao imposto devido pelas operações subsequentes. No convênio esta as disposições gerais, tais como os bens e mercadorias que são passíveis de Substituição Tributária, a responsabilidade, os vencimentos do imposto, do complemento e ressarcimento dos valores recolhidos. Nos regulamentos dos Estados estará as disposições específicas de cada mercadoria.

Antes de calcular o valor do ICMS /ST é preciso conhecer todos os detalhes da operação. É necessário saber se o destinatário da mercadoria, é contribuinte ou não do ICMS, se a mercadoria será utilizada pelo destinatário para posterior revenda ou será para uso ou consumo do estabelecimento, se a operação será interna ou interestadual, se o vendedor é optante pelo simples nacional. Para cálculo do imposto precisamos conhecer o valor correspondente ao preço final ao consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente (Art. 10º, Convenio 142/2018) que será a base de cálculo. Inexistindo esse valor, a base de cálculo da ST será conforme o definido pela legislação da UF de destino, podendo ser o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final, Preço Final a Consumidor sugerido pelo fabricante/importador ou ainda a soma do preço praticado pelo remetente acrescido de frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário multiplicado pelo MVA estabelecido pela UF de destino. MVA é a Margem de Valor Agregado, são percentuais determinada em cada legislação estadual ou nos Protocolos e Convênios. Em alguns Estados chamado de IVA, índice de valos agregado. Podemos dizer que a MVA seria a parte do “lucro” da mercadoria. Para cálculo do ICMS /ST com operação interna é utilizada a MVA original, conforme estabelecida na legislação, já para as operações interestaduais a MVA deverá ser ajustada para evitar as diferenças de preços, pois cada estado define suas alíquotas. A formulado do MVA Ajustada está prevista no Convênio ICMS 142/2018 e se faz necessário devido ao Princípio da Neutralidade, “Definido como a mínima interferência possível da tributação no mercado” (MOREIRA, 2020), ou seja, que os tributos não devem influenciar as tomadas de decisões negociais dos contribuintes e que bens do mesmo valor devem ser igualmente tributados para evitar distorções no processo de escolha de um mercado livre. (MOREIRA, 2020).

A fórmula para determinar a MVA Ajustada é:

$$\text{MVA ajustada} = [(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) \div (1 - \text{ALQ intra})] - 1$$

Onde:

MVA ST original – é a margem de valor agregado prevista na legislação do Estado do destinatário para suas operações internas com produto.

ALQ inter – é a alíquota interestadual aplicável à operação;

ALQ intra – é a alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva.

Não entraremos nos detalhes dos cálculos, nem nas inúmeras hipóteses de operações que ocorrem no âmbito do ICMS /ST, pois o intuito de nossa pesquisa não é esse. Somente precisamos mencionar que sobre os valores recolhidos, o destinatário que receber as mercadorias sujeitas a ST deve sempre conferir os cálculos e valores retidos, pois caso exista diferença nos valores retidos a pessoa substituída, que é o contribuinte de fato, deverá recolher as diferenças. Do mesmo modo, caso o valor foi recolhido a maior, devido ao erro de cálculo, ou MVA diferentes ou qualquer outro motivo, o Substituído poderá pedir ressarcimento dos valores.

Para Santi e Santin (2018), os princípios que nortearam a substituição tributária do ICMS foram a igualdade (mesma carga tributária a todos), a livre concorrência (carga tributária não interferindo na concorrência) e a eficiência (fiscalização e arrecadação na base da cadeia).

Inicialmente aplicada para mercadorias ou serviços que atendessem os pressupostos de (i) produção concentrada, (ii) distribuição pulverizada, (iii) dificuldade de fiscalização, e (iv) impacto significativo na arrecadação (e.g. combustíveis, telecomunicações, automóveis, cigarros), mantinha total alinhamento aos seus princípios instituidores. Na segunda metade dos anos 2000 passou a abarcar outros setores não enquadrados nestes pressupostos, apenas como mecanismo de maximização da arrecadação e facilitação da fiscalização tributária estadual. (SANTI; SANTIN, 2018)

Iniciante o intuito da ST era louvável, pois muitas pessoas iam a “venda” da esquina comprar um refresco, ou tomar aquela “gelada” e não solicitavam nota fiscal, que sempre foi uma obrigação do comerciante a emitir, mesmo sem ser solicitada, ou ainda poucas pessoas iam os postos de combustíveis e após o abastecimento pediam a nota fiscal. Atualmente são 29 segmentos abrangidos pela ST no estado do Paraná, entre eles, produtos alimentícios, materiais elétricos, eletrônicos, ferramentas, materiais de limpeza, etc.

3.3 CUSTOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

Custo de Conformidade Tributária (*Compliance Costs of taxation*) é o custo total que o contribuinte deve arcar para cumprir com as obrigações principal e acessórias, corresponde ao tempo e recurso necessários para os cálculos dos tributos e o preenchimento e entrega das declarações acessórias, bem como os planejamentos, estudos, treinamentos e os processos judiciais.

O Sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos do mundo, pois além de inúmeras normas, há frequentes mudanças. O Brasil gastou em média 2.600 horas anuais para o cumprimento das obrigações tributárias no ano de 2016, apontou um estudo do Banco Mundial e a Price Waterhouse. Com quase 200 países, ficou em primeiro lugar, sendo que o segundo colocado, a Bolívia, teve um média de 1.025 horas. (DERZI; BREYNER, 2018). No ano seguinte, o Brasil melhorou, caindo para uma média de 2.028, porém ainda a primeira colocada.

O Brasil tem um sistema tributário descentralizado, na qual cada ente federativo tem autonomia a respeito de seus tributos, assim sendo, cada estado e município tem sua legislação própria acerca de seus tributos.

Na área do ICMS é difícil mensurar o custo de conformidade, assim como nos demais tributos, porém como vimos, cada estado tem sua legislação própria e além disso pode assinar acordos e convênios com outros estados. Além das obrigações principal e acessórias temos os inúmeros processos na esfera judicial.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo do trabalho foi discorrido os conceitos principais do ICMS e da substituição do ICMS no estado do Paraná. Foi identificadas as diferentes modalidades da substituição. O ICMS por ser tratar da principal fonte de recursos dos estados é muito disputado, e os empresários e contadores precisam muito estar sempre se atualizando, estudando para cumprir todas as obrigações tanta a principal, que é o recolhimento do imposto, como as obrigações acessórias que são muitas, entre elas entrega de declarações, inscrições auxiliares. Como foi vista em se tratando se ICMS, cada estado tem sua legislação própria e tem autonomia dentro dos limites da Lei, para instituir/majorar alíquotas, definir benefícios fiscais.

Inicialmente, quando foi instituído a substituição tributária do ICMS, o controle da arrecadação dos Estado realmente era muito difícil, muitos produtos eram vendidos em pequenas quantidades, como por exemplo o cigarro, combustível, assim sendo foi mais viável e mais correto instituir a substituição tributária para esses produtos tanto para os estados como para as empresas. Atualmente, com o advento da modernização e informatização dos sistemas para cumprimento das obrigações acessórias, a substituição tributária do ICMS deixou de ser necessária. Em janeiro de 2007 foi constituído o SPED, Sistema Público de Escrituração Digital, a partir daí várias obrigações acessórias passaram a ser entregues de forma digital e compartilhada para vários entes federativos ao mesmo tempo, como por exemplo a Nota fiscal eletrônica e a escrituração fiscal digital, e com isso o Estado passou a ter maior controle e de forma mais rápida sobre as operações.

Outra questão muito relevante que vai contra a substituição tributária e é muito questionável em todos os estados é a MVA, que inicialmente para adotar determinada margem havia uma pesquisa de preço para as mercadorias. Com MVA geralmente muito acima dos preços finais praticados, empresas devem primeiro fazer o recolhimento antecipados do imposto e posteriormente fazer o pedido de ressarcimento do imposto pago a maior.

O custo de conformidade no Brasil é muito alto como vimos, gasta-se quase 3 meses do ano para cumprir com várias das obrigações, muitas das vezes informações repetidas para vários entes diferentes. No Estado do Paraná não encontramos pesquisa que demonstre qual o custo de conformidade para o ICMS, porem no contencioso jurídico, de acordo com a pesquisa feita por Ana Tereza Lima Rosa Lopes para sua Tese de Mestrado, do universo pesquisado e mapeado, mais de 34% dos processos é relacionado ao ICMS, seguido de IRPJ/CSLL com 24,6% e em terceiro o IRRF com 8,6%. (LOPES, 2017).

A legislação tributária brasileira é muito complexa, com várias leis, decretos e normas antigas, ultrapassadas, certamente precisamos de uma reforma tributária, urgente. Dificilmente reduzirá a carga tributária, porém precisamos urgentemente reduzir os custos de conformidade.

Como tema de pesquisas futuras, recomenda-se estudos mais aprofundados sobre os custos de conformidade como um todo no Brasil, certamente é tema de extrema importância e relevância para os empresários e contadores se aprofundarem e assim poderão mapear seus custos e oportunidades.

REFERÊNCIAS

ASCOM FAZENDA/RECEITA ESTADUAL. **Decisão do STF reconhece cobrança da complementação do ICMS na Substituição Tributária.** Disponível em: <<https://www.fazenda.rs.gov.br/conteudo/10736/decisao-do-stf-reconhece-cobranca-da-complementacao-do-icms-na-substituicao-tributaria>> Acesso em: 22 jun 2020.

BALDOCCHI, Gabriel. **Manicômio Tributário.** Disponível em: <<https://www.istoedinheiro.com.br/manicomio-tributario/>> Acesso em: 28 set 2020.

BERTOLUCCI, A. V.; NASCIMENTO, D. T. **Quanto Custa Pagar Tributos?** Revista Contabilidade & Finanças. São Paulo: mai./ago. 2002. p. 55-67. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34074/36806>> Acesso em: 28 set 2020.

BRASIL. **Constituição (1988).** Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 22 jun 2020.

BRASIL. **Lei Complementar N° 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas a 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#art36> Acesso em: 22 jun 2020.

BRASIL. **Lei N° 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em: 22 jun 2020.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Custos de conformidade à tributação no Brasil.** Disponível em: <https://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT_Custos-de-conformidade_v2.pdf> Acesso em: 28 set 2020.

CONFAZ. **Convênio ICMS N° 142/18**, de 14 de dezembro de 2018. Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18> Acesso em: 22 jun 2020

DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. **Princípio da legalidade e os custos de conformidade na instituição de deveres instrumentais.** Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/Misabel-Derzi.pdf>> Acesso em: 28 set 2020.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. **O contencioso tributário sob a perspectiva corporativa: estudo das informações publicadas pelas maiores companhias abertas do país.** 2017. 133 p. Dissertação (Mestrado) - Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. **Apostila Atualização ICMS, IPI, ISS.** Curso de Substituição Tributária no ICMS. Consult Treinamentos. Curitiba, 2019.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. **Apostila de Substituição Tributária.** Curso de Substituição Tributária no ICMS. Consult Treinamentos. Curitiba, 2017.

MOREIRA, André Mendes. A Neutralidade vertical e o direito de deduzir o icms incidente na aquisição de bens intermediários. **Ibet**, São Paulo, p.59-85, abr. 2020. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/neutralidade-vertical-e-o-direito-de-deduzir-o-icms-incidente-na-aquisicao-de-bens-intermediarios-por-andre-mendes-moreira/>. Acesso em: 26 set. 2020.

PARANÁ. **Lei N° 11.580**, de 14 de novembro de 1996. Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências. Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7199611580.pdf> Acesso em: 22 jun 2020.

PARANÁ. **Decreto N° 7.871**, de 29 de setembro de 2017. Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação do estado do paraná RICMS/PR. Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/sefadocumentos/106201707871.pdf> Acesso em: 22 jun de 2020.

PEREIRA JUNIOR, Jacques Damasceno. **Substituição Tributária nas Operações Destinadas a Contribuinte não Inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS: Aspectos Legais e Repercussão Econômica.** Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/36nn/substituicao-tributaria-nas-operacoes-destinadas-a-contribuinte-nao-inscrito-no-cadastro-de-contribuintes-do-icms-aspectos-legais-e-repercussao-economica-jacque-damasceno-pereira-junior> Acesso em: 22 jun 2020.

ROSSI, Jessica Fernanda Pereira. **Percepção dos contadores e consultores tributários á respeito da legislação do Pis/Pasep e do Cofins.** 2018. 77 p. Monografia (Especialização) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2018.

SANTA CATARINA. **Portaria SEF N° 396/2018**, de 20 de dezembro de 2018. Disciplina procedimentos para o ressarcimento e restituição do ICMS retido por substituição tributários e estabelece outras providencias. Florianópolis, 2018. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/portarias/2018/port_18_396.htm Acesso em: 22 jun 2020.

SANTI, Eurico Marcos Diniz; SANTIN, Lina. **Será o fim da substituição tributária?: A evolução e aplicação prática do regime provocou desvio de finalidade e aplicação generalizada do instituto.** Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sera-o-fim-da-substituicao-tributaria-06032018 Acesso em: 22 jun 2020.

ST COAD. **Conceito de substituição tributária**. Disponível em:

<<http://www.substituicaotributaria.com/SST/substituicao-tributaria/regra-geral/?id=636>>

Acesso em: 22 jun 2020.

TAUIL, Roberto A. **Diferenças entre substituição e retenção na fonte**. Disponível em:

<<http://consultormunicipal.adv.br/artigo/tributos-municipais/02-10-2014-diferencas-entre-substituicao-e-retencao-na-fonte/>> Acesso em: 22 jun 2020.