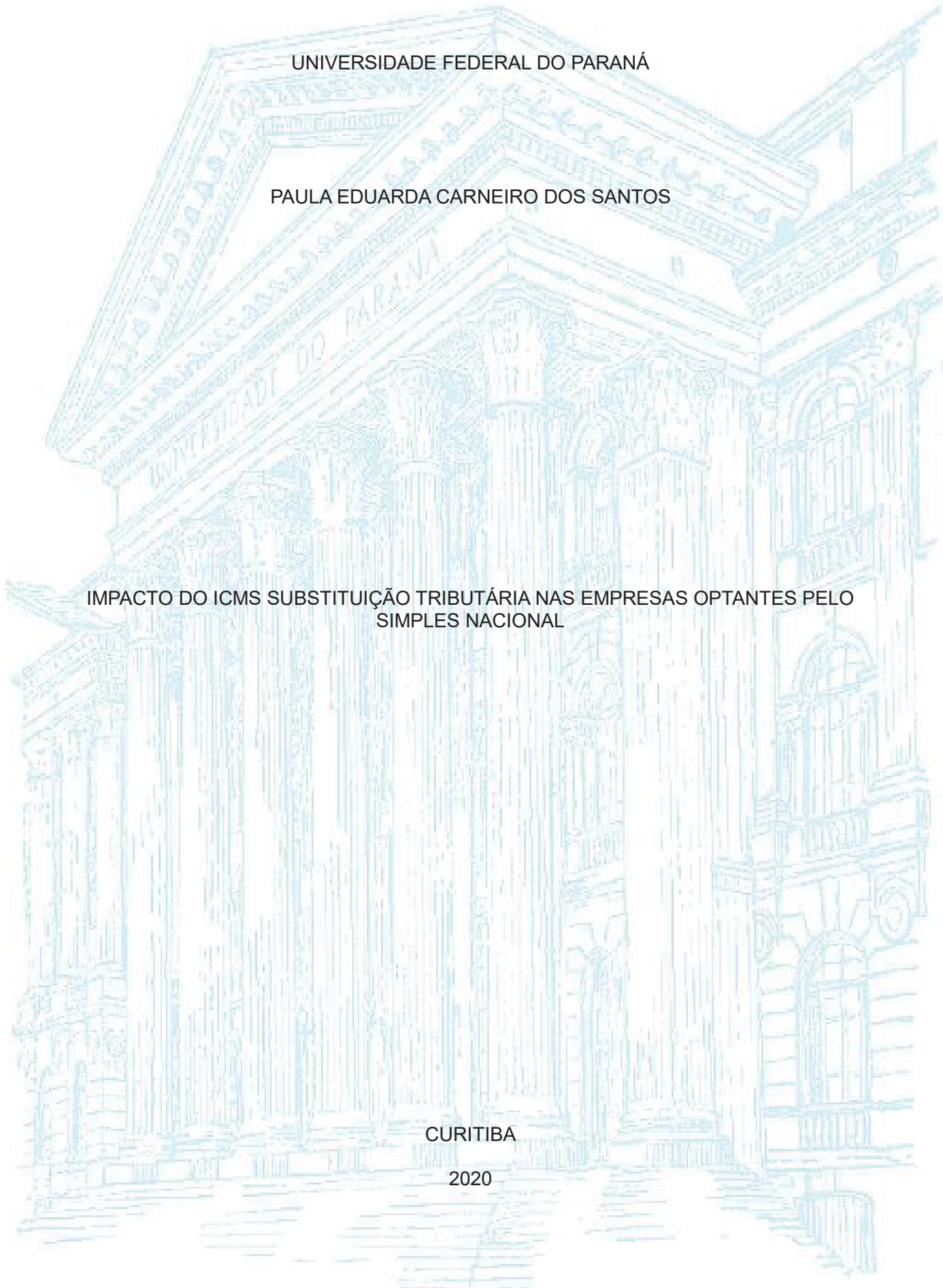




UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

PAULA EDUARDA CARNEIRO DOS SANTOS

IMPACTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS EMPRESAS OPTANTES PELO
SIMPLES NACIONAL

CURITIBA

2020

PAULA EDUARDA CARNEIRO DOS SANTOS

IMPACTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS EMPRESAS OPTANTES PELO
SIMPLES NACIONAL

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em MBA - Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Prof. José Julberto Meira Junior

CURITIBA

2020

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a implantação e o impacto da substituição tributária do ICMS, nas indústrias optantes pelo simples nacional, localizadas no estado do Paraná. De início o trabalho abordará de um modo sucinto o surgimento do ICMS, suas leis e regulamentações, seus aspectos históricos e suas particularidades até o surgimento da substituição tributária, a ênfase se dará no processo da ST no âmbito das indústrias que se enquadram no regime tributário do simples nacional.

Para um melhor entendimento do assunto, foi estudado através de pesquisa nos dispositivos legais que baseiam esse tema e foram observadas alguns dispostos que podem auxiliar o optante pelo Simples Nacional a compreender e gerir melhor seu negócio fazendo o enquadramento correto da sua empresa e podendo assim ter uma gestão mais efetiva e bem sucedida.

Para tanto foi feita uma pesquisa quantiquantitativa, como descrita na metodologia, onde foram analisados exemplos de substituições tributárias e os impactos que se têm com sua aplicação no simples nacional, pois dentre os Regimes Tributários existentes hoje no Brasil, o Simples Nacional acaba encontrando dificuldades nessa modalidade do ICMS por se tratar de um regime especial com foco na simplicidade de arrecadação de tributos e tratamento diferenciado, então foi demonstrado de que forma as empresas industriais enquadradas nesse regime são afetadas pela antecipação do imposto.

Palavras-chave: Regime tributário. Tributação de ICMS. Optante Simples Nacional. Regime de Substituição tributária. Tratamento diferenciado.

Abstract

This work aims to analyze the implementation and the impact of the ICMS tax substitution, in industries opting for the simple national, located in the state of Paraná. From the beginning, the work will briefly address the emergence of ICMS, its laws and regulations, its historical aspects and its particularities until the emergence of tax substitution, the emphasis will be on the ST process in the scope of industries that fall under the tax regime. of the simple national.

For a better understanding of the subject, it was studied through research in the legal devices that base this theme and some dispositions were observed that can help the optant for Simples Nacional to better understand and manage his business making the correct framing of his company and thus being able to have more effective and successful management.

For this purpose, a quantitative and qualitative research was carried out, as described in the methodology, where examples of tax substitutions and the impacts that have been applied with the simple national analysis were analyzed, since among the existing Tax Regimes in Brazil, the Simple National ends up finding difficulties in this ICMS modality because it is a special regime with a focus on simplicity in collecting taxes and differentiated treatment, so it was demonstrated how the industrial companies covered by this regime are affected by the anticipation of the tax.

Keywords: Tax regime. Taxation of ICMS. National Simple Optant. Tax substitution regime. Differentiated treatment.

Sumário

Sumário.....	5
1 INTRODUÇÃO	7
1.1 CONTEXTO.....	7
1.2 PROBLEMÁTICA	8
1.3 OBJETIVOS	9
1.3.1 Objetivo Geral	9
1.3.2 Objetivos Específicos	9
1.4 JUSTIFICATIVAS	10
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	11
2.1. REGIME TRIBUTÁRIO.....	11
2.2 SIMPLES NACIONAL.....	11
2.2.1 Arrecadação dos tributos no Simples Nacional	12
2.3 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	12
2.4 ICMS.....	13
2.4.1 Considerações gerais sobre o ICMS	13
2.4.1.1 Contextualização do ICMS	13
2.4.1.2 Cálculo do ICMS.....	14
2.4.1.2.1 Base de cálculo	14
2.4.2 Substituição tributária do ICMS	15
2.4.2.1 CONFAZ.....	16
2.4.2.1.1 Convênios	16
2.4.2.1.2 Protocolos	17
2.4.2.1.3 Considerações Gerais	18
2.4.3 Modalidades de substituição tributária	19
2.4.3.1 Substituição tributária antecedente	19
2.4.3.2 Substituição tributária subsequente.....	20
2.4.3.3 Substituição tributária concomitante.....	21
2.4.4 Fato gerador da substituição tributária	21
2.4.5 Base de cálculo	22
2.4.6 Prazo para recolhimento do ICMS ST	23

2.4.7	Outras informações sobre o ICMS ST	23
2.4.7.1	Obrigações acessórias do regime ICMS ST	24
2.4.7.2	Código CEST	24
2.5	O ICMS ST e o regime do simples nacional	25
2.6	Histórico do instituto da substituição tributária	25
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	26
3.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS	27
3.2	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS	27
3.3	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA....	28
3.4	LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES	28
3.5	CRONOGRAMA DO PROJETO	28
4	CÁLCULOS DE ICMS E ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	29
5	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – IMPACTOS NO SIMPLES NACIONAL	33
6	CONCLUSÃO	34
7	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	35

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO

As empresas, assim como as pessoas físicas precisam pagar uma carga tributária sobre serviços e produtos adquiridos, esses são de extrema importância para manutenção do governo, pois são eles que custeiam as despesas administrativas públicas e os gastos com infraestrutura dos estados e municípios.

Com a facilidade de abertura de novas empresas, os tributos recolhidos pelas três esferas do governo, têm uma elevada significação, porém a fiscalização precisa também ser crescente para que o governo possa gerir a arrecadação dos tributos.

A Constituição Federal de 1988, prevê em seu artigo 179, que as três esferas do governo, poderão dispensar, as microempresas e as empresas de pequeno porte, um tratamento jurídico diferenciado, visando incentivá-las, esse incentivo se dará pela simplificação de suas obrigações, inclusive as obrigações tributárias, instituídos por meio de lei.

Uma vez que é necessária a criação de leis e regulamentos para acompanhar o crescimento empresarial e a correta aferição dos impostos devido, o governo tende a expandir a fiscalização, criar leis e regulamentações para que o contribuinte não possa burlar o recolhimento dos impostos.

Deste modo a lei complementar 123/2006, institui o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional – com o objetivo de incentivar as micro e pequenas empresas, implicando em um recolhimento mais simples e unificado em somente uma guia. As empresas optantes por esse regime de tributação irão fazer o recolhimento unificado, dos seguintes impostos: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ; Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS; Contribuição para o PIS/PASEP; Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social; Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Observa-se ainda que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS foi instituído pela Constituição Federal de 1988 e é regulamentado pela Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, tendo em seu artigo primeiro, a seguinte redação:

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

Atrelado a competência para instituição do referido imposto, há o instituto da substituição tributária, onde o recolhimento do imposto é feito antes/depois do fato gerador e por somente um contribuinte, desta forma o fisco consegue concentrar a fiscalização somente no contribuinte responsabilizado legalmente pela substituição, diminuindo consideravelmente o montante a ser fiscalizado e por consequência a sonegação desses impostos.

O instituto da substituição tributária está previsto no Código Tributário Nacional em seu art. 128, onde dispõem que:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Desta forma, fica a cargo da esfera pública estadual a decisão sobre as políticas tributárias que serão adotadas em seu respectivo Estado. No Paraná, o ICMS é regido pela Lei Estadual nº 11.580/1996 e regulamentado, atualmente, pelo decreto 7.871/2017, que aprovou o RICMS/PR (regulamento do ICMS no Estado do Paraná), e que são a responsável por definir o sistema tributário estadual, referentes ao ICMS, estabelecendo as bases para seu funcionamento, incidências, imunidades, estabelecendo competências, direitos e deveres dos contribuintes.

1.2 PROBLEMÁTICA

Como já mencionado, junto a facilidade que se têm para abertura de novas empresas, vem também a responsabilidade do governo em criar leis e medidas para

controlar e administrar a correta arrecadação de seus tributos, em razão disso, são criadas cada vez mais leis e regulamentos para tentar diminuir a sonegação fiscal.

De outro lado, temos o contribuinte, que para a correta arrecadação de seus impostos, deve se atualizar e aperfeiçoando seus conhecimentos em relação as novas legislações, deveres e direitos, para que assim possa cumprir todas as exigências atribuídas pelo governo.

Ademais salientasse que conforme abrangido no artigo 13 da Lei Complementar 123/2006, o contribuinte optante pelo simples nacional, calcula seus tributos de forma simplificada, porém o ICMS recolhido por substituição tributária, não possuirá o mesmo tratamento diferenciado, salvo, quando se tratar mercadorias produzidas em escala industrial não relevante, nos termo do Convênio ICMS 142/2018.

Diante de todas as normas que regem a lei da substituição tributária do ICMS, as diversas mudanças e alterações no sistema de crédito, a simplicidade na arrecadação dos tributos e o tratamento diferenciado que obtém o contribuinte optante pelo regime tributário do simples nacional, se questiona: qual é o impacto que a substituição tributária causará nessas empresas?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Delimitar e identificar as políticas tributárias paranaenses aplicáveis no processo de substituição tributária do ICMS, nas empresas optantes pelo regime tributário do simples nacional e identificar quais serão os impactos que as empresas sofreram.

1.3.2 Objetivos Específicos

- (a) Traçar um histórico a respeito das mudanças na legislação tributária do ICMS, para que o contribuinte entenda como se chegou à legislação atual;
- (b) Ajudar o contribuinte a entender, de forma mais simplificada, como se dará o recolhimento do tributo;

(c) Analisar o impacto da substituição tributária do ICMS nas empresas optantes pelo regime tributário do simples nacional.

1.4 JUSTIFICATIVAS

Com o aumento na fiscalização dos impostos e com todas as leis e regulamentação que o governo impõe para a arrecadação dos tributos, os contribuintes se veem obrigados a se aperfeiçoar, estudar e entender todos os trâmites que a esfera tributária exige.

As micros e pequenas empresas optantes pelo regime tributário do simples nacional, recebem um tratamento tributário diferenciado e simplificado, onde a carga tributária e a burocracia fiscal são reduzidas, tal benefício é garantido pelo art. 179, da Constituição Federal, da seguinte maneira:

Art. 179 A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Somado a isso, tem-se a instituição da substituição tributária do ICMS, onde o tratamento simplificado que é oferecido as empresas optantes por esse regime tributário, acaba ficando de lado, pois são executados procedimentos e tratamentos mais complexos

Portanto o presente projeto de pesquisa será de grande importância, pois visa traçar de uma forma objetiva a dinâmica entre diversos entes e fatores que estão presentes no fato gerador do ICMS durante a movimentação de mercadorias e bens no âmbito comercial no Estado do Paraná.

A aplicação do ICMS é característico de cada região, por isso a importância em analisar os diversos aspectos como o Estado, a indústria, o comércio, as normas tributárias vigentes, a natureza das mercadorias e bens e o critério da territorialidade como ferramenta para atribuição das alíquotas de ICMS, bem como analisar o impacto e a problemática que se têm com a aplicação da substituição tributária do ICMS, no regime tributário do simples nacional.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1. REGIME TRIBUTÁRIO

O regime tributário é um conjunto de leis que a forma de tributação que será utilizado pela empresa. Toda empresa ou pessoa jurídica deverá se enquadrar em uma modalidade de tributação, utilizando como critério a sua receita anual; o regime tributário que o optante escolher irá norteá-lo no recolhimento dos impostos, e auxiliá-lo para que a empresa não pague seus impostos acima do que lhes é obrigado, por isso a mesma deve ter muita atenção ao optar por algum tipo de regime.

No Brasil existem três modalidades de regime tributário, o lucro presumido, que é utilizado em empresas cuja receita não ultrapasse o valor anual de 78 milhões de reais, observa-se que as alíquotas para cálculo dos impostos, nessa categoria, serão pré-fixadas sobre o lucro estimado da empresa, a segunda modalidade é a do lucro real que pode ser opcional para algumas empresas, e para outras é obrigatória sua adesão, ou seja, será obrigatório sempre que estas auferirem receita, no ano anterior, maior do que 78 milhões de reais, empresas que possuem rendimentos ou ganho de capital no exterior e empresas que desenvolvem atividades de financiamentos, como exemplo os bancos; e por último a modalidade do simples nacional, que será enfatizado no presente trabalho.

2.2 SIMPLES NACIONAL

O regime de tributação do simples nacional é aplicado em micros e pequenas empresas e está previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

O simples nacional é um tipo de regime tributário compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização, que abrange todos os entes federativos.

Para ingresso nesse regime tributário é necessário o cumprimento de algumas exigências, sendo elas, o enquadramento na definição de micros e pequenas empresas, o cumprimento dos requisitos previstos na legislação e sua formalização na opção do regime do simples nacional.

2.2.1 Arrecadação dos tributos no Simples Nacional

A empresa optante pelo simples nacional, pagará seus tributos em uma guia única, essa é identificada por Documento de Arrecadação do Simples Nacional – DAS, que unifica os impostos das empresas optantes por esse regime. O valor a ser recolhido será um percentual entre 4% e 33% e dependerá da receita bruta obtida e do tipo de atividade em que ela está inserida.

Para a geração da guia DAS, é necessário saber o percentual a ser aplicado, esse será obtido pela atividade-fim da empresa e pela sua receita bruta, para isso o Simples Nacional separou as atividades em tabelas chamadas de anexos, divididos em cinco partes, sendo três delas para serviços, um para o comércio e um para a indústria, abaixo está a Tabela 1, que dará a incidência da área enfatizada no presente trabalho, o setor industrial.

Tabela 1 – Alíquota e receita bruta para geração da DAS

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,80%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,00%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	11,20%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,70%	85.500,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,00%	720.000,00

Fonte: <https://blog.contaazul.com/tabela-simples-nacional>. Data de acesso: 15/10/2019.

2.3 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

De acordo com o exposto pelo Código Tributário Nacional em seu art. 96 – A expressão “legislação tributária” compreende as leis, tratados e convenções internacionais, Decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Da leitura do referido artigo, podemos concluir, portanto, que a legislação tributária instituída no âmbito Federal, Municipal ou Estadual, indicará as atribuições de responsabilidade tributária, a fiscalização e as penalizações para quem não cumprir a lei. A legislação abordará não só as leis tributárias, mas também compreenderá os dispositivos da Constituição Federal, as leis complementares, e as leis ordinárias, as leis delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos, e as resoluções.

Através do cumprimento da legislação, serão arrecadados tributos, que de acordo com o art. 3 do mesmo diploma normativo, prescreve que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

O regime tributário do Simples Nacional, será regido, concomitantemente, pela Resolução CGSN 140/2018, pela Lei Complementar 123/2006 e pelo Anexo XI do RICMS/PR – Aprovado pelo Decreto 7.871/2017, onde ambas legislações, regulamentarão os procedimentos a serem executados por esse contribuinte.

2.4 ICMS

2.4.1 Considerações gerais sobre o ICMS

O ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, Segundo Sabbag (2014, p 1110), [...] representa 80% da arrecadação dos Estados, ou seja, é um gravame plurifásico, este tributo incide sobre o valor agregado, além de se subordinar ao princípio da não cumulatividade prevista no artigo 155, parágrafo 2º e inciso I, da nossa Constituição.

2.4.1.1 Contextualização do ICMS

A primeira lei referente ao imposto se deu no ano de 1934, quando surge o IVC – Imposto sobre venda e consignações, era um imposto que incidia cumulativamente sobre todas as fases de produção de uma mercadoria.

No ano de 1965, o IVC é substituído pelo ICM – imposto sobre circulação de mercadoria, a diferença entre eles, é que diferentemente do IVC, o ICM não incidia em todas as fases de produção, o pagamento se daria sobre um valor agregado, onde num determinado período seriam deduzidos todos os impostos que já foram incididos sobre a matéria prima e demais produtos que fossem utilizados na produção, essa mudança ocorreu com o advento da Emenda Constitucional 18/1965, pois nela é abrangido que o imposto sobre circulação de mercadoria, deve ser não cumulativo, abatendo-se o mesmo em cada operação de circulação da mercadoria.

Em 1º de março de 1989, junto a Constituição Federal de 1988, passa a vigorar o ICMS, onde foram modificadas as bases de incidência, foram ampliadas suas hipóteses de incidência, e foram criadas alíquotas fixas para cada estado.

Suas normas gerais estão instituídas na Lei Complementar 87/1996 que também é conhecida como Lei de Kandir, e essa por sua vez, abrange todas as normas gerais que regulamentarão o ICMS, como a exemplo, sobre quais operações se incidirá o imposto, quem serão os contribuintes, a quem será atribuído a responsabilidade de pagamento, as hipóteses de condição da Substituição tributária, como se dará ocorrido o fato gerador do imposto e suas bases de cálculos.

No estado do Paraná, o Decreto que regulamenta o ICMS é o Decreto-lei nº 7.871/ 2017, que tem como base a Lei 11.580/1996 e possui especificações que somente serão validas dentro do próprio estado do Paraná.

2.4.1.2 Cálculo do ICMS

2.4.1.2.1 Base de cálculo

A base de cálculo para o ICMS, será o montante devido na operação, ou seja, o valor total da nota fiscal, descontando desse valor o IPI – Imposto sobre Produto industrializado, quando a venda não for a consumidor final e os descontos incondicionais, ofertados em função da venda da mercadoria.

As alíquotas aplicadas sobre o ICMS não são padrões para todos os estados, cada unidade federal possui sua própria tabela interna para cálculo do imposto, e diferentes operações também possuem diferentes alíquotas.

As alíquotas utilizadas no estado do Paraná, quando a operação for feita dentro do estado, estarão dispostas no artigo 17 do Decreto 7.871/2017 e serão então, conforme a Tabela 2:

Tabela 2: alíquotas de ICMS utilizadas nas operações internas, de circulação de mercadoria

Alíquotas ICMS aplicadas dentro do estado do Paraná	
Percentual	Aplicação
7%	sobre alimentos que serão destinados à merenda escolar e a administração pública
12%	sobre roupas, calçados, tecidos e similares, canetas e suas variações, gasolinas para avião, gás natural, biodiesel e óleo diesel, matérias da construção civil, produtos de uso doméstico, higiene pessoal e limpeza, derivados do plástico, sacolas ecológicas e em algumas classificações de veículos.
18%	Para demais serviços, bens e mercadorias não relacionados nos próximos itens.
25%	sobre armas e munições, balões e dirigíveis, embarcações de esporte, energia elétrica da área rural, peleteria e suas obras, perfumes e cosméticos.
28%	sobre gasolina e álcool para fins combustíveis.
29%	sobre energia elétrica, fumos e sucedâneos e bebidas alcoólicas;

Fonte: <https://blog.sage.com.br/wp-content/uploads/2017/04/tabela-icms-2018-atualizada-1024x711.png>), data de acesso: 15/10/2019.

2.4.2 Substituição tributária do ICMS

A substituição tributária do ICMS, foi instituída no Brasil junto ao Código Tributário Nacional, onde em seu artigo 128, permitiu que pudesse ser atribuído a um terceiro, vinculado ao fato gerador a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988, foi constitucionalizado o recolhimento da substituição tributária.

“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.”, ou seja a responsabilidade, do recolhimento do tributo, que seria do contribuinte final será reportada a um terceiro, que estará dentro da cadeia de produção.

O Fisco está numa constante busca de aperfeiçoamento para que possa assegurar a correta arrecadação dos tributos e que facilitem a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais. O mecanismo foi criado para uma melhor fiscalização dos tributos “polifásicos”, aqueles tributos que incidem várias vezes no

decorrer da cadeia produtiva de circulação do produto, portanto a adoção dessa sistemática, é uma forma que o governo encontrou de recolher os tributos diretos na fonte, já que se percebeu uma grande dificuldade em fiscalizar todas as lojas de varejos em razão da quantidade, logo por existirem bem menos indústrias de produção, ficou bem mais fácil e menos oneroso a sua fiscalização.

O ICMS ST é um mecanismo de arrecadação adotado pelo Governo brasileiro e forma do pelas unidades federativas, ao modo de que cada estado deverá constituir suas regras para o regime, dentro dos limites da Lei Complementar 87/1996, isso ocorrerá perante a celebração de convênios e protocolos, que fazem a regulamentação desse sistema, mediados pelo CONFAS-Conselho Nacional de Políticas Fazendárias.

2.4.2.1 CONFAZ

O Conselho Nacional de Política Fazendária, denominado por CONFAZ, é um colegiado fundamentado, pela Lei Complementar 24/1975 e realizado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, que cria e aprova seu regimento. É composto por representantes de cada Estado e do Distrito Federal e por um representante do Governo Federal.

Sua principal atribuição é a de celebrar convênios para a concessão ou revogação de isenções, incentivos, benefícios fiscais e financeiros do ICMS, também tem como função primordial a harmonização e simplificação das normas tributárias.

O CONFAZ, dispõe ainda da Comissão Técnica Permanente do ICMS – COTEPE/ICMS, que dentro de suas atribuições, é o responsável pelo apoio técnico ao

Conselho, competindo-lhe ainda, sempre que requisitado emitir opinião sobre questões tributárias relacionadas com o ICMS, questões normativas, assessoramento dos integrantes do CONFAZ, promover estudos relacionados a sua área de atuação, promoção de melhorias bem como a apreciação das propostas dos Conselheiros.

2.4.2.1.1 Convênios

A celebração de convênios se dará, em uma votação unânime, organizada e gerida pelo CONFAZ, em relação a uma determinada pauta.

Estes são definidos, pelo artigo 100, inciso IV do Código Tributário Nacional, da seguinte maneira, “(...) os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.”

Ficando assim definido, pela leitura do referido texto normativo que, apenas quando todos os Estados e o Distrito Federal, forem signatários de uma mesma proposta, essa será formalizada como convênio e sua abrangência é de âmbito nacional.

Após a aprovação, os convênios e ajustes SINIEF, serão públicos em Diário Oficial da União, no prazo máximo de dez dias, a partir da data de sua celebração, quando se tratar de protocolos, estes, também serão publicados no mesmo prazo, contados a partir da data de sua edição ou recebimento. A partir da publicação, dentro de quinze dias, o Poder Executivo de cada Estado e do Distrito Federal, publicará Decreto que deverá conter a ratificação ou não do convênio celebrado, importando na falta deste, a aceitação tácita.

O convênio, será rejeitado, quando não houver ratificação tácita ou expressa de todos os Estados e do Distrito Federal, na hipótese de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscal ou quando da hipótese de revogação total ou parcial desses benefícios, não houver pelo menos quatro quintos dos Estados e do Distrito Federal.

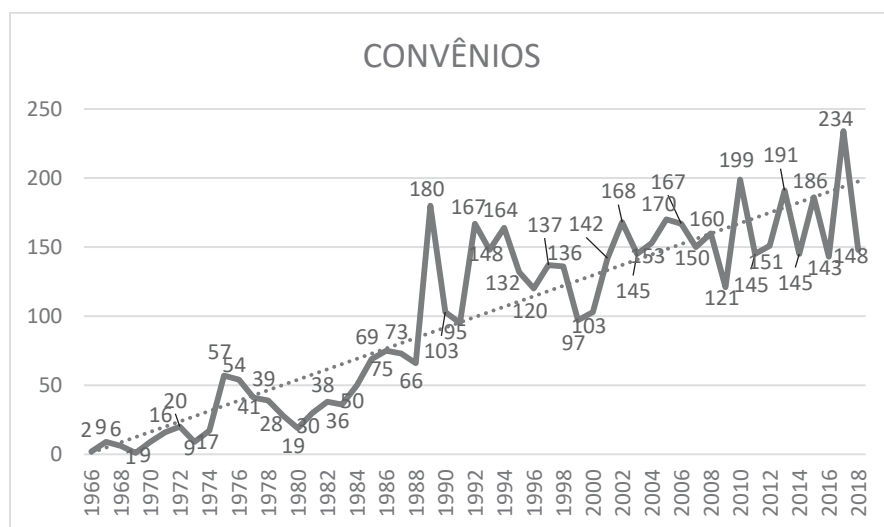
2.4.2.1.2 Protocolos

Os protocolos, são constituídos, apenas quando dois ou mais Estados, mas não todos, são signatários de procedimentos comuns tributários, por comum excluem-se aqueles procedimentos que visam aumentar, reduzir ou revogar benefícios fiscais, pois estes, necessitam de aprovação total dos Estados. Para a regular formalização de um protocolo, este deve ser submetido a apreciação do COTEPE/ICMS, para parecer técnico. Em seguida, deverá ser assinado e publicado em Diário Oficial da União, nos prazos já citados, para que entre em vigência.

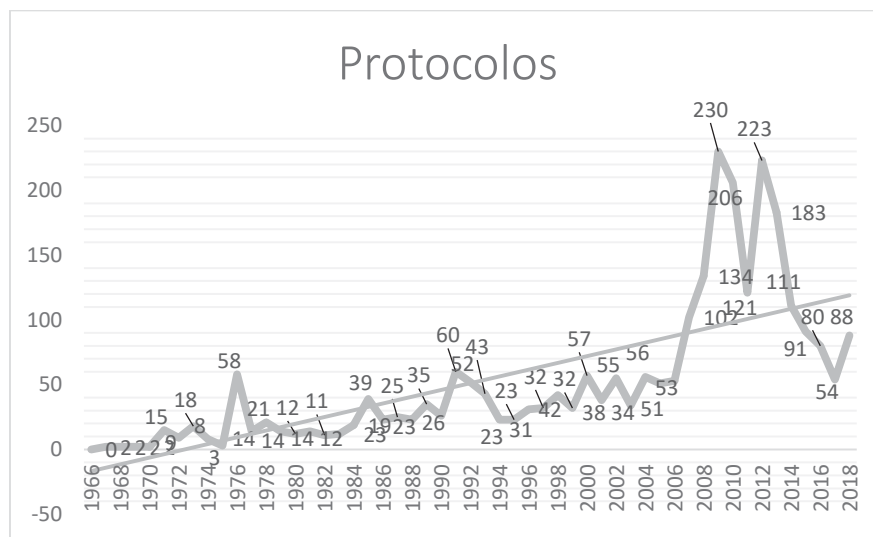
2.4.2.1.3 Considerações Gerais

Diante as considerações anteriores, é fácil demonstrar que houve, a partir do julgamento da ADIN 1851 – AL, essa que por sua vez extinguiu entre maio de 2002 até outubro de 2016, a restituição ou complementação da ST, um expressivo aumento da ST por meio de Convênios e Protocolos, havendo inúmeros convênios e protocolos que tratam do tema, e em especial, aquele que regulamenta a substituição tributária de uma forma geral, com suas particularidades e rol de todas as mercadorias passíveis de sujeição a ST em operações interestaduais, que é o Convênio ICMS 142/2018.¹

Para melhor entendimento, observando-se que nem todos os protocolos e convênios publicados tratam de ST, houve um significativo aumento do uso dos dois institutos e da própria substituição tributária, por destes instrumentos, sendo que o convênio ICMS 92/2015, estabelece a sistemática de uniformização do referido recolhimento. Abaixo está disposto os gráficos que representam a publicação de Convênios e Protocolos, desde 1.966:



¹ Em operação interna, segundo a competência do art. 155, II da CF/88, cc o artigo 6º da LC 87/96, as UFs tem liberdade para fazê-lo.



Fonte: MEIRA JUNIOR, José Julberto ICMS. Substituição Tributária. Uma Visão Crítica. Juruá Editora. Curitiba, 2019, 2ª ed. p. 165

2.4.3 Modalidades de substituição tributária

A substituição tributária é dividida em 3 modalidades, sendo elas, substituição tributária antecedente, substituição tributária subsequente e substituição tributária concomitante e essa classificação das modalidades de substituição tributária vem sendo adotada pela doutrina, desde o advento do artigo 6 da Lei Complementar 87/1996, vejamos

Art. 6º: Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto,

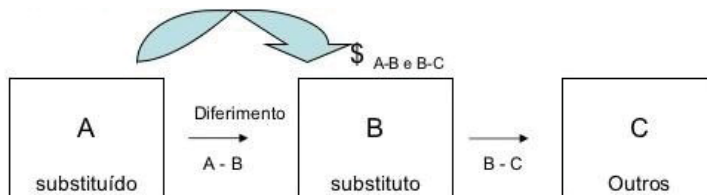
§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

2.4.3.1 Substituição tributária antecedente

Conhecida também por substituição para trás ou regressiva, é uma operação que ocorre quando o imposto a ser recolhido é proveniente de um fato gerador já ocorrido, o imposto passa a ser exigido posteriormente ao do fato gerador, ocorrendo assim o

diferimento, que nada mais é que a transferência do recolhimento do imposto para o próximo contribuinte da cadeia de produção.

Figura 1 - Substituição tributária antecedente



Fonte: <https://image.slidesharecdn.com/substituio-tributria-fgv-2010-2-110302082231-phpapp02/95/substituio-tributria-fgv20102-6-728.jpg?cb=1299054204>. Data de acesso: 18/09/2020.

No caso do diagrama acima, o produtor rural foi o responsável pelo fato gerador do ICMS, porém, foi gerado um diferimento ou repasse pela cooperativa, e quem fará a liquidação do tributo de ST, será a indústria de beneficiamento, que passará a ser o contribuinte substituto da operação.

2.4.3.2 Substituição tributária subsequente

Conhecida também por substituição tributária para frente pode ser conceituada de acordo com Mariano, Werneck e Bezerra (2010, pg. 82) “A lei determina que a responsabilidade tributária recaia sobre terceiro, que antecipadamente recolhe o tributo, tendo em vista a provável ocorrência do fato gerador futuro e caracteriza-se pela atribuição a determinado contribuinte (normalmente o primeiro na cadeia de comercialização, o fabricante/importador) pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas posteriores operações com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor/usuário final.”, portanto essa modalidade terá o seu imposto retido diretamente na fonte, onde o contribuinte ficará responsável por reter o ICMS devido e o ICMS de substituição tributária.

Na figura abaixo pode-se observar como se dá a operação de ST para frente, o imposto é retido quando ocorre o fato gerador, no caso o recolhimento se dará na indústria, os próximos contribuintes da cadeia de produção serão todos contribuintes substituídos.

Figura 2- Substituição tributária subsequente

Industria	Atacadista	Varejista	Consumidor Final
			
Substituto ICMS Próprio e ST	Substituído ICMS 0% Antecipado anteriormente	Substituído ICMS 0% Antecipado anteriormente	Substituído ICMS 0% Antecipado anteriormente

Fonte: Blog Flux-it, <http://flux-it.com.br/conceito-geral-icms-st>. Data de acesso: 25/08/2020.

2.4.3.3 Substituição tributária concomitante

Este tipo de operação se dá quando a obrigação de recolhimento do tributo passa a ser de outro contribuinte e não daquele que esteja realizando a operação, a operação de recolhimento se dará no mesmo momento da contratação do serviço, por isso dá-se o nome de concomitante.

Figura 3 - Substituição tributária concomitante

• Ocorrência simultânea do Fato Gerador



Fonte: Silva, Carlos Batista; ICMS ST novas tendências, página 11, 2009.

Na figura 3 pode-se observar a simultaneidade do fato gerador, onde ao invés da transportadora recolher o tributo, quem recolherá será o tomador do serviço.

2.4.4 Fato gerador da substituição tributária

De acordo com o CTN, art. 114, “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”, ou seja, o fato gerador ocorrerá quando houver a exigência do pagamento de um tributo.

Pode-se usar como exemplo o pagamento do ICMS, que o fato gerador se dará quando houver uma comercialização de produto ou uma prestação de serviço, gerando assim um ônus para o contribuinte.

No caso do ICMS em regime de ST, não haverá a verdadeira efetivação do fato gerador do tributo, pois o tributo é “presumido”, e de acordo com Mariano, Werneck e Bezerra, 2010, pg. 91:

[...] O vocabulário “presunção” para o direito tributário, na verdade diz respeito à presunção legal, entendida aquela que expressamente vem prevista em lei emanada de processo legislativo. Podemos, portanto, definir o fato gerador presumido, como aquele fato que se prevê; supõe-se que vá se realizar, ou seja, um fato gerador futuro. [...]

Portanto no regime de substituição tributária, o fato gerador não terá acontecido efetivamente, pois o tributo será cobrado antes mesmo da circulação da mercadoria ou do serviço.

2.4.5 Base de cálculo

Em uma definição jurídica, a base de cálculo é a grandeza econômica, expressa em valor econômico, sobre a qual se aplicará a respectiva alíquota para se calcular o valor do tributo que deverá ser recolhido. O cálculo da base do ICMS ST, será dividido em etapas, onde na primeira etapa será determinado o valor da operação própria, na segunda etapa será aplicado o MVA, só então, na terceira etapa será calculado o ICMS ST efetivamente.

Para entender melhor a definição de MVA, pode se utilizar o que diz no artigo 7, livro II da Substituição tributária, do RICMS/RJ - Aprovado pelo Decreto nº 27.427/2000:

“A margem de valor agregado será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, observado os critérios previstos em lei.”;

Contudo a margem servirá para definir o quanto o estado presumi que o contribuinte terá de lucro com a venda da mercadoria ou da prestação do serviço.

A MVA tem uma padronização nacional, de forma que determinados produtos possuam a mesma alíquota, independente da unidade federativa em que se encontram.

Deverá ser ajustado a MVA, nas operações interestaduais, visto que a carga tributária incidente ao ICMS próprio da operação, será menor que a carga tributária incidente ao consumidor final da mercadoria, conforme disposto no artigo 1, § 5º do Anexo IX do RIXMS/PR.

Ademais conforme disposto na Cláusula décima primeira do Convênio ICMS 142/2018, a MVA a ser utilizada quando o Substituto na operação, for optante pelo simples nacional, será a MVA prevista para as operações internas na legislação da unidade federada de destino, ou seja, a MVA original.

O processo se dará da seguinte forma, o contribuinte emitirá a nota fiscal para o fornecedor, colocando o preço das mercadorias, e destacando nela o ICMS próprio que ele deverá pagar, na mesma NF ele fará o também recolhimento do ICMS ST.

2.4.6 Prazo para recolhimento do ICMS ST

O recolhimento do ICMS da substituição tributária se dará pelo responsável pela operação, nesse caso o enfoque será na substituição tributária subsequente, onde o responsável pelo recolhimento será o primeiro contribuinte da cadeia de produção.

Nesse caso o contribuinte ficará responsável pela apresentação da DESTDA - Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquota e Antecipação, nela deverão constar as informações do contribuinte, o código de receita ao qual a guia faz jus e o número da nota fiscal a que se refere. A data para pagamento da guia tem prazo específico de acordo com a mercadoria objeto da operação, e para o contribuinte optante pelo simples nacional, o recolhimento se dará até o 2º (segundo) dia do 3º (terceiro) mês subsequente ao das operações, conforme dispostas no artigo 74, § 16., inciso I do RICM/PR – Aprovado pelo Decreto 7.871/2017.

2.4.7 Outras informações sobre o ICMS ST

2.4.7.1 Obrigações acessórias do regime ICMS ST

As obrigações acessórias são declarações que as empresas devem emitir, mensalmente, trimestralmente e anualmente, onde deverão constar informações sobre a empresa, são declarações na qual o contribuinte repassa para o governo as informações solicitadas, que podem ser sobre várias áreas, como exemplo a folha de pagamento.

No regime do ICMS ST, o contribuinte também é obrigado a fazer a declaração das obrigações acessórias, abaixo estão listadas as obrigações das indústrias, que são o foco do presente trabalho:

- ☐ Emissão e preenchimento de nota fiscal, que deverá ser emitida em modelo 55;
- ☐ Escrituração do livro registro de saídas;
- ☐ Escrituração do livro registro de entradas;
- ☐ Escrituração do livro registro de apuração do ICMS;
- ☐ Apresentação da DeSTDA

2.4.7.2 Código CEST

Uma vez realizado acordo entre todos ou alguns entes da federação, seja por meio de convênios ou protocolos, determinada mercadoria será identificada por um código CEST- Código Especificador da Substituição Tributária, exclusivo para esta finalidade.

Esta nova forma de identificação das mercadorias e bens foi instituída pelo Convênio nº 92 de 2015. O código foi elaborado com o objetivo da uniformização e padronização a todos os entes da federação, sendo signatário ou não, uma vez que todas as categorias de mercadorias levam uma numeração específica e única, bastando apenas que em haja protocolo ou convênio que abranja determinado produto ou serviço, para sua implementação.

A utilização desta nova codificação começou a ser realizada em 1º de julho de 2017, iniciando pela indústria e importadores e terminando em 1º de abril de 2018 para os demais. Sendo assim, a partir do vencimento do prazo, todos os participantes da

cadeia produtiva, devem apresentar em suas notas fiscais eletrônicas ou em papel, os códigos CEST das mercadorias.

2.5 O ICMS ST e o regime do simples nacional

Mesmo as empresas optantes pelo simples nacional sendo tributadas de forma simplificada, mediante recolhimento mensal do DAS, quando se tratar do regime de substituição tributária, essas farão o recolhimento normal do imposto, conforme abordado no artigo 13, parágrafo 1, inciso XIII, alínea “a” da lei complementar 123/2006.

“Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:
(...) § 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:
XIII-ICMS devido:
a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo ...”

Quando empresas optantes pelo Simples Nacional são obrigadas a recolher o ICMS ST, na qualidade de substituto tributário, acabam tendo um grande aumento no valor do ICMS que irão repassar aos seus clientes.

O pagamento antecipado desse imposto também acaba por afetar o fluxo de caixa da empresa, que em grande parte das operações financia ao consumidor em até seis vezes, fazendo com haja uma defasagem entre o calendário de antecipação de tributos e o fluxo de caixa, tendo que ter um bom capital de giro para subsidiar suas operações. Para o cálculo de substituição tributária, temos algumas regras voltadas ao contribuinte do Simples Nacional, a fim de diminuir os impactos causados por essa modalidade de imposto, que será detalhada nos próximos capítulos deste trabalho.

2.6 Histórico do instituto da substituição tributária

A introdução do instituto da substituição tributária, em apreço à verdade científica, não se deu necessariamente em terras brasileiras como muitos possam imaginar, pois à

rigor, como veremos posteriormente, estamos tratando da sujeição passiva indireta, e, isto, segundo importante contribuição investigativa de Leandro Paulsen, tem pelo menos seis referências históricas a serem consideradas a partir do direito aplicado em outras localidades:

- Na Grã-Bretanha –Século XVIII (Andréa Parlato);
- No Direito Alemão – 1924 – Obra intitulada *Steuerrecht* (Direito Tributário) por Alvert Hensel e em 1976 - § 33 do Código Tributário Alemão (*Abgabenordnung*) – o “Obrigado Tributário” (*Steuerpflichtiger*);
- Na Suíça – Obra Código Tributário Suíço (*Abgabenordnung*) – Ernst Blumenstein publicou em 1926 a obra sobre o Direito Tributário Suíço sob o título *Schweizerischen Steuerrechts*; e, em 1944, em conjunto com Irene Blumenstein a obra *System des Steuerrechts* (obra onde estudou a soberania fiscal e a obrigação tributária, em como a repercussão desta em terceiras pessoas).
- No Direito Italiano – Na década de 30, Achille Donato Giannini produziu *Instituzioni di Diritto Tributario*; em 1967 “*Principi di Diritto Tributario*”, “*Soggetti Passivi*” (Alberto Berliri), e, depois em “*Corso di Diritto Tributario*” (Gian Antonio Micheli);
- No Direito Espanhol, em 1963 (*Ley General Tributaria – LGT – Ley 230/63*), e, posteriormente, em 2003 (*Ley 58/2003*);
- No Direito Português – 1998 (“*Lei Geral Tributária Portuguesa*” – LGTP).
- No Brasil embora se saiba, no âmbito do ICM/ICMS, ela é tratada tanto no artigo 128 do CTN quanto no artigo 150, § 7º da Constituição Federal de 1988, a mesma já foi tratada na Constituição Federal de 1946 e também usada na década de 50.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Observa-se que nesse tópico serão abordados as informações e técnicas que serão utilizadas na elaboração do presente trabalho, para tanto consideramos o que diz Diehl (2004, p. 54) que enfatiza o estudo descritivo como sendo uma pesquisa que “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

O presente trabalho científico, quanto aos seus objetivos caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, onde será discorrido sobre o impacto que tem a substituição tributária em empresas optantes pelo simples nacional.

Observa-se que a pesquisa descritiva, sobre o enfoque de Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006, pág. 81), nada mais é que : Um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar quanto a primeira e nem tão aprofundada como a segunda. Nesse contexto descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos.

3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

O tipo de pesquisa utilizado no trabalho será bibliográfico e um estudo de casos, que conforme Cervo e Bevilacqua (1983, pág. 55), a pesquisa bibliográfica é definida como a que:

“Explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independente ou como parte de pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado, existente sobre um determinado assunto, tema ou problema.”

E segundo Cervo e Bervian (2002), um estudo de caso se define como: “... uma pesquisa sobre um determinado indivíduo, família ou grupo ou comunidade que seja representativo do seu universo, para examinar aspectos variados de sua vida.

Esse será realizado através de materiais normativos, do âmbito federativo, levando em conta ainda as diversas mudanças e alterações no sistema tributário, publicações de normas, decretos, convênios e protocolos que o Estado do Paraná é signatário. Considerando-se ainda que será feito um estudo de casos com informações manipuladas, criando cenários e valores, que permitam identificar os impactos que terão nas empresas em questão.

3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA

Quanto a abordagem do problema, observa-se que a pesquisa qualitativa tem como objetivo a análise de dados por meio da coleta de dados narrativos, estudando particularidades e informações individuais, por outro lado a pesquisa quantitativa analisará as informações por meio de coletas de dados numéricos, apontando consequências e ações decorrentes desses dados, portanto este trabalho científico terá uma tipologia quantiquantitativa, visto que será abordado a coleta de dados legislatórios, para se compreender como poderão ser montado os cenários com dados numéricos fictícios que se farão necessários para um completo entendimento da questão que será abordada.

3.4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES

Visto que o trabalho se e tratará de pesquisa descritiva, onde será discorrido, além da introdução ao assunto, a evolução da substituição tributária, analisando-se assim todas essas informações; E por se tratar de uma pesquisa bibliográfica, trazendo informações acerca do assunto e a possibilidade de interpretar a legislação e as informações que são disponíveis, visto que as empresas optantes pelo simples nacional não fazem publicação de suas informações internas; E ainda utilizando-se também de um estudo de casos, onde irá ser levantado hipóteses sobre tais impactos, aos quais serão analisados através de dados inventados. Portanto com base nessas pesquisas, criará-se cenários hipotéticos, para poder então se verificar como a substituição tributária, pode impactar nas indústrias optantes pelo simples nacional, então o levantamento de dados será feito através dos meios explícitos anteriormente, onde por meio de informações hipotéticas será analisado o cenário em questão e os possíveis impactos que esse regime ocasionará aos optantes pelo simples nacional.

3.5 CRONOGRAMA DO PROJETO

O cronograma do trabalho para elaboração deste projeto deverá ser desenvolvido da seguinte forma (2019-2020):

Quadro 1: Cronograma de atividade para o projeto de monografia

Atividades/ Meses	Jul /19	Ago/ 19	Set/ 19	Out/19	Nov/19	Dez / 19 a Jun / 20	Jul /20	Set/20
Aula Inicial	20/07							
Pré-projeto Ideia	20/07							
Análise/Pré- projeto								
Retorno p/alunos		26/08						
Encontro presencial			10/09					
Revisão/Pré- projeto			21/09					
Retorno revisão			24/09					
Revisão/Pré- projeto				05/10				
Retorno revisão								
Aula de apresentação				19/10				
Devolução/ Projeto					02/11			
Revisão Bibliográfica						X		
conclusão							X	
Orientação						X		
Entrega/Mono grafia.								

4 CÁLCULOS DE ICMS E ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Para um melhor entendimento dos cálculos de ICMS e de ICMS substituição tributária, por contribuintes optantes pelo Simples Nacional e por empresas optantes por regime normal de tributação, os mesmos, serão demonstrados, simulados e calculados, com base em hipóteses.

Para a elaboração dos exemplos que serão mencionados, foram feitas pesquisas em diferentes meios, Orientação disponíveis e alguns estudos específicos sobre as questões abrangidas.

No primeiro momento, serão demonstrados os cálculos de ICMS normal e ICMS ST por empresas contribuinte de regime normal de tributação, para após ser demonstrados os cálculos por empresa optante pelos simples nacional, sendo utilizados os mesmo valores, como de compra e mão de obra aplicado a mercadoria, em ambos os casos, para que deste modo, possa ser evidenciado, os impostos que cada optante deverá pagar em cada tipo de tributação.

Em ambos os exemplos serão utilizados os mesmo valores para a aquisição dos insumos, onde para os insumos adquiridos serão utilizados o valor de R\$600,00, a mão de obra, em ambos os casos será de R\$200,00 e também será utilizado o mesmo objetivo de lucro, que será de R\$200,00; para cálculo da substituição tributária, será utilizado como exemplo a mercadoria com NCM 8504.50.00 – bobinas de reatância, fabricados para uso no segmento de materiais elétricos, que possuirá alíquota, nas operações internas, de 18%, porém possuía benefício de redução de base de cálculo, previsto no item 37, Anexo VI do RICMS/PR, onde a carga tributária, dessa mercadoria, será de 12%.

4.1 ICMS Substituição Tributária – Empresa Categoria Geral.

A empresa de optante por regime normal de tributação, quando adquire insumos para seu processo industrial, possuem o direito ao crédito do ICMS, crédito que será pelo montante debitado na entrada dos insumos, pelo princípio da não cumulatividade, abrangido no artigo 25 do RICMS/PR – Aprovado pelo Decreto 7.871/2017 e na saída da mercadoria pronta, para estabelecimento comercial, deverá recolher o ICMS próprio da operação, que será compensado na apuração fiscal com os créditos pela entrada, e o ICMS ST, que será acrescido ao valor total do documento fiscal.

Custo do Insumos adquiridos

Custo Insumos	Crédito de ICMS pela aquisição de insumos:	Custo efetivo dos insumos
R\$ 600,00	R\$ 72,00	R\$ 528,00

Valor total da mercadoria pronta

Custo efetivo dos insumos	Mão de obra	Lucro	ICMS próprio saída 12%	Valor total da mercadoria
R\$ 528,00	R\$ 200,00	R\$200,00	R\$126,54	R\$ 1.054,54

Cálculo da Substituição tributária:

Base de cálculo da ST = Valor total da mercadoria + MVA original – redução de base de cálculo 33,33%, em razão do benefício fiscal.

Valor da ST = base de cálculo da ST X alíquota interna da mercadoria (18%)

ICMS a ser recolhido por ST = Valor da ST - ICMS próprio

Valor total da mercadoria	MVA original	Redução base ST	Base de cálculo ST	Valor da ST	ICMS próprio	ICMS a ser recolhido por ST
R\$ 1.054,54	48%	33,33%	R\$1.040,53	R\$ 187,29	R\$126,54	R\$60,75

Valor total da nota fiscal de saída da mercadoria:

Valor total da mercadoria	ICMS próprio	ICMS a ser recolhido por ST	Valor total do documento
R\$ 1.054,54	R\$126,54	R\$60,75	R\$ 1.115,29

4.2 ICMS Substituição Tributária – Empresa optante pelo Simples Nacional.

A empresa de optante pelo simples nacional, quando adquire insumos para seu processo industrial, não possuem direito ao crédito do ICMS, visto sua opção pelo regime simplificado e na saída da mercadoria pronta, para estabelecimento comercial, deverá recolher, o ICMS ST, que será acrescido ao valor total do documento fiscal e o recolhimento do ICMS próprio da operação, será pela receita auferida na mesma, conforme disposto no artigo 18 da Lei Complementar 123/2006.

Adendo a utilização da MVA, que de acordo com o artigo 1, § 4º, inciso III do anexo IX do RICMS/PR, deverá ser a MVA original.

Observa-se ainda que a posição da receita Estadual do paraná, onde abrange que o simples nacional, para o cáculo da ST, se compara a uma empresa de regime normal, portanto para a formula de cáculo, se utilizar  do ICMS próprio com a aplicação do diferimento parcial constante no artigo 28 , anexo VIII do RICM/PR.

Valor total da mercadoria pronta:

ICMS calculado pelo PGDASD com os valores a seguir mencionados:

Fórmula: (Média Acumulada dos 12 meses anteriores no mercado interno * (Alíquota da Faixa 5)) - Valor Deduzido da Faixa 5) / Média Acumulada dos 12 meses anteriores no mercado interno = Alíquota Efetiva

Alíquota Efetiva = ((3.000.000,00 * (14,30%)) - 87.300,00) / 3.000.000,00 = 11,39%

Repartição dos tributos: Alíquota de ICMS 3,81565%=R\$ 38,16

Custo efetivo dos insumos	Mão de obra	Lucro	ICMS DAS	Valor total da mercadoria
R\$ 600,00	R\$ 200,00	R\$200,00	R\$38,16	R\$ 1.038,16

C culo da Substituição tributária:

Base de cáculo da ST = Valor total da mercadoria + MVA original – redução de base de cáculo 33,33%, em razão do benefício fiscal.

Valor da ST = base de cáculo da ST X alíquota interna da mercadoria (18%)

ICMS a ser recolhido por ST = Valor da ST - ICMS próprio

Valor total da mercadoria	MVA original	Redução base ST	Base de cáculo ST	Valor da ST	ICMS próprio	ICMS a ser recolhido por ST
R\$ 1.038,16	48%	33,33%	R\$1.024,36	R\$ 184,38	R\$124,57	R\$59,80

Valor total da nota fiscal de saída da mercadoria:

Valor total da mercadoria	ICMS a ser recolhido por ST	Valor total do documento
R\$ 1.038,16	R\$59,80	R\$ 1.097,76

5 ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – IMPACTOS NO SIMPLES NACIONAL

Tendo em vista o regime simplificado do Simples Nacional, que visa ao contribuinte optante por essa modalidade, uma carga tributária dos impostos menor e menos complicado, analisa-se, então o impacto que a substituição tributária, reproduz, nessas empresas.

Conforme apresentado anteriormente, quando ocorrer o recolhimento da substituição tributária pelo optante simples nacional, o valor final da operação, será bem próxima ao valor final da operação realizada por uma empresa de regime normal.

Entende-se que quando uma empresa de comércio, adquire mercadoria de um industrial optante pelo simples nacional, essa tem a pretensão de adquirir a mercadoria por um valor bem abaixo, do que se adquirisse, a mesma mercadoria de um contribuinte optante pelo regime normal, visto que a carga tributária incidente ao simples nacional, seria bem menor, portanto o custo da mercadoria tenderia a ser menor.

Porém como a substituição tributária é incluída ao custo total da mercadoria e visto que não há nenhuma diferenciação no recolhimento realizado pelo simples nacional, a mercadoria basicamente, possuirá o mesmo valor praticado pelo contribuinte de regime normal, então o contribuinte acaba perdendo a concorrência, pois os valores finais de ambas empresas, são praticamente iguais.

Tem-se ainda que além do custo final da mercadoria, a empresa optante pelo simples nacional também possui outros desembolsos, visto que normalmente essas empresas não possuem um departamento que atenda as disposições fiscais e contábeis e como a tributação da substituição tributária é algo complexo e ainda há obrigações acessórias a serem entregues, perante esse recolhimento, a empresa se obriga a desembolsar valores a mais com profissionais dessa área, para que possa realizar os referidos recolhimentos e entregar a obrigação acessória.

Com tudo isso a empresa perde competitividade no mercado, tem um desembolso maior para poder atender a toda a legislação e tem o seu regime diferenciado, prejudicado.

6 CONCLUSÃO

Observa-se que o mercado brasileiro é bastante competitivo e a carga tributária incidente sobre as empresas é bastante alta e complexa, fazendo assim, com que as empresas tenham dificuldade para analisar qual a melhor opção tributária a ser escolhida.

Dentre as opções tributárias, existe a opção tributária pelo simples nacional, que visa abranger as pequenas e micro empresas com um tratamento diferenciado e essa diferenciação visa incentivar sua criação e sua manutenção.

Mesmo com a existência do tratamento simplificado, as pequenas e micro empresas buscam alternativas por meios legais, que lhes permitam reduzir o ônus que lhes é gerado com os tributos, para que possam se manter no mercado.

Para uma melhor fiscalização do ICMS, o estado criou o mecanismo da substituição tributária, que consiste na concentração do recolhimento do imposto em um único contribuinte.

O presente estudo objetivou analisar o Impacto da Substituição Tributária do ICMS, nas empresas industriais optantes pelo simples nacional.

E com base no cenário criado, foi possível identificar, apesar de haver um tratamento diferenciado no que diz respeito à arrecadação do ICMS, pelo simples nacional, quando se fala de ICMS

Substituição Tributária, essas empresas não possuem o tratamento diferenciado que lhes diz respeito e isso acaba as prejudicando, pois perdem competitividade no mercado.

Pois quando realizada uma venda de um produto tributado normalmente, a empresa pode oferecer um preço diferenciado, visto que sua carga tributária é reduzida, e ainda pode oferecer um percentual de crédito de ICMS com base no artigo 23, Parágrafo primeiro da Lei Complementar 123/2006, porém quando ocorrer o recolhimento da substituição tributária, a empresa não pode dar o direito ao crédito, ao seu cliente e ainda será agregado ao valor final da sua mercadoria, o valor a ser recolhido da substituição tributária.

Tendo ainda que no cenário criado, o preço final da operação praticada pela empresa do simples nacional, fica muito próximo ao valor da operação praticada pela

empresa de regime normal, perdendo assim competitividade no mercado, em razão dos valores praticados.

Perante o exposto no artigo nº 179 da Constituição Federal, o Governo deveria conferir aos pequenos e micro empresários, o direito de se ter um tratamento tributário diferenciado e simplificado e perante a instituição da substituição tributária do ICMS, esse tratamento diferenciado é deixado de lado, a empresa se equipara as empresas de regime normal.

Diante os fatos entende-se que o presente estudo pode concluir que seria necessário, alterações na legislação do ICMS substituição tributária, quando aplicados as empresas do simples nacional, pois o regime simplificado que essas têm direito, é deixado de lado quando se trata do referido recolhimento.

Por fim, concluímos ter respondido aos questionamentos propostos, de demonstrar o impacto que a substituição tributária causa nas empresas optantes pelo simples nacional, visto que nessa situação, é deixado de lado o tratamento diferenciado conferido ao optante por esse regime simplificado de tributação.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, Andréia. **Gestão Fiscal nas empresas**. São Paulo: Atlas, 2008.

ASSEF, Roberto. **Guia prático de formação de preços: aspectos mercadológicos, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas** - 4ª edição. editora: Elsevier. 2010.

CERVO Amado Luiz e BERVIAN Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002

CERVO Amado Luiz e BERVIAN Pedro Alcino. **Metodologia científica: para uso de estudantes universitários**. São Paulo. Mcgraw Hill. 1983

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

FREITAS, Keila Gomes de, 2015, Siqueira, **Análise de uma substituição tributária na apuração dos impostos: um estudo de caso em um supermercado no município de Monteiro/PB**, acervo UFPB, disponível em:

<<http://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/handle/123456789/12692>>. >. Acesso em: 20 out. 2019.

http://www.esat.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Forum_Fiscal_dos_Estados/FFEB_Caderno_n_10.pdf. Acesso em 10 de set. de 2020.

<http://www.recantodasletras.com.br/teorialiteraria/1861690>. Acesso em 01 de fev. de 2020.

<https://blog.contaazul.com/o-que-e-lucro-real>. Acesso em 26 de nov. de 2019.

<https://blog.contaazul.com/tabela-simples-nacional/> data de acesso. Acesso em 26 de nov. de 2019.

<https://jus.com.br/artigos/32596/icms-imposto-sobre-circulacao-de-mercadorias-e-prestacao-de-servicos>. Acesso em 01 de fev. de 2020.

<https://www.valortributario.com.br/tributos/icms>. Acesso em 10 de set. de 2020.

<https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>. Acesso em 26 de nov. de 2019.

KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: Epu. 1980.

MARIANO, A. P.; WERNECK, R.; BEZERRA, R. A. **Substituição tributária no ICMS. 4. ed.** São Paulo: IOB, 2010.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. **ICMS. Substituição Tributária. Uma Visão Crítica**. Juruá Editora. Curitiba, 2019, 2ª ed.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária. 3. ed. revista e atualizada**. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. Livraria do Advogado Editora. Porto Alegre, 2015, p. 63 a 90.

Pereira, Aparecido Geraldo Costa; Silva Juliana Moraes ; Moreira Clésio Marques e Júnior Antônio Carlos Brunozi. **Análise do ICMS-ST em empresas mineiras da região do Alto Paranaíba optantes pelo Simples Nacional**. 2013. Disponível em: <<https://docplayer.com.br/19559542-Analise-do-icms-st-em-empresas-mineiras-da-regiao-do-alto-paranaiba-optantes-pelo-simples-nacional.html>>. Acesso em 15 de mar. De 2020.

RAUPP, F. M., & BEUREN, I. M. (2006). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática (3rd ed.)**. São Paulo: Atlas.

REZENDE, Fernando. **ICMS: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças**. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros & Fundação Getulio Vargas Coordenação: Fernando Rezende Cadernos Fórum Fiscal, nº 10, junho de 2009, p. 40, nota de rodapé 19. Disponível no link: <http://www.efaz.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Forum_Fiscal_dos_Estados/FFEB_Caderno_n_10.pdf>. Acesso em: 20 mai. 2019.

SILVA, Carlos Batista. **ICMS ST novas tendências**. página 11. 2009. <<https://pt.slideshare.net/verbanet/substituio-tributria-do-icms-novas-tendncias>>. Acesso em: 15 de mar. De 2020.

SIQUEIRA, Leila de Paula Justino. **Substituição tributária: aspectos legais e especificidades em ICMS no estado do Paraná**. 2010. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/67423>>. Acesso em: 10 de ago. de 2020.

STELLA, Emerson Dalla. **O ICMS Substituição Tributária é Prejudicial para as Micro e Pequenas Empresas?** 2011. Disponível em: <<http://portal.pr.sebrae.com.br/blogs/posts/legis-lacao?c=2337>>. Acesso em: 20 out. 2019.