

**AJES - FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO
VALE DO JURUENA**

BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ICMS – ESTUDO COMPARATIVO DE SUA INCIDÊNCIA NOS CUSTOS DOS
PRODUTOS COMERCIALIZADOS POR EMPRESAS DO SETOR DE MATERIAIS
DE CONSTRUÇÃO**

Autor (a): Daiana Santana

Orientadora Prof. Esp.: Jaqueline da Silva Marques

JUÍNA/2014

**AJES - FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE
DO JURUENA**

BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**TITULO: ICMS – ESTUDO COMPARATIVO DE SUA INCIDÊNCIA NOS CUSTOS
DOS PRODUTOS COMERCIALIZADOS POR EMPRESAS DO SETOR DE
MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO – NA CIDADE DE JUARA -MT**

Autor (a): Daiana Santana

Orientadora Prof. Esp.: Jaqueline da Silva Marques

Trabalho de conclusão do curso apresentado ao curso de Bacharel em Ciências Contábeis, da Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

JUÍNA/2014

**AJES - FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE
DO JURUENA**

BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BANCA EXAMINADORA

Prof. Ms. Ariovaldo Lopes de Carvalho

Prof. Esp. Jaqueline da Silva Marques

Prof. Esp. Nataniel Tomasini

Dedico aos meus pais, porque deles veio paciência, força e esperança, por sempre terem, me apoiado, e serem meus heróis. Dedico a minha Irmã "Dalvane", que se faz a mim um exemplo de auto superação e que me permitiu a oportunidade e compreensão para estar aqui. Dedico aos amigos que tenham me influenciado a continuar sempre, em especial as amigas Edineia S. Schwinn e Anna Paula Maester Marchi.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço ao Deus todo poderoso pela pelo dom da vida, pela oportunidade de estudos, por ter traçado meus caminhos até aqui. Agradeço aos meus pais porque deles recebi o apoio que tanto necessitei, deles vieram a força e vontade de continuar. O orgulho-me em ser filha de vocês para prosseguir sempre. “Maria Lucia Santana e David José Santa” meus eternos heróis.

Agradeço a minha irmã “Dalvane Santana”, porque a tenho como exemplo. Dela obtive toda motivação, a influência que não veio a faltar, por ser amiga, e fiel escudeira, por nunca ter me deixado desistir, porque dela recebi além de carinho e exemplo, recebi dedicação, compreensão, apoio... a ela tenho total admiração.

A minha família e aos amigos, porque a presença deles diante de todo o processo foi crucial, em especial as minhas amigas Edineia S. Shwinn, Anna Maester Marchi e Michele Correa. Delas recebi a todo o momento apoio e motivação para prosseguir.

Agradeço a minha orientadora Prof. Esp Jaqueline, por ter compartilhado o conhecimento e ter sido uma mestre fiel. Direcionou-me na escrita do meu trabalho e motivou-me a cada momento. Ao Professor Ricardo A. Ignês por ser amigo, e mesmo longe ter me influenciado a continuar, por motivar-me e mostrar-me que a busca pelo conhecimento é infinita.

Agradeço aos professores por como mestre de ensino e amigos tenham feito parte de todo processo de busca de conhecimento e aprendizado, porque sem a participação ativa de todos e do conhecimento nada seria válido, porque são mais que professores, são facilitadores, guias para a busca do novo saber, aos professores: Marcia Terezinha, Cleiva Mativi, Wilson Antunes Amorim, Nataniel Tomasine, Carlos Dutra, Ricardo Zamperetti e demais, a todos que tenha participado deste processo de aprendizado.

“É muito melhor lançar-se em busca de conquistas grandiosas, mesmo expondo-se ao fracasso, do que alinhar-se com os pobres de espírito, que nem gozam muito nem sofrem muito, porque vivem numa penumbra cinzenta, onde não conhecem nem vitória, nem derrota.”

(Theodore Roosevelt)

RESUMO

O presente trabalho visa evidenciar os aspectos da legislação tributária no que tange a apuração de imposto pelo regime de substituição tributária e estimativa simplificada para empresas do ramo de materiais de construção. O objetivo do trabalho é, portanto, demonstrar como estas empresas podem reduzir custos na aquisição de suas mercadorias por meio deste regime de apuração, bem como demonstrar quais os benefícios que a legislação do Estado do Mato Grosso disponibiliza para os mesmos, caso trabalhem sobre as condições regulares e idôneas deste regime. Será disponibilizado no decorrer do trabalho exemplos da maneira como o ICMS pode ser recolhido, com redução de custos ou não. Para que fique claro, fora realizado um estudo de caso, em uma empresa de materiais de construção, do município de Juara/MT. O estudo de caso foi realizado por meio de análise de dados fornecidos pela empresa e pelo contador. O intuito foi identificar como exatamente a empresa efetuava o recolhimento do ICMS e se esta estaria a par de como deve proceder para recolher o imposto de maneira mais lucrativa e menos custosa. Através da análise identificou-se que a empresa recolhe o imposto sobre o valor mais custoso a ela, devido ao desconhecimento do proprietário sobre como proceder para aproveitar-se dos benefícios que a legislação disponibiliza. O estudo na empresa Alfa evidencia a necessidade de o gestor e encarregado do departamento fiscal ter domínio sobre a legislação pertinente a empresa. Ainda, é de crucial importância que estes possuam conhecimento abrangente e íntegro do histórico tributário, econômico e financeiro da empresa. O planejamento tributário dentro da entidade é um investimento viável, pois permite ao contribuinte optar pelas melhores formas de apurações e pagamentos de impostos reduzindo consideravelmente os custos e contribuindo para que o contribuinte tenha uma formulação de preço mais competitiva para o mercado. Reduzindo-se custos, e com preços mais competitivos, aumenta-se a capacidade e possibilidade de faturamento e conseqüentemente o lucro da entidade.

Palavras-Chave: ICMS; Tributos; Planejamento.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 01: CÁLCULO DE IMPOSTOS – NF- e nº 29112 -----	56
FIGURA 02: DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DE DAR-1/AUT 2014/04 -----	57
FIGURA 03: CÁLCULO DE IMPOSTOS – NF-e nº 2472 -----	58
FIGURA 04: DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DE DAR 1/AUT 2014/07 -----	59

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART – Artigo.

BC – Base de Cálculo.

CF – Constituição Federal.

CNAE – Classificação Nacional de Atividade Econômica.

CTN – Código Tributário Nacional.

DAR-1/AUT – Documento de Arrecadação Automatizado.

EFD - Escrituração Fiscal Digital.

ESAF – Escola de Administração Fazendária.

GIA – Guia de Apuração e Informação do ICMS.

ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias.

ICMS – Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação.

ICMS ST – ICMS Substituto Tributário.

IE – Imposto de Exportação.

II – Imposto de Importação.

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados.

IOF – Imposto sobre Operações de Créditos, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos de Valores Imobiliários.

IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações.

LC - Lei Complementar.

ME – Micro Empresa.

MT – Mato Grosso.

MVA – Margem de Valor Agregado.

NF – Nota Fiscal.

NF-e – Nota Fiscal Eletrônica.

RICMS – Regulamento de Imposto sob Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação.

RICMS/MT – Regulamento de Imposto sob Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Mato Grosso.

ST – Substituição Tributária.

SEFAZ – Secretaria de Estado e Fazenda.

SPED - Sistema Público de Escrituração Digital.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 OBJETIVOS	13
1.1.1. OBJETIVO GERAL	13
1.1.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	14
1.2 PROBLEMATIZAÇÃO	14
1.3 CONTEXTUALIZAÇÃO	15
1.4 PRESSUPOSTOS	16
1.5 JUSTIFICATIVA	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	19
2.1.1. CONCEITUALIZAÇÃO DE TRIBUTOS	19
2.1.2. ESPÉCIES DE TRIBUTOS	21
2.1.2.1. TRIBUTOS VINCULADOS	21
2.1.2.2. TRIBUTOS NÃO VINCULADOS	22
2.1.2.3 CLASSIFICAÇÃO DE TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS	23
2.1.3 TIPOS DE IMPOSTOS	24
2.1.4. ELEMENTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	25
2.1.4.1 FATO GERADOR	26
2.1.4.2 BASE DE CÁLCULO	27
2.1.4.3 ALÍQUOTA	27
2.1.4.4 MONTANTE DO TRIBUTO	28
2.1.4.5 SUJEITO DA OBRIGAÇÃO	28
2.2 O ICMS	29
2.2.1 CONCEITUALIZAÇÃO, HISTÓRICO E DESENVOLVIMENTO DO ICMS	29
2.2.1.1 HISTÓRICO	29
2.2.1.2 DESENVOLVIMENTO	32
2.2.1.3. CONCEITUALIZAÇÃO DO ICMS	33
2.2.1.4 TIPOLOGIA DO ICMS NO ESTADO DO MATO GROSSO	36
2.2.1.5 ICMS/MT - DO LOCAL DA OPERAÇÃO E DA PRESTAÇÃO	37
2.2.1.6 ICMS/MT – DO CÁLCULO DO IMPOSTO	39
2.2.1.7 ICMS/MT - DOS REGIMES DA APURAÇÃO	40
2.2.1.7.1 DO REGIME DE APURAÇÃO NO COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO	41

2.2.1.7.1.1 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ST).....	41
2.2.1.8 ICMS NORMAL.....	44
2.2.1.9 ICMS CARGA MÉDIA - ESTIMATIVA SIMPLIFICADA.....	45
2.2.2 INFORMATIZAÇÃO DO ICMS.....	48
2.2.2.1 VANTAGENS	49
2.2.2.2 DESVANTAGENS	50
2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	50
2.3.1 PROCEDIMENTOS PARA FAZER PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	51
3 METODOLOGIA	53
4 O ESTUDO DE CASO/A PESQUISA	55
5 CONCLUSÃO	60
REFERÊNCIAS.....	62

1 INTRODUÇÃO

O comércio no mundo vem crescendo gradualmente devido, principalmente à globalização, que abre as mais amplas possibilidades de comercialização. Pensando em controlar e acompanhar este crescimento torna-se imprescindível a evolução e adequação da legislação tributária, de forma que o sistema tributário possa acompanhar tal crescimento do cenário comercial. Nesta situação o sistema legislativo acaba por elevar o grau de dificuldade de entendimento da legislação tributária, tornando-a mais abrangente e conseqüentemente complexa.

O Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é de competência do Estado, regido pela lei 87/1996, principal foco do presente trabalho, é o imposto que cria mais impasse nas transações feitas pelas empresas, isto por que a alíquota de ICMS aplicada em cada Estado é condizente com sua legislação e necessidade.

Foi trabalhado com bastante ênfase o ICMS aplicado pela legislação do Mato Grosso, regida pelo Regulamento de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (RICMS) do MT (Lei 7.098 de 30 de Dezembro de 1998).

O ICMS tem uma participação muito grande nas empresas, atinge o ciclo operacional e a situação financeira da empresa. O estudo deste imposto torna-se necessário e de fundamental importância, pois possibilita o conhecimento da legislação e a melhor aplicação da mesma.

Este estudo de caso estará voltado para o planejamento tributário, de forma a influenciar as empresas a elevar o grau de importância no qual se dá a este conceito.

Na concepção de Carraza (2009) o ICMS é constituído por pelo menos cinco impostos diferentes, sendo eles: imposto sobre operações mercantis; imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; imposto sobre serviço de comunicação; imposto de produção, importação, circulação, distribuição ou consumo

de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Na visão de Carrazza (2009) o ICMS alberga estes cinco impostos, pelo fato de possuírem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes um do outro.

Para Carrazza (2009, p. 37) o ICMS sobre operações mercantis “é, de todos os cinco, o economicamente mais importante. É ele que envolve maiores quantias de dinheiro e, certamente por isso, aquele que, de longe, mais controvérsias suscita”.

O sistema tributário nacional é muito amplo, propiciando que as empresas possam efetuar estudos e tomar decisões com base legal, mediante as informações obtidas das demonstrações contábeis e financeiras.

É fundamental ressaltar a importância do planejamento tributário, cuja finalidade é evidenciar a situação tributária do contribuinte para que as escolhas do regime e formas de apuração de impostos sejam efetuadas de forma correta e menos onerosa.

Isto possibilita a mensuração dos benefícios tributários e participação dos impostos na empresa. O estudo será do ICMS, abrangendo os comércios de materiais de construção civil do Estado do Mato Grosso (MT).

1.1 OBJETIVOS

Os objetivos do trabalho estão divididos em objetivo geral e objetivos específicos.

1.1.1. OBJETIVO GERAL

O objetivo deste estudo é analisar qual seria o melhor método de apuração de ICMS no segmento de comércio de materiais de construção, tendo como base,

um estudo ao ICMS Substituto Tributário (ICMS-ST), ICMS normal e o Estimativa Simplificada (Carga Média).

1.1.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Conceitualizar o ICMS, seu histórico e desenvolvimento;
- Descrever as formas de incidência do ICMS;
- Realizar um estudo de caso comparativo sobre as formas de incidência do ICMS em empresas de comércio de materiais de construção da cidade de Juara/MT, buscando evidenciar sua influência nos custos dos produtos comercializados.

1.2 PROBLEMATIZAÇÃO

Lakatos e Marconi (2001, p. 103) definem “a formulação do problema esclarece a dificuldade específica com a qual se defronta e que se pretende resolver por intermédio da pesquisa. Para ser cientificamente válido, pode o problema ser enunciado em forma de pergunta.”

O ICMS, por ser um tipo de tributo que oferece muitas formas de apurações e particularidades, torna-se um fator importante na atribuição de preço aos produtos e logo na saúde financeira da empresa. Em função disso, pela ausência de informação, os contribuintes acabam escolhendo formas de tributação do ICMS menos vantajosas, por não saberem qual seria o melhor método. Assim o problema da pesquisa é:

Como analisar e determinar qual o melhor método de apuração do ICMS para empresas do segmento comércio de materiais de construção civil?

1.3 CONTEXTUALIZAÇÃO

A contabilidade está em constante evolução. Diante de tantas exigências, obrigações principais e acessórias, exige-se que o profissional contábil esteja preparado e atualizado. Por abranger múltiplas áreas a contabilidade é de suma importância para a vida das entidades, principalmente no segmento fiscal, não apenas como um emissor de guias, mas como assessor, planejador e gestor. As obrigações impostas pelo fisco e a legislação brasileira torna necessário o auxílio e cumprimento do trabalho do Contador.

Iudicibus (2003, p. 47) caracteriza a contabilidade como sendo: “um conjunto de informações e avaliações destinado a prover seus usuários com demonstrações e análise de natureza econômica, financeira e de produtividade com relação à entidade objeto de contabilização”.

É importante ressaltar que a ausência de atualização e conhecimento tanto por parte do contribuinte quanto do contador são grandes causadores de negligências e erros nas apurações de impostos por emissão de informação errada ao contribuinte, do contribuinte para o contador, ou de ambos ao fisco. Tipos de negligências que causam pagamentos de impostos em duplicidade e com valores maiores do que o devido e possíveis multas e prejuízos no gerenciamento e funcionamento da empresa.

Um imposto bem abrangente e que interfere diretamente nos custos das mercadorias é o ICMS. É um imposto que tem suas particularidades, variando de produto para produto, de Estado para Estado e tipo de comercialização. Além de as inúmeras particularidades, existem ainda as diversas formas de apuração e pagamento do mesmo (pode se considerar a Substituição Tributária (ST), Estimativa Simplificada (Carga Média) e o ICMS Normal).

A ST foi criada com a finalidade de recolhimento antecipado do ICMS das vendas de mercadorias e interfere diretamente nos custos das mercadorias e, conseqüentemente, no preço de venda e lucro da empresa. Foi regulamentada e instituída pelo art.150 paragrafo 7º da Constituição Federal do Brasil de 1988 (CF) reforçada pela Lei Complementar (LC) nº 87/1996 que veio para regulamenta-la, no Estado do MT foi instituída pela Lei 9.480 de 17 de Dezembro de 2010, alterada pela

Lei 9.855 de 26 de Dezembro de 2012 e consolidada pela Lei 10.173 de 21 de Outubro de 2014.

Em Junho de 2008 a substituição tributária do ICMS foi regulamentada no Estado do Mato Grosso pelo o Anexo XIV do Regulamento de ICMS do Estado do Mato Grosso (RICMS/MT).

A Estimativa Simplificada foi regulamentada pelo decreto 392/2011, no qual estabelece a apuração do ICMS pela compra, tendo como base para enquadramento a Classificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE).

O ICMS normal foi instituído pela lei 7.098, de 30 de Dezembro de 1998, no qual tem como base as vendas de mercadorias para realizar a apuração e o recolhimento do imposto.

1.4 PRESSUPOSTOS

- Partindo do princípio de que as empresas no ramo de construção podem não conhecer na íntegra a forma de apuração do ICMS mais viável e vantajosa à empresa, levanta-se a hipótese de que algumas optam pelo ICMS normal sobre vendas, haja vista que o contribuinte só pagará pelo que de fato vender, não tendo prejuízos com roubos, furtos, ou outras adversidades que venham a sofrer as mercadorias estocadas;

- Levando em consideração que para cálculo de pagamento de ICMS de forma antecipada é calculado uma Margem de Valor Agregada (MVA), alguns empresários do ramo optam pelo regime de carga média (onde se paga o ICMS sobre o valor da nota fiscal de entrada, não acrescentando deste valor o MVA), e também pela facilidade nesse sistema de tributação.

1.5 JUSTIFICATIVA

A escolha do assunto para o desenvolvimento deste trabalho se deu pela necessidade de aprendizagem e pela contribuição que o mesmo trará diante àqueles

que utilizarão o trabalho como fonte de informação, e a demais beneficiados, que usarão o mesmo como base e referência para futuros estudos e pesquisas.

O estudo sobre o ICMS e suas formas de apuração se faz necessário ao contribuinte. Ampliar o seu conhecimento e manter-se atualizado é de grande valia ao mesmo.

Para as empresas que trabalham no segmento de construção, o presente trabalho será de suma importância, haja vista que, poderá usá-lo como fonte de informação, de maneira a comparar se está enquadrada na melhor opção de tributação ou não. As demais empresas que não trabalham com este segmento se sentirão influenciadas a buscarem assessoria fiscal, com o intuito de verificar se realmente estão trabalhando na opção tributária mais condizente com sua situação e capacidade financeira.

Este estudo servirá ainda como fonte de informação, levando em consideração que a legislação tributária é composta de várias alterações. O presente trabalho facilitará o entendimento e a aplicação da legislação tributária no que tange a aplicação do ICMS em empresas do ramo de comércio de materiais de construção não só para as empresas, mas também para posteriores estudos.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

Quanto à organização, a monografia está dividida em 5 (cinco) capítulos. No primeiro capítulo, Introdução, os objetivos gerais e específicos, problematização, contextualização, pressupostos, justificativa e estrutura. O segundo capítulo apresenta o referencial teórico, onde serão evidenciados principais conceitos que abordarão assuntos relacionados ao sistema tributário brasileiro tais como: tributos, impostos, ICMS, ICMS no Mato Grosso, Regimes de Apuração do ICMS, Informatização do ICMS e Planejamento Tributário.

No capítulo seguinte, ou seja, o terceiro, trata da metodologia, onde são apresentados o local, a maneira e a forma de estudo.

Após, a monografia segue com o quarto capítulo, com o estudo de caso, onde foi realizada a análise dos dados fornecidos tanto pela empresa quanto pelo

contador da empresa do município de Juara/MT. Para conclusão desta análise, fora feito uma comparação entre os dois tipos de regime de apuração (onde uma ela já utilizava e a outra ela passou a utilizar após o andamento do estudo de caso já em aplicação).

Ao final, está o capítulo cinco, que é a conclusão. Na conclusão é apresentado o resultado da análise de dados efetuada no estudo de caso.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Sistema Tributário Brasileiro (STB) é composto por um conjunto de leis, normas, decretos e tributos, que visam regulamentar a incidência e cobrança dos tributos no país. Foi criado com a finalidade de harmonizar o entendimento da sociedade, e tornar compreensível e regular a cobrança dos impostos.

Para Steinbruch (2014, p. 01) “o Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais caros e complexos do mundo”. O autor explica que o STB é mais caro e complexo, porque de fato o Brasil possui uma das cargas tributárias mais onerosas do mundo, sendo que o sistema tributário acaba por se tornar muito complexo devido a legislação que os regulamenta tanto na esfera federal, quanto estadual, exigindo do contribuinte um conhecimento no mínimo básico das legislações tributárias do país, e dos profissionais que trabalham nesta área um conhecimento completo de todo STB.

2.1.1. CONCEITUALIZAÇÃO DE TRIBUTOS

A Legislação tributária nacional estabelece um conjunto de leis e normas que regulamentam o sistema tributário do país. Dentre este conjunto está o Código Tributário Nacional (CTN), que foi instituído pela Lei 5.172 de 25 de Outubro de 1966.

O CTN, em seu art. 3º conceitua que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A legislação tributária brasileira é muito ampla, regida de início pela Constituição Federal de 1988 (CF/1988), e especificadamente pelo CTN, conceituam os tributos e marcam a história e evolução do mesmo.

Conforme Oliveira (2007, p. 24),

“Prestação pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo o pagamento *in natura* ou *in labore*, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviço; Compulsória: obrigação independente da vontade do contribuinte; (...); Cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.” (OLIVEIRA, 2007, p. 24). **Grifo do Autor.**

De acordo com Fabretti (2008, p. 35), “tributo é um pagamento compulsório, em moeda, com regra geral de extinção da obrigação tributária”. Ainda na visão de Fabretti (2008), pode se dizer que o tributo só poderá ser cobrado mediante lei, em moeda corrente nacional, desde que esteja vinculada a atividade administrativa, podendo ser cobrado apenas pelo fisco nas formas fixadas na lei ou será considerado como desvio ou abuso de poder.

Os tributos são regidos pelos princípios constitucionais tributários, através da CF/1988. Pêgas (2008, p. 31-34), define os princípios como:

Princípio da Legalidade: Somente será possível exigir ou aumentar tributos através de lei que o estabeleça; Princípio da Irretroatividade: é proibido cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da Lei que os houver instituído ou aumentado; Princípio da Anterioridade: não é permitido que uma Lei aumente ou institua um tributo no mesmo ano de sua edição; Princípio da Isonomia tributária: É proibido instituir tratamento desigual entre contribuintes com situação equivalente, sendo proibido qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; Princípio da Competência Tributária: A constituição define expressamente quais impostos podem ser cobrados pela União, pelos Estados e pelos Municípios, sendo esta divisão denominada Competência Tributária; Princípio da Capacidade Contributiva: (...) Diz ele que os tributos devem ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.(PÊGAS, 2008, p. 31-34)

Sendo assim o Princípio da Legalidade restringe a possibilidade de alterações do tributo, quando se referir á aumentos, sendo como escudo protetor do contribuinte. Protegendo-o de que outra lei seja criada em função de tal alteração, por apensar a lei a qual o estabelece possa efetuar aumentos ou exigências.

O Princípio da Irretroatividade delimita a proibição de cobrança de tributos mediante fatos que tenha ocorrido antes da promulgação da lei que o tenha criado

ou efetuado alguma alteração. Já no princípio da Anterioridade a CF/1988 é clara quanto a ocorrência de cobrança.

2.1.2. ESPÉCIES DE TRIBUTOS

Conforme o CTN art. 145, os tributos poderão ser instituídos pelos Municípios, Estados e Distrito Federal, como sendo Impostos, Taxas ou contribuições de melhorias.

Os tributos são classificados em duas espécies, no qual diferencia-se sua obrigação ao contribuinte e a forma de cobrança do mesmo, sendo eles os Vinculados e os Não Vinculados.

A CF/1988 dispõe sobre as contribuições especiais (contribuições sociais) e a criação de empréstimos compulsórios.

O art.148 da CF/1988 sustenta que a União mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios para suprir despesas extraordinárias que decorrerem de calamidade pública, guerra externa ou iminência e em caso de investimento público que seja urgente e relevante ao interesse nacional.

No art. 149, da CF/1988, está disposto que “compete exclusivamente a União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação das respectivas áreas”.

2.1.2.1. TRIBUTOS VINCULADOS

Fabretti e Fabretti (2006, p. 52) definem que os “tributos vinculados são os que, uma vez instituídos por lei, são devidos apenas quando houver atividade estatal prestada ou colocada à disposição do contribuinte. (...). São eles a taxa e contribuição de melhorias”.

O CTN, em seu art. 77, dispõe:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva, ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição. Parágrafo Único: a taxa não pode ter base de Cálculo ou fato gerador idêntico aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas. (BRASIL, 1966).

As taxas só poderão ser cobradas mediante serviços públicos prestados ao contribuinte, tais como, serviços voltados para a segurança, higiene, iluminação públicas, entre outros. Ainda assim, não poderão ter base de cálculo, ou ser cobrado através de fatos geradores que já correspondem a cobrança de impostos, nem sobre o capital das empresas.

No art. 81 do CTN,

...a contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (BRASIL, 1966).

Com base no CTN, citado acima, pode se afirmar que a contribuição de melhoria, é caracterizada por ser um dos tributos que é cobrado mediante obras públicas que venham a beneficiar o contribuinte, proporcionando a valorização de seu imóvel, tal como a contribuição cobrada do contribuinte mediante ao asfalto realizado pelo município em ruas públicas.

2.1.2.2. TRIBUTOS NÃO VINCULADOS

Nas palavras de Fabretti (2006, p. 51) tributos não vinculados “são os que, uma vez instituídos por lei, são devidos, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculada a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo”.

Pode se afirmar em relação ao que foi descrito acima, que os tributos não vinculados são cobrados independente de qualquer atividade que o estado propõe ou preste ao contribuinte, pois, não tem vínculo com a atividade estatal, ou com serviços por ele prestados, mas sim com a atividade que a empresa exerce.

Os tributos não vinculados, de acordo com o CTN, art. 16, são os impostos. O art.16 do CTN estabelece que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Conforme Pêgas (2007, p. 42), “o imposto é de competência privativa, atribuída pela Constituição Federal, ou seja, é de competência exclusiva da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

O imposto, conforme a legislação descrita acima, só poderá ser cobrado mediante atividade não vinculada ao Estado, tais como comércio e prestação de serviços, tornando se uma obrigação a qual não depende da vontade do contribuinte de pagar ou não, simplesmente depende da atividade em que o contribuinte se enquadra ou exerce.

Ribeiro e Pinto (2012, p. 19) definem imposto como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Como faz notar Oliveira et al. (2007, p. 24) diz que “impostos representam, de fato, o instrumento do qual o Estado dispõe tanto para angariar recursos para gerir a administração pública e permitir investimentos em obras públicas, como para direcionar o comportamento da economia”.

É através do imposto que a administração pública levanta fundos para realização de obras públicas e movimentação da economia nacional, ou seja, é pela arrecadação de impostos que o governo mantém o ciclo e a economia do país funcionando.

2.1.2.3 CLASSIFICAÇÃO DE TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS

Os tributos possuem várias classificações, no qual, depende do fato gerador, das hipóteses de incidência, base de cálculo e ônus da carga tributária.

Fabretti e Fabretti, (2006, p. 56), classificam os tributos conforme a pessoa que suporta o ônus da carga tributária, como direto e indireto. Esses autores definem como:

Tributos Diretos, são os que recaem sobre a pessoa física ou jurídica que tem relação pessoal e direta com o fato gerador. Esses tributos incidem sobre o patrimônio e a renda, considerado tributos de responsabilidade pessoal. Exemplo: Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).(…) Tributos Indiretos são aqueles que incidem sobre a produção e a circulação de bens e serviços e são repassados para o preço, pelo produtor, vendedor ou prestador de serviço. Os encargos tributários recaem sobre o preço de venda de mercadorias ou serviços prestados, razão pela qual o consumidor final é o contribuinte de fato, pois, ao pagar o preço, está pagando também todos os tributos nele contido, no entanto, a pessoa jurídica que produz, vende bens ou presta serviços é contribuinte de direito responsável pelo recolhimento perante o fisco. Exemplos: Imposto sobre a circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Impostos sobre produtos industrializados. Etc. (FABRETTI e FABRETTI, 2006, p. 57).

Portanto, os tributos diretos são aqueles incidentes sobre o patrimônio e renda, enquanto que os indiretos são os que incidem sobre a venda de mercadorias ou serviços.

2.1.3 TIPOS DE IMPOSTOS

A classificação dos impostos é bem ampla, Castardo (2008) disserta que os impostos podem ser classificados em fixos, diretos e indiretos.

Ainda na visão de Castardo (2008) os impostos fixos são aqueles que possuem apenas uma única alíquota, no qual a lei estabelece uma quantia fixa que cada contribuinte deverá pagar, porém, este tipo de imposto, não leva em consideração o princípio da Capacidade Contributiva. Já os impostos diretos são os impostos que recaem sobre a pessoa, contribuinte de direito e de fato.

Impostos indiretos são aqueles que admitem o fenômeno da repercussão, ou seja, o contribuinte indicado pela lei pode repassar a terceiros a carga tributária que normalmente está junto com o preço de venda da mercadoria ou serviço, assim o contribuinte final não é atingido diretamente, mas o contribuinte de fato então o contribuinte de direito.

Nos impostos indiretos estão os Impostos Federais sendo Imposto de importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto de Exportação (IE) e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou

relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IE), os Estaduais (ICMS) e os Municipais O Imposto sobre serviços (ISS).

Castardo (2008, p.129) ainda descreve sobre os impostos: pessoais, progressivos, proporcionais e impostos reais.

Impostos Pessoais são aqueles em que a lei, ao estabelecer a tributação, leva em conta características pessoais do contribuinte, idade, nível de rendas, situação patrimonial, assim como porte da empresa, formação de seu capital, objeto da empresa (...). **Impostos progressivos** são aqueles que tem a sua alíquota aumentada conforme o aumento do valor da sua respectiva base de cálculo. Exemplo é o imposto sobre Renda de Pessoa Física. **Impostos Proporcionais** são aqueles em que a tributação é sempre operada proporcionalmente a um índice de riqueza, demonstrado pelo contribuinte naquela situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária (...) e **Impostos Reais** a lei que estabelece a tributação não leva em conta características pessoais do contribuinte, limitando-se a considerar um fato ou uma situação diretamente referida a um bem (...). (CASTARDO, 2008 p. 129). (Grifo do autor).

Conforme o autor, os impostos pessoais são aqueles que a legislação leva em consideração as características pessoais do contribuinte. Os impostos progressivos são aqueles que têm sua alíquota aumentada quando a BC sofre aumento. Já os impostos proporcionais a tributação ocorre proporcional ao nível de riqueza que o contribuinte possui em situação que ocorra fato gerador. Os impostos reais não levam em consideração as características pessoais do contribuinte, e nem a sua capacidade de pagamento, a cobrança está diretamente ligada a um bem, características pessoais não interfere na cobrança e no recolhimento do imposto.

2.1.4. ELEMENTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O sistema de cobrança de tributos é constituído de elementos fundamentais para que ocorra a exigência de recolhimento do tributo, esses elementos determinam a situação que faz nascer a obrigação de pagar o tributos, como deverá ser efetuado o cálculo, qual percentual aplicar para encontrar o valor do montante a recolher e quem é o sujeito da obrigação.

Os elementos fundamentais dos tributos são: fato gerador, base de cálculo, alíquotas, montante do tributo e sujeito da obrigação.

Um dos elementos mais importante é o fato gerador, é através dele que o contribuinte adquire a obrigação do recolhimento do tributo.

2.1.4.1 FATO GERADOR

O fato gerador é a ocorrência que faz nascer a obrigação do recolhimento do tributo, desde que tenha fundamento e amparo legal.

Para Fabretti e Fabretti (2006, p. 75), o fato gerador é:

a concretização da hipótese da incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera (faz nascer) a obrigação tributária. Exemplos de fatos geradores: (a) prestar serviços = ISS; (b) fazer circular mercadorias – ICMS; (c) receber renda = IR etc. (FABRETTI e FABRETTI, 2006, p. 75)

O que se pode compreender é que o fato gerador é a representação de um ou mais fatos dos quais nasce uma obrigação jurídica de se pagar determinado imposto.

O fato gerador pode ser dividido em fato gerador da obrigação principal e da obrigação acessória. O CTN em seus art.'s 114 - 115 os conceituam como:

art. 114. Fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. (BRASIL, 1966).

O fato gerador da obrigação tributária ainda pode ser classificado quanto ao momento de sua ocorrência em: fato gerador instantâneo, fato gerador periódico, fato gerador complexo e fato gerador persistente. Fabretti e Fabretti (2006, p. 75 - 76) os conceituam como:

Fato gerador instantâneo é o que se caracteriza em um único ato. (...) Fato gerador periódico é o que, embora possa ocorrer diariamente, a lei determina que o montante do tributo seja apurado em determinado período.(...) Fato gerador complexo é o que depende de uma série de operações para se apurar a base de cálculo e o montante do tributo devido. (...) Fato gerador persistente é o constante, que não tem um prazo certo para sua conclusão. (...) (FABRETTI E FABRETTI, 2006, p. 75 - 76).

O fato gerador instantâneo ocorre com a existência de um único ato, exemplo o ICMS. O fato gerador periódico é aquele cujo recolhimento dos tributos tem data pré-definida pela legislação para que seja efetuado o recolhimento. O fato gerador complexo depende da ocorrência de várias operações para que se obtenha a base de cálculo. Já o fato gerador persistente é aquele que não tem data base para o fim do recolhimento dos tributos, exemplo é o Imposto Territorial Rural (ITR), ou seja, enquanto o contribuinte possuir o território dever-se-á recolher o imposto conforme legislação pertinente julga obrigatório.

2.1.4.2 BASE DE CÁLCULO

De acordo com Castardo (2008, p. 161) “a base de cálculo é o valor escolhido pelo legislador, segundo o qual o valor do crédito tributário será calculado após a aplicação da alíquota, apurando-se o montante devido.”

Em concordância está Fabretti e Fabretti (2006, p. 76) que diz que a base de cálculo (BC) “é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar”.

Logo, o que se entende é que a BC é a grandeza na qual se calcula o crédito tributário depois de aplicada a alíquota pertinente, sendo a alíquota o percentual a ser aplicado na BC para a obtenção do valor do imposto a recolher.

2.1.4.3 ALÍQUOTA

Para que o contribuinte tenha o valor do tributo a pagar, é necessário que se aplique um percentual sobre a BC apurada do fato gerador, este percentual é definido pela legislação que regulamenta o tributo em questão e o fato gerador, tal percentual é conceituado como alíquota.

Conforme Fabretti e Fabretti (2006, p. 76) alíquota é

o percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago. Sua alteração está sujeita aos princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade com exceção,

quanto a sua anterioridade, dos casos previstos na própria Constituição. (FABRETTI e FABRETTI, 2006, p. 76)

Entende-se que a alíquota é, portanto, o percentual, pré-definido que sobreposto à base de cálculo gera o valor de um tributo.

Fabretti e Fabretti (2006, p. 76 - 77) afirmam ainda que:

as alíquotas subdividem-se nas seguintes espécies: a) alíquota específica: consiste em um valor expresso em moeda, estabelecido em lei, principalmente para a aplicação de multas. Não é de boa técnica, pois a moeda está sujeita a perda da capacidade aquisitiva causada pela inflação; (...) b) alíquota *ad valorem*: a base de cálculo é expressa em valor monetário, sobre o qual se aplica um percentual fixado em lei para determinar o montante do tributo devido. (...); c) Alíquota progressiva: consiste na fixação de percentuais crescentes sobre cada faixa de valor. (...) (FABRETTI e FABRETTI, 2006, p. 76 e 77).

Aplicando-se a alíquota pertinente a cada fato gerador obter-se-á o montante do tributo.

2.1.4.4 MONTANTE DO TRIBUTO

Segundo Fabretti e Fabretti (2006, p. 78), montante do tributo “é o resultado obtido pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo.”

Portanto montante do tributo é o valor que o contribuinte pagará de imposto após aplicação da alíquota pertinente sobre a base de cálculo.

2.1.4.5 SUJEITO DA OBRIGAÇÃO

De acordo com o art. 119 do CTN, “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Ou seja, aquele que tem o direito de cobrar o imposto, portanto, o Estado.

Ainda conforme o CTN, em seu art. 121,

sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quanto 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. (BRASIL, 1966).

Portanto sujeito da obrigação é aquele que se sujeita ao sujeito ativo, estando obrigado ao recolhimento do tributo.

2.2 O ICMS

O ICMS é um imposto estadual, estabelecido pela CF/1988, mas em suma regulamentado por legislação estadual e distrital. Pode-se dizer que a responsabilidade de incidir e recolher o ICMS são de competência dos Estados e do Distrito Federal.

O ICMS possui um histórico muito amplo, sua evolução foi marcada pela substituição de ICM pelo ICMS , quando seu campo de incidência e as hipóteses de fatos geradores aumentaram, ampliando o conceito do ICM.

2.2.1 CONCEITUALIZAÇÃO, HISTÓRICO E DESENVOLVIMENTO DO ICMS

O imposto estadual cobrado sobre comércio e circulação de mercadorias, obteve em si, uma grande evolução, sendo gerido por um grande sistema de legislação.

O sistema tributário marcou amplamente a evolução do ICMS, tanto quanto ao seu histórico e desenvolvimento, quanto às mudanças e alterações às hipóteses de incidências e de fatos geradores. Tais mudanças pode-se ser exemplificada com o estudo do histórico e desenvolvimento do ICMS.

2.2.1.1 HISTÓRICO

O ICMS foi instituído pela CF/1988, entrando em vigência em 1989. Em seu art. 155, Inciso II estabelece:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...); II – 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, 1966)

Para Carrazza (2009, p. 36) “o ICMS é um imposto de competência estadual e distrital. O Estado e o Distrito Federal, mediante Lei Ordinária, podem instituí-lo (ou sobre ele dispor)”.

Apenas o Distrito Federal e o Estado poderão instituir o ICMS, ou alterá-lo, ou seja, é de competência do estado e do Distrito federal evidenciar e efetuar quaisquer mudanças em relação ao ICMS. O ICMS no Brasil passou por diversas mudanças (Ide incidência, de nome, característica legal) desde sua constituição até hoje.

O ICMS como é conhecido atualmente, era denominado ICM, cuja mudança foi dada pelo Sistema tributário nacional em 1989, pela CF/1988, conforme descreve Fabretti, (2008, p. 89),

o ICM que no CTN e no Decreto-lei nº406/68 incidia apenas sobre a circulação de mercadorias, a partir da CF/1988 passou a abranger também os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, razão pela qual a sigla foi mudada de ICM para ICMS. O ICMS incide também sobre operações como energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais que antes CF/1988, estavam sujeitos apenas ao Imposto Único Federal. Nenhum outro tributo pode ser cobrado sobre estas operações (EC nº3/93). Assim, nessas operações o Imposto Único Federal foi Substituído pelo ICMS (estadual). (FABRETTI, 2008, p. 89).

Anteriormente ao ICM, o imposto era conhecido como Impostos sobre Vendas e Consignações (IVC), regulamento pela CF/1934, que em seu art. 8º estabelece:

Art 8º - Também compete privativamente aos Estados: I - decretar impostos sobre: (...) e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual; (...) II - cobrar taxas de serviços estaduais. § 1º - O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos(...). (BRASIL, 1934).

O IVC incidia apenas sobre as vendas e consignações que fossem efetuadas por comerciantes, produtores e indústrias, a primeira operação do

pequeno produtor seria isenta, sob aspectos estabelecidos por legislação estadual, porém a incidência e cobrança do IVC eram uniformes, ou seja, não se levava em consideração as diferenças de destino ou espécie dos produtos.

O IVC foi substituído pelo ICM, pela Ementa Constitucional 18/1965 que em seu art.12 determina:

Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. § 1º A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar. § 2º O imposto é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual. (BRASIL, 1965).

Com as mudanças dado pela Ementa Constitucional as primeiras operações dos pequenos produtores não seriam mais isentas, e a cobrança do imposto não seria totalmente uniforme, ou seja, a uniformidade de alíquota seria apenas para operações internas, quando houvesse operações que incidisse o imposto, e esta fosse interestadual a alíquota seria definida por lei complementar estadual pertinente a aquela situação.

Outra mudança bem visível trazido por esta Ementa é quanto a não Cumulatividade. Anteriormente o IVC era um imposto Cumulativo, ou seja, o valor recolhido em operações anteriores dos mesmos produtos seria abatido nas posteriores. Com a mudança, a não cumulatividade possibilita que o montante do tributo recolhido fosse abatido em cada operação mesmo que o recolhimento fosse efetuado em outro Estado.

Como definiu Fabretti (2008), o ICMS passou por muitas mudanças, dentre elas dada pelo CTN, no qual atingiu as hipóteses de incidência do imposto e fatos geradores, alterando ainda características básicas quanto a sua cobrança. Anteriormente conhecido como ICM, antes da promulgação da CF/1988, o ICM incidia apenas sobre a circulação de Mercadorias.

Com a CF/1988, aumentou o seu campo de incidência passando este a abranger também os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

comunicação, operações como energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais, e mudando assim o nome de ICM para ICMS.

Esta mudança não abrange apenas a denominação, mas todo o embasamento legal, e a característica física e forma jurídica, constituindo novos mercados de cobrança e aumentando o âmbito de obrigação e incidência.

2.2.1.2 DESENVOLVIMENTO

O ICMS passou por um longo processo de desenvolvimento, que continua acontecendo gradualmente.

O desenvolvimento do ICMS está marcado pelo aumento de campo e incidência, como dito anteriormente.

Após a mudança de ICM para ICMS, o campo de incidência foi aumentado gradualmente, estendendo assim a legislação tributária e efetuando diversas alterações no STB, mudanças de incidência, alíquotas, fatos geradores, e demais fatores que integram o recolhimento do imposto.

Como define Escola de Administração Fazendária - ESAF (2012, p.12),

o ICMS consiste numa ampliação do antigo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) com a agregação dos antigos impostos federais sobre energia elétrica, minerais, combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, além dos extintos tributos federais sobre serviços de transporte e de comunicação. (ESAF 2012. p. 12).

Assim o ICMS passa a ter mais um legado legislativo, quando a lei Complementar (LC) 87/1996, entra em vigor em 1996, a qual dispõe sobre o ICMS e seus campos de incidência.

O art. 2º da LC 87/1996 dispõe que o imposto incide sobre: operações relativas à circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, prestação de serviços de comunicação, vendas ou fornecimento de mercadorias com prestação de serviços do qual não é tributado pelo município, e ao fornecimento de mercadorias com fins de prestação de serviços

que tem incidência de imposto sobre serviços do município quando LC aplicável sujeitar a incidência do imposto estadual.

Ainda no §1º da LC 87/1996 determina que o imposto incide também: “I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento”;

A qual foi alterada pela LC 114/2002 a qual dispõe: “I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”;

Sabbag (2005, p. 344) afirma que:

o fato gerador do ICMS descrito na Constituição Federal é atinente a OPERAÇÕES RELATIVAS DE MERCADORIAS. Portanto o fato gerador indica quaisquer atos ou negócios, independente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam a circulação de mercadorias. Assim estendida a circulação capaz de realizar o trajeto da mercadoria da produção até o consumo. (SABBAG, 2005, p. 344).

O art. 2º da LC 87/1996 dispõe:

§ II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente. (BRASIL, 1996).

O Campo de incidência do ICMS é bem extenso, partindo desde a circulação de mercadorias e prestação e serviços até o serviço de telecomunicação, o recolhimento do imposto cabe ao Estado onde estiver o adquirente do serviço, e/ou mercadoria.

2.2.1.3. CONCEITUALIZAÇÃO DO ICMS

Machado (2010, p. 377) salienta que: “o ICMS é tributo de função predominantemente fiscal. É fonte de receita bastante expressiva para os Estados e para o Distrito Federal”.

O recolhimento do ICMS é bem expressivo para os cofres públicos, a qual é um imposto com alto potencial para a formação de receita do Estado e Distrito Federal. Como salienta Ribeiro e Pinto (2013, p. 100) “o ICMS é considerado um imposto por dentro, pois seu valor está incluso no valor das mercadorias ou serviços constante da Nota Fiscal”. Entende-se que o ICMS já é incluído no valor dos produtos e serviços especificados na Nota Fiscal, pois integra o valor de venda final.

Conforme Ribeiro e Pinto (2013, p. 100) “o ICMS é calculado mediante a aplicação de uma alíquota (percentagem) sobre o valor das mercadorias ou dos serviços, esta percentagem pode variar de acordo com o tipo da mercadoria ou do serviço, sua origem e destinação”.

Para calcular o valor devido a ser recolhido do ICMS, aplica-se a alíquota conforme dispõe a legislação para a situação mediante a BC, que será o valor das mercadorias ou serviços, incluindo na BC o valor do Imposto de produtos Industrializados (IPI) especificado em Nota Fiscal (NF).

Conforme a CF/1988 em seu inciso III do § 2º do art. 155 “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.” Afirma-se que o ICMS será cobrado conforme a necessidade dos produtos e serviços em função, e de acordo com sua superfluidade, passando a ser seletivo (quanto mais essencial for o produto recairá menor carga tributária, quanto mais supérfluo for o produto ou serviço em questão maior será a alíquota aplicada ao produto). Portanto, a carga tributária, também será maior e em alguns casos podendo ser até isento do ICMS.

De acordo com Torres, (2007, p. 387) “a seletividade se subordina ao princípio maior da capacidade contributiva e significa que o tributo deve incidir progressivamente na razão inversa da essencialidade dos produtos”. Salientando, Ribeiro e Pinto (2013) dissertam que, porém nem todos os tipos de mercadorias ou comércio são tributados pelo ICMS, em virtude de imunidade, não incidência ou isenção.

Oliveira (2007, p. 30) define “as imunidades podem ser classificadas como privilégios dados a alguém para que se livre ou se isente de certas imposições legais em virtude de que não é obrigado a fazer certo encargo de obrigação de caráter legal”

Carvalho (1999, p. 178) conceitua imunidade como sendo,

a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, que estabelecem de modo expreso a incompetência das pessoas políticas de direito interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. (CARVALHO, 1999, p. 178).

Carvalho (2005) apresenta o seguinte quanto às linhas paralelas entre a isenção e a imunidade, afirmando que ambas apresentam apenas três características comuns: o fato de serem normas jurídicas vigentes, integrarem a classe das regras de estrutura e estarem ligadas as matérias tributárias. Ou seja, estão ligadas apenas pelo fato de ser uma norma vigente, existindo apenas um abismo entre elas. A imunidade não é um fato impositivo quando se trata do pagamento do imposto a ela é dada a função facultada de fazê-lo, enquanto a isenção reduz o campo de abrangência da obrigação de recolhimento do imposto.

O CTN em seu art. 178 estabelece que “a isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo(...)”.

Para Oliveira (2007, p. 31),

Entende-se na linguagem jurídica como isenção a dispensa, a imunidade, a concessão atribuída a alguma coisa ou alguma pessoa, para que possa livrar, esquivar ou desobrigar de algum encargo que a todos pesa, ou para que se livre de qualquer obrigação. (OLIVEIRA, 2007 p.31).

A isenção ocorre quando o contribuinte fica desobrigado ao recolhimento do imposto, em função de dispensa do recolhimento ao produto ou serviço e até mesmo ao contribuinte, podendo ser alterado, em função de modificação da lei que a vigora. Como dispõe Pêgas (2008, p. 145) “a não incidência significa que determinados produtos, serviços ou operações sejam dispensados do ICMS”.

Pode se entender que a não incidência ocorre quando determinados produtos ou serviços ficam dispensados do recolhimento do ICMS, mesmo que exista fato gerador para determinado produto, serviço ou operação.

O ICMS obedece ao princípio da Não-Cumulatividade. Conforme discorre Sabbag (2005) o ICMS é um imposto plurifásico, isto é, ocorre em cada fase operações do produto até chegar ao consumidor final. Pode se entender que a incidência do imposto ocorre sobre o valor agregado, ou acrescido em cada operação ou fase, e não sobre o valor total do serviço ou mercadoria.

Entende-se que o ICMS não ocorre o acúmulo de BC para o recolhimento, mas sim conforme for agregando valores a cada fase da operação ou do produto. Portanto aplicar-se-á a tributação nos valores que foram incrementados na operação em questão.

O ICMS é um imposto não cumulativo conforme dispõe a LC 87/1996 em seu art. 19,

o imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.(BRASIL, 1996).

Pêgas (2008, p. 123) declara que “o ICMS é, por determinação constitucional, um imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação de venda com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado nas compras”. Entende se que o ICMS é não cumulativo, uma vez que ele possibilita o abatimento do valor recolhido em operações anteriores.

Sabbag (2005), explica que o ICMS passa por uma repercussão tributária, onde o ônus tributário repercute sobre o próximo da operação, não sendo assumido pelo contribuinte da circulação originária, não recaindo sobre o contribuinte de direito.

2.2.1.4 TIPOLOGIA DO ICMS NO ESTADO DO MATO GROSSO

O ICMS é um tributo de competência estadual, logo, cabe a cada Estado regulamentar os critérios de cobrança e recolhimento deste imposto. No Mato Grosso o ICMS é regulamentado em consonância do CTN, com CF/1988 a LC 87/1996 e com RICMS/MT, entre outros decretos que são regulamentados em decorrências das mudanças exigidas por cada situação.

O RICMS/MT foi regulamentado em 06 de Outubro de 1989 pelo Decreto 1944 no MT. Este decreto em seu art. 1º delimita o campo de incidência do ICMS no Estado do Mato Grosso, o qual, tal campo se mostra amplo. O mesmo ocorre com a abrangência dos fatos geradores, no qual sofre alteração disposta pela Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998 e Lei nº 9.226, de 22 de outubro de 2009.

O RICMS incorpora em seus art's. 6º e 7º do Capítulo III, em relação a Isenções:

Art. 6º A isenção não dispensa o contribuinte do cumprimento das obrigações acessórias(...). **Art. 7º** Quando a isenção do imposto depender de condição a ser preenchida posteriormente, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorreu a operação. Parágrafo único: o recolhimento do imposto far-se-á com correção monetária e demais acréscimos legais, inclusive multas, que serão devidos a partir do vencimento do prazo em que o imposto deveria ter sido recolhido caso a operação ou a prestação não fosse efetuada com isenção, observadas, quanto ao termo inicial de incidência, as respectivas normas reguladoras da matéria. (MATO GROSSO, 2014). (Grifo do Autor)

A isenção condiz a não obrigação do recolhimento do imposto, porém no que se diz ao cumprimento das demais obrigações acessórias, fica o contribuinte obrigado a cumprir. A isenção do imposto não isenta o contribuinte das obrigações acessórias. Quando a isenção for dependente de uma operação posterior, e esta não delimitar isenção, fica obrigado o contribuinte ao recolhimento do imposto em consonância com as correções monetárias e multas, tendo como fato gerador a primeira operação.

2.2.1.5 ICMS/MT - DO LOCAL DA OPERAÇÃO E DA PRESTAÇÃO

De acordo com o art. 71 do RICMS, levam-se em consideração várias situações para definição do local da operação ou da prestação e do estabelecimento

responsável, para fim de cobrança do imposto. No caso de bens e mercadorias, o imposto será cobrado do estabelecimento quando: no momento da ocorrência do fato gerador, quando este estiver em situação irregular (falta de documentação ou documentação inidônea), quando em operação de remessa ou retorno em operação não tributada; quando da saída de armazéns e depósitos fechados; quando na entrada física de bens, de produtos importados do exterior para uso e consumo; o estabelecimento que, na hipótese de mercadorias apreendidas, realizará a licitação e/ou arrematação; consumidor final ou adquirente quando em nas operações interestaduais de combustíveis, derivados e energia elétrica não destinada à industrialização ou comercialização; quando na extração de ouro, e este não faça parte ativo financeiro, ou seja, instrumento cambial; quando houver o desembarque, em caso de captura de peixes, crustáceos e moluscos; o estabelecimento destinatário em operações na entrada de mercadorias para uso e consumo; do estabelecimento que realize atividades integradas de produção, extração, industrialização ou comercialização.

No caso de prestação de serviço de transporte quando: no início da prestação; onde se encontre caso em situação irregular; do destinatário, mesmo em outro estado quanto não houver a cobrança do imposto; quando na prestação de serviço onerosos (adicionais) ao serviço de comunicação; quando na prestação de qualquer um dos serviços de radio fusão e de som e imagem; do estabelecimento que fornecer cartões ou fichas; do destinatário do serviço, mesmo que a prestação já tenha iniciado em outro estado e que não tenha sido recolhido o imposto; do tomador do serviço quando este for realizado por meio de satélite; em qualquer local onde o serviço seja cobrado; do destinatário ou do estabelecimento quando em serviços prestados ou iniciados no exterior. Considera-se ainda local de prestação de serviço: o estabelecimento prestador de serviço, em caso de telefonia, que tenha no estado, instalado ou habilitado terminal; do beneficiário mesmo que localizado no exterior e que o serviço seja realizado em território nacional; o estabelecimento que em prestação de serviço de comunicação temporário ou não, sendo irrelevante se é rede própria; o local de prestação será cada um daqueles alcançados pelo serviço de comunicação de dados ou comunicação visual de maneira proporcional ao número de estabelecimentos; o local da prestação de comunicação será aquele onde o tomador se utilizar do serviço.

2.2.1.6 ICMS/MT – DO CÁLCULO DO IMPOSTO

Em termos gerais, sobre a integração da BC do ICMS no MT(ICMS/MT), podemos considerar, a lei 7098/1998, em seu Capítulo V, art. 6º,

§ 1º Integram a base de cálculo do imposto: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; II - o valor correspondente a: a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado. § 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos. (MATO GROSSO, 1998).

No §1º fica claro quanto à confirmação de que o ICMS é um imposto por dentro, no qual afirma quanto a composição da BC o montante do próprio ICMS, além de inserir para a integração da BC do ICMS/MT, seguros, juros descontos concedidos e demais importâncias, frete caso tenha sido efetuado pelo próprio contribuinte remetente.

No § 2º fica delimitado que quando se referir a produtos industrializados que configurar em fato gerador de ambos os impostos (IPI e ICMS) o montante deste imposto não integrará a BC do ICMS.

Os art's. 52 - 53 do RICMS/MT referem-se ao do lançamento do imposto como sendo de responsabilidade total do contribuinte, devendo ser efetuado em documentos e livros fiscais, com descrição lúcida da operação ou prestação do qual se refere o fato gerador, o registro fica sob possível incidência de homologação de autoridade administrativa, como segue:

Art. 52 O lançamento do imposto é feito nos documentos e nos livros fiscais, com a descrição da operação ou prestação realizada, na forma prevista neste regulamento. **Art. 53** O lançamento a que se refere o art. anterior é de exclusiva responsabilidade do contribuinte, ficando sujeito a posterior homologação pela autoridade administrativa. (MATO GROSSO, 2014). (Grifo do autor).

O RICM/MT regulamenta quanto a não cumulatividade do ICMS/MT. No art. 54 dispõe que o ICMS é não cumulativo, sendo compensado valor que seja devido em cada operação ou prestação com o valor que anteriormente foi cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, desde que seja relativo à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, sendo que o imposto recolhido em operações anteriores mediante a mesma mercadoria ou serviço deve ser destacado no documento fiscal.

Conforme o art. 49 do RICM/MT define que as alíquotas a serem aplicadas nos serviços e operações, sendo que para os serviços e operações internas fica definido a alíquota de 17% enquanto para os serviços e operações interestaduais a alíquota é de 12%.

2.2.1.7 ICMS/MT - DOS REGIMES DA APURAÇÃO

Assim como o âmbito de incidência do ICMS/MT é muito vasto, o sistema tributário do MT é regimentado mediante á vários regimes de apurações, no qual o RICMS em seu Art. 74 Cap. V, Seção I, discorre o seguinte:

Art. 74 O valor do imposto a recolher corresponde à diferença, em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações ou prestações tributadas e o cobrado relativamente às anteriores. §1º O imposto será apurado: I - por período; II - por mercadoria ou serviço, dentro de determinado período; III - por mercadoria ou serviço, à vista de cada operação ou prestação, nas seguintes hipóteses: a) contribuinte dispensado de escrita fiscal; b) contribuinte submetido a regime especial de fiscalização. §2º Observado o princípio constitucional da não-cumulatividade, o mês será o período considerado para efeito de apuração e lançamento do imposto, nas hipóteses dos incisos I e II do parágrafo anterior. §3º Ato normativo do Secretário de Estado de Fazenda, poderá estabelecer período de apuração inferior ao fixado no parágrafo anterior. §4º Ocorrendo saldo credor em cada apuração admitida na legislação tributária do Estado, poderá o mesmo ser transferido para o período ou períodos seguintes. (MATO GROSSO, 2014). (Grifo do autor).

O saldo credor poderá ser transferido para períodos seguintes, para ser compensado os débitos deste período, dando o direito de utilização de créditos para o contribuintes.

A Legislação do MT, ainda delimita três principais tipos de regimes tributários para regulamentar o ICMS no Estado, sendo eles: o ICMS Normal, Estimativa Simplificada (Carga Média) e a Substituição Tributária.

O art. 76 do RICMS/MT estabelece que Aos contribuintes que não estão obrigados a escrituração fiscal o valor do imposto a recolher, ficará sendo o maior entre o imposto devido sobre a operação ou prestação tributada e o cobrado na operação ou prestação imediatamente anterior, efetuada com a mesma mercadoria ou serviço. O contribuinte fica obrigado a anexar os documentos comprobatórios do recolhimento do imposto, os documentos fiscais da mercadoria ou serviço e ainda o comprovante do recolhimento do imposto em operações anteriores do qual se refere à mercadoria ou serviço em questão.

O art. 77, do RICMS/MT estabelece que na hipótese de ocorrência de saídas parciais de mercadoria, mas que o comprovante fiscal seja um único para o total da mercadoria, o documento comprobatório do recolhimento deverá ser desdobrado pela repartição fiscal do local em que ocorrer a operação tributável. Ou seja, deverá ser desmistificado o valor total para cada parcialidade assim como lhe for concedido.

2.2.1.7.1 DO REGIME DE APURAÇÃO NO COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO

O sistema tributário do Estado do MT estabelece campos na legislação específicos ao que tende ao segmento de comércio de materiais de construção, podendo assim considerar três regimes de apuração que este segmento se enquadra, sendo eles: a ST, ICMS Normal, e Estimativa Simplificada também conhecida como Carga Média.

2.2.1.7.1.1 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ST)

A ST consiste no recolhimento antecipado do tributo, conforme destaca a CF/1988 §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. (BRASIL, 1988).

Entende-se que a ST é o regime de recolhimento de imposto em que o contribuinte antecipa o pagamento do tributo antes de iniciada a prestação de serviço ou da comercialização, ou seja, o fato gerador ainda não ocorreu. A lei institui a obrigação tributária a outro contribuinte que não é caracterizado como sujeito passivo natural, e se por ventura efetuar o recolhimento do imposto de uma operação comercial ou prestação e o serviço não ocorrer, o contribuinte poderá ser restituído. O mesmo ocorre ocorrer o pagamento do ICMS ST por um produto que não vendeu porque foi roubado, queimado, ou pela perda decorrente de tragédias e calamidade, depois que provado ele poderá pedir restituição. Em suma, se o contribuinte recolhe o imposto por ST, ou seja, recolhimento antecipado, e o fato gerador não ocorrer de fato, o valor recolhido fica a ser restituído ao contribuinte.

Como assegura o art. 294, do RICMS, Título V e Capítulo I:

Na hipótese de perda, extravio, desaparecimento de mercadorias recebidas com o imposto pago por antecipação, quando devidamente comprovadas tais situações, sendo impossível a revenda das mercadorias, o contribuinte poderá utilizar como crédito fiscal a parcela do ICMS pago antecipadamente, vedado, contudo, o crédito relativo ao ICMS normal, devendo a Nota Fiscal a ser emitida para esse fim especificar, resumidamente, além dos elementos regularmente exigidos, as quantidades e espécies de mercadorias, seu valor e o ICMS recuperado, e conter observação acerca do motivo determinante desses procedimentos. (MATO GROSSO, 2014). (Grifo do autor).

Carrazza (2009, p. 97) aponta que “na responsabilidade por substituição o dever de pagar o tributo já nasce, por expressa determinação legal, na pessoa do sujeito passivo indireto”. Caracteriza-se dois responsáveis por esta obrigação, o substituto e o substituído tributário. Ainda Carrazza (2009, p. 98), delimita que:

o substituto deve ter garantidos, pela lei, meios ágeis e efetivos para obter, junto ao substituído, um pronto ressarcimento. Do contrário, o substituído estará pagando tributo alheio, o que contraria as diretrizes maiores do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. (CARRAZZA, 2009 p. 98).

Pode se dizer, que conforme dispôs Carrazza (2009), que o contribuinte que estará de fato recolhendo o imposto (no caso o substituto), deverá ter algum meio seguro de que o substituído, (no caso o contribuinte de fato obrigado ao recolhimento do ICMS), efetue o ressarcimento do ICMS pago por ele em antecipação da obrigação do contribuinte substituído.

No MT, a ST está regulamentada pelo RICMS em seu Anexo XIV. O art. 290, do RICMS/MT, no Título V, Capítulo I:

Art. 290 - As mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, quando provenientes de outras unidades da Federação ou do exterior, ficarão sujeitas ao recolhimento antecipado do imposto relativo às operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes. (MATO GROSSO, 2014). (Grifo do autor).

O art. 296, do RICMS/MT, delimita “a base de cálculo para fins de antecipação do ICMS, será a prevista no art. 38, sendo que, do valor apurado, deduzir-se-á do imposto de responsabilidade direta do vendedor, para obter o ICMS retido ou antecipado”.

Em relação a ST do ICMS no comércio de matérias de construção, o RICMS/MT em seu art. 50 dado pela consolidação da Lei 10.173/2014 preconiza a alíquota para o recolhimento do ICMS por ST nos estabelecimentos desse segmento econômico citado, dispondo que nas aquisições de mercadorias adquiridas em outra Federação que se enquadre em uma destas atividades econômicas tais como: comércio atacadista e varejista de tintas, materiais de construção, ferragens e ferramentas, areias, cal, comércio de madeiras, ficará sujeito a carga reduzida de 10,15% como alíquota final, aplicado ao valor total da operação.

Por este mesmo embasamento legal, fica delimitado que a alíquota final de 10,15% é formada de uma margem de lucro composta de 45% sobre o valor total da operação, sobre o qual se aplica 7%.

O art. 50 trata ainda sobre a necessidade de se atender requisitos para aproveitamento do benefício. Tais requisitos envolve o recolhimento antecipado do imposto pelo remetente, o destinatário deve estar regular e idôneo. Regular é quando o contribuinte está com o cadastro habilitado, e idôneo quando a empresa não apresenta débitos estaduais tanto de ICMS quanto de Imposto sobre a

Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Somente quando ambas as situações estiverem de acordo com os requisitos é que se torna possível obter a Certidão Negativa De Débitos (CND) ou ainda ou Certidão Positiva de Débitos Fiscais com efeito de Certidão Negativa de Débitos Fiscais (CPND), junto a Secretaria de Estado de Fazenda (SEFAZ). A inobservância dos requisitos mínimos culminará na lavratura de Termo de Apreensão e Depósito (TAD), podendo a SEFAZ atribuir acréscimos legais, o contribuinte perde o benefício, tendo que pagar sobre a carga média disposta no Anexo XVI do RICMS, no caso para materiais de construção a carga média atribuída é 15%.

A empresa estando inidônea e irregular perante o fisco estadual e a SEFAZ deverá recolher antecipado o ICMS pela alíquota da carga média, neste caso 15% sobre o valor total da operação.

2.2.1.8 ICMS NORMAL

O regime de ICMS normal consiste em um regime de apuração estabelecido pelo RICMS/MT, que está disposto no art. 78 apresentando os critérios para a apuração do ICMS pelo regime de Tributação ICMS Normal.

2.2.1.8.1 APURAÇÃO DO ICMS NORMAL

Fica estabelecido de acordo com o art.78 do RICMS/MT que no último dia de cada mês o estabelecimento deverá efetuar as seguintes apurações no qual se refere aos registros de entradas e saídas de operações e prestações: o valor total contábil, valor total da BC com debito do imposto e o valor do respectivo imposto debitado, valor total das operações e prestações isentas ou não tributadas, e valor fiscal total de demais operações ou prestações que não tenha debito de imposto.

Há uma exceção ao registro de entradas, que deverá ser apurado a diferença de ICMS devido ao Estado, referente a entrada ou aquisição de mercadorias de outro Estado, destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado, e da

utilização de serviço, em que a prestação não tenha vínculo com outras operação ou prestação subsequente que tenha incidência do ICMS.

2.2.1.8.2 REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS NORMAL

O art. 78, no item III, o RICMS/MT dispõe que no registro de apuração do ICMS Normal, deverá ainda ser efetuado a apuração e registro dos valores de outros débitos, dos estornos de débitos e créditos, valor total de créditos e débitos do imposto, o valor das deduções que estejam prevista pela legislação, o valor total a ser recolhido, o saldo credor que será transportado para o período posterior, e os valores referente a diferença a recolher. Tais valores deverão ser declarados ao fisco em conformidade com as obrigações acessórias.

Conforme dispõe os art's. 281- 282 do RICMS/MT, as empresas dever-se-ão sujeitar-se às obrigações acessórias efetuando nelas os registros dos débitos, créditos, saldos credores e devedores do ICMS Normal, ou seja, o registro e a apurações dos débitos e créditos o ICMS deverão ser informados na entrega da Guia de Apuração e Informação ICMS (GIA) e Escrituração Fiscal Digital (EFD), conforme ocorre a obrigatoriedade da entrega de cada declaração e registro.

De acordo com o art. 79 do RICMS/MT, os estabelecimentos enquadrados no ICMS Normal, ficam obrigados a EFD, nota fiscal eletrônica, ao conhecimento de transporte eletrônico e apuração mensal do imposto.

O art. 49 do RICMS institui a alíquota a ser aplicada na BC na apuração do ICMS Normal, que é de 17% para operações e serviços dentro do Estado, e 12% para operações e serviços interestaduais, as mesmas alíquotas padrão do sistema tributário do MT.

Para cálculo do ICMS normal nas empresas de comércio de matérias de construção, fica sujeito a aplicação da alíquota no valor total da operação, o ato do recolhimento deverá ser efetuado na venda do produto ou da prestação do serviço.

2.2.1.9 ICMS CARGA MÉDIA - ESTIMATIVA SIMPLIFICADA

O ICMS Estimativa Simplificada foi regulamentado no Estado de MT pelo Decreto 392/2011 do RICMS/MT. É o sistema de apuração e recolhimento de ICMS que trabalha em consonância com o regime de ST. O Decreto 392/2011 em seu art. 87-J-6 configura o ICMS Estimativa Simplificado ou ainda ICMS Carga Média, como sendo o embasamento legal que valida o recolhimento do ICMS por Carga Tributária Média, conforme o CNAE que o contribuinte encontra-se enquadrado.

O percentual da carga tributária a ser aplicado fica definido conforme a atividade econômica do estabelecimento, ocorrendo que o remetente quando de outro Estado, for credenciado ao Substituto tributário na SEFAZ do MT o contribuinte remetente fica obrigado a recolher o ICMS antecipado devida ao MT, ou seja, a obrigatoriedade passa a ser do remetente e não do destinatário.

O enquadramento na Carga Média exclui ao contribuinte da possibilidade de apuração do ICMS por legislação específica do produto ou serviço e substituindo a sistemática de deduções, manutenção, estornos ou direito de créditos.

Conforme §3º do art. 87-J-7 limita a composição do valor total das operações, para a aplicação do percentual (alíquota) que se refere à carga média tributária, não integrará o valor total das operações: o valor do ICMS devido por ST,, retido pelo remetente , destacado na NF da qual se refere a operação, os valores de operação de bens, mercadorias e serviços que se enquadrar na imunidade e isenção do ICMS, operações referente devolução, retorno, remessa, mostruário, demonstração, mercadorias para treinamento, remessas em consignação mercantil, leasing, comodato, empréstimos e demais operações da mesa natureza, desde que tais operações tenham documentos comprobatórios e que tenham data prevista para retorno ao estabelecimento originário. Não integram o valor para cálculo de ICMS Carga Média, conseqüentemente a aplicação da alíquota para o recolhimento o imposto.

Ainda no art. 87- J-7 no §3º- A, o RICMS trata que quando o remetente for credenciado como substituto tributário junto à Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso, para o preenchimento dos campos da Nota Fiscal o campo BC deverá ser ajustado o valor que compreender o valor total que com a aplicação da alíquota obtenha-se o valor do ICMS a recolher.

§ 3º- (...) quando o remetente da mercadoria for credenciado como substituto tributário junto à Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso, para fins de preenchimento dos campos da respectiva Nota Fiscal, o valor da base de cálculo deverá ser ajustado ao montante que, uma vez multiplicado pela alíquota prevista para a respectiva operação, totalize imposto em valor correspondente ao resultado da aplicação do percentual de carga média fixado para a CNAE do destinatário, em consonância com o Anexo XVI, sobre o valor total da Nota Fiscal, respeitadas as exclusões estabelecidas nesta seção. (MATO GROSSO, 2014).

Conforme §4º do art. 87-J-7 o recolhimento do ICMS conforme este critério disposto nesse artigo encerra a cadeia tributária, porém, concedendo ao fisco o direito de efetuar o lançamento quando for constatado inconsistência de dados e valores utilizados para fins de cálculo e recolhimento do imposto. Isto é, exceto como destacado no art. 87-J-88 o regime de estimativa simplificada não encerra a cadeia tributária no qual se refira a entrada de mercadorias recebidas em transferência de origem de estabelecimento de outro Estado que pertença ao mesmo titular do destinatário de MT.

O art. 87-J-9 dispõe que para operações e respectivos prestação de serviço de transporte que se destinar a bens ou mercadorias à indústria do MT, não se encerrará a cadeia tributária, neste ato. Para encerrar a fase tributária, conforme §1º ainda do Art. 87-J-9, deverá apurar e recolher nos prazos fixados pela legislação o valor o ICMS devido pelas operações próprias, efetuando as deduções conforme previsto pela legislação, pelo regime de estimativa simplificada pelas entradas de bens e mercadorias adquiridos em operações interestaduais do período ainda que foi recolhido pelo remetente. Este valor da dedução não poderá superar o valor encontrado conforme aplicação da alíquota na BC e enfim, recolher o valor do ICMS devido conforme estimativa simplificada, pelas saídas da mercadorias, usando a aplicação da alíquota conforme estabelecido ao CNAE.

O art. 87-J-11 do RICMS estabelece que podem ser enquadradas neste regime de Estimativa Simplificada as empresas que estiverem como CNAE principal aquele destacado no Anexo XVI. Em situação em que ocorra a mudança do CNAE pelo estabelecimento para fins de enquadramento do regime Carga Média só será autorizado a mudança de faixa de Carga Tributária Média com a comprovação de que realmente o estabelecimento tenha efetuado a mudança de atividade principal do estabelecimento de forma física e legal. Conforme o Anexo XVI o CNAE: 4744-0/05 (Comércio varejista de materiais de construção não especificados

anteriormente) e 4744/0-99 (Comércio varejista de materiais de construção em geral), a alíquota a ser aplicado é de 15% sobre a BC.

O art. 87-J-12 destaca que a permanência no regime de Estimativa Simplificada é facultativo, podendo o contribuinte pedir exclusão à Agência Fazendária do seu domicílio tributário até o dia 30 de Novembro de cada ano. o contribuinte pode pedir a reintegração ao regime a qualquer momento à Agência Fazendária do domicílio fiscal em que está. O enquadramento será concedido no segundo mês subsequente do pedido.

No que se refere ao lançamento do ICMS pelo regime de Estimativa Simplificada, o art. 87- J – 13 admite:

Ressalvado o preconizado no § 2º-A do art. 87-J-6 e no art. 87-J-14, o lançamento do imposto pelo regime de estimativa simplificado será processado no âmbito da Gerência de Informações de Nota Fiscal de Entrada da Superintendência de Informações do ICMS – GINF/SUIC que disponibilizará, no sítio da Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso na internet, ww.sefaz.mt.gov.br, o respectivo documento de arrecadação. (MATO GROSSO, 2014). (Grifo do autor).

Ainda, o art. 87-J-13, no §1º insere a obrigatoriedade do recolhimento do imposto pelo contribuinte até o vigésimo dia do segundo mês subsequente ao da entrada da mercadoria no MT, para contribuintes credenciados no regime como substituto tributário junto a SEFAZ. Fica estabelecido no mesmo prazo determinado para recolhimento do ICMS que seria devido por ST, no qual se refere nas operações que for por ele efetuado.

O art. 87-J-14 estabelece que se o contribuinte remetente estiver irregular e inidôneo perante a administração tributária do Estado, não poderá seguir em regra o art. 87- J-13, devendo ser efetuado o recolhimento do ICMS antecipado.

2.2.2 INFORMATIZAÇÃO DO ICMS

A informatização do ICMS procedeu-se com a implantação do sistema eletrônico de controle e recolhimento imposto pelo Estado junto a administração tributária ao contribuinte. O STB com o decorrer do tempo criou diversos

mecanismos de controle fiscal o qual reduz as possibilidades de existência de sonegação fiscal através do maior controle do Estado sobre as operações efetuadas pelo contribuinte.

Um dos mecanismos atualmente vigente criado pela legislação brasileira é o Sistema Público de Informação Digital (SPED), que foi regulamentado pelo Decreto 6.022 em 22 de Janeiro de 2007, que em seu art. 2 dispõe:

O SPED é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações. (BRASIL, 2007).

Através do SPED, o fisco mantém maior conhecimento e controle das operações efetuadas pela empresa, como entrada e saídas de mercadorias, recolhimento e retenção de impostos, além de que pelo SPED, o contribuinte informa os débitos e créditos dos impostos (inclusive ICMS), deduções, isenções, valores recolhidos e a recolher. Considerando que o SPED é um sistema que permite o contribuinte assumir uma dívida perante o fisco.

O sistema de informação disposto pela Receita Federal, afirma que:

A Escrituração Fiscal Digital - EFD é um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED. (RECEITA FEDERAL, 2014).

A escrituração é efetuada por programa disponibilizado pela receita federal em seu portal na internet. O envio do arquivo EFD deverá assinado por certificado digital da empresa, e transmitido via internet para base de dados da receita federal.

2.2.2.1 VANTAGENS

A vantagem da informatização do sistema é que a praticidade de transmitir informação ao fisco é maior, levando em consideração que com os mecanismos

criados pelo STB os riscos de ocorrerem erros, fraudes e sonegação fiscal efetuados pelo contribuinte é menor. Isto porque, o STB constitui tais mecanismos com o intuito de redução de sonegação e de maior recolhimento de impostos. Esses mecanismos, tornam-se vantajosos para o contribuinte, pois possibilita ao mesmo maior controle das suas operações, e o provisionamento e conhecimento dos débitos e recolhimentos de impostos efetuados.

2.2.2.2 DESVANTAGENS

O sistema de informação não constitui desvantagem para o fisco, mas para o contribuinte acarreta mais uma obrigação acessória a ser entregue mensalmente. Além disso, para o contribuinte que não recolhe e informa o imposto de forma correta implica maiores limitações em suas operações, uma vez que a não entrega das declarações e escriturações exigidas pelo fisco levam ao bloqueio das CND's federais e estaduais.

2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Planejamento tributário é de suma importância para a saúde financeira da empresa possibilitando o recolhimento dos impostos com carga tributária menor e da análise de seu sistema tributário interno.

Conforme Melo (2014), são muitos os impostos que recaem sobre o contribuinte brasileiro, desta forma torna-se difícil o recolhimento “em dia” destes tributos, uma vez que também são diversas as leis e decretos que regem os tributos. Torna-se, portanto imprescindível a presença do planejamento tributário, sendo uma questão de sobrevivência para as empresas, pois visa a redução de recolhimento de tributos legalmente.

Considerando que o sistema tributário nacional é muito complexo, e as atualizações ocorrem progressivamente, torna-se difícil o acompanhamento pelo contribuinte, acabando que o contribuinte ou o próprio setor fiscal/contábil efetue cálculos incorretos. Conseqüentemente ocorre-se o recolhimento indevido

acarretando multas onerosas ao contribuinte e limitações em sua capacidade de trabalho.

Para Meirelles (2014) o planejamento tributário é a ferramenta que quando utilizada pelas companhias, permite que organizem as obrigações fiscais bem como propiciam a estas que economizem nos tributos de forma legal, influenciando diretamente no fluxo de caixa e num resultado positivo da empresa.

Para Chaves (2010, p. 5) “o planejamento tributário é o processo de escolha de ação, não simulada, anterior a ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos”.

Entende-se que o planejamento está prontamente vinculado com a economia de tributos pagos, diretamente ou indiretamente. Chaves (2010) ainda expõe que o planejamento tributário não é apenas um direito estabelecido pela CF/1988, mas está estabelecido como dever no art. 153 da Lei 6.404/76. No art.153 “o administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus negócios”.

Com a finalidade de reduzir a onerosidade da carga tributária, o empresário procura de alguma forma pagar os impostos pela alternativa menos onerosa possível, de maneira legal e propícia. Enquanto, como salienta Chaves (2010, p. 6) “o legislador vem procurando eliminar todas as possibilidades que surgem de reduzir de forma legal a carga tributária”. Portanto, o contribuinte sempre busca na legislação alternativas menos onerosas de cobrança e pagamento de tributos.

Para Chaves (2010), o legislador está sempre modificando a lei, pois conforme o contribuinte identifica situações que podem favorecer na redução de tributos, o legislador para evitar, modifica a lei, restringindo o benefício.

2.3.1 PROCEDIMENTOS PARA FAZER PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Segundo Chaves (2010, p. 6-7), o profissional que atua neste segmento deve realizar um estudo sobre o planejamento tributário e começar com uma revisão fiscal, nos seguintes aspectos:

1. Fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e recolher a ação menos onerosa para os fatos futuros; 2. Verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior; 3. Verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos são indevidos; 4. Analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação do imposto de Renda e da contribuição sobre o lucro, calculando de que forma (real ou presumida) a empresa pagará menos tributos; 5. Levantar o montante dos tributos pagos nos últimos cinco anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa; (CHAVES, 2010, p. 6-7).

Em suma Chaves (2010) salienta a importância do planejamento tributário que passa pela crucial necessidade de ter total conhecimento da empresa e em suas operações, e ter um profissional que seja conhecedor e competente.

3 METODOLOGIA

Este trabalho realizará uma pesquisa descritiva, por meio de pesquisa bibliográfica, pesquisa quantitativa e estudo de caso. A pesquisa descritiva, busca a observação dos fatos, registrando, analisando, classificando e interpretando os fatos sem interferir nestes. Ou seja, os fatos são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.

Para Gil (1999) a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população, fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Cervo e Bervian (1983) definem a pesquisa bibliográfica como a pesquisa que explica um problema a partir de referenciais teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como uma parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado, existentes sobre um determinado assunto ou problema.

Gil (1999) explica que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos. Apesar de praticamente todos os outros tipos de estudos exigirem trabalho desta natureza, há pesquisas exclusivamente desenvolvidas por meio de fontes bibliográficas.

O material consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde publicações independentes, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses entre outros. Por meio destas bibliografias reúnem-se conhecimentos sobre a temática pesquisada.

Diferentemente da pesquisa qualitativa, a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Este procedimento não é tão profundo na busca do conhecimento da realidade ou dos fenômenos, uma vez que se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos.

Richardson (1999) afirma que a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde a mais simples (como percentual, média, desvio padrão) até mais complexas (como coeficientes de correlação, análise de regressão etc.). A utilização desse tipo de pesquisa torna-se relevante à medida que se utiliza de instrumentos estatísticos desde a coleta, até a análise e o tratamento dos dados.

Na visão de Vergara (2005) o estudo de caso é o tipo de pesquisa que é realizada baseada em poucas unidades e, frequentemente com apenas uma unidade, podendo ser um estudo com uma pessoa, família, produto, órgão público, comunidade, empresas ou até mesmo um país. Este tipo de pesquisa tem o caráter de aprofundamento e detalhamento e pode (ou não) ser realizado em campo.

O estudo de caso apresentado neste estudo, foi realizado em uma empresa localizada na cidade de Juara/MT, cujo ramo de atividade é o comércio de materiais de construção definida pelo CNAE – 4744/0-05 (comércio de materiais de construção não especificados anteriormente), e CNAE – 4744/0-99 (comércio varejista de construção em geral).

Será realizado um tratamento quantitativo dos obtidos pela pesquisa de campo junto aos gestores e contador da empresa.

4 O ESTUDO DE CASO/A PESQUISA

A pesquisa foi desenvolvida em uma empresa de comércio de materiais de construções caracterizada como Alfa, situada na cidade de Juara, no Estado do Mato Grosso.

A empresa Alfa iniciou suas atividades em 14 de Outubro de 1997, constituída como sociedade empresária limitada, devidamente registrada por contrato social na Junta Comercial do Estado do Mato Grosso. É uma entidade enquadrada como Micro empresa (ME), tributada pelo regime tributário de lucro presumido, possui o quadro de funcionário composto por 12 (doze) empregados devidamente registrados. Para a administração da empresa não fora selecionado pessoa externa, o proprietário exerce a função.

A empresa estava enquadrada no regime estadual de Estimativa Simplificada na apuração do imposto ICMS, efetuando o recolhimento no vigésimo dia do mês subsequente atribuindo a alíquota de 15% na BC (Valor da operação).

O regime de estimativa simplificada foi criado pelo legislador com finalidade de facilitar a apuração do ICMS e recolhimento. A simplicidade está em ter como diferencial na apuração do imposto onde é efetuada pela aplicação da alíquota na BC (valor da operação), alíquota esta definida conforme Carga Média determinada pela atividade econômica da empresa, logo, pelo CNAE. Em suma, adotou-se uma mesma alíquota para todos os produtos deste seguimento, tendo a opção de pagar o imposto até o vigésimo dia do mês subsequente do lançamento de ofício pela SEFAZ.

Vale lembrar que esta categoria tem um benefício desde que recolha antecipadamente o imposto (recolhimento por ST), sendo que pelo recolhimento antecipado aplicar-se-á a alíquota de 10,15%, e no recolhimento pelo lançamento de ofício no vigésimo dia do mês subsequente a alíquota a ser aplicada na BC é de 15% conforme disposto no Decreto 392/2011 RICMS/MT, art. 87-J-11.

Na figura 1 é apresentado como é recolhido o ICMS na nota fiscal, referente a compra de mercadorias para comercialização.

FIGURA 01: Cálculo de Impostos – NF- e nº 29112

CÁLCULO DO IMPOSTO									
BASE DE CÁLCULO DO ICMS		VALOR DO ICMS		BASE DE CÁLCULO DO ICMS ST		VALOR DO ICMS ST		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS	
R\$ 87.335,43		R\$ 0,00						R\$ 87.355,43	
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	DESCONTO	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS			VALOR DO IPI		VALOR TOTAL DA NOTA	
								R\$ 87.355,43	

Fonte: SEFAZ/MT (2014)

Na situação da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) de entrada apresentado acima, o recolhimento do imposto ocorreu pelo regime de Estimativa Simplificada com a aplicação da alíquota de 15% na base de BC e recolhimento no vigésimo dia do segundo mês subsequente.

A BC na NF-e transcrita acima é de R\$ 87.355,43 (oitenta e sete mil, trezentos e cinquenta e cinco reais e quarenta e três centavos), o mesmo valor que o total dos produtos. Ou seja, o valor da operação aplicando a alíquota de 15%, onde foi apurado o valor de ICMS a recolher de R\$13.100,31 (treze mil cem reais e trinta e um centavos.). Como ocorre a cobrança no mês subsequente por demonstrativo mensal, não se faz obrigatório destacar o valor do ICMS na NF-e. Uma vez destacado a empresa fica obrigada a recolher o ICMS por ST.

O ICMS nesta situação é lançado por ofício pela SEFAZ, no demonstrativo de ICMS mensal, em conformidade com o art. 87-J-6 RICMS (ICMS Estimativa Simplificado), lançado no período entre o dia 1º ao dia 5º do mês, ou ainda, podendo ocorrer o lançamento em data anterior, pois a data do lançamento do Demonstrativo de Arrecadação Automatizado (DAR1/AUT) não altera a data do recolhimento do imposto, com data para pagamento o vigésimo dia do mês, tal como segue:

FIGURA 02: DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DE DAR1/AUT 2014/04

GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DE DAR-1/AUT							DATA :11/09/2014 HORA :21:50:25		
Razão Social: ALFA LTDA – ME			Inscrição Estadual: XX.XXX.XXX-XX			Código do Tributo: 2010 - ICMS EST.SIMPLIFICADO-ART.87-J-6 RICMS			
Nº DAR Original: 999/06.659.459-24			Data da Geração: 25/05/2014			Vencimento: 20/07/2014			
Nº NF	Data Emissão	Carga Tributária	Base. Calculo	Valor IPI	Créd.ICMS Ret.	Valor ICMS	CNPJ do Fornecedor	Razão Social	
29112	06/04/2014	15	87.355,43	0.00	0.00	13.100,31	76.635.689/0001-92	O V D IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA LTD	
TOTAL DE ICMS DO DAR.....:						13.100,31	Valor Líquido a Recolher.....:		13.100,31
Crédito Concedido.....:						0,00			

Fonte: SEFAZ/MT.

A SEFAZ poderá lançar vários demonstrativos de cálculo de DAR-1/AUT. Este demonstrativo refere-se a NF-e 29112 de 06 de Abril de 2014 lançada no demonstrativo em 25 de Maio de 2014. Importa salientar que a SEFAZ ainda teria o prazo para efetuar o lançamento do demonstrativo até dia 05 de Junho de 2014.

Como pode-se observar, foi lançado neste demonstrativo a NF-e 29112 (descrita acima) aplicando se a alíquota de 15% sobre o valor total da NF-e. Não houve crédito concedido porque o destinatário, no caso a Empresa Alfa não efetuou recolhimento por ST, ou seja, recolhimento no ato da compra ou saída (em si antecipado).

Já em julho de 2014 foi apresentada à empresa a opção de recolher o imposto por ST, aderindo ao benefício de recolher pela alíquota 10,15%. Após esta conscientização do contribuinte, o mesmo optou por recolher o imposto antecipadamente aplicando a alíquota de 10,15% na BC, apresentando então a NF-E de entrada, emitida no dia 15 de julho de 2014 (NF-e 2472): demonstrada na Figura 3.

FIGURA 03: Cálculo de Impostos – NF-e nº 24721

CÁLCULO DO IMPOSTO					
BASE DE CÁLCULO DO ICMS		VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLCULO DO ICMS ST	VALOR DO ICMS ST	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS
R\$ 112.321,41		R\$ 0,00	R\$112.321,41	R\$ 11.400,62	R\$ 112.321,41
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	DESCONTO	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS	VALOR DO IPI	VALOR TOTAL DA NOTA
	0,00	0,00	0,00	0,00	R\$ 112.321,41

Fonte: SEFAZ/MT (2014)

A NF-e, parcialmente transcrita acima, foi tributada conforme benefício concedido ST, ou seja, antes que ocorresse o fato gerador. Nesta NF-e de compra o valor da operação foi de R\$ 112.321,41 (Cento e doze mil, trezentos e vinte e um Reais e quarenta e um centavos) e aplicado uma alíquota de 10,15% conforme benefício concedido por recolher antecipadamente o tributo, por substituição tributária. Isto é, o contribuinte em suas operações está aplicando a regra do benefício para 10,15% recolhendo antecipadamente o imposto.

Em suma, entende-se que o contribuinte recolhendo o imposto antecipadamente está automaticamente usufruindo do benefício da ST. A ST é um sistema de recolhimento antecipado do tributo antes mesmo que ocorra o fato gerador da operação. A lei pode atribuir nesta situação a obrigação de recolhimento ao sujeito passivo da operação.

Sabe-se que nestas condições o recolhimento do imposto está enquadrado no regime incidência de não comutatividade, uma vez efetuado o pagamento não ocorrerão cobranças do mesmo em operações futuras.

No demonstrativo de cálculo de ICMS apresentado na Figura 4 destaca-se o valor do imposto e o valor do crédito, tal como segue:

FIGURA 04: DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DE DAR-1/AUT 2014/07

GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DE DAR-1/AUT	DATA :11/09/2014 HORA :21:50:25
---	------------------------------------

Razão Social: ALFA LTDA – ME	Inscrição Estadual: XX.XXX.XXX-XX	Código do Tributo: 2010 - ICMS EST.SIMPLIFICADO-ART.87-J-6 RICMS
Nº DAR Original: 999/07.423.329-17	Data da Geração: 26/08/2014	Vencimento: 20/09/2014

Nº NF	Data Emissão	Carga Tributária	Base Calculo	Valor IPI	Créd.ICMS Ret.	Valor ICMS	CNPJ do Fornecedor	Razão Social
24721	15/07/2014	10,15	112.321,41	0.00	0.00	11.460,62	60.910.023/0001-65	INDUSTRIAS QUIMICAS IRAJA LTDA
TOTAL DE ICMS DO DAR.....:						11.460,62	Valor Líquido a Recolher.....: 0,00	
Crédito Concedido.....:						11.460,62		

Fonte: SEFAZ/MT (2014)

No demonstrativo mensal de ICMS lançado pela SEFAZ, em 26 de agosto de 2014; referente ao período de Julho de 2014, a NF-e 24721 (a qual teve sua tributação descrita na Figura 4) foi lançada com o valor do imposto e do crédito concedido por ter sido recolhido antecipadamente o ICMS, assim obtendo um valor a pagar igual a 0. Importar salientar que caso a entidade esteja inidônea e irregular perante o fisco e a SEFAZ, a empresa fica obrigada a recolher o ICMS antecipadamente pela alíquota da Carga Média, isto é, aplicando o percentual de 15% no valor da operação. O não cumprimento via regra, caracterizará em lavratura de TAD cujo valor do ICMS a ser recolhido será de 15% sobre o valor das mercadorias acrescentado de multa de igual valor.

5 CONCLUSÃO

Entre as formas de apuração de imposto apresentadas no decorrer deste trabalho, foi evidenciado que a ST (a qual em suma o contribuinte recolhe o ICMS na fonte) quando aplicada às empresas no ramo de materiais de construção acaba por se tornar mais rentável e vantajosa as empresas. Utilizando este regime a empresa terá uma redução nos gastos com impostos de aproximadamente 4,85% sobre o valor de suas operações de compras. Isto fica comprovado no estudo de caso realizado em uma empresa deste ramo.

No início do estudo de caso, foi verificado que a respectiva empresa, estava trabalhando com a apuração de imposto pela Estimativa Simplificada recolhendo mensalmente seu imposto a 15%. Mediante tais informações, fora apresentada ao contribuinte outra forma de apuração de imposto que seria mais rentável e de imediato, o contribuinte aderiu ao benefício.

A grande maioria das empresas não opta pela ST pelo simples motivo de não conhecerem essa forma de apuração de imposto como também os benefícios que esta oferece. Daí a importância de o gestor conhecer de fato a legislação e trabalhar o planejamento tributário de forma a obter o melhor resultado para a empresa. Implantar o planejamento tributário dentro da empresa é uma forma de controlar o recolhimento dos impostos, manter ela organizada fiscalmente e ter a oportunidade de escolher o melhor regime de tributação.

No decorrer do trabalho demonstrou-se como eram efetuados os cálculos pela SEFAZ do MT antes (conforme figuras 1 e 2), e depois do benefício (conforme as figuras 3 e 4). Foi comprovada a efetividade na redução dos custos utilizando-se condições impostas pelo regime de apuração através de ST.

Para que as empresas possam usufruir do benefício da ST, é preciso que esta esteja regular e idônea perante o fisco estadual, essa situação pode ser verificada por meio da emissão da CND ou Certidão Positiva de Débitos Fiscais com efeito de Certidão Negativa de Débitos Fiscais (CPND). Caso a empresa não tenha a CND liberada não poderá ter acesso ao benefício, tendo que recolher o imposto na apuração com carga tributária maior, daí a vantagem de o contribuinte manter a empresa regularizada perante a receita estadual.

Conclui-se, portanto que, devido à alta competitividade do mercado o conhecimento do gestor na área fiscal é imprescindível para a empresa. Isto porque os impostos são gastos bastante expressivos e atuam diretamente no custo dos produtos e na formulação de preços. Desta forma a boa interpretação da legislação contribui consideravelmente para que a empresa consiga reduzir seus custos e tenha sucesso.

O conhecimento do histórico da empresa pelo gestor e ou encarregado do departamento fiscal é necessário, uma vez que mediante a complexidade do STB surge a necessidade deste estar totalmente integrado com a empresa e com o sistema tributário nacional e estadual, para que o planejamento tributário seja efetuado de forma eficiente e eficaz. Importa afirmar que a legislação tributária do Estado do MT é muito ampla e é definida por muitas particularidades, pois, existem diversas formas de apuração de ICMS, voltada para cada ramo de atividade das empresas. A ausência do conhecimento da empresa sobre a legislação impede que o contribuinte possa efetuar um planejamento tributário, fator importante para que o pagamento de impostos seja o menos oneroso possível, beneficiando a saúde financeira da entidade e proporcionando produtos mais competitivos ao mercado, enfim, contribuindo para o aumento do lucro.

REFERÊNCIAS

BORGES, Bonavides Humberto. **Gerencia de Impostos : IPI, ICMS e ISS**. 5 Ed. São Paulo. Editora Atlas S.A, 2004.

BRASIL. Constituição Federal (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Publicado em Diário Oficial da União, em 16 de Julho de 1934. Disponível em: <<
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm>>

_____. **Ementa Constitucional nº 18 (1965)**. Publicada em Diário Oficial da União. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 08 Nov. 2014.

_____. Código Tributário Nacional (1966). In: **Vade Mecum**: Acadêmico de Direito. 16.ed. São Paulo: Rideel, 2013.

_____. Constituição Federal (1988). In: **Vade Mecum**: Acadêmico de Direito. 16.ed. São Paulo: Rideel, 2013.

CARRAZZA, Antonio Roque, **ICMS, 14º Edição revista e Ampliada até a Ementa Constitucional 57/2008 e de acordo com a Lei Complementar 87/96, com suas Ulteriores modificações**, 2009, ed. Malheiros Editores, São Paulo/SP.

CARVALHO, Barros de Paulo. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

_____. **Curso de direito tributário**. 17 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

CASTARDO, Fernando Hamilton; **Primeiras Linhas de Direito Tributário Nacional** – Campinas/SP: Millennium Editora, 2008.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica: para uso dos estudantes universitários**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

CHAVES, Coutinho Francisco; **Planejamento tributário na Prática: Gestão tributária Aplicada**. 2 Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

ESAF - **Escola de Administração Fazendária - Fórum fiscal dos estados brasileiros (FFEB) programa de estudos 2011** – Brasília- DF, 2012.

FABRETTI, Camargo Láudio, **Código Tributário Nacional – Comentado**, 8 ed. Revista e Atualizada com N° 118/05, São Paulo: Atlas, 2008.

FABRETTI, Camargo Laúdio; FABRETTI, Ramos Dilene. **Direito Tributário para os cursos de Administração e Ciências contábeis**. 5° Ed., 2006, Editora Atlas, São Paulo. SP.

FIGUEIREDO, Antonio Carlos, **Legislação Brasileira Referenciada**, 2007, 8 ed. Primeira Impressão.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**, 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDICIBUS, Sergio de. **Manual de Contabilidade**. 6 ed. São Paulo: Atlas S.A, 2003.

LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**, 6 ed., São Paulo: Atlas S.A, 2001.

MACHADO, de Brito Hugo. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed., São Paulo/SP:, Editora Malheiros Editores, 2010.

MATO GROSSO. Secretária de Estado de Fazenda. **Regulamento de ICMS**. Publicado em Diário Oficial. Lei 7.098 de 30 de Dezembro de 1998. Disponível em: <pp1.sefaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/regulamentoicms.nsf>. Acesso em: 15 Jul. 2014.

_____. Publicado em Diário Oficial. Decreto 392 de 30 de Maio de 2011. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/0/bbc31601bff39edd842578a100448ff0>>. Acesso em: 15 Jul. 2014.

_____. Publicado em Diário Oficial. Lei 10.173 de 21 de Outubro de 2014. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/7C7B6A9347C50F55032569140065EBBF/60B09DA6EFB632A784257D79004431F6>>. Acesso em: 15 Ago. 2014.

MEIRELLES, Humberto. **A importância do Planejamento tributário**. Disponível em: <<http://revistavisaojuridica.uol.com.br/advogados-leis-jurisprudencia/76/a->

importancia-do-planejamento-tributario-divergencias-de-interpretacao-da-272017-1.asp>. 15 Jul.2014.

MELO, Veloso. Advogados , **A Importância do Planejamento tributário nas empresas, 2014**. Disponível em:

<<http://velosodemelo.jusbrasil.com.br/noticias/100055294/a-importancia-do-planejamento-tributario-nas-empresas>>. Acesso em: 15 Jul. 2014.

OLIVEIRA, Martins Luis; CHIEREGATO, Renato; JUNIOR, Perez Hernandes José; GOMES, Bezerra Marliete. **Manual de Contabilidade Tributária**. 6 ed. Editora Atlas, 2007.

PÊGAS, Henrique Paulo, **Manual de Contabilidade Tributária**. 5 ed. Freitas Barros Editora, 2008.

RIBEIRO, Moura Osni; PINTO, Aparecido Mauro. **Introdução a Contabilidade Tributária**. 1 ed., São Paulo/ SP: Saraiva, 2013.

RICHARDISON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: Métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SABBAG, Moraes de Eduardo. **Direito Tributário**. 8 ed., São Paulo: Editora Premier Maxima, 2005.

SEFAZ MT. **Portal da Secretaria da Fazenda**. Disponível em: <www.sefazmt.gov.br>. Acesso em: 27 Fev. 2014.

STEINBRUCH, Fernando. **A complexidade do Sistema Tributário brasileiro**. Art., Ed. 09 Fev. 2014. Disponível em <<http://www.impostometro.com.br/posts/a-complexidade-do-sistema-tributario-brasileiro>> Acesso em: 08 de Set. 2014.

TORRES, Lobo Ricardo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14 ed. Rio de Janeiro/RJ: Editora Renovar.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2005.