

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

JOSICARLA DA SILVA SARDINHA

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS: ANÁLISE DA DIFERENÇA ENTRE A
BASE PRESUMIDA E O PREÇO EFETIVO NA MODALIDADE PROGRESSIVA**

**CRICIÚMA
2018**

JOSICARLA DA SILVA SARDINHA

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS: ANÁLISE DA DIFERENÇA ENTRE A
BASE PRESUMIDA E O PREÇO EFETIVO NA MODALIDADE PROGRESSIVA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientadora: Prof. Esp. Patriele de Faveri Fontana

CRICIÚMA

2018

JOSICARLA DA SILVA SARDINHA

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS: ANÁLISE DA DIFERENÇA ENTRE A
BASE PRESUMIDA E O PREÇO EFETIVO NA MODALIDADE PROGRESSIVA**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de bacharelado, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 04 de Julho de 2018.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Patriele de Faveri Fontana - Especialista - (UNESC) - Orientadora

Prof. José Luiz Possolli - Mestre - (UNESC) - Examinador

Prof. Luan Philippi Machado - Especialista - (UNESC) - Examinador

Dedico esse estudo aos meus pais, José Sardinha e Regina Nunes da Silva, que sempre estão ao meu lado e nunca mediram esforços para me apoiar e incentivar.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço à Deus, por estar sempre me protegendo e guiando meus passos em todas as jornadas, por ter me oportunizado a realização de mais esse objetivo de vida.

Aos meus pais, José e Regina, pelos conselhos, pelo amor e carinho que expressam por mim, por sempre me incentivarem a seguir em frente e buscar a realização dos meus objetivos. Sou eternamente grata por tudo que fizeram e fazem para me ajudar e apoiar, sejam momentos bons ou ruins, sei que posso contar sempre.

Agradeço aos meus tios, Carlos e Augusta, como também a minha prima, Vivian, por todo carinho que demonstram com minha família.

Ao meu namorado, Alzenir, por sempre estar ao meu lado e compreender os motivos pelos quais precisei ficar ausente durante essa jornada de estudo. Obrigada pelas palavras de carinho e por fazer com que eu admirasse ainda mais a pessoa que eu escolhi para ficar ao meu lado.

Às minhas amigas e colegas de faculdade, Letícia, Gabriela e Monike, pelo companheirismo, pela amizade e pelas experiências compartilhadas durante estes quatro anos e meio de estudo.

A minha orientadora Patriele, pela disponibilidade, pela dedicação, suporte intelectual e prestatividade em me auxiliar no desenvolvimento desse projeto, o que me fez evoluir ainda mais com seu conhecimento transmitido.

Agradeço também a todos os professores do curso que contribuíram para o meu aprendizado, conhecimento e, conseqüentemente, na minha formação acadêmica.

Aos meus colegas de trabalho, em especial a minha colega Janaina, que sempre esteve ao meu lado, nos piores e melhores momentos, me acalmando com palavras de conforto e sabedoria. Juntas compartilhamos a mesma admiração e paixão pela área tributária.

Por fim, agradeço a todos que, direta ou indiretamente, me auxiliaram nessa jornada.

“Os impostos transformam o cidadão em súdito, a pessoa livre em escrava e o Estado (nosso suposto servidor) em dono de nossas vidas e propriedades. Quanto maior são os impostos e mais insidiosa a arrecadação de impostos, mais súditos e mais escravos somos do Estado.”

Arthur O. Fraser



SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS: ANÁLISE DA DIFERENÇA ENTRE A BASE PRESUMIDA E O PREÇO EFETIVO NA MODALIDADE PROGRESSIVA

Josicarla da Silva Sardinha¹

Patriele de Faveri Fontana²

RESUMO: A substituição tributária progressiva do ICMS, em âmbito jurídico, é um tema alvo de críticas e polêmicas doutrinárias, principalmente no que se refere a margem estabelecida pelo fisco para alguns produtos e que diz refletir a realidade. Diante disso, o presente artigo tem como objetivo analisar o impacto financeiro provocado pela diferença entre a base presumida estipulada pelo fisco e o preço efetivo em uma empresa comercial varejista do lucro real. Esta pesquisa caracteriza-se em relação aos objetivos como descritivo, com a realização de uma pesquisa do tipo bibliográfica e estudo de caso, quanto a abordagem do problema efetua-se uma pesquisa qualitativa e quantitativa. Para alcançar o objetivo geral da pesquisa foi realizada uma comparação entre a base de cálculo presumida pelo fisco e o preço efetivo que a empresa em estudo impõe sobre seus produtos. Os resultados obtidos mediante a pesquisa sobre os precedentes legais para a defesa do tema, demonstram que não só é devido a restituição da diferença entre o valor presumido e o valor real, como também recolher a diferença do ICMS quando o valor real for superior ao presumido, conforme a decisão unânime do STF no Recurso Extraordinário 593849/MG, ao qual Santa Catarina se manifestou positivamente, por meio da Medida Provisória 219/2018, acrescentando ao artigo 40 da Lei nº 10.297, de 1996, tal entendimento, sendo convertida na Lei nº 17.538/18. Em relação ao estudo de caso, dos 14 produtos analisados, verificou-se que em 3 destes a margem alcançada pela empresa é menor do que a imposta pelo fisco, quanto ao restante dos produtos, a empresa conseguiu suprir a margem estipulada pelo fisco, necessitando recolher o ICMS, mesmo assim teve como resultado um valor líquido de R\$ 36.922,20 a restituir.

PALAVRAS – CHAVE: Substituição tributária progressiva. Base de cálculo presumida. Preço efetivo. Restituição da diferença.

AREA TEMÁTICA: Tema 05 – Contabilidade Tributária

1 INTRODUÇÃO

A realidade da tributação existente no Brasil caracteriza-se pela incidência tributária de caráter distorcido e pelo elevado percentual da carga tributária, visto que não se fundamenta na capacidade contributiva efetiva de cada contribuinte. A legislação imposta é bastante complexa e alvo de críticas e dúvidas, pois acaba

¹ Acadêmica do curso de Ciências Contábeis da UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.

² Especialista, UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.



causando interpretações diferentes sobre o mesmo fato, dificultando o entendimento de como aplicar a lei, a fim de evitar possíveis notificações fiscais.

De acordo com um estudo realizado no ano de 2016 pela rede internacional líder em auditoria e consultoria (UHY), representada no Brasil pela UHY Moreira-Auditores, o Brasil cobra mais tributos das empresas do que qualquer outro país do BRICS³ que atualmente é um agrupamento econômico composto por cinco países: Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul.

A pesquisa reforça que o Brasil tem uma das mais altas taxas de tributos corporativos do mundo, o que inibe o crescimento econômico, a competitividade do País e expulsa investimento externo. O governo brasileiro arrecada das empresas em média 33,7% sobre um lucro tributável de US\$ 1 milhão. Em comparação, o governo chinês toma apenas 25% dos lucros corporativos sobre o mesmo valor (UHY, 2016).

De acordo com Coutinho (2014), um dos tributos que exercem maior influência e torna a carga tributária pesada para o bolso do contribuinte é o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cobrado pelos Estados da Federação, visto que a sua natureza faz com que incide praticamente em todas as cadeias de operações com mercadorias. Um dos fatores que faz do ICMS o principal agente da arrecadação é o método utilizado pelo fisco para garantir o seu recolhimento: A substituição tributária.

Com o intuito de garantir a fiscalização e a arrecadação do ICMS, o Estado criou o mecanismo da substituição tributária, em que atribui a responsabilidade do pagamento do imposto a terceiros, mesmo que estes não estejam ligados diretamente com o fato gerador do imposto. A responsabilidade poderá ser atribuída sobre uma ou mais operações, sejam antecedentes, concomitantes e subsequentes (SANTOS et al 2015).

O estudo aborda especificamente a substituição tributária subsequente ou progressiva, em que consiste tributar antecipadamente determinados produtos antes do fato gerador ocorrer, sem a garantia de que o produto adquirido seja vendido (NUNES, 2016).

Para realizar a presunção do fato gerador que ainda não ocorreu é estabelecida uma margem sobre a venda presumida. Essa margem é conhecida como Margem de Valor Agregado (MVA), que é o percentual estabelecido pelo Estado destinatário da mercadoria com base em preços usualmente praticados no mercado. Porém, a fixação da MVA pode representar problemas ao ambiente empresarial, devido aos aspectos de mercado como: a sazonalidade, escassez de produtos, crises mundiais, concorrência, intempéries e tantos outros fatores que motivam a alteração de preços dos produtos, ou seja, o Estado pode estar aplicando para estes uma margem agregada maior do que realmente deveria estar sujeito (FARIA, 2008). Diante desse cenário, tem-se a seguinte questão problema: Qual o impacto financeiro provocado pela diferença entre a base presumida estipulada pelo fisco e o preço efetivo em uma empresa comercial varejista?

Com base no problema mencionado, o objetivo geral deste estudo é analisar o impacto financeiro provocado pela diferença entre a base presumida estipulada pelo

³ BRICS é uma sigla formada pelas letras iniciais de Brasil, Rússia, Índia, China e *South Africa* (África do Sul). São Países que se destacaram pelo crescimento rápido das suas economias em desenvolvimento. Criada em 2001 pelo economista Jim O'Neill, chefe de pesquisa em economia global do grupo financeiro Goldman Sachs (KOBAYASHI, 2018).



fisco e o preço efetivo em uma empresa comercial varejista. Para auferir o objetivo geral da pesquisa, têm-se os seguintes objetivos específicos: a) Apresentar a legislação e as discussões acerca da questão polêmica causada pelo regime da substituição tributária; b) Analisar a possibilidade de restituição da substituição tributária na modalidade progressiva; e c) Verificar e avaliar, por meio dos cálculos, o impacto financeiro exposto.

A escolha do tema justifica-se por ser uma matéria de grande controvérsia no campo jurisprudencial e doutrinário, visto que muitas empresas que tem produtos com o recolhimento da substituição tributária progressiva do ICMS não conseguem alcançar a margem determinada pelo fisco. A discussão envolve a possibilidade de reaver esse valor perante ao que aborda o § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, em que determina a possibilidade de restituição, mas a interpretação é se esse dispositivo deve ser aplicado apenas quando o fato não se realiza ou se também se aplica às hipóteses em que a base de cálculo real for menor que a estimada (FARIA, 2008).

Espera-se que esse artigo possa contribuir no entendimento da substituição tributária progressiva e encorajar as empresas a pleitearem seus direitos acerca das divergências apontadas sobre o tema.

Destaca-se assim, a importância deste trabalho em verificar as lacunas legais, o que muitas vezes acabam impedindo o contribuinte em buscar seus direitos, por receio ao fisco. Além disso, essa pesquisa se destaca por demonstrar os cálculos de forma detalhada e explicativa, o que não chegou a ser abordado nas pesquisas com os estudos relacionados ao tema.

Portanto, o estudo pretende verificar a possibilidade de restituição da substituição tributária na modalidade progressiva, para reaver o valor pago a maior, assim como também analisar o impacto financeiro causado.

Após o capítulo introdutório, o presente trabalho segue estruturado de acordo com as seguintes seções: fundamentação teórica; metodologia da pesquisa; estudo de caso e considerações finais. A fundamentação teórica aborda a revisão da literatura com estudos em torno da legislação tributária, com ênfase no tributo da substituição tributária progressiva do ICMS. No decorrer apresenta-se a metodologia da pesquisa e em seguida tem-se a abordagem do estudo de caso e sua aplicação na prática. Por fim, apresentam-se os resultados do estudo e as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O presente capítulo tem por finalidade abordar o tema proposto por meio de pesquisa bibliográfica. Primeiramente, apresenta-se o conceito de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), sobre a substituição tributária do ICMS e suas modalidades, como também abordará os argumentos jurídicos perante a possibilidade de restituição do fato gerador presumido.

2.1 ICMS

Conforme disposto no art. 155 da Constituição Federal de 1988, o ICMS é o imposto cobrado na comercialização de mercadorias e prestação de serviço, pelos Estados e Distrito Federal. Regulamentado pela lei complementar nº 87, redigida em



1996, conhecida como “Lei Kandir”, com alterações posteriores pelas leis complementares nºs 92/97, 99/99, 102/00 e 122/06 (CORDEIRO NETO, 2001).

Por se referir a um tributo de competência estadual, cada unidade da federação tem uma legislação própria para determinar as regras específicas incidentes sobre este tributo. Sendo assim, as alíquotas, por exemplo, podem variar de Estado para Estado, mesmo que incidente sobre produtos iguais (OLIVEIRA, 2013).

O ICMS, por determinação constitucional, possui natureza não cumulativa, sendo assim, do imposto devido em cada operação é compensado o valor pago na operação anterior. Caracteriza-se como um imposto seletivo, devido as alíquotas do ICMS variarem em função da essencialidade do produto, ou seja, quanto menos supérfluo for, menor será a alíquota de ICMS incidente sobre ele (OLIVEIRA, 2013).

É um imposto calculado por dentro, ou seja, consta embutido no preço de compra ou de venda. Pode-se afirmar que em regra geral, a base de cálculo deste tributo é o preço da mercadoria ou do serviço prestado. Entretanto, por existirem diversas possibilidades de transações e de variáveis fiscais como: transferência de mercadorias, substituição tributária, pauta fiscal adotada pelo Estado, inclusão de frete, seguro, juros, despesas debitadas ao adquirente, entre outros, a base de cálculo pode ser composta por outros valores (OLIVEIRA et al, 2015).

A alíquota fiscal corresponde à proporção estabelecida pelo fisco que deve ser retirada da base de cálculo do ICMS, para definição do valor do imposto a ser recolhido. São divididas em alíquotas internas, quando as operações são realizadas dentro do Estado, ou seja, quando o remetente e o destinatário estiverem situados no mesmo Estado; e interestaduais, quando as operações são realizadas fora do Estado, portanto, será utilizada quando o remetente e o destinatário estiverem em Estados distintos (OLIVERIA et al, 2015).

As operações interestaduais são regulamentadas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por meio de convênios. Em regra geral, as alíquotas são: 7% quando destinados a contribuintes localizados nos Estados das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo; 12% para contribuintes localizados nos Estados das regiões Sul e Sudeste; e, 4% para contribuintes localizados em qualquer Estado, quando se referir a produtos importados. Conforme exposto, cada Estado tem uma legislação própria, ao qual são definidas as alíquotas das operações internas, que dependendo do Estado, pode ser 17%, 18% e 20% (FABRETTI, 2015).

Conforme previsão das hipóteses de incidência legalmente estabelecidas, considera-se ocorrido o fato gerador a simples movimentação de saída da mercadoria, independentemente do resultado financeiro, de lucro ou de qualquer recebimento por parte daquele que estiver promovendo a saída. Porém, a lei complementar 87/96 prevê a não incidência do ICMS sobre determinadas operações, como em livros, jornais, periódicos e o papel utilizado para impressão dos mesmos; operações e prestações com mercadorias destinadas ao exterior; operações interestaduais referentes à energia elétrica e petróleo, entre outros (BRASIL, 1996).

Considera-se contribuinte do ICMS qualquer pessoa física ou jurídica, desde que realize com frequência e um determinado volume, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, caracterizando intuito comercial (OLIVEIRA et al, 2015).



Para Amorin (2007, p. 18), “contribuinte é aquele cuja capacidade contributiva é revelada pelo fato gerador da obrigação tributária”, ou seja, tem-se como contribuinte quando ocorre a relação pessoal e direta com o fato gerador.

Nas operações circunstanciais, pode ser considerado como contribuinte a pessoa física ou jurídica que realize a importação de mercadorias do exterior; aquisição de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de outro Estado, desde que não se destinem à comercialização ou à industrialização; aquisição de licitações de bens apreendidos; e ser destinatária de um serviço prestado ou iniciado no exterior (OLIVEIRA et al, 2015).

De acordo com o previsto no art. 5º da lei complementar 87/96, “poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo”. Portanto, há casos que o contribuinte não é o único sujeito passivo para o pagamento do ICMS incidente nas operações que se realizar, tem-se como um terceiro o responsável pelo pagamento, desde que estejam relacionados ao mesmo fato gerador (BRASIL, 1996).

Denomina-se responsável, quando a obrigação tributária decorra de disposição expressa por lei, em substituição ao contribuinte de fato, dada a maior complexidade para alcançá-lo (FABRETTI, 2015). Com isso, permitiu-se que fosse instituído o regime da substituição tributária do ICMS, que conforme legislação específica é aplicável para determinados produtos.

2.2 O INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

A sistemática da substituição tributária do ICMS foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro para evitar a sonegação, facilitar o controle e a fiscalização e, assim, aumentar a arrecadação.

Por meio deste propósito, na década de 1970, nos primeiros anos de vigência do antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), os Estados começaram a mencionar a substituição tributária. Mas o instituto só voltou a vigorar posteriormente com a lei complementar 44/1983, o qual foi incluído pela emenda constitucional nº 3, de 17 de março de 1993. Entretanto, foi aplicada somente em 1996 com a regulamentação da lei complementar 87/96, por meio do art. 6º que determinou: “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”. (BRASIL, 1996).

Dessa forma, a lei estabeleceu a figura do contribuinte substituto e do contribuinte substituído. Denomina-se o contribuinte responsável pela retenção e recolhimento do imposto devido, mesmo que o fato gerador seguinte não ocorrer, como contribuinte substituto. E contribuinte substituído é o sujeito que dá causa ao fato gerador do imposto, porém a legislação o dispensa do pagamento, visto que tal atribuição é para o substituto, ou seja, é aquele que teve o imposto recolhido por outro (BOTH et al. 2012).

2.2.1 Modalidades da substituição tributária

A legislação estabelece a um determinado contribuinte que integra a uma determinada cadeia de produção e circulação de bens e serviços, a obrigação de recolher o ICMS devido pelo próximo contribuinte (operação subsequente), ou pelo



anterior (operação antecedente), ou por ambos (operações concomitantes) (FABRETTI, 2015).

A substituição tributária antecedente ocorre quando o imposto a ser recolhido compreende um fato gerador passado, ou seja, a operação ou prestação que já ocorreu. Conhecida também como substituição tributária “regressiva” ou “para trás”, caracteriza-se pela postergação do recolhimento do ICMS devido na operação. Sendo assim, inicia-se a cadeia de circulação sem o pagamento do imposto, o qual é transferido para a cadeia posterior, em que o destinatário da mercadoria assume tal condição e até o fim desse ciclo o imposto continuará sendo recolhido (COUTINHO, 2014).

A sistemática da substituição tributária concomitante se caracteriza pelo recolhimento do imposto no momento da ocorrência do fato gerador (TOMAZ, 2010). O termo “concomitante”, na definição de Rios (2004, p.185), representa um evento “que se manifesta ou se reproduz ao mesmo tempo que outro (s); simultâneo”. Pode-se dizer que este tipo de substituição é realizado quando o encargo pelo pagamento do ICMS incidente no frete é concedido a uma terceira pessoa no instante em que o contribuinte prestador do serviço dá causa à sua própria ação geradora, tendo em conjunto a ocorrência de outro fato gerador (COUTINHO, 2014).

Por fim, a modalidade central desse artigo, a substituição tributária subsequente, também conhecida como substituição “para frente” ou “progressiva”, ocorre quando a lei confere à determinada pessoa, a condição de responsável pelo pagamento do imposto referente a um fato gerador futuro. Sendo assim, a legislação atribui ao fabricante, importador ou arrematante (substituto) a obrigação de recolher o imposto incidente nas operações posteriores com a mercadoria (substituído), até sua saída destinada ao consumidor final (FABRETTI, 2015).

O primeiro contribuinte de toda cadeia de circulação com mercadorias, debita o ICMS normal de sua atividade e, com base em uma margem presumida, já calcula o imposto devido pelo comerciante – referente à sua posterior comercialização – e declara o imposto retido antecipadamente para o Estado do destinatário, o comerciante adquirente da mercadoria (ROSA, 2009).

Portanto, como o tributo foi totalmente recolhido pela indústria ou pelo importador antes do fato gerador ocorrer, o adquirente não tem direito a crédito de ICMS pela aquisição dos produtos, se destinado à revenda. As etapas posteriores ao recolhimento do ICMS ST serão realizadas por contribuintes substituídos (em geral, por comerciantes atacadistas e varejistas), que não precisarão mais recolher o ICMS, uma vez que já foi recolhido na origem. Assim, na venda de tais produtos não será mais devido o ICMS e a própria nota fiscal indicará que o produto foi recolhido por antecipação (BIAVA JÚNIOR e OYADOMARI, 2010).

2.3 BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA

A Lei Complementar 87/96, em seu art. 8º, inciso II e § 2º a § 6º, define os elementos a serem adotados na apuração da base de cálculo do fato gerador presumido da substituição tributária progressiva. No quadro 1 demonstra-se a fórmula para a realização do cálculo ICMS ST.



Quadro 1 - Fórmula da substituição tributária progressiva

	Valor da mercadoria
+	Frete
+	Seguro
+	IPI
+	Outros encargos
+	MVA (%)
=	Base de cálculo ST presumida
X	Alíquota interna do estado de destino
(-)	ICMS próprio da operação
=	Valor do ICMS ST devido

Fonte: Regulamento do ICMS/SC adaptado pela autora (2018)

Para compor a base presumida, o cálculo do imposto das mercadorias sujeitas ao recolhimento da substituição tributária progressiva parte de uma presunção da MVA (Margem de Valor Agregado), que é o percentual estipulado pelo fisco de acordo com o produto e regulamentado por cada unidade de federação, com exceção das operações interestaduais, por serem regulamentadas de acordo com os convênios ou protocolos celebrados entre os estados (COUTINHO, 2014).

Em outras palavras, a MVA é uma margem pré-determinada que deve ser acrescida ao valor do produto para que chegue aos preços usualmente encontrados no mercado, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei (BOTH et al, 2012).

Para as operações interestaduais utiliza-se a MVA ajustada, que é o percentual encontrado a partir da MVA original. Este percentual é utilizado para equilibrar os preços quando as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária são remetidas à outra unidade federativa. É utilizada para ajustar os preços das operações interestaduais, devido à diferença de alíquota existente de um estado para o outro (COUTINHO, 2014).

De acordo com o Regulamento do ICMS de Santa Catarina, anexo 3, art. 19, a fórmula para obter a MVA ajustada deve ser:

Quadro 2 - Fórmula da MVA ajustada

MVA ajustada = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$
MVA original é o coeficiente correspondente a margem de valor agregado estabelecida para o produto; ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação; ALQ intra é o coeficiente correspondente à alíquota interna da operação do Estado de destino.

Fonte: Regulamento do ICMS/SC adaptado pela autora (2018)

2.4 RESTITUIÇÃO DO FATO GERADOR PRESUMIDO

Em âmbito jurídico é possível verificar algumas polêmicas a respeito da substituição tributária progressiva. A grande polêmica refere-se a emenda constitucional nº 3/93, ao introduzir no art. 150 da Constituição Federal de 1988, determinando que,



§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo⁴ 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.

A emenda constitucional aperfeiçoou o instituto, já previsto pelo sistema jurídico-tributário, ao trazer a figura do fato gerador presumido e ao assegurar a garantia do reembolso imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato ao final. Em razão do que foi introduzido pela emenda, desencadeou uma ampla discussão nos tribunais (FARIA, 2008).

2.4.1 Discussões nos tribunais e o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF)

A questão debatida no judiciário refere-se ao direito à restituição quando a base de cálculo presumida, utilizada para a tributação por antecipação, venha a se mostrar superior à efetivamente praticada quando da concretização do fato gerador (PEREIRA FILHO, 2006).

O fenômeno do pagamento a maior ocorre quando o produto, objeto de toda a cadeia, é vendido aos sujeitos intermediários e, posteriormente, ao consumidor final, que certamente possuem capacidades contributivas distintas, e as operações de venda efetiva não se realizam pelo preço presumido, mas os mais diversos valores (FABRETTI, 2015).

O fisco estipula a venda do produto pelo fabricante, por uma base presumida 'X', o que em muitos casos não ocorre devido a algumas condições como ofertas, validade, entre outras coisas. Nesse caso, não será benéfico se o comerciante revender o produto com valor inferior à base presumida estipulada pelo fisco, visto que pagou uma margem maior por um fato gerador que não havia ocorrido e que quando se realizou, foi menor do que o estipulado.

Não há como o Estado acertar em uma margem presumida exata do que cada empresa que opera. Logo, as chances de que o Estado estipule MVA ou preços de pauta superiores aos preços realmente praticados pelo revendedor são altas, pois o Estado sempre trabalhará no limite máximo que permita a maior arrecadação possível deste tributo (FABRETTI, 2015).

Conforme exposto, a emenda constitucional que introduziu “imediata restituição”, no § 7º do art. 150, fez com que surgissem indagações e questionamentos como: “o que é devolução imediata? Basta ir à repartição, pedir e receber na hora?” (FARIA, 2008, p. 180). Com isso, a Lei Complementar de nº 87/96 fixou o prazo “imediato” em noventa dias, que assim dispõe,

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

⁴ Conforme o art. 121 da Lei Nº 5.172, o sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (BRASIL, 1996).



§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

De acordo com Faria (2008), o prazo de noventa dias para decidir sobre a restituição do ICMS não tem nada de imediato, pois não garante ao contribuinte a restituição instantânea prevista na Constituição.

Os Estados, entendendo que a restituição imediata e preferencial somente aconteceria quando o fato gerador presumido não ocorresse, firmaram o convênio de ICMS 13/97, cuja emenda é: “harmoniza procedimento referente à aplicação do § 7º do art. 150 da Constituição Federal e do art. 10 da Lei Complementar 87/96”, o qual estabelece na Cláusula segunda, que não caberá à restituição quando a operação se realizar com valor inferior ao presumido. Esse convênio foi celebrado pelo Distrito Federal e os Estados da federação exceto pelos Estados do Paraná, Pernambuco, São Paulo e Santa Catarina (BRASIL, 1997).

Entretanto, a Confederação Nacional do Comércio (CNC), em face dos secretários da fazenda, finanças ou tributação dos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas e outros, entrou com Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) de nº 1.851-4/AL, alegando que a existência da cláusula segunda do convênio ICMS 13/97 afronta à Constituição Federal (FAUSTINO E CARVALHO, 2017).

Em 1998, o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar a medida cautelar da ADIn declarou a suspensão da aplicabilidade do dispositivo questionado até o final do julgamento do processo. Conforme trecho do voto do ministro Ilmar Galvão, relator da ADIn1851-4 do Estado de Alagoas, o qual deferiu a cautela:

Salta aos olhos que o CONFAZ conferiu interpretação literal ao texto da norma do § 7º do art. 150 da CF, ao prever a restituição do imposto pago tão-somente na hipótese de inoccorrência da operação subsequente, ou quando for esta realizada sob regime de isenção, dispensando-a nas hipóteses, supostamente mais frequentes, de operações posteriores por valores abaixo ou acima do valor da base de cálculo presumida. Ao fazê-lo, é fora de dúvida que desnaturou, por completo, a norma do referido parágrafo 7º, que tem por essência assegurar a pronta restituição do tributo recolhido por antecipação e que, eventualmente, venha a mostrar-se indevido, o que, obviamente, ocorre não apenas na hipótese da cláusula primeira, mas também na da cláusula segunda que, por isso, não pode subsistir. ⁵ (BRASIL, 1998, p. 69-70)

Em novo julgamento da ADIn 1.851- 4/AL, realizado em 08/05/2002, o relator ministro Ilmar Galvão mudou o seu entendimento e julgou a mesma ADIn como improcedente. Decidiram, assim, pela constitucionalidade da cláusula segunda do convênio ICMS 13/97, para com o disposto §7º do art. 150 da CF, conforme a ementa da decisão:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF

⁵ STF - ADI 1851 MC, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 03/09/1998, DJ 23-10-1998 PP-00002, Ement Vol-01928-01 PP-00064.



(REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. [...] A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. [...]. **O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final.** Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.⁶ (BRASIL, 2002, grifo nosso).

Neste novo momento, essa decisão foi acolhida pelos também ministros Moreira Alves, Sydney Sanches, Maurício Correia e Sepúlveda Pertence. Segundo o novo argumento utilizado pelo relator Ilmar Galvão, a substituição tributária progressiva tem por objetivo facilitar a atividade arrecadatória e evitar sonegação fiscal, se fosse permitida a apuração de diferenças entre valores presumidos e os de fato praticados, seria necessária a construção de um mecanismo pelo fisco para a conferência e correção dos pedidos de restituição, inviabilizando o objetivo desse regime, que foi criada justamente de forma a ser prática (BRASIL, 2002).

Assim, a Suprema Corte reconheceu que a restituição do fato gerador presumido somente ocorreria em uma única e restrita hipótese, como transcreve trecho da ementa do acórdão: “O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final” (BRASIL, 2002).

Os Estados de São Paulo e Pernambuco, não signatários do convênio ICMS 13/97, editaram leis que permitem a restituição de créditos do ICMS ao contribuinte que tenha vendido uma mercadoria abaixo do valor presumido. Assim, a questão foi novamente levada à corte suprema, por meio da ADIn 2.675/PE e ADIn 2.777/SP, para ser analisada a constitucionalidade dos dispositivos contidos nas respectivas Leis Estaduais nº 9.176/1995 e nº 11.408/1996 que, em tese, violam o disposto no §7º, do artigo 150, da Constituição (MORAES, 2010).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu em favor dos Estados não signatários do convênio ICMS 13/97, que tem direito à restituição do imposto pago a maior, posicionando que os mesmos não devem seguir a orientação adotada na ADIn 1851-4/AL.

PROCESSUAL CIVIL, CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESTITUIÇÃO. VENDA POR PREÇO INFERIOR AO PRESUMIDO. NÃO ADESÃO DO

⁶ STF - ADI 1851, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055, Ement Vol-02092-01 PP-00139, republicação: DJ 13-12-2002 PP-00060



ESTADO DE PERNAMBUCO AO CONVÊNIO 13/97, OBJETO DA ADIN 1.851-4/AL. COMPENSAÇÃO. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA ACERCA DA EXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTO INDEVIDO. NECESSIDADE. MATÉRIA PACIFICADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO (RECURSO ESPECIAL REPETITIVO 1.111.164/BA).

1. O artigo 19, da Lei 11.408/96 (objeto da ADIN 2.675 ainda pendente de julgamento) do Estado de Pernambuco assegura a restituição do ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária, nas hipóteses em que a base de cálculo da operação for inferior a presumida.
2. É inaplicável a resultado da ADIn 1.851-4/AL ao Estado de Pernambuco, porquanto não é signatário do Convênio 13/97, razão pela qual cabível a devolução das quantias pagas a maior a título de ICMS. [...] ⁷ (BRASIL, 2010a)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ICMS-ST. RESTITUIÇÃO. ESTADO DE SANTA CATARINA. INAPLICABILIDADE DA ORIENTAÇÃO ADOTADA NA ADI N. 1.851-4/AL. ESTADO NÃO SIGNATÁRIO DO CONVÊNIO ICMS N. 13/97. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA ANÁLISE DE EVENTUAIS PECULIARIDADES DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL. 1. O art. 150, § 7º, da Constituição da República dispõe que a imediata e preferencial restituição da quantia paga em razão da sistemática da substituição tributária somente ocorrerá quando não se realize o fato gerador presumido. [...] o Superior Tribunal de Justiça, na aplicação da orientação do STF na ADI 1.851-4/AL, entendeu que o referido precedente não se aplica aos Estados não signatários do Convênio 13/97, como é o caso do Estado de Santa Catarina. Dessa forma, correto o decisum que reformou o acórdão recorrido para conformá-lo à jurisprudência desta Corte, e, por outro lado, determinou o retorno dos autos à origem para que o Tribunal a quo verifique eventuais peculiaridades da legislação estadual sobre a forma de devolução das quantias pagas a maior, visto que o Superior Tribunal de Justiça não se presta à análise de legislação local (Lei Estadual n. 10.297/96). ⁸(BRASIL, 2010b).

Em processo, a ADIn 2.675/PE foi distribuída ao ministro Carlos Velloso em 19/06/2002, um dos relatores do julgamento da ADIn do Estado de Alagoas, ao qual votou na hipótese de a operação realizar-se em valor inferior àquele presumido, deve ser devolvida ao contribuinte a quantia recolhida a maior, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado (FAUSTINO E CARVALHO, 2017).

Ao mesmo entendimento, o relator ministro Cezar Peluso, ao julgar a ADIn 2.777/SP, entendeu que caberá a restituição ao contribuinte, uma vez que os Estados não possuem competência para retenção da diferença paga, sob pena de violação do princípio do não confisco, que é uma garantia do contribuinte (FAUSTINO E CARVALHO, 2017).

No julgamento das ADIns houve o resultado de 5x5 para ambas, caberia apenas o voto de desempate do ministro Carlos Ayres Britto. No entanto, para a resolução da questão, a suprema corte resolveu em questão de ordem, sugerido pelo ministro Carlos Ayres Britto, no sentido de adiar o julgamento das duas ações diretas, para que sejam julgadas em conjunto com o Recurso Extraordinário nº 593849/MG,

⁷ STJ - AgRg no RMS 30500/PE 2009/0182200-2, Relator: Min. Luiz Fux, Data de Julgamento: 05/10/2010, T1 – Primeira Turma, Data de Publicação: DJe 18/10/2010.

⁸ STJ - AgRg no REsp 930.900/SC 2006/0251146-7, Relator: Min. – Mauro Campbell Marques, Data de Julgamento: 20/04/2010, T2 – Segunda Turma, Data de Publicação: DJe 07/05/2010.



da relatoria do ministro Ricardo Lewandowski. Assim, foi reconhecida a existência de repercussão geral:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO IMPOSTO PAGO A MAIS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E BASE DE CÁLCULO REAL. ART. 150, § 7º, DA CF. ADI 2.675/PE, REL. MIN. CARLOS VELLOSO E ADI 2.777/SP, REL. MIN. CEZAR PELUSO, QUE TRATAM DA MESMA MATÉRIA E CUJO JULGAMENTO JÁ FOI INICIADO PELO PLENÁRIO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. ⁹(BRASIL, 2009)

A partir de 2015 e na metade do ano de 2016, Santa Catarina e Paraná tornaram-se signatárias do convênio 13/97, respectivamente.

Mas em outubro do ano 2016 foi concluído pelo Supremo Tribunal Federal o julgamento do Recurso Extraordinário. Por unanimidade, o Tribunal fixou tese nos seguintes termos: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. Em seguida, o Tribunal modulou os efeitos do julgamento com a seguinte redação:

[...] o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte. ¹⁰ (BRASIL, 2016)

Com a situação criada pelo Recurso Extraordinário 593849/MG, o Estado de Santa Catarina publicou no dia 28/02/2018 a Medida Provisória¹¹ nº 219/2018, alterando o art. 40 da Lei nº 10.297, de 1996, que dispõe sobre as regras gerais do ICMS no Estado de Santa Catarina e incluiu na redação:

[...] Art. 40. [...]

§ 3º Caso o fato gerador presumido se realize por valor diverso do que serviu de base de cálculo para a retenção do imposto devido por substituição tributária, cabe ao contribuinte substituído, na forma prevista na legislação em vigor:

I - requerer a restituição da diferença, na hipótese de se realizar por valor inferior; ou

II - recolher a diferença, na hipótese de se realizar por valor superior." (NR)

Art. 2º Poderá ser requerida ou recolhida, conforme o caso, a diferença de que trata o art. 1º desta Medida Provisória:

I - correspondente às antecipações de pagamento do fato gerador presumido realizadas após 5 de abril de 2017; ou

⁹ STF - RE 593849 RG, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 17/09/2009, DJe-191, Divulg 08-10-2009, Public 09-10-2009.

¹⁰ STF - RE 593849, Relator: Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, acórdão eletrônico repercussão geral - Mérito DJe-065, Divulg 30-03-2017, Public 31-03-2017, republicação: DJe-068, Divulg 04-04-2017, Public 05-04-2017.

¹¹ A medida provisória (MP) é um ato com força de lei, adotado pelo presidente da República. Também pode ser adotado pelo governador do Estado e pelo prefeito de um município se estiver previsto na Constituição Estadual ou na Lei Orgânica Municipal. É utilizada em situações de relevância e urgência, em que não é possível esperar pelo processo legislativo comum (LENZI, 2017).



II - que seja objeto dos litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

Art. 3º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação.
(SANTA CATARINA, 2018a).

A MP foi submetida para a Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina (ALESC) e foi aprovada por unanimidade no dia 27/06/2018, sendo convertida na Lei nº 17.538/18 (SANTA CATARINA, 2018b).

Até o presente momento, o Estado de Santa Catarina ainda não publicou uma portaria de como deve proceder com a restituição do ICMS pago a maior.

2.5 ESTUDOS RELACIONADOS

Biava Junior e Oyadomari (2010) realizaram um estudo sobre a compreensão prática da adoção e contabilização da sistemática de tributação da substituição tributária do ICMS e analisaram os principais impactos dessa forma de tributação na lucratividade e nos custos empresariais. Concluíram que em determinados produtos e setores econômicos, há aumento de custos tributários quando a base de cálculo da substituição tributária for maior que o praticado no mercado; que há um desembolso antecipado, o que afeta o fluxo de caixa e a necessidade de capital de giro; e que há um aumento da carga tributária para as empresas do Simples Nacional que comercializem produtos com substituição tributária, pela falta de tratamento tributário diferenciado. Ao final, foram sugeridas pelos autores três recomendações: a legislação tributária deve prever o ressarcimento da diferença do imposto pago a maior; a legislação deve prever prazos de pagamentos mais longos e a legislação tributária deve atribuir um crédito fiscal especial para as empresas do Simples nacional ou não deveria aplicar a substituição tributária para estes.

Santos et al. (2015) buscaram investigar os reflexos da substituição tributária no setor de cosméticos, artigos de perfumaria, higiene pessoal ou toucador em uma empresa localizada no estado de Pernambuco, confrontando a MVA imposta pelo fisco com as praticadas pela empresa de estudo e realizaram um comparativo com o estado da Bahia, onde os produtos se enquadram em um regime normal de tributação do ICMS. Concluíram que na maioria dos produtos analisados, a margem que a empresa atingia ficou sempre menor com a imposta pelo fisco, tornando-se uma operação não benéfica para a empresa. No comparativo do estado de Pernambuco com o estado da Bahia, concluíram que seria mais viável a alocação da empresa para o Estado da Bahia, tendo em vista que o recolhimento de ICMS normal foi menor que o ICMS por substituição tributária.

Nunes (2016) buscou analisar a possibilidade de restituição ao contribuinte quando a base de cálculo for menor do que a presumida. O estudo ocorreu de forma jurisprudencial e autor concluiu que a presunção viola os princípios do direito tributário, como: a tipicidade, a capacidade contributiva, a segurança jurídica e a não cumulatividade; além de afastar a ocorrência real do critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, em favor de uma praticidade idealizada e fictícia, sendo necessário assegurar ao contribuinte o direito à restituição do ICMS quando a base de cálculo presumida for maior do que o realmente praticado.

Faustino e Carvalho (2017) analisaram a restituição do ICMS quando o valor efetivamente pago na modalidade de substituição tributária progressiva for diferente do valor efetivo. Verificaram os argumentos utilizados no julgamento da ADIn 1.851/AL



frente à constitucionalidade da restituição do ICMS pago por substituição tributária progressiva também presente na Lei nº 11.408/96 do estado de Pernambuco. Concluíram que há divergências nos argumentos dos votos do relator ministro Ilmar Galvão quando fala em constitucionalidade da restituição do ICMS pago a maior por substituição tributária progressiva e da cláusula 2ª do convênio 13/97.

Alles (2017) buscou demonstrar a relação entre o regime da substituição tributária progressiva e a concorrência desleal. Constatou que se a aplicação do regime da substituição tributária progressiva ocorre em um Estado e não ocorre em outro, acaba por influenciar no preço final das mercadorias e, conseqüentemente, no consumo destas pelo consumidor. Assim, a autora concluiu que há relação direta entre o regime da substituição tributária progressiva e a concorrência desleal, uma vez que o regime não se aplica a determinados produtos de maneira uniforme em todo o território nacional, o que ocasiona a concorrência desleal entre as empresas de localidades diferentes, acarretando prejuízos perversos às empresas, à economia e ao desenvolvimento do País.

Cardoso (2018) aborda sobre a constitucionalidade da substituição tributária progressiva do ICMS em virtude de suposta violação ao princípio da segurança jurídica, visto que a tributação do fato presumido não permite avaliar o conteúdo econômico do fato que está sendo tributado, ocasionando também a violação ao princípio da capacidade econômica e ferindo o princípio da legalidade. A autora concluiu que é notória a necessidade de determinados privilégios ao fisco para assegurar a efetiva contribuição, sendo que o próprio contexto constitucional assegura prioridade ao interesse público e que seria contraditório que a própria Lei Fundamental bloqueasse mecanismos como a substituição tributária progressiva. Finalizando o artigo como sendo constitucional o instituto.

Os autores Fontes (2012), Maia e Fernandes (2014), Mendonça (2011), Moraes (2010) e Souza et al. (2017) contribuíram para este estudo ao abordar de forma teórica sobre a restituição do fato gerador presumido. Todos verificaram sobre a interpretação jurídica do § 7º do art. 150 da Constituição Federal de 1988, em que assegura o direito a restituição do imposto pago a maior quando não se realizar.

A partir do exposto, percebe-se a contribuição dessas pesquisas relacionadas com o tema de estudo. Foram analisados os impactos da mesma prática, porém sobre diferentes perspectivas, assim permitiram uma visão global dos benefícios e dos problemas da adoção da substituição tributária do ICMS.

3 PROCEDIMENTOS METOLÓGICOS

Esta seção apresenta o enquadramento metodológico da pesquisa e os procedimentos necessários para a coleta de dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICOS

A metodologia busca demonstrar os métodos abordados para a realização do estudo. Entende-se por métodos, os procedimentos adotados na pesquisa com o propósito de responder o campo de investigação, ou seja, representa o caminho a ser traçado para chegar ao resultado pretendido (PEREIRA, 2014).

Esta pesquisa caracteriza-se em relação à abordagem do problema como qualitativa e quantitativa. Para Michel (2015), a pesquisa qualitativa compreende análises mais profundas em relação ao objeto que está sendo estudado e a pesquisa



quantitativa parte do pressuposto que tudo pode ser quantificável, ou seja, opiniões, problemas, informações passam a ser melhores compreendidos quando descritos em números. Sendo qualitativo, pois busca a partir de um embasamento legal, analisar a probabilidade de restituição, quando a margem do produto estipulada pelo fisco, for maior que o preço efetivo e para demonstrar essa diferença, pretende-se quantificar o impacto não compreendido pela empresa em estudo.

Em relação aos objetivos, este estudo caracteriza-se como descritivo, pois segundo Martins Junior (2015), consiste em descobrir e observar os fenômenos existentes, procurando descrevê-los, classifica-los, compará-los, interpretá-los e avaliá-los, com o propósito de entender tais situações e idealizar futuros planos e decisões. Desta forma, esta pesquisa descreve e relata como a substituição tributária surgiu, evidenciando a conceituação, característica e a polêmica causada pela modalidade progressiva foco do estudo, culminando na análise dessa polêmica nas operações de uma empresa comercial e identificando como se dá o entendimento do objetivo principal desse estudo nos tribunais.

Para auferir os resultados desejados, torna-se essencial a utilização de procedimentos, ou seja, de meios cuja função consiste em padronizar os dados e facilitar a interpretação dos mesmos. Desta forma, quanto aos procedimentos, efetua-se uma pesquisa do tipo bibliográfica, pois foram revisados conteúdos já publicados em relação ao tema e um estudo de caso, visto que o foco desta pesquisa foi abordar o estudo de uma única empresa. De acordo com Marconi e Lakatos (2010), a pesquisa bibliográfica abrange toda bibliografia já tornada pública referente ao assunto pesquisado, desde publicações avulsas, livros, revistas, jornais, monografias e outros elementos, com o propósito de colocar o pesquisador em contato direto com todas as informações discutidas e mencionadas sobre o tema. Já o estudo de caso para Beuren (2006), tem como objetivo aprofundar o conhecimento a partir de um caso específico e por isso tem como característica principal o estudo concentrado de um único caso.

3.2 PROCEDIMENTO DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Para alcançar o objetivo principal do trabalho, que visa analisar o impacto financeiro provocado pela diferença entre a base presumida estipulada pelo fisco e o preço efetivo em uma empresa comercial varejista, foi realizada uma consulta à legislação pertinente sobre a substituição tributária na jurisprudência e a análise dos precedentes legais para a defesa da restituição dessa diferença.

Posteriormente, foi utilizado um relatório para a coleta de dados, com os 14 produtos mais vendidos pela empresa de estudo no ano de 2017, com as informações de preço de venda, margem de valor agregado, alíquota interestadual, IPI e preço de compra. As vendas analisadas são as operações ocorridas dentro do Estado de Santa Catarina. A análise de dados teve como objetivo evidenciar o cálculo da substituição tributária desses produtos e posterior cálculo do crédito a restituir. Com isso, busca-se verificar se terá a possibilidade de calcular a restituição e, conseqüentemente, analisar o impacto financeiro causado.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção expõe-se a caracterização da empresa objeto de estudo e a análise dos dados fornecidos pela entidade para prosseguir com o cálculo do valor a restituir, caso a base de cálculo progressiva for maior que o preço efetivo do produto.



4.1 CARACTERIZAÇÃO DA ENTIDADE

A empresa de estudo é um comercial varejista do Estado de Santa Catarina, cujo nome fictício para sigilo das informações foi denominada de Ferragens ABC. É uma sociedade LTDA, optante pelo regime de tributação lucro real trimestral.

Possui seis lojas, localizadas nas regiões Sul do Estado do Paraná e Santa Catarina. Está no mercado há 47 anos atendendo o setor industrial e varejo. Atua com diversos produtos, como máquinas, equipamentos, ferramentas, equipamentos de proteção individual e ferragens em geral, bem como todos os insumos para indústrias, cerâmicas, metalúrgicas, siderúrgicas e mineradores.

4.1.1 Compras e vendas de mercadorias no ano de 2017

Para verificar os produtos, primeiramente foi necessário analisar as compras e as vendas das mercadorias adquiridas com e sem ST no ano de 2017.

Verificou-se que a soma dos valores mensais das mercadorias adquiridas pela empresa totalizou um valor anual de R\$ 18.013.068,39, sendo que dessa totalidade, o valor de R\$ 7.285.939,32 refere-se a compra com ST, o que representa 40% sobre o total; restando o valor de R\$ 10.727.129,07, que se refere as compras com mercadorias sem ST, o que representa 60% sobre o total.

Já as vendas realizadas pela empresa no ano de 2017 totalizou um valor de R\$ 24.621.336,58. As vendas com ST representaram 44% sobre o total do faturamento, no valor de R\$ 10.810.642,78. Portanto, as vendas sem a ST representaram 56% sobre o total do faturamento, o que corresponde a um valor de R\$ 13.810.693,80.

Constata-se que mesmo não atingindo 50% sobre o total de compra e venda com produtos sujeitos ao recolhimento do ICMS ST, ainda assim representa uma parcela significativa da operação da empresa.

4.1.2 Produtos

Em decorrência do grande volume de produtos comercializados pela empresa, optou-se, como critério de seleção dos produtos com substituição tributária, sua representatividade nas vendas. A seleção iniciou com a classificação de 14 linhas que são: óleo, broca, trena, engate, abraçadeira, lâmina, disco de corte, eletrodo, desengripante, porca sextavada, niple duplo, adaptador, fita isolante e macaco hidráulico. Os produtos foram distribuídos por linha com características adversas, mas com a mesma função e finalidade. Posteriormente foi selecionado o produto mais vendido de cada linha. Na tabela 1 destaca-se os produtos escolhidos com suas características, representados pela quantidade anual vendida e a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Tabela 1 - Produtos relevantes por linha

(continua)

PRODUTOS ESCOLHIDOS DE CADA LINHA	NCM	QUANTIDADE VENDIDA
Óleo Motor 2 T 500 ML	2710.19.32	77.046
Broca Ar Din 338 - 3,5 MM	8207.50.11	85.944
Trena 5 Metros Laranja	9017.80.90	55.706

Tabela 1 - Produtos relevantes por linha

(conclusão)

Engate rápido fêmea 1/4	8481.80.99	15.331
Abraçadeira Minor 9/13	7326.90.90	68.701
Lâmina de serra manual aço rápido	8202.91.00	33.200
Disco de corte para inox 4.1/2	6804.22.11	45.255
Eletrodo E7018 3,25 MM	8311.10.00	88.277
Desengripante anti-corrosivo spray 300 ML	2710.19.32	130.849
Porca sextavada normal MA 8MM Zincado	7318.16.00	125.384
Niple duplo 1/2	7307.19.90	24.120
Adaptador para engate rápido macho 1/4	7307.19.90	22.572
Fita isolante 19MM X 20M	3919.10.20	25.400
Macaco hidráulico jacarezinho 2 tonelada	8425.42.00	587
TOTAL		798.372

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Para a coleta dos dados de cada produto foi necessário efetuar uma análise do preço de compra, da MVA utilizada, do IPI e do ICMS da operação, a partir das últimas notas de compras realizadas pela empresa. A tabela 2 apresenta todos esses dados obtidos para a realização do estudo.

Tabela 2 - Dados dos produtos

PRODUTOS	PREÇO UNITÁRIO DA COMPRA (R\$)	ICMS DA OPERAÇÃO (%)	REDUÇÃO DO ICMS (%)	MVA PRESUMIDA NA OPERAÇÃO (%)	IPI (%)
Óleo Motor 2 T 500 ML	R\$ 8,71	-	-	94,35%	-
Broca Ar Din 338 - 3,5 MM	R\$ 1,90	12%	-	47,37%	8%
Trena 5 Metros Laranja	R\$ 4,00	4%	-	65,40%	15%
Engate rápido fêmea 1/4	R\$ 6,51	12%	26,67%	34%	5%
Abraçadeira Minor 9/13	R\$ 0,32	12%	-	61,15%	5%
Lâmina de serra manual aço rápido	R\$ 3,00	12%	-	41,01%	8%
Disco de corte para inox 4.1/2	R\$ 2,70	12%	-	46,31%	-
Eletrodo E7018 3,25 MM	R\$ 13,52	12%	-	49,49%	10%
Desengripante anti-corrosivo spray 300 ML	R\$ 3,53	-	-	94,35%	-
Porca sextavada normal MA 8MM Zincado	R\$ 0,04	17%	-	46%	10%
Niple duplo 1/2	R\$ 1,18	12%	-	41,01%	5%
Adaptador para engate rápido macho 1/4	R\$ 1,34	12%	-	41,01%	5%
Fita isolante 19MM X 20M	R\$ 1,89	12%	-	35,71%	-
Macaco hidráulico jacarezinho 2 tonelada	R\$ 65,26	12%	-	82,13%	-

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Nota-se que para os itens óleo e desengripante não incide ICMS na operação, isso se justifica pelo fato de serem óleos lubrificantes derivados de petróleo e por se referir a um fornecedor localizado em outro Estado, como dispõe na Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, inciso X, alínea "b".

A redução do ICMS no item engate rápido está prevista no convênio ICMS 51/91 que concede redução de base de cálculo nas operações com equipamentos industriais (Anexo 1) e implementos agrícolas (Anexo 2). O produto está na lista do



Anexo I e a carga tributária é correspondente a 8,80% que dispõe na cláusula primeira, alínea “b”.

A MVA presumida na operação está de acordo com a fórmula disposto no Quadro 2: $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$, sendo alíquota “inter” a alíquota interestadual e a alíquota “intra” a alíquota interna. Considerando que todos os fornecedores desses produtos são tributados pelo regime normal, a MVA sofre ajustes quando se referir as operações interestaduais (12% e 4%). Se algum desses fornecedores fossem optantes pelo Simples Nacional, a MVA não seria ajustada mesmo se referindo à uma operação interestadual. Também não sofre ajustes se o fornecedor e a empresa forem do mesmo Estado, como ocorre para o produto porca sextavada, em que a alíquota é 17%, se referindo a mesma alíquota interna do estado de Santa Catarina, onde se localiza a empresa de estudo. A tabela 3 demonstra como ocorreu o ajuste.

Tabela 3 - Cálculo da MVA ajustada

PRODUTOS	NCM	MVA ORIGINAL	CÁLCULO DA MVA AJUSTADA	MVA PRESUMIDA NA OPERAÇÃO
Óleo Motor 2 T 500 ML	2710.19.32	61,31%	$\{[(1+0,6132) \times (1-0) / (1-0,17)]-1\} \times 100$	94,35%
Broca Ar Din 338 - 3,5 MM	8207.50.11	39%	$\{[(1+0,39) \times (1-0,12) / (1-0,17)]-1\} \times 100$	47,37%
Trena 5 Metros Laranja	9017.80.90	43%	$\{[(1+0,43) \times (1-0,04) / (1-0,17)]-1\} \times 100$	65,40%
Engate rápido fêmea 1/4	8481.80.99	34%	$\{[(1+0,34) \times (1-0,12) / (1-0,088)]-1\} \times 100$	34%
Abracadeira Minor 9/13	7326.90.90	52%	$\{[(1+0,52) \times (1-0,12) / (1-0,17)]-1\} \times 100$	61,15%
Lâmina de serra manual aço rápido	8202.91.00	33%	$\{[(1+0,33) \times (1-0,12) / (1-0,17)]-1\} \times 100$	41,01%
Disco de corte para inox 4.1/2	6804.22.11	38%	$\{[(1+0,38) \times (1-0,12) / (1-0,17)]-1\} \times 100$	46,31%
Eletrodo E7018 3,25 MM	8311.10.00	41%	$\{[(1+0,41) \times (1-0,12) / (1-0,17)]-1\} \times 100$	49,49%
Desengripante anti-corrosivo spray 300 ML	2710.19.32	61,31%	$\{[(1+0,6132) \times (1-0) / (1-0,17)]-1\} \times 100$	94,35%
Porca sextavada normal MA 8MM Zincado	7318.16.00	46%	$\{[(1+0,46) \times (1-0,17) / (1-0,17)]-1\} \times 100$	46%
Niple duplo 1/2	7307.19.90	33%	$\{[(1+0,33) \times (1-0,12) / (1-0,17)]-1\} \times 100$	41,01%
Adaptador para engate rápido macho 1/4	7307.19.90	33%	$\{[(1+0,33) \times (1-0,12) / (1-0,17)]-1\} \times 100$	41,01%
Fita isolante 19MM X 20M	3919.10.20	28%	$\{[(1+0,28) \times (1-0,12) / (1-0,17)]-1\} \times 100$	35,71%
Macaco hidráulico jacarezinho 2 tonelada	8425.42.00	71,78%	$\{[(1+0,7178) \times (1-0,12) / (1-0,17)]-1\} \times 100$	82,13%

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Para o ajuste da MVA o emitente (fornecedor) deve verificar o Estado de destino (cliente Santa Catarina), visto que o recolhimento do ICMS ST é para o Estado destinatário. Sendo assim, a MVA original é o que está previsto no regulamento do ICMS de Santa Catarina, Anexo 1-A que dispõe sobre os produtos sujeitos ao regime da ST. Para o cálculo da MVA ajustada foi preciso colocar todas as porcentagens em números para depois transformar em porcentagem novamente. O produto engate considerou alíquota “intra” a carga tributária de 8,80% e a MVA não sofreu ajuste, por ser referir a uma alíquota menor que 12% e essa última só caberá para o cálculo do ICMS ST na coluna ICMS da operação.

4.1.3 Base de cálculo presumida - ICMS ST

Para determinar a base de cálculo presumida do ICMS ST considerou-se a fórmula disposta no Quadro 1: valor da mercadoria + frete + seguro + IPI + outros encargos + MVA (%). O valor do ICMS ST devido é determinado pela base presumida multiplicada pela alíquota interestadual e desse valor diminui-se pelo ICMS próprio da operação. O ICMS próprio da operação quando se referir a revenda deve ser: valor da mercadoria + frete + outras despesas acessórias. Desse resultado deve multiplicar pela alíquota da operação. A tabela 4 apresenta o cálculo da base presumida e do ICMS ST dos produtos escolhidos.

Tabela 4 - Cálculo do ICMS ST

PRODUTOS	IPI (%)	PREÇO UNITÁRIO DA COMPRA (R\$)	IPI (R\$) (B X A)	MVA AJUSTADA (%)	VALOR ADICIONADO (R\$) ((B+C) X D)	B.C ICMS ST (R\$) (B + E)	ICMS INTERNO (R\$) (F X 17%)	ICMS (R\$) da operação (B X ICMS)	VALOR DO ICMS ST (R\$) (G - H)
	A	B	C	D	E	F	G	H	I
Óleo Motor 2 T 500 ML	-	R\$ 8,71	-	94,35%	R\$ 8,22	R\$ 16,93	R\$ 2,88	-	R\$ 2,88
Broca Ar Din 338 - 3,5 MM	8%	R\$ 1,90	R\$0,15	47,37%	R\$ 0,97	R\$ 3,02	R\$ 0,51	R\$ 0,23	R\$ 0,29
Trena 5 Metros Laranja	15%	R\$ 4,00	R\$0,60	65,40%	R\$ 3,01	R\$ 7,61	R\$ 1,29	R\$ 0,16	R\$ 1,13
Engate rápido fêmea 1/4	5%	R\$ 6,51	R\$0,33	34%	R\$ 2,32	R\$ 4,74	R\$ 0,81	R\$ 0,57	R\$ 0,23
Abraçadeira Minor 9/13	5%	R\$ 0,32	R\$0,02	61,15%	R\$ 0,21	R\$ 0,54	R\$ 0,09	R\$ 0,04	R\$ 0,05
Lâmina de serra manual aço rápido	8%	R\$ 3,00	R\$0,24	41,01%	R\$ 1,33	R\$ 4,57	R\$ 0,78	R\$ 0,36	R\$ 0,42
Disco de corte para inox 4.1/2	-	R\$ 2,70	-	46,31%	R\$ 1,25	R\$ 3,95	R\$ 0,67	R\$ 0,32	R\$ 0,35
Eletrodo E7018 3,25 MM	10%	R\$ 13,52	R\$1,35	49,49%	R\$ 7,36	R\$ 22,23	R\$ 3,78	R\$ 1,62	R\$ 2,16
Desengripante anti-corrosivo spray 300 ML	-	R\$ 3,53	-	94,35%	R\$ 3,33	R\$ 6,86	R\$ 1,17	-	R\$ 1,17
Porca sextavada normal MA 8MM Zincado	10%	R\$ 0,04	R\$0,00	46%	R\$ 0,02	R\$ 0,06	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,00
Niple duplo 1/2	5%	R\$ 1,18	R\$0,06	41,01%	R\$ 0,51	R\$ 1,75	R\$ 0,30	R\$ 0,14	R\$ 0,16
Adaptador para engate rápido macho 1/4	5%	R\$ 1,34	R\$0,07	41,01%	R\$ 0,58	R\$ 1,98	R\$ 0,34	R\$ 0,16	R\$ 0,18
Fita isolante 19MM X20M	-	R\$ 1,89	-	35,71%	R\$ 0,67	R\$ 2,56	R\$ 0,44	R\$ 0,23	R\$ 0,21
Macaco hidráulico jacarezinho 2 tonelada	-	R\$ 65,26	-	82,13%	R\$ 53,60	R\$118,86	R\$ 20,21	R\$ 7,83	R\$12,37

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Ressalta-se que o valor determinado do ICMS ST na coluna I é o valor unitário necessário para a comparação com o valor do ICMS real.

4.1.4 Base de cálculo real – ICMS

Para determinar a base de cálculo real do ICMS é necessário analisar o preço efetivo que a empresa prática na venda de cada produto e deste multiplicar pela alíquota interna, nesse caso 17%, com o intuito de verificar o ICMS real para analisar de fato se está pagando a maior ou a menor pelo ICMS presumido. Para a captação do preço de venda, a empresa disponibilizou por meio de um relatório, os preços praticados nas saídas dos produtos escolhidos. A tabela 5 demonstra o cálculo do ICMS real.



Tabela 5 - Cálculo do ICMS real

PRODUTOS	PREÇO UNITÁRIO DA VENDA (R\$)	VALOR ICMS REAL (R\$) (A X 17%)
	A	B
Óleo Motor 2 T 500 ML	R\$ 11,50	R\$ 1,96
Broca Ar Din 338 - 3,5 MM	R\$ 2,10	R\$ 0,36
Trena 5 Metros Laranja	R\$ 5,15	R\$ 0,88
Engate rápido fêmea 1/4	R\$ 7,25	R\$ 1,23
Abraçadeira Minor 9/13	R\$ 0,55	R\$ 0,09
Lâmica de serra manual aço rápido	R\$ 4,40	R\$ 0,75
Disco de corte para inox 4.1/2	R\$ 3,95	R\$ 0,67
Eletrodo E7018 3,25 MM	R\$ 14,50	R\$ 2,47
Desengripante anti-corrosivo spray 300 ML	R\$ 4,70	R\$ 0,80
Porca sextavada normal MA 8MM Zincado	R\$ 0,15	R\$ 0,03
Niple duplo 1/2	R\$ 2,80	R\$ 0,48
Adaptador para engate rápido macho 1/4	R\$ 1,85	R\$ 0,31
Fita isolante 19MM X 20M	R\$ 2,70	R\$ 0,46
Macaco hidráulico jacarezinho 2 tonelada	R\$ 75,00	R\$ 12,75

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

O valor do ICMS real é o valor unitário alcançado com a base real, ou seja, com o preço real efetivo. Cabe analisar o comparativo com o ICMS presumido e com o ICMS real, visto que o ICMS presumido é calculado por uma margem agregada em que o fisco impõe que a empresa conseguirá alcançar e o ICMS real é o de fato alcançado pela empresa com a venda efetiva do produto.

4.1.5 Comparativo ICMS ST X ICMS Real

A tabela 6 calcula a diferença do ICMS ST com o ICMS real, com o intuito de analisar se a empresa está pagando a menor ou a maior pelo ICMS.

Tabela 6 - Comparativo ICMS ST X ICMS real

(continua)

PRODUTOS	VALOR DO ICMS ST (R\$)	VALOR DO ICMS REAL (R\$)	DIFERENÇA (R\$) (A-B)
	A	B	C
Óleo Motor 2 T 500 ML	R\$ 2,88	R\$ 1,96	R\$ 0,92
Broca Ar Din 338 - 3,5 MM	R\$ 0,29	R\$ 0,36	(R\$ 0,07)
Trena 5 Metros Laranja	R\$ 1,13	R\$ 0,88	R\$ 0,26
Engate rápido fêmea 1/4	R\$ 0,23	R\$ 1,23	(R\$ 1,00)
Abraçadeira Minor 9/13	R\$ 0,05	R\$ 0,09	(R\$ 0,04)
Lâmica de serra manual aço rápido	R\$ 0,42	R\$ 0,75	(R\$ 0,33)
Disco de corte para inox 4.1/2	R\$ 0,35	R\$ 0,67	(R\$ 0,32)
Eletrodo E7018 3,25 MM	R\$ 2,16	R\$ 2,47	(R\$ 0,31)
Desengripante anti-corrosivo spray 300 ML	R\$ 1,17	R\$ 0,80	R\$ 0,37



Tabela 6 - Comparativo ICMS ST X ICMS real

	(conclusão)		
Porca sextavada normal MA 8MM Zincado	R\$ 0,00	R\$ 0,03	(R\$ 0,02)
Niple duplo 1/2	R\$ 0,16	R\$ 0,48	(R\$ 0,32)
Adaptador para engate rápido macho 1/4	R\$ 0,18	R\$ 0,31	(R\$ 0,14)
Fita isolante 19MM X 20M	R\$ 0,21	R\$ 0,46	(R\$ 0,25)
Macaco hidráulico jacarezinho 2 tonelada	R\$ 12,37	R\$ 12,75	(R\$ 0,38)

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Percebe-se que de todos os produtos apenas o óleo, o desengripante e a trena, a empresa não consegue alcançar a margem imposta pelo fisco. A tabela 7 buscou o valor unitário dos produtos pagos com ICMS a maior e multiplicou pela quantidade vendida no ano de 2017.

Tabela 7 - Cálculo do valor total a restituir

PRODUTOS	DIFERENÇA (R\$) (A-B) TABELA 6	QUANTIDADE VENDIDA	VALOR A RESTITUIR (R\$)
Óleo Motor 2 T 500 ML	R\$ 0,92	77.046	R\$ 70.882,32
Trena 5 Metros Laranja	R\$ 0,26	55.706	R\$ 14.483,56
Desengripante anti-corrosivo spray 300 ML	R\$ 0,37	130.849	R\$ 48.414,13
TOTAL			R\$ 133.780,01

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

A empresa conseguiria restituir o valor de R\$ 133.780,01. Mas, conforme analisado na tabela 6, para o restante dos produtos a empresa conseguiu alcançar e exceder a margem presumida. No próprio recurso extraordinário 593849/MG admite-se não só a restituição do valor que a empresa pagou a maior por ICMS, assim como recolher a diferença do ICMS pago a menor, como também foi determinado na MP 219/2018 de Santa Catarina. A tabela 8 buscou os valores pagos a menor da tabela 6 e multiplicou pela quantidade vendida.

Tabela 8 - Cálculo do ICMS a recolher

PRODUTOS	DIFERENÇA (R\$) (A-B) TABELA 6	QUANTIDADE VENDIDA	VALOR A RECOLHER (R\$)
Broca Ar Din 338 - 3,5 MM	(R\$ 0,07)	85.944	(R\$ 6.016,08)
Engate rápido fêmea 1/4	(R\$ 1,00)	15.331	(R\$ 15.331,00)
Abraçadeira Minor 9/13	(R\$ 0,04)	68.701	(R\$ 2.748,04)
Lâmina de serra manual aço rápido	(R\$ 0,33)	33.200	(R\$ 10.956,00)
Disco de corte para inox 4.1/2	(R\$ 0,32)	45.255	(R\$ 14.481,60)
Eletrodo E7018 3,25 MM	(R\$ 0,31)	88.277	(R\$ 27.365,87)
Porca sextavada normal MA 8MM Zincado	(R\$ 0,02)	125.384	(R\$ 2.507,68)
Niple duplo 1/2	(R\$ 0,32)	24.120	(R\$ 7.718,40)
Adaptador para engate rápido macho 1/4	(R\$ 0,14)	22.572	(R\$ 3.160,08)
Fita isolante 19MM X 20M	(R\$ 0,25)	25.400	(R\$ 6.350,00)
Macaco hidráulico jacarezinho 2 tonelada	(R\$ 0,38)	587	(R\$ 223,06)
TOTAL			(R\$ 96.857,81)

Fonte: Elaborado pela autora (2018)



Verificou-se que a empresa precisaria recolher o valor de R\$ 96.857,81 de ICMS. Sendo assim, o valor líquido que realmente a empresa poderia restituir e pleitear seria a diferença do valor total a restituir com o valor a recolher de ICMS. A tabela 9 apresenta o cálculo do valor líquido a restituir.

Tabela 9 - Cálculo do valor líquido a restituir

CÁLCULO VALOR DEVIDO A RESTITUIR	
Valor a restituir	R\$ 133.780,01
(-) Valor a recolher	(R\$ 96.857,81)
(=) VALOR DEVIDO A RESTITUIR	R\$ 36.922,20

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Contudo, o impacto financeiro líquido calculado é de R\$ 36.922,20 pago a maior no regime da ST progressiva.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A substituição tributária do ICMS é um mecanismo que surgiu com o objetivo de facilitar a fiscalização e a arrecadação, representando uma importante arma no combate à sonegação fiscal. O grande problema na aplicação da substituição tributária refere-se à modalidade progressiva, que tem a obrigatoriedade de recolher o tributo em relação a presunção de um fato gerador que ainda não ocorreu e que poderá ocorrer com um valor adverso ao presumido.

Para estimar o valor presumido, o governo utiliza uma margem de valor agregado com o intuito de aproximar da margem real que o contribuinte conseguiria ao vender a mercadoria para o consumidor final. Assim, sendo superior ao valor real de venda, acarretará no pagamento do imposto de forma excessiva, gerando em um impacto financeiro à empresa. Nesse contexto, o presente estudo teve como objetivo verificar o impacto financeiro provocado pela diferença entre a base presumida estipulada pelo fisco e o preço efetivo na modalidade progressiva.

A pesquisa primeiramente buscou verificar os precedentes legais para analisar a possibilidade de restituir o valor de ICMS, quando for constatado que a base de cálculo presumida foi maior que a base de cálculo real. Percebeu-se que desde 1998, já havia discussões nos tribunais, no que diz respeito à interpretação do § 7º, artigo 150 da Constituição Federal de 1988, que garante a restituição do imposto pago pelo contribuinte nos casos de não ocorrência do fato gerador presumido, principalmente quando surgiu o convênio 13/97, ao qual firmou o entendimento que a restituição não caberia quando a operação se realizar por valor inferior ao presumido.

Depois de vários julgamentos referente a matéria, somente no ano de 2016, por meio do Recurso Extraordinário nº 593849/MG, o STF reconheceu por unanimidade o direito à restituição do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária progressiva caso a base de cálculo efetiva for inferior a presumida.

É de fato que o entendimento se iniciou pela análise dos princípios constitucionais que regem a tributação no País, sobretudo no que se refere a legalidade, a capacidade contributiva, o não confisco e a vedação do enriquecimento ilícito ou sem causa do Estado. Visto que este tem o dever de arrecadar para garantir o bem social e não enriquecer ilicitamente às custas dos contribuintes.

Portanto, ao assegurar a probabilidade do contribuinte em reaver o valor de ICMS pago a maior, eleva-se a liberdade deste em praticar o preço que melhor atenda



às necessidades do mercado, sem que o contribuinte arque com o prejuízo gerado pelo imposto excedente, fato este que antes não era possível. Proporcionando uma maior saúde financeira ao mercado de produtos sujeitos a modalidade de substituição tributária progressiva.

Conforme relatado pelo ministro Barroso no julgamento do Recurso Extraordinário, a ideia do valor presumido foi instituída no passado, em que o fisco não tinha meios para apurar a operação real, tornando uma situação já ultrapassada, em que não reflete a realidade avançada do sistema.

Desta forma, compreende-se que a possibilidade de restituir o imposto recolhido a maior é a melhor forma de tornar a substituição tributária progressiva um instituto justo, em que pode ser aplicado sem causar grandes danos ao contribuinte.

Dos 14 produtos analisados, verificou-se que três deles, a empresa não conseguiu vender a margem estimada pelo fisco, quanto ao restante dos produtos, a empresa conseguiu superar a margem estimada pelo fisco, necessitando recolher o valor de ICMS destes, mesmo assim teve como resultado um impacto financeiro líquido de R\$ 36.922,20 a restituir.

Esse impacto financeiro acaba por fim afetando o caixa da empresa, sendo o produto adquirido por antecipação do imposto, não se tem a segurança de quando o produto realmente possa ser vendido. Nesse caso, apenas o governo estadual estaria ganhando com a entrada do ICMS pago antecipadamente.

Com o resultado, a empresa pesquisada pretende realizar um levantamento de todos os produtos vendidos e analisar se há mais produtos com a possibilidade de restituição de ICMS.

Como sugestão para futuros estudos, indica-se uma pesquisa voltada a outro setor, com outros produtos, verificando se realmente o valor estimado é de fato praticado no mercado.

Portanto, conclui-se que a pesquisa obteve êxito, visto que conseguiu responder à questão que resultou na elaboração o artigo, atingindo assim os objetivos propostos.

REFERÊNCIAS

ALLES, Thaís Engelmann Teixeira. O regime da substituição tributária “para frente” e a concorrência desleal. **Revista de Direito da Empresa e dos Negócios UNISINOS**, Rio Grande do Sul, v. 1, n. 1, p. 115-140, 2017. Disponível em: <<http://revistas.unisinos.br/index.php/rden/article/view/14296/6027>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência)**. Niterói, RJ: Impetus, 2007. 177 p.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. ampl. e atual São Paulo: Atlas, 2006. 195 p.

BIAVA JÚNIOR, Roberto; OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. Impactos da Substituição tributária do ICMS na Lucratividade e nos Custos Empresariais. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v.4, n. 2, p.71-91, 2010. Disponível em:



<<https://portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/4456/3368>>. Acesso em: 04 out. 2017.

BOTH, Fernanda Klein et al. O impacto da Substituição tributária do ICMS nas empresas do Simples Nacional: Custo X Preço de Venda. **IX Congresso Virtual Brasileiro de Administração**, Rio Grande do Sul, p. 16, nov. 2012. Disponível em: <http://www.convibra.com.br/upload/paper/2012/33/2012_33_4890.pdf>. Acesso em: 23 set. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº 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 transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 17 set. 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 17 set. 2017.

BRASIL. **Convênio ICMS 52/91**. Concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1991/CV052_91>. Acesso em: 12 abr. 2018.

BRASIL. **Convênio ICMS 13/97**. Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/cv013_97>. Acesso em: 07 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade nº 1851/AL**. Relator: Min. Ilmar Galvão. DJ 23-10-1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347298>>. Acesso em: 07 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 1851/AL**. Relator: Min. Ilmar Galvão. DJ 22-11-2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 07 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 2576/PE**. Relator: Min. Carlos Velloso. DJ 16-05-2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2675%2ENUME%2E%29+E+S%2EPRES%2E&base=basePresidencia&url=http://tinyurl.com/aaw77ho>>. Acesso em: 07 out. 2017.



BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 2777/SP**. Relator: Min. Cezar Peluso. DJ 16/10/2003. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=34&dataPublicacaoDj=16/02/2007&incidente=2075948&codCapitulo=2&numMateria=1&codMateria=3>>. Acesso em: 07 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão geral no Recurso Extraordinário 593849 RG/MG**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. DJ 17/09/2009. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+593849%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+593849%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/a29f2cp>>. Acesso em: 07 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593849/MG**. Relator: Min. Edson Fachin. DJ 19-10-2016. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>>. Acesso em: 07 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Agravo regimental no recurso em mandado de segurança 30500/PE**. Relator: Min. Luiz Fux. DJe 18/10/2010a. Disponível em:
<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?data=%40DTDE+%3E%3D+1%2F05&livre=%28%22LUIZ+FUX%22%29.min.&processo=30500&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 05 abr. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Agravo regimental no recurso especial 930900/SC**. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. DJe 07/05/2010b. Disponível em:
<[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27AGRE SP%27.clas.+e+@num=%27930900%27\)+ou+\(%27AGRG%20NO%20RESP%27+adj+%27930900%27.suce.\)\)&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27AGRE SP%27.clas.+e+@num=%27930900%27)+ou+(%27AGRG%20NO%20RESP%27+adj+%27930900%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO)>. Acesso em: 05 abr. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Contribuinte tem direito a diferenças em regime de substituição tributária, decide STF**. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=327683>>. Acesso em 08 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Empate que suspendeu o julgamento de leis estaduais sobre pagamento de ICMS em Regime de Substituição Tributária**. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=69010>>. Acesso em: 07 out. 2017.

CARDOSO, Ana Paula F. A (in)constitucionalidade da substituição tributária progressiva do ICMS. **Revista Juris UniToledo**, São Paulo, v. 3, n. 1, p. 199-211, jan./mar. 2018. Disponível em:
<<http://www.ojs.toledo.br/index.php/direito/article/view/2662/260>>. Acesso em: 28 abr. 2018.



CORDEIRO NETO, Guilherme. **ICMS**: base de cálculo à luz da constituição federal. Curitiba, PR: Juruá, 2001. 183 p.

COUTINHO, Lucas. Vantagens e desvantagens da Substituição Tributária e da Antecipação Tributária do ICMS no Estado de São Paulo: Análise de um modelo ideal. **Revista Eletrônica de Graduação do UNIVEM**, [S.l.], v. 6, n. 1, p. 56-65, 2014. Disponível em: <<http://revista.univem.edu.br/REGRAD/article/view/431>>. Acesso em: 23 set. 2017.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 15.ed. rev. e atual São Paulo: Atlas, 2015. 384 p.

FARIA, Luis Carlos Silva de. **Da substituição tributária do ICMS**: injusta imposição confiscatória. 2.ed. rev e atual. Curitiba, PR: Juruá, 2008. 313 p.

FAUSTINO, Deise Daniele; CARVALHO, João Claudio. Da constitucionalidade da restituição por substituição tributária progressiva do ICMS presente na lei nº 11.408/96 de Pernambuco. **Cadernos de graduação Facipe**, v. 3, n.1, p. 79-104, 2017. Disponível em: <<https://periodicos.set.edu.br/index.php/facipehumanas/article/view/4654/2373>>. Acesso em: 07 out. 2017.

FONTES, Christiane Kuntze dos Santos. **Restituição de ICMS decorrente de fato gerador presumido**: novas perspectivas. 2012. p. 25. Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/1semestre2012/trabalhos_12012/christianekuntzefontes.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2018.

KOBAYASHI, Eliza. **O que é BRIC e qual sua importância na economia mundial?**. 2018. Disponível em: <<https://novaescola.org.br/conteudo/337/o-que-e-bric-e-qual-sua-importancia-na-economia-mundial>>. Acesso em: 20 maio 2018.

LENZI, Tié. **Medida provisória**. 2017. Disponível em: <<https://www.todapolitica.com/medida-provisoria/>>. Acesso em: 26 maio 2018.

MAIA, Renata Christiana Vieira; FERNANDES, Rayneider Brunelli de Oliveira. A substituição tributária progressiva no ordenamento jurídico brasileiro: apontamentos e perspectivas acerca da “definitividade” da base de cálculo do ICMS-ST. **Revista de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 2, p. 32, abr. 2014. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/4695/10130>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 297 p.



MARTINS JUNIOR, Joaquim. **Como escrever trabalhos de conclusão de curso:** instruções para planejar e montar, desenvolver, concluir, redigir e apresentar trabalhos monográficos e artigos. 9. ed Petrópolis, RJ: Vozes, 2015. 247 p.

MENDONÇA, Larissa Aparecida Martins. ICMS - Substituição tributária - restituição do fato gerador presumido. **6ª Mostra de Produção Científica da Pós-Graduação Lato Sensu da Puc**, Goiás, v. 6, p. 18, 2011. Disponível em: <<http://www.cpgls.pucgoias.edu.br/6mostra/artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/LARISSA%20APARECIDA%20MARTINS%20MENDON%C3%87A.pdf>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais:** um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos. 3. ed. atual. e ampl São Paulo: Atlas, 2015. XVI, 284 p.

MORAES, Mariella Carvalho. Substituição tributária progressiva e a interpretação jurídica da parte final do § 7º do artigo 150 da constituição federal de 1988. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 5, n. 3, p. 202-216, dez. 2010. Disponível em: <www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/download/7559/6645> Acesso em: 28 abr. 2018.

NUNES, Thiago Feiten. Substituição tributária progressiva do ICMS: A não verificação da base de cálculo presumida a maior e o direito à sua restituição. **Revista do Curso de Direito – FSG**, Rio Grande do Sul, v. 10, n. 19, p. 56-82, ago. 2016. Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/direito/article/view/2012/1676>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013. 296 p.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 14. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2015. 443 p.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **ICMS: questões polêmicas**. 1. ed Curitiba, PR: Juruá, 2006. 245 p.

PEREIRA, Maurício Gomes. **Artigos científicos: como redigir, publicar e avaliar**. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 2014. x, 383 p.

RIOS, Dermival Ribeiro. **Minidicionário escolar da língua portuguesa**. São Paulo: DCL, 2004.

ROSA, José Roberto. **Substituição tributária no ICMS: manual explicativo**. 2. Ed. Itu: Ottoni Editora, 2009.

SANTA CATARINA (Estado). **Medida Provisória N° 219**, de 28 de fevereiro de 2018a. Altera o art. 40 da Lei nº 10.297, de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços



de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e estabelece outras providências. Disponível em:
<http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/medidas_provisorias/2018/mp_18_219.htm>.
Acesso em: 03 mar. 2018.

SANTA CATARINA (Estado). **Lei nº 17.538**, de 27 de junho de 2018b. Altera o art. 40 da Lei nº 10.297, de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e estabelece outras providências. Disponível em:
<http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2018/lei_18_17538.htm> Acesso em: 11 jul. 2018.

SANTA CATARINA (Estado). **Lei nº 10.297**, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. Disponível em:
<http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_lei_10297.htm>. Acesso em: 12 abr. 2018.

SANTOS, Josaias Santana dos et al. Um estudo comparativo do ICMS no segmento de cosméticos e higiene pessoal nos Estados de Pernambuco e Bahia. **I Seminário Científico da FACIG**, [S.l.], n. 1, p. 12, 2015. Disponível em: <<http://pensaracademico.facig.edu.br/index.php/semiariocientifico/article/view/302/269>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

SOUZA, André Ricardo Gomes et al. Substituição tributária e polêmica da restituição do icms na modalidade progressiva. **Revista do Curso de Direito da Universidade Braz Cubas**, [S.l.], v. 1, n. 1, p. 12, Maio 2017. Disponível em:
<<https://revistas.brazcubas.br/index.php/revdubc/article/download/250/408/>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

TOMAZ, Juliana de Souza. **Um contexto global do instituto da substituição tributária do ICMS no estado de Santa Catarina**. 2010. 93 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2010.

UHY. Moreira Auditores. **Brasil tem uma das maiores cargas tributárias para empresas no mundo**. 2016. Disponível em:
<[http://www.uhymoreira.com.br/imprensa/releases/11out03-\(a\)-UHY_Brasil%20tem%20maior%20carga%20tribut%C3%A1ria%20corporativa.pdf](http://www.uhymoreira.com.br/imprensa/releases/11out03-(a)-UHY_Brasil%20tem%20maior%20carga%20tribut%C3%A1ria%20corporativa.pdf)>.
Acesso em: 08. out. 2017.