

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO  
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM  
HELDER CÂMARA**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**VALCIR GASSEN**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – Conpedi**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

#### **Conselho Fiscal**

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

**Representante Discente** - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

#### **Secretarias**

**Diretor de Informática** - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

**Diretor de Relações com a Graduação** - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

**Diretor de Relações Internacionais** - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

**Diretora de Apoio Institucional** - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

**Diretor de Educação Jurídica** - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

**Diretoras de Eventos** - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

**Diretor de Apoio Interinstitucional** - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

---

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/  
FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Maria Lírida Calou De Araújo E Mendonça, Antônio Carlos Diniz Murta,  
Valcir Gassen – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-095-4 7

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3.  
Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara  
(25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

---



# **XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

---

### **Apresentação**

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 29 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, sob nossa Coordenação, no XXIV Congresso Nacional do CONPEDI/BELO HORIZONTE, realizado na UFMG, na Universidade FUMEC e na Escola Superior Dom Hélder Câmara.

Com o intuito de fazer-se uma organização didática e lógico-sequencial das temáticas, a presente coletânea foi estruturada em quatro partes, cada uma com subdivisões internas (capítulos sequenciais, representando os diversos artigos apresentados).

Assim, a Parte I agrupou artigos sobre Princípios Constitucionais Tributários". Na sequência, a obra traz uma segunda parte, intitulando-se Teoria Geral do Direito Tributário e do Direito Financeiro", Por sua vez, a terceira parte do livro agrupa textos sobre Extrafiscalidade Tributária", encerrando-se com a parte final da obra, que reúne artigos sobre a ampla temática do "Direito Tributário e Direito Privado".

As temáticas colacionadas nesta obra demonstram, com originalidade e ousadia, as dificuldades vicenciadas pela sociedade brasileira quanto à imposição tributária, rotineiramente desmedida e de difícil compreensão mesmo para quem milita na área; e, por que não dizer, sob diferentes enfoques, não só insuficiente - tanto para o gestor público na sua busca contínua em amealhar, receitas mas também ao sujeito passivo que, sabidamente, tem o discurso pronto de que o que paga não retorna sem o conhecimento exato - se é que alguém o teria - do funcionamento e gestão da gigantesca máquina estatal fracionada em 03 (três) esferas de tributação.

Hodiernamente este drama, na relação estado exator e sociedade exaurida, se faz crescente quando convivemos com uma das maiores crise político-econômica de nossa história e a grande parte do que se vê como alternativa de solução proposta pelo Estado se configura, pura e simplesmente, com alternativas agressivas de maior tributação e nítida tiebeza quando à redução de gastos estatais, flagrantemente solapados pelas instâncias legislativas por pressões corporativas, setoriais ou mesmo populistas, mais preocupadas com seu interesse do

que pelo conjunto da sociedade brasileira; demonstrando, assim, o quanto egoísta podemos, enquanto sociedade civil, ser em períodos nebulosos onde a renúncia, abnegação e trabalho conjunto seriam imprescindíveis para sairmos desta letargia econômica.

No mais os organizadores e prefaciadores desta obra registram os cumprimentos a todos os coautores, que souberam, primeiramente, redigir destacados textos em temáticas atrativas e atuais na seara do Direito Tributário e Financeiro brasileiro, e, após tê-los aprovados em rigoroso processo seletivo, os apresentados e os defendidos nos críticos debates que se desenvolveram no âmbito deste Grupo de Trabalho.

Ainda, um agradecimento especial é consignado à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT e, agora, para a organização da obra, bem como um agradecimento especial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, quais sejam, UFMG, FUMEC e DHC. Os leitores, destinatários últimos deste esforço editorial, têm, neste livro, a reunião de vários, atualizados e profundos textos para os servir, resultantes de pesquisa científica de qualidade. Boa leitura!

# **A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO ESTADO DO CEARÁ: UM ESTUDO DE CASO EM UM COMÉRCIO VAREJISTA DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO.**

## **THE ICMS TAX SUBSTITUTION IN THE STATE OF CEARÁ: A CASE STUDY IN A RETAIL TRADE OF BUILDING MATERIALS.**

**Allyne Marie Molina Moreira  
Jeanne Marguerite Molina Moreira**

### **Resumo**

O ICMS representa uma relevante parcela nos custos empresariais e também é instrumento importante de arrecadação para o investimento. Nesse sentido, se faz cada vez mais necessário o conhecimento dos procedimentos legais deste imposto, bem como suas aplicações. Este trabalho tem por objetivo geral analisar o impacto financeiro-tributário do regime de substituição tributária com carga líquida do ICMS nas operações em empresas do ramo de material de construção no Estado do Ceará. Para alcançar este objetivo, foram traçados dois objetivos específicos: demonstrar os cálculos para a obtenção do valor a recolher de ICMS Substituição e mostrar as principais alterações ocorridas na forma de arrecadação do ICMS com o advento do Decreto nº. 31.270/13. Fez-se necessário o conhecimento do tributo em questão, a sua legalidade em âmbito nacional e mais especificamente em âmbito estadual. Foi analisada uma empresa que tem por atividade econômica o comércio varejista de materiais de construção. A pesquisa é descritiva, de natureza qualitativa, e os procedimentos utilizados foram o estudo de caso e a pesquisa documental. Foram utilizadas, a fim de alcançar resultado satisfatório, cálculos práticos e tabelas, que facilitam a compreensão de todos os interessados, e concluiu-se que o regime de substituição tributária é vantajoso não apenas para o contribuinte, mas também para o governo.

**Palavras-chave:** Icms, Substituição tributária, Decreto nº. 31.270/13

### **Abstract/Resumen/Résumé**

The ICMS is a significant portion of the business costs and is also an important instrument of revenue for investment. In this sense, it is increasingly necessary to know the legal procedures of this tax, as well as their applications. This work has the objective to analyze the financial and tax impact of the tax substitution system with net charge of ICMS on operations in building material companies in the industry in the state of Ceará. To accomplish this, two specific objectives were outlined: to demonstrate the calculations for obtaining the value to collect ICMS Replacement and show the main changes in the form of ICMS collection with the advent of the Decree. 31.270/13. It was necessary tribute of knowledge in question its legality at the national level and more specifically at the state level. A company

whose economic activity the retail trade of building materials was analyzed. The research is descriptive, qualitative, and the procedures used were the case study and document research. They were used in order to achieve satisfactory results, practical calculations and tables that facilitate the understanding of all stakeholders, and it was concluded that the tax substitution system is advantageous not only for the taxpayer but also for the government.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Icms, Tax replacement, Decree n°. 31.270/13

## 1 INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um instrumento de arrecadação que possibilita a execução das atividades voltadas para a sociedade. Está previsto no art. 155 da Constituição Federal brasileira de 1988 – CF/88, e também no Regulamento do ICMS do Estado do Ceará – RICMS (Decreto nº. 24.569/97). Por se tratar de um tributo de competência estadual, cada Estado da Federação possui uma legislação específica a ser utilizada em seus limites territoriais, tributando de forma específica os diversos tipos de produtos, originados de diferentes empresas.

O imposto em questão representa uma parcela elevada nos custos empresariais, e em virtude disso, tornaram-se cada vez mais incidentes as formas de evitar a tributação. Para reverter esta situação e buscar uma arrecadação mais eficaz, surgiu o regime de substituição tributária, que é comum nas arrecadações estaduais. Este regime apresenta diferentes formas de obtenção do ICMS, com dispositivos legais específicos, como decretos, protocolos e convênios, de acordo com a atividade econômica empresarial e a natureza do produto.

A sistemática da substituição torna os contribuintes responsáveis pela arrecadação do tributo por toda a cadeia de consumo, gerando facilidade de fiscalização, ou seja, ao invés de fiscalizar múltiplos contribuintes, centraliza-se o monitoramento nos grandes centros de distribuição, e conseqüentemente, uma segurança maior nos recolhimentos. De uma maneira mais simples, o contribuinte substituto paga o ICMS em substituição ao contribuinte substituído.

Esta modalidade está prevista na CF/88 e na Lei Complementar nº. 87/96 (conhecida por Lei Kandir). Outros dispositivos, não menos importantes, abordam o regime de substituição: o Convênio ICMS nº. 81/93, que aborda as regras gerais de substituição tributária; o Ajuste SINIEF nº. 04/93, que estabelece normas para o cumprimento de obrigações acessórias; a Lei Estadual nº. 12.670/96, que consolida as disposições legais em âmbito estadual; e o Decreto nº. 24.569/97 (Regulamento do ICMS – Ceará), que consolida e regulamenta o ICMS.

De acordo com a natureza do produto e com a atividade econômica do contribuinte, surgiram normas que regulamentam este sistema, como é o caso do objeto de estudo deste artigo. O Código Nacional de Atividade Econômica (CNAE) da empresa em questão está

enquadrado no Anexo II do Decreto nº. 31.270/2013, do Estado do Ceará, que dispõe sobre o regime de substituição tributária com carga líquida do ICMS nas operações com material de construção, ferragens e ferramentas.

A partir de janeiro de 2014, os contribuintes listados nos Anexos I e II do decreto supracitado, que antes apuravam o ICMS mensalmente, debitando-se pelas saídas e creditando-se pelas entradas, passaram a apurá-lo com base no disposto no Decreto nº. 31.270/13, recolhendo o imposto devido pelo restante da cadeia de tributação, na entrada do estabelecimento, na entrada do Estado, ou na saída do estabelecimento, sendo este último tipo apenas para os estabelecimentos industriais.

A empresa objeto deste estudo, um comércio varejista, realiza operações interestaduais, tendo por obrigação recolher o ICMS na entrada do Estado, de forma antecipada. Também realiza operações com empresas situadas no Estado, mas que não estão enquadradas no Decreto nº. 31.270/13 o que gera uma obrigatoriedade de recolhimento na entrada do estabelecimento, por se tratar do primeiro na cadeia de tributação.

A questão de pesquisa que norteia este trabalho é: Qual o impacto financeiro-tributário do regime de substituição tributária com carga líquida do ICMS nas operações em empresas do ramo de material de construção no Estado do Ceará?

Desta forma, com a mudança na sistemática da tributação, o presente estudo tem por objetivo geral analisar o impacto financeiro-tributário do regime de substituição tributária com carga líquida do ICMS nas operações em empresas do ramo de material de construção no Estado do Ceará. Os objetivos específicos são: demonstrar os cálculos para a obtenção do valor a recolher de ICMS Substituição e mostrar as principais alterações ocorridas na forma de arrecadação do ICMS com o advento do Decreto nº. 31.270/13. A pesquisa tem o intuito de orientar empresários e contribuintes, os entes fazendários, bem como os demais interessados.

Foi realizado um estudo de caso em um comércio varejista de materiais de construção, situado na cidade de Fortaleza, no Ceará. Os dados coletados são provenientes de entrevista com o contador e os funcionários envolvidos no controle gerencial, e de documentos da empresa em questão, referentes ao primeiro semestre do ano de 2014, bem como relatórios de controle gerencial e memórias de cálculo do ICMS.

Para confrontar a situação real em que se encontra o contribuinte, foi criada uma situação hipotética que visa apurar os valores devidos do imposto com base no regime não

cumulativo do ICMS, utilizando-se das mesmas informações de compra e venda. Os valores obtidos foram comparados e analisados por intermédio de uma planilha.

Este estudo foi dividido em seis seções, onde esta Introdução é a primeira, apresentando os objetivos da pesquisa, contextualizando o tema e esclarecendo sumariamente a metodologia utilizada. A segunda seção trata do embasamento teórico, subdividida em tópicos que abordarão os conceitos iniciais acerca do ICMS, o regime de substituição tributária e estudos empíricos anteriores. A terceira seção traz a metodologia utilizada nesta pesquisa. A quarta seção demonstra de forma prática a sistemática de substituição tributária, através da análise dos resultados e a comparação dos regimes de tributação. A quinta seção traz as considerações finais acerca do estudo realizado, e a sexta e última seção elenca a lista bibliográfica dos autores consultados para a realização deste.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Para alcançar o objetivo deste trabalho, se faz necessário o conhecimento acerca do tributo em questão, suas características e os dispositivos que trazem a legalidade de sua instituição e fiscalização.

Vale ressaltar que não é interessante para esta pesquisa um estudo aprofundado acerca do Sistema Tributário, nem levantar discussões acerca de questões polêmicas que envolvem os tributos.

### **2.1 Conceitos iniciais acerca do ICMS**

A Constituição Federal de 1988, no art. 155, inciso II, dá competência aos Estados e ao Distrito Federal “instituir 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” (BRASIL, 1988), e apresenta as suas características essenciais.

Portanto, o ICMS é de competência estadual (CF, art. 155, inc. II), obedece ao regime não cumulativo (que permite a compensação do valor devido com os valores cobrados pelas operações anteriores, estaduais ou interestaduais) (MACHADO, 2010); e “poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (CF, art. 155, §2º, inc. III).

Desta forma, é um tributo indireto, ou seja, existe uma terceira pessoa que se torna responsável (contribuinte de direito) pelo repasse do valor efetivamente suportado pelo contribuinte de fato (consumidor final). De modo prático, o valor do ICMS é pago pelo consumidor, estando este embutido no preço do produto (LIMA, 2010).

Rosa (2009) afirma que, para que ocorra a incidência da norma, se faz necessária a vinculação, prevista em lei, entre o sujeito passivo e o sujeito ativo da relação tributária, o que se denomina hipótese de incidência.

“A hipótese de incidência são hipóteses de fatos descritos em lei, formando um conceito legal onde é possível determinar a ocorrência do fato, as pessoas envolvidas, o valor devido, a ordem de pagamento e a penalidade pelo descumprimento” (ROSA, 2009, p.67). O Decreto nº. 24.569/97 (Regulamento do ICMS do Estado do Ceará – RICMS) apresenta em seu art. 2º as hipóteses de incidência do ICMS, que se enquadram exatamente com o estudo de caso que será realizado.

No estudo de caso em análise, o fato gerador é a circulação de mercadorias. “Denomina-se fato gerador a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera a obrigação tributária.” (FABRETTI E FABRETTI, 2007, p.75).

A base de cálculo do ICMS, como regra geral, “é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo” (MACHADO, 2010, p. 396), podendo ser diferentemente obtida, por meio de disposição específica.

A alíquota do ICMS é o percentual aplicado sobre a base de cálculo a fim de se obter o ICMS a recolher da operação (FABRETTI E FABRETTI, 2007). É importante destacar que, por se tratar de um imposto seletivo, a alíquota vai variar de produto a produto, seguindo a lógica de que, para produtos supérfluos são utilizadas alíquotas maiores, e para os essenciais, alíquotas menores (MACHADO, 2010).

## **2.2 O Regime de Substituição Tributária**

A sistemática da substituição tributária do ICMS está legitimada no §7º do art. 150CF/88 e na Lei Complementar nº. 87/96 (conhecida também por Lei Kandir). Segue a redação do §7º do art. 150 da CF/88:

Art. 150. (...)

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

Ao abordar este tema, deve-se remeter imediatamente aos conceitos e elementos da obrigação tributária. Segundo Machado (2010, p. 129), a obrigação tributária é a “relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.”

O Código Tributário Nacional (CTN), nos §1º e 2º do art. 113 esclarece que:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

O art. 119 do CTN determina que o “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.” (CTN, 1966).

O “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.” (CTN, 1966, art. 121).

Art. 121 (...)

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Segundo Fabretti e Fabretti (2007), a lei pode atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de substituto e responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição cujo fato gerador deverá ocorrer posteriormente. Essa modalidade de substituição tributária denomina-se “pra frente”.

Lima (2010) afirma que figuram, na substituição tributária, o contribuinte substituto, que é o responsável pelo recolhimento do imposto devido, e o contribuinte substituído, que realiza a operação subsequente, não precisando efetuar mais nenhum recolhimento, tendo em vista o pagamento antecipado pelo substituto.

A substituição tributária pode ocorrer entre os estados da federação (sendo regulada por convênio ou protocolo, denominada interestadual), ou dentro do mesmo Estado, no caso do Ceará, por meio de decreto específico (substituição interna). A substituição interna neste Estado pode ser específica por produto, ou pelo Código Nacional de Atividade Econômica - CNAE (LIMA, 2010). De acordo com o art. 452 do Decreto nº. 24.569/97, “quando o regime de substituição tributária aplicar-se ao produto, este prevalecerá sobre qualquer outra sistemática de tributação a que esteja sujeita o destinatário.”

A empresa objeto do estudo revende produtos que estão sujeitos à tributação específica, e tem o CNAE enquadrado no art. 1º do Decreto nº. 31.270/13, conforme seu Anexo II.

Art. 1º Os estabelecimentos enquadrados nas atividades econômicas indicadas no Anexo I (Indústria e Comércio Atacadista) e Anexo II (Comércio Varejista) deste Decreto ficam responsáveis, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subsequentes, até o consumidor final, quando da saída do estabelecimento industrial ou quando da entrada da mercadoria neste Estado ou no estabelecimento de contribuinte, conforme o caso.

Para efeito do cálculo do imposto, “a base de cálculo do ICMS Substituição nas operações com material de construção no Estado do Ceará deve ser composta pelo valor do produto, adicionado do IPI, seguro, frete e carreto, e outros encargos, acrescido do percentual de Margem de Valor Agregado – MVA de 35%” (CEARÁ, 2013). A MVA é uma margem que se adiciona ao valor do produto, a fim de se aproximar do valor devido do imposto nas operações subsequentes. De modo grosseiro, é o valor presumido de lucro que se estima nas operações, até o consumidor final. Aplicando a alíquota (carga líquida), chega-se ao valor de ICMS ST devido (LIMA, 2010).

O valor da carga líquida nas operações com material de construção vai variar dependendo da origem, da natureza e da forma de tributação do produto, do regime de apuração de receitas do vendedor remetente e do publicitário (CEARÁ, 2013).

Tem-se, então, na substituição tributária, a praticidade da fiscalização dos contribuintes, se concentrando no produtor ou distribuidor; o menor risco de sonegação fiscal, não tendo mais a necessidade de se fazer uma apuração a cada operação; e a antecipação do imposto, que antes apenas era realizada após a venda (FABRETTI e FABRETTI, 2007).

Mas também se pode observar que a sistemática da substituição tributária causa impactos nas empresas que devem alterar seu regime de tributação, e o presente estudo pretende mensurar estes impactos.

### **3 ESTUDOS EMPÍRICOS ANTERIORES**

A abordagem do tema é constante, tendo em vista a publicação de novos decretos ou alterações nos já existentes. A substituição tributária é alvo de vários trabalhos científicos, onde se destaca o trabalho de Biava Júnior e Oyadomari (2010), que trouxeram de forma

didática um estudo sobre os impactos da substituição tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais.

Lima (2010) estudou profundamente o ICMS, e compôs um trabalho completo acerca da importância do ICMS na Receita Pública do Estado do Ceará, mostrando de forma detalhada onde está embasado o ICMS deste Estado, as formas de obtenção e de recolhimento, obrigações acessórias, e também apresenta, em números a arrecadação cearense.

Estudos de caso que analisam o comportamento do ICMS cearense são muitos, como o estudo de Ribeiro (2003), que analisa os efeitos da substituição tributária nos resultados de empresas do ramo farmacêutico, que assim como o objeto de estudo do presente trabalho, tiveram publicado um decreto específico para o ramo.

## **4 METODOLOGIA**

A proposta do presente trabalho é analisar o impacto financeiro-tributário advindo do regime de substituição tributária com carga líquida do ICMS nas operações com materiais de construção. Portanto, se faz necessária a realização de uma pesquisa, que, segundo Gil (1994, p.27), se trata do “conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento.” Tais procedimentos devem ser conhecidos, tendo em vista a necessidade de sua correta utilização para a obtenção de resultados satisfatórios e condizentes com o universo científico.

### **4.1 Tipo de Pesquisa**

Quanto aos objetivos, esta pesquisa se caracteriza como descritiva, pois, conforme Gil (2002, p.42), “as pesquisas descritivas tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis.” Ainda afirma Andrade (2007, p. 114) que, na pesquisa descritiva, “os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles”.

A abordagem do problema é de natureza qualitativa, pois “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos.” (RICHARDSON, 1999 p. 80).

A pesquisa é ainda documental, pois “utiliza documentos que ainda não receberam nenhum tratamento específico” (GIL, 2002, p.46), sendo estes, os documentos contábeis, notas fiscais e relatórios gerenciais que servirão de base para a análise. Lakatos (2009, p.43), complementa:

Os documentos de fonte primária são aqueles de primeira mão, provenientes dos próprios órgãos que realizaram as observações. Englobam todos os materiais, ainda não elaborados, escritos ou não, que podem servir como fonte de informação para a pesquisa científica. Podem ser encontrados em arquivos públicos ou particulares, assim como em fontes estatísticas compiladas por órgãos oficiais e particulares. Incluem-se aqui como fontes não escritas: fotografias, gravações, imprensa falada (televisão e rádio), desenhos, pinturas, canções, indumentárias, objetos de arte, folclore, etc.

## **4.2 Procedimentos Metodológicos**

Foi realizado um estudo de caso em uma empresa do comércio varejista do ramo de materiais de construção do Estado do Ceará, tendo em vista a publicação do Decreto nº. 31.270/13, que trata do regime de substituição tributária com carga líquida do ICMS nas operações com material de construção, ferragens e ferramentas. O decreto supracitado torna a empresa cujo CNAE principal esteja listado em seus anexos I e II responsável pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes até o consumidor final.

Yin (2005, p.32) afirma que o estudo de caso “é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Gil (1994, p. 78) complementa:

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado do mesmo. A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias. Por sua flexibilidade, é recomendável nas fases iniciais de uma investigação sobre temas complexos, para a construção de hipóteses ou reformulação do problema. Também se aplica com pertinência nas situações em que o objeto de estudo já é suficientemente conhecido a ponto de ser enquadrado em determinado ponto ideal.

Os dados coletados são provenientes de entrevista com o contador e os funcionários envolvidos no controle gerencial, e de documentos da empresa em questão referentes ao primeiro semestre do ano corrente (2014).

Lakatos (2009, p.111) define entrevista como a conversação efetuada face a face de maneira metódica e que proporciona a informação necessária de forma verbal.

Foram detalhados os cálculos de ICMS, de acordo com a devida forma de apuração constante na legislação vigente. Também foi consultado o Sistema de Controle da Mercadoria em Trânsito da SEFAZ-CE (SITRAM), que contém os valores calculados de ICMS por nota

fiscal, detalhando os produtos, bem como as formas de cálculo e seus dispositivos legais, tendo em vista as especificidades dos produtos e os diversos enquadramentos legais.

Em paralelo à obtenção dos valores calculados de ICMS ST, foi criada uma situação hipotética a partir dos mesmos documentos e valores apresentados, com a finalidade de oferecer dados que possam ser comparados ao regime atual de tributação. A forma de apuração desta nova situação será a apuração normal do ICMS. Os valores obtidos foram comparados e analisados por intermédio de uma planilha.

## **5 IMPACTOS OCORRIDOS NO COMÉRCIO VAREJISTA COM O ADVENTO DO DECRETO Nº.31.270/2013**

Todo o estudo que foi realizado tem o intuito de fornecer esclarecimentos para o entendimento deste tópico, pois é nesta seção que será analisado o impacto da substituição tributária com carga líquida do ICMS nas operações com material de construção no Estado do Ceará.

Este regime de tributação deixa a cargo da empresa o ônus tributário, pois responsabiliza o comprador da mercadoria a fazer o recolhimento do tributo devido até o fim da cadeia de tributação, e como este recolhimento é feito no momento da compra, e não no da venda, há um impacto no fluxo de atividade da empresa.

### **5.1 Objeto de estudo**

O objeto de estudo trata de um depósito de materiais de construção, situado na cidade de Fortaleza, no Estado do Ceará, que tem como atividade econômica principal o comércio varejista de materiais de construção, que realiza operações internas com indústrias de britagem, cerâmicas e outros tipos de empresas, que não estão obrigadas a recolher por substituição tributária o ICMS.

Os dados utilizados para a realização deste ensaio são referente ao primeiro semestre do ano de 2014, sendo justificada esta escolha, dada a vigência do Decreto, datada de 1º de Janeiro de 2014. Para isto, os produtos analisados são os que sofreram alteração na mudança de tributação, e, devido à extensa variedade de produtos, utilizou-se como exemplo os três mais comercializados: Brita do tipo 3/4, Tijolo vermelho e Telha colonial.

### **5.2 A obtenção do valor a recolher**

De acordo com o Decreto CE nº.31.270/13, a sistemática da substituição tributária funciona da seguinte forma:

- Utiliza-se uma alíquota de 35% de Margem de Valor Agregado, estabelecido pela SEFAZ, para a obtenção da base de cálculo do ICMS Substituição.
- Caso a mercadoria comprada tenha origem interestadual, o momento do cálculo é realizado na passagem da carga de mercadoria pelo posto fazendário, dentro do Estado do Ceará. Em outro caso, se ela tem origem interna, o momento do cálculo é na entrada do estabelecimento. Neste caso, deve ser calculada a soma dos valores a recolher devidos no mês, e recolhida através de DAE (Documento de Arrecadação Estadual), até o dia 20 do mês subsequente.
- Aplica-se a carga líquida do ICMS Substituição sobre o valor da base de cálculo. Esta alíquota se dá de acordo com a Tabela 1, conforme a origem do produto:

Tabela 1. Carga líquida da Substituição Tributária conforme origem da mercadoria

<b>CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO</b>	<b>MERCADORIA</b> (Alíquota interna efetiva)	<b>O próprio Estado ou Exterior do País</b>	<b>Regiões Norte, Nordeste, Centro Oeste e Estado do Espírito Santo.</b>	<b>Regiões Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo.</b>
<b>VAREJISTA</b> (Anexo II)	7%- Produtos de Informática	3,70%	4,80%	4,80%
	7% - Cesta Básica	1,05%	3,46%	5,52%
	12% - Cesta Básica	1,80%	5,93%	9,46%
	17% -(geral)	6,50%	14,95%	16,80%
	25% -(vinhos, sidras e bebidas quentes, exceto aguardente).	7,26%	25,85%	33,00%

Fonte: Decreto CE nº.31.270/2013 – SEFAZ-CE.

- Caso a mercadoria seja adquirida de estabelecimento enquadrado no SIMPLES Nacional, os percentuais acima são acrescidos de: 3% (três por cento) nas operações internas; 4% (quatro por cento), quando procedentes do Sul e Sudeste do país, exceto do Estado do Espírito Santo; 6% (seis por cento), quando procedente do Norte, Nordeste, Centro-oeste do país e do Estado do Espírito Santo.

De posse das informações da tabela, pode-se avançar na análise, partindo para os cálculos dos exemplos com os três produtos.

**Brita do tipo 3/4.** No período em questão, a empresa adquiriu 827 (oitocentos e vinte e sete) toneladas de brita do tipo  $\frac{3}{4}$ , totalizando R\$ 22.466,63, de um fornecedor industrial, situado no Estado do Ceará, que não está obrigado a fazer a substituição tributária na saída de seu estabelecimento. Neste caso, o adquirente fica obrigado a fazer o cálculo do ICMS substituição na entrada do estabelecimento, conforme Tabela 2:

Tabela 2. Apuração do ICMS Substituição sobre o produto Brita do tipo 3/4

Valor de compra do produto	R\$ 22.466,63
(+) MVA 35%	R\$7.863,32
(=) Base de cálculo	R\$ 30.329,95
(x) Alíquota	6,50%
<b>(=) ICMS ST Devido</b>	<b>R\$1.971,45</b>

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa. (2014)

Sobre o valor de compra do produto, é adicionada a MVA, instituída pelo Decreto n°. 31.270/13, no percentual de 35%, resultando na base de cálculo do ICMS Substituição.

Sobre a base de cálculo obtida, é aplicada a alíquota (carga líquida), conforme a origem do produto, de acordo com a Tabela 1, totalizando o valor devido de ICMS Substituição.

O total de compras do produto Brita do tipo  $\frac{3}{4}$ , no primeiro semestre do ano de 2014 foi no montante de R\$ 22.466,63. Adicionando-se 35% a este valor, é calculada a base de cálculo para o ICMS Substituição no valor de R\$ 30.329,95. Para calcular o ICMS devido pela sistemática de substituição, aplica-se a alíquota para compras internas (6,50%), totalizando um imposto devido no valor de R\$ 1.971,45.

A situação hipotética que leva em consideração os cálculos do ICMS pela apuração normal para este produto está descrita na Tabela 3:

Tabela 3. Apuração do ICMS Normal sobre o produto Brita do tipo 3/4

Valor de compra do produto	R\$22.466,63
(x) Alíquota Interna	17%
a. (=) Valor do Crédito	R\$3.819,33
Valor de venda do produto (aproximadamente 340 m <sup>3</sup> x 80,00)	R\$27.206,89
(x) Alíquota Interna	17%
b. (=) Valor do Débito	R\$4.625,17
<b>b - a. ICMS Normal apurado</b>	<b>R\$ 805,84</b>

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa. (2014)

No item (a) da Tabela 3, há o demonstrativo do crédito apurado pela aquisição do produto, onde, sobre o valor de compra do produto é aplicada a alíquota interna do Estado do Ceará – 17% (dezessete por cento). Portanto, aplicando-se a alíquota interna de 17% sobre o montante de compras, obtém-se o valor apurado de créditos no valor de R\$ 3.819,33 para o produto Brita do tipo  $\frac{3}{4}$ .

No item (b), demonstra-se o valor apurado do débito pela venda do produto, em que se aplica a alíquota interna sobre o valor efetivamente faturado pela venda do produto. Os

dados são provenientes dos relatórios contábeis fornecidos pela empresa. Pode-se perceber neste item, alguma diferença nos cálculos. Isso se deve de maneira geral pelo desconto oferecido pela empresa ao cliente, e principalmente por levar em consideração cada item vendido no documento fiscal, ocasionando o arredondamento de valores, devido a análise ter sido desenvolvida por intermédio de planilha. Além disso, particularmente a Brita tem a densidade regulada por meio do equipamento de britagem, que pode produzir britas de diferentes tamanhos, causando arredondamento nos cálculos unitários por conta da unidade de medida. O valor do débito apurado é calculado aplicando-se a alíquota interna de 17% sobre R\$ 27.206,89, o valor efetivamente vendido no período. O total apurado de débitos é no valor de R\$ 4.625,17.

No item (b-a) é apurado o valor do ICMS normal, que é a diferença entre os valores obtidos em (b) e (a) respectivamente, ou seja, a diferença entre débitos e créditos. Obtém-se para este produto o valor de ICMS normal apurado de R\$ 805,84.

**Tijolo vermelho.** A empresa adquiriu 128.000 (cento e vinte e oito mil) unidades de tijolo vermelho, totalizando R\$ 11.520,00, de um fornecedor industrial, situado também no Ceará. Segue a apuração do ICMS substituição apurado na entrada do estabelecimento:

Tabela 4. Apuração do ICMS Substituição sobre o produto Tijolo vermelho

Valor de compra do produto	R\$ 11.520,00
(+) MVA 35%	R\$4.032,00
(=) Base de cálculo	R\$ 15.552,00
(x) Alíquota	6,50%
<b>(=) ICMS ST Devido no período</b>	<b>R\$1.010,88</b>

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa. (2014)

Similar ao produto Brita do tipo  $\frac{3}{4}$ , a apuração do ICMS Substituição do produto Tijolo Vermelho demonstra o total de compras no primeiro semestre do ano de 2014 no montante de R\$ 11.520,00, conforme Tabela 4. Para a obtenção da base de cálculo, adiciona-se 35% ao valor de compra, o que resulta em R\$ 15.552,00. Para calcular o ICMS devido pela sistemática de substituição para este produto, aplica-se a alíquota para compras internas (6,50%), totalizando um imposto devido no valor de R\$ 1.010,88.

Pela apuração hipotética que leva em consideração os cálculos do ICMS pela apuração normal para o Tijolo vermelho, segue a Tabela 5:

Tabela 5. Apuração do ICMS Normal sobre o produto Tijolo vermelho

	Valor de compra do produto	R\$ 11.520,00
	(x) Alíquota Interna	17%
a.	(=) Valor do Crédito	R\$ 1.958,40
	Valor de venda do produto	(~81.760 un x 0,40)
	(x) Alíquota Interna	17%

b.	(=) Valor do Débito	R\$5.608,21
<b>b - a.</b>	<b>ICMS Normal apurado</b>	<b>R\$ 3.649,81</b>

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa. (2014)

No item (a) da Tabela 5, há o demonstrativo do crédito apurado pela aquisição do produto, onde, sobre o valor de compra do produto é aplicada a alíquota interna do Estado do Ceará – 17% (dezessete por cento). Portanto, aplicando-se a alíquota interna de 17% sobre o montante de compras, obtém-se o valor apurado de créditos no valor de R\$ 1.958,40, para o produto Tijolo vermelho.

No item (b), demonstra-se o valor apurado do débito pela venda do produto, em que se aplica a alíquota interna sobre o valor efetivamente faturado pela venda do produto. A diferença nos cálculos se deve, como já explicitado no produto Brita dotipo  $\frac{3}{4}$ , pelo desconto oferecido pela empresa ao cliente, e principalmente por levar em consideração cada item vendido no documento fiscal, ocasionando o arredondamento de valores, devido a análise ter sido desenvolvida por intermédio de planilha. No caso do produto Tijolo vermelho, o valor do débito apurado foi no montante de R\$ 5.608,21. Aplicou-se a alíquota interna de 17% sobre o valor faturado no período deste produto (R\$ 32.989,47).

No item (b - a) é apurado o valor do ICMS normal, que é a diferença entre os valores obtidos em (b) e (a) respectivamente, ou seja, a diferença entre débitos e créditos. Obtém-se para este produto o valor de ICMS normal apurado de R\$ 3.649,81.

**Telha Colonial.** A empresa adquiriu 177 (cento e setenta e sete) metros de telha colonial, totalizando R\$ 13.067,40, de um fornecedor industrial, optante pelo Simples Nacional, situado também no Estado do Ceará. Segue a apuração do ICMS substituição apurado na entrada do estabelecimento:

Tabela 6. Apuração do ICMS Substituição sobre o produto Telha colonial

Valor de compra do produto	R\$ 13.067,40
(+) MVA 35%	R\$4.573,59
(=) Base de cálculo	R\$ 17.640,99
(x) Alíquota (com adição de 3%, optante pelo Simples)	9,50%
<b>(=) ICMS ST Devido no período</b>	<b>R\$ 1.675,89</b>

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa. (2014)

A apuração do ICMS substituição para o produto Telha colonial descrita na Tabela 6 parte do valor de compra do produto. Somando-se a MVA de 35%, é obtida a base de cálculo da substituição, que neste caso foi de R\$ 17.640,99. A carga líquida do ICMS Substituição segue a Tabela 1. Estando o fornecedor situado no Estado, a carga aplicável é de 6,50%. Mas ainda há o percentual adicional pela opção do SIMPLES, de 3%, conforme o Decreto nº. 31.270/13. A alíquota correta a ser aplicada nesta operação passa a ser de 9,50%, resultando em um total de ICMS Substituição no valor de R\$ 1.675,89.

Pela apuração, que leva em consideração os cálculos do ICMS pela apuração normal para a Telha colonial, segue a Tabela 7:

Tabela 7. Apuração do ICMS Normal sobre o produto Telha colonial

	Valor de compra do produto	R\$ 13.067,40
	(x) Alíquota Interna (de acordo com a tabela do simples nacional)	1,86%
a.	(=) Valor do Crédito	R\$243,05
	Valor de venda do produto (~10.440 un x 0,40)	R\$4.267,41
	(x) Alíquota Interna	17%
b.	(=) Valor do Débito	R\$725,46
<b>b - a.</b>	<b>ICMS Normal apurado</b>	<b>R\$482,41</b>

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa. (2014)

No item (a) da Tabela 7, há o demonstrativo do crédito apurado pela aquisição do produto, onde, sobre o valor de compra do produto é aplicada a alíquota interna de 1,86%, correspondente à faixa do Simples Nacional em que está enquadrado o fornecedor. Portanto, obtém-se o valor apurado de créditos no valor de R\$ 243,05 para o produto Telha colonial.

No item (b), demonstra-se o valor apurado do débito pela venda do produto, em que se aplica a alíquota interna sobre o valor efetivamente faturado pela venda do produto. A diferença nos cálculos se deve, como já explicitado nos produtos anteriores, pelo desconto oferecido pela empresa ao cliente, e principalmente por levar em consideração cada item vendido no documento fiscal. No caso do produto Telha colonial, o valor do débito apurado foi no montante de R\$ 725,46. Obtido pela aplicação da alíquota interna de 17% sobre o valor faturado no período deste produto (R\$ 4.267,41).

No item (b - a) é apurado o valor do ICMS normal, que é a diferença entre os valores obtidos em (b) e (a) respectivamente, ou seja, a diferença entre débitos e créditos. Obtém-se para este produto o valor de ICMS normal apurado de R\$ 482,41.

Na tabela a seguir, pode-se analisar os valores obtidos de forma condensada, para a apuração de ICMS Substituição:

Tabela 8. Apuração do ICMS Substituição

	<b>Brita do tipo 3/4</b>	<b>Tijolo Vermelho</b>	<b>Telha Colonial</b>
<b>Valor de compra do produto</b>	R\$ 22.466,63	R\$ 11.520,00	R\$ 13.067,40
<b>(+) MVA 35%</b>	R\$ 7.863,32	R\$ 4.032,00	R\$ 4.573,59
<b>(=) Base de cálculo</b>	R\$ 30.329,95	R\$ 15.552,00	R\$ 17.640,99
<b>(x) Alíquota</b>	6,50%	6,50%	9,50%
<b>(=) ICMS ST Devido</b>	<b>R\$ 1.971,45</b>	<b>R\$ 1.010,88</b>	<b>R\$ 1.675,89</b>

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa. (2014)

Pode-se perceber que, como o valor de compras foi mais alto nos produtos Brita e Telha, conseqüentemente, os valores de ICMS também foram maiores nesses dois produtos.

Na Tabela 9, serão expostos os cálculos condensados de ICMS Normal para os três produtos:

Tabela 9. Apuração do ICMS Normal

	<b>Brita do tipo 3/4</b>	<b>Tijolo Vermelho</b>	<b>Telha Colonial</b>
<b>Valor de compra do produto</b>	R\$ 22.466,63	R\$ 11.520,00	R\$ 13.067,40
<b>(x) Alíquota Interna</b>	17%	17%	1,86%
a. <b>(=) Valor do Crédito</b>	R\$ 3.819,33	R\$ 1.958,40	R\$ 243,05
<b>Valor de venda do produto</b>	R\$ 27.206,89	R\$ 32.989,47	R\$ 4.267,41
<b>(x) Alíquota Interna</b>	17%	17%	17%
b. <b>(=) Valor do Débito</b>	R\$ 4.625,17	R\$ 5.608,21	R\$ 725,46
<b>b - a. ICMS Normal apurado</b>	<b>R\$ 805,84</b>	<b>R\$ 3.649,81</b>	<b>R\$ 482,41</b>

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa. (2014)

Pode-se visualizar acima que os valores forma mais expressivos no produto Tijolo Vermelho, tendo em vista o seu alto faturamento. É essencial que se observe a diferença peculiar entre os cálculos dos dois tipos de ICMS: a apuração por substituição apenas considera os valores de compra, ao passo que a apuração normal considera o que foi vendido e o que foi comprado.

### 5.3 Análise dos resultados

Analisando o produto Brita do tipo  $\frac{3}{4}$ , pode-se perceber que foi calculado um valor maior de ICMS Substituição, levando em consideração o mesmo período de apuração (mensal), em comparação ao ICMS normal.

Assim sendo, pode-se verificar uma diferença de R\$ 1.165,61:

$$\text{ICMS Substituição} - \text{ICMS Normal} = \text{R\$ } 1971,45 - \text{R\$ } 805,84 = \text{R\$ } 1.165,61$$

Visualizando-se o percentual de redução:

$$\frac{\text{ICMS Substituição} - \text{ICMS normal}}{\text{Valor recolhido}} = \frac{\text{R\$ } 1165,61}{\text{R\$ } 1971,45} = 59,12\%$$

Ou seja, caso a empresa ainda apurasse o ICMS conforme o regime mensal, ela teria uma economia de 59,12% no valor total a recolher, conforme o apurado para o produto Brita do tipo  $\frac{3}{4}$ .

A análise do produto Tijolo vermelho constatou um valor maior de ICMS normal, em comparação com o mesmo período de apuração do ICMS Substituição. Calculando o percentual de redução:

$$\frac{\text{ICMS Normal} - \text{ICMS Substituição}}{\text{Valor recolhido}} = \frac{\text{R\$ } 2638,93}{\text{R\$ } 1010,88} = 261,05\%$$

O valor de ICMS normal apurado foi 261,05% maior que o valor recolhido conforme a apuração do ICMS Substituição. Isto implica dizer que a empresa recolheu um valor

261,05% menor que o valor que ela teria que recolher, caso fosse apurado o ICMS pelo regime mensal, analisando apenas o produto Tijolo vermelho.

Na análise do produto Telha colonial, o valor de ICMS Substituição foi maior que o ICMS normal, conforme o cálculo:

$$\frac{\text{ICMS Substituição} - \text{ICMS normal}}{\text{Valor recolhido}} = \frac{\text{R\$ 1193,48}}{\text{R\$ 1675,89}} = 71,21\%$$

A diferença entre os valores apurados de ICMS Substituição e de ICMS Normal para o produto Telha colonial resultou em uma economia de 71,21% no valor total a recolher.

Diante do exposto, a análise do valor total recolhido dos três produtos fica demonstrada na Tabela 8 a seguir:

Tabela 10. Comparativo do ICMS entre os três produtos escolhidos

<b>Produto</b>	<b>ICMS ST</b>	<b>ICMS Normal</b>	<b>Diferença (Normal –ST)</b>
Brita ¾	R\$ 1.971,45	R\$ 805,84	<b>-R\$ 1.165,61</b>
Tijolo Vermelho	R\$ 1.010,88	R\$ 3.649,81	<b>R\$ 2.638,93</b>
Telha Colonial	R\$ 1.675,89	R\$ 482,41	<b>-R\$ 1.193,48</b>
<b>Total</b>	<b>R\$ 4.658,22</b>	<b>R\$ 4.938,06</b>	<b>R\$ 279,84</b>

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa. (2014)

O valor calculado e recolhido de ICMS Substituição, levando em consideração estes três produtos, é menor que o ICMS regime mensal, no valor de R\$ 279,84:

$$\text{ICMS Normal} - \text{ICMS Substituição} = \text{R\$ 4.938,06} - \text{R\$ 4.658,22} = \text{R\$ 279,84}$$

Pode-se avaliar que o produto Tijolo Vermelho contribuiu para este resultado de maneira decisiva, por se tratar do principal item de revenda.

$$\frac{\text{ICMS Normal} - \text{ICMS substituição}}{\text{Valor recolhido}} = \frac{\text{R\$ 279,84}}{\text{R\$ 4658,22}} = 6\%$$

Em análise considerando os três produtos, pode-se afirmar que houve uma economia de 6% no recolhimento do ICMS, caso este fosse apurado pelo Regime mensal, ou seja, a Substituição tributária implica em uma redução de 6% do valor que seria efetivamente recolhido em comparação com o Regime Mensal de Apuração.

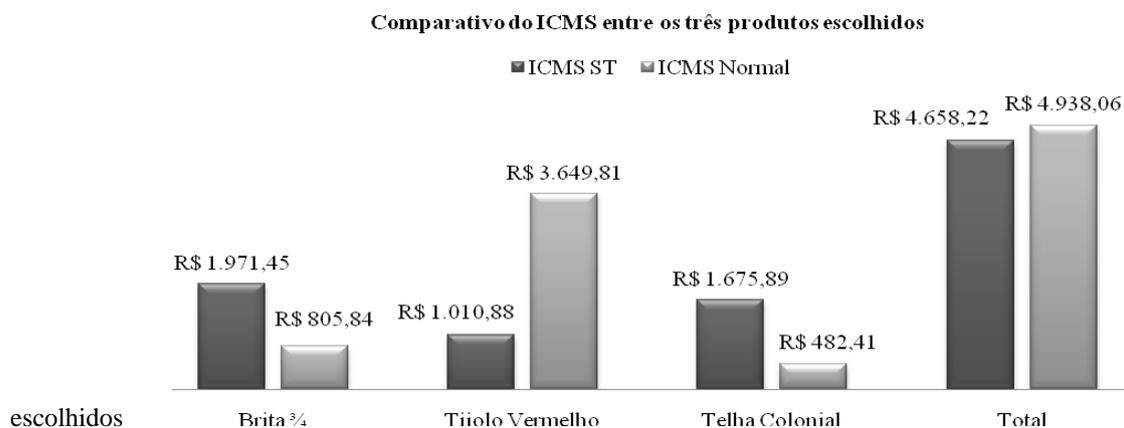
É importante também esclarecer que, no cálculo da apuração do ICMS há outros fatores que podem superar esta pouca diferença entre os dois regimes de apuração, como é o caso do crédito do ICMS sobre os bens do Ativo Imobilizado.

Em análise às formas de obtenção do ICMS, percebe-se que o ICMS normal leva em consideração as compras e as vendas, sendo este um imposto incidente sobre a venda. O ICMS substituição apenas leva em consideração o valor de compra, podendo ser considerado pela empresa, um custo adicional de aquisição. Isto implica dizer que, para a obtenção do seu

preço de produto, o ICMS, que antes era um imposto incidente sobre a venda, passou a ser custo, passando a integrar o valor de compra do produto.

Analisando separadamente os produtos, dois deles apresentaram vantagem quanto à apuração do ICMS por substituição, a Brita do tipo ¾, e a Telha colonial. O produto Tijolo vermelho apresentou uma extensa vantagem na apuração do ICMS normal, o que impactou diretamente no resultado deste artigo, conforme se pode visualizar no Gráfico1 e na tabela a seguir:

Gráfico1. Comparativo do ICMS entre os três produtos



Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa. (2014)

Outro fator importante que deve ser observado ao se analisar o ICMS substituição tributária, é o impacto financeiro que ele oferece. Ao recolher o ICMS normal, o contribuinte está pagando o correspondente ao que ele vendeu, ou seja, se ele já faturou, ele possui mais liquidez, mais valores disponíveis para efetuar o recolhimento. Quando se trata de ICMS Substituição, a venda ainda não foi realizada, tendo o contribuinte de recolher o valor devido por toda a cadeia seguinte no momento da compra. Isto reflete na empresa uma diminuição da liquidez. Para o governo, a adoção da sistemática da Substituição antecipa todo o recebimento de ICMS, pois ele recebe o valor do imposto que seria obtido em cada operação de venda, da fábrica ao consumidor final.

## 6 CONCLUSÃO

O presente estudo trouxe uma forma de comparar os regimes de tributação acerca do ICMS aplicáveis ao comércio varejista de materiais de construção, analisando os impactos por meio de tabelas e cálculos, conforme a legislação vigente, de modo a atingir o objetivo da pesquisa.

Foram evidenciados os impactos tributários advindos da mudança de tributação, o que foi positivo tanto para a empresa objeto do estudo, que aproveitou uma redução de 6% valor efetivamente pago, quanto para os entes fazendários, que com a sistemática da Substituição Tributária passou a ter um maior controle sobre o recolhimento do ICMS, uma fiscalização mais eficaz e também a antecipação dos recebimentos.

Para a resposta do problema de pesquisa, o impacto tributário gerado pela apuração por substituição tributária do ICMS foi positivo para a empresa analisada, pois apresentou uma redução no valor a recolher de ICMS. Quanto ao impacto financeiro, o contribuinte tem de recolher o ICMS Substituição de forma antecipada, influenciando negativamente na liquidez.

Os objetivos específicos também foram atingidos, foram descritos os cálculos para a obtenção do ICMS por meio da apuração por substituição e também foram apresentadas as alterações ocorridas com o advento do Decreto nº. 31.270/13. Portanto, o objetivo deste trabalho foi atendido, tendo a sua utilidade estendida não só aos pesquisadores, mas também aos empresários, a fim de fornecer um esclarecimento quanto à apuração do imposto em questão e os impactos trazidos pela mudança na forma de tributação.

O presente estudo também fornece base para outros tipos de pesquisa, que venham a demonstrar os impactos da Substituição em outros tipos de empresa ou produtos, ou ainda, no cálculo do preço de venda do produto e na variação financeira que este regime pode representar.

## **7 REFERÊNCIAS**

ANDRADE, M. M. de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BARROS JUNIOR, J. de M. **A Substituição Tributária do ICMS no Estado do Ceará: estudo de caso em uma empresa do setor alimentício**. 2010. 70 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2010.

BIAVA JÚNIOR, R., OYADOMARI, J. C. Tiomatsu. Impactos da Substituição Tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais. **Revista de Contabilidade da UFBA**, América do Norte, 4, ago. 2010. Disponível em: <<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/4456/3368>>. Acesso em 03/06/14.

BRASIL. **Constituição Federal 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 25 mai. 2014.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional**. Brasília,DF, 1966. Disponível em:  
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 17  
mai.2014.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n.º 87, 13 de set. 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados  
e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações  
de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras  
providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 16 de set. 1996.

CEARÁ. **Decreto n.º.31.270, de 1º de agosto de 2013**. In: Site Oficial do Governo  
Estadual:<[http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGIBIN/om\\_isapi.dll?clientID=1883753&infobase=dec  
retos&softpage=Browse\\_Frame\\_Pg42](http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGIBIN/om_isapi.dll?clientID=1883753&infobase=dec<br/>retos&softpage=Browse_Frame_Pg42)>

\_\_\_\_\_. **Decreto n.º.24.569, de 31 de julho de 1997**. In: Site Oficial do Governo  
Estadual:  
<[http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/legislacao\\_download/ano\\_2007/decre  
to\\_ricms/24569.pdf](http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/legislacao_download/ano_2007/decre<br/>to_ricms/24569.pdf)>

\_\_\_\_\_. **Lei n.º. 12.670, de 27 de Dezembro de 1996**. Dispõe acerca do ICMS, e dá  
outras providências. Disponível  
em:<[http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGIBIN/om\\_isapi.dll?clientID=1883780&infobase=leis&soft  
page=Browse\\_Frame\\_Pg42](http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGIBIN/om_isapi.dll?clientID=1883780&infobase=leis&soft<br/>page=Browse_Frame_Pg42)>. Acesso em: 25 mai. 2014.

Conselho Nacional De Política Fazendária. **Convênio ICMS n.º.81 de 1993**. Disponível em:  
<<https://www1.fazenda.gov.br/confaz/>> Acesso em 25 mai. 2014

\_\_\_\_\_. **Ajuste SINIEF n.º. 01/96, de 31.5.96**. In: Diário Oficial da União, no 109,  
7.6.96.

FABRETTI, L. C.; FABRETTI, D. R. **Direito Tributário para os cursos de Administração  
e Ciências Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2007

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4. ed. Atlas. São Paulo. 1994.

LAKATOS, E. M. **Metodologia do Trabalho Científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA, F. D. **A importância do ICMS na receita pública do Estado do Ceará**. 2010. 193 f.  
Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) - Curso de Mestrado Profissional em  
Economia do Setor Público, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2010. Disponível em:  
<[http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/monografias/gerados/francisco%20do  
rneles%20lima.pdf](http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/monografias/gerados/francisco%20do<br/>rneles%20lima.pdf)>. Acesso em 03/06/14.

MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

RIBEIRO, M. O. **Efeitos da Substituição “Pra Frente” do ICMS nos Resultados das  
Empresas do Ramo Farmacêutico no Estado do Ceará**. 2003. 78 f. Monografia  
(Bacharelado em Ciências Contábeis) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do  
Ceará, Fortaleza, 2003.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSA, J. R. **Substituição Tributária no ICMS: manual explicativo**. 2. ed. São Paulo:  
Ottoni, 2009.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

