

**FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITARIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIENCIAS CONTABEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DO CURSO**

ROBERTA SABINO SIQUEIRA DE SOUZA

**O DESTAQUE DO ICMS-ST NO REGIME TRIBUTÁRIO DO SIMPLES
NACIONAL: um estudo de caso em uma empresa industrial.**

VOLTA REDONDA

2019

**FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITARIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIENCIAS CONTABEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DO CURSO**

**O DESTAQUE DO ICMS-ST NO REGIME TRIBUTÁRIO DO SIMPLES
NACIONAL: um estudo de caso em uma empresa industrial**

Monografia apresentada ao curso de ciências contábeis da UniFOA como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em ciências contábeis.

Aluna:
Roberta Sabino Siqueira de Souza

Orientador:
Professor Mestre Lana Cristina de Oliveira

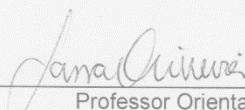
**VOLTA REDONDA
2019**

FOLHA DE APROVAÇÃO

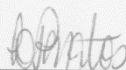
Trabalho de Conclusão de Curso intitulado DESTAQUE DO ICSM-ST NO REGIME TRIBUTÁRIO DO SIMPLES NACIONAL: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA INDUSTRIAL elaborado por Roberta Sabino Siqueira de Souza, apresentado publicamente perante a Banca Avaliadora, como parte dos requisitos para conclusão do curso de Ciências Contábeis.

Aprovada em 12 de novembro de 2019.

Banca Avaliadora:



Professor Orientador
Lana Cristina de Oliveira, Mestre - UniFOA



Professor Avaliador
Luciana Porto de Matos, Mestre - UniFOA



Professor Avaliador
Patrícia Nunes Costa Reis, Mestre - UniFOA

“Eu faço da dificuldade a minha motivação

A volta por cima, vem na continuação.”

Charlie Brown Jr.

Dedico esse trabalho a Deus, pela força e coragem durante toda esta longa jornada.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus por ter permitido chegar até aqui. A minha mãe pela paciência e motivação. Aos Mestres pelos conhecimentos transmitidos com amor e dedicação. Por fim aos meus amigos que me ajudaram diretamente e indiretamente.

RESUMO

Intitulado como o Destaque do ICMS – ST nas empresas optantes do simples nacional, a presente monografia tem como objetivo analisar o destaque do ICMS – ST na nota fiscal eletrônica em uma indústria optante ao regime tributário do simples nacional. No entanto, procura esclarecer de forma clara e compreensiva a maneira correta de classificar os elementos fundamentais para a emissão da nota fiscal eletrônica, demonstrando assim conceitos importantes e essenciais perante a gestão e operação das empresas microempreendedoras, que inexistindo a falta desses conhecimentos específicos, como ter noções de conceitos básicos referentes ao Código Tributário Nacional, fundamentos do ICMS e ST, impossibilita consequentemente a correta emissão das notas fiscais eletrônicas, podendo acarreta inúmeros prejuízos a entidade. Acredita-se que com a explanação e apresentação do tema em questão seja possível por meio de técnicas e métodos apresentados o estudo possa auxiliar os micros empreendedores na correção de fatos distorcidos proporcionando melhorias em relação ao recolhimento do ICMS - ST e no processo de tomada de decisão por parte dos gestores das empresas. A metodologia utilizada baseou-se em Pesquisa Documental, que parte da premissa da análise de documentos (nesse caso, notas fiscais eletrônicas), além de levantamentos bibliográficos para evidenciar conceitos relevantes ao tema. O estudo em questão analisou notas fiscais, aonde encontrou-se erros em relação a emissão das mesmas. Implicação que impacta nos resultados da empresa, tornando o contador como peça fundamental no auxílio nas tomadas de decisões. Conclui-se que o Destaque do ICMS - ST, é um procedimento indispensável para que haja arrecadação correta do imposto aos cofres públicos, necessita ser estudada a fundo pelos microempreendedores, a fim, de emitir a nota fiscal eletrônica o mais correto possível, buscando a clareza e fidelidades das informações apresentadas na NF-e, zelando a transparência.

Palavras-chave: Código Nacional Tributário, Substituição Tributária, Nota Fiscal Eletrônica.

ABSTRACT

Entitled as the ICMS - ST Highlight in the single national opt - in companies, this monograph aims to analyze and verify the ICMS - ST highlight in the electronic invoice in an industry that chooses the simple national tax regime. However, it seeks to clarify clearly and comprehensively the correct way to classify the key elements for the issuance of the electronic invoice, thus demonstrating important and essential concepts before the management and operation of microenterprise companies, which lacking such specific knowledge, such as Having notions of basic concepts related to the National Tax Code, ICMS and ST fundamentals, consequently precludes the correct issuance of electronic invoices, which can cause numerous damages to the entity. It is believed that with the explanation and presentation of the subject in question it is possible through techniques and methods presented the study can help the micro enterprises to correct distorted facts providing improvements in relation to the collection of ICMS - ST and the process of taking decision making by company managers. The methodology used was based on Documentary Research, which starts from the premise of document analysis (in this case, electronic invoices), as well as bibliographic surveys to highlight concepts relevant to the theme. The study in question analyzed invoices, where errors were found in relation to their issuance. Result that impacts the results of the company, making the accountant as a fundamental piece in helping in decision making. It is concluded that the Highlight of the ICMS - ST, is an indispensable procedure for the correct collection of the tax to the public coffers, needs to be thoroughly studied by micro entrepreneurs, in order to issue the most accurate electronic invoice, seeking the clarity and faithfulness of the information presented in the NF-e, ensuring transparency.

Keywords: National Tax Code, Tax Substitution, Electronic Invoice.

RESUMEN

Con el título de ICMS - ST Highlight en las compañías nacionales opcionales, esta monografía tiene como objetivo analizar y verificar el ICMS - ST en la factura electrónica en una industria que elige el régimen fiscal nacional simple. Sin embargo, busca aclarar clara e integralmente la forma correcta de clasificar los elementos clave para la emisión de la factura electrónica, demostrando así conceptos importantes y esenciales antes de la gestión y operación de las empresas de microempresas, que carecen de conocimientos específicos, como Tener nociones de conceptos básicos relacionados con el Código Tributario Nacional, los fundamentos de ICMS y ST, en consecuencia impide la emisión correcta de facturas electrónicas, lo que puede causar numerosos daños a la entidad. Se cree que con la explicación y presentación del tema en cuestión es posible a través de técnicas y métodos presentados que el estudio puede ayudar a las microempresas a corregir hechos distorsionados proporcionando mejoras en relación con la recopilación de ICMS - ST y el proceso de toma toma de decisiones por parte de los gerentes de la empresa. La metodología utilizada se basó en la Investigación Documental, que parte de la premisa del análisis de documentos (en este caso, facturas electrónicas), así como de encuestas bibliográficas para resaltar conceptos relevantes para el tema. El estudio en cuestión analizó las facturas, donde se encontraron errores con respecto a su emisión. Resultado que impacta los resultados de la empresa, convirtiendo al contador en una pieza fundamental para ayudar en la toma de decisiones. Se concluye que lo más destacado del ICMS - ST, es un procedimiento indispensable para la correcta recaudación del impuesto a las arcas públicas, debe ser estudiado a fondo por los microempresarios, a fin de emitir la factura electrónica más precisa, buscando la claridad y fidelidad de la información presentada en la NF-e, asegurando la transparencia.

Palabras clave: Código Tributario Nacional, Sustitución de Impuestos, Factura Electrónica.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	15
1.1 Problema de Pesquisa.....	15
1.2 Justificativa	16
1.3 Objetivos.....	16
1.3.1 Objetivo Geral.....	16
1.3.1 Objetivos Específicos	17
1.4 Hipóteses.....	17
1.5 Organização do Trabalho	18
2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	19
2.1 Tributos	20
2.1.1 Imposto.....	20
2.1.2 Taxa	21
2.1.3 Contribuição de Melhoria	22
2.1.4 Principais Impostos e Contribuições das Pessoas Jurídicas	22
3. ICMS	24
3.1 Incidência.....	25
3.2 Imunidade	26
3.3 Isenção	27
3.4 Diferimento.....	28
3.5 Suspensão	29
3.6 Alíquota	30
3.7 Simples Nacional	31
4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	34
4.1 Substituição Tributária Para Trás (Diferimento).....	34
4.2 Substituição Tributária Para Frente (Subsequente).....	35
4.3 Substituição Tributária das Prestações Comitentes	36
4.4 Substituição Tributária do Diferencial de Alíquota	37
4.5 Contribuintes	37
5. SPED – SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL	38
5.1 Nota Fiscal Eletrônica (NF-e)	40

5.2 Emissão da Nota Fiscal Eletrônica	42
6. PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS	47
7. ESTUDO DE CASO	48
8. CONSIDERAÇÕES FINAIS	54

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Cadeia do ICMS - ST	36
Figura 2: Transição da Mercadoria	41

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Competência e seus Impostos	21
Quadro 2: Produtos Cesta Básica Isentos do ICMS	27
Quadro 3: Substituição Tributária para Trás em Prática	35
Quadro 4: Numeração da Chave de Acesso	42
Quadro 5: Entrada e Saída de Mercadorias.....	43
Quadro 6: CFOP de Substituição Tributária	44
Quadro 7: MVA Original e MVA Ajustada	48
Quadro 8: Cálculo do ICMS - ST	49
Quadro 9: Cálculo de Julho ICMS - ST	50
Quadro 10: Cálculo de Agosto ICMS - ST.....	51
Quadro 11: Cálculo de Setembro ICMS - ST	51

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Alíquota Geral e Interestadual	30
Tabela 2: Participantes: Alíquota e Faixas aplicados á fabricas/indústria e empresas industriais	33

LISTA DE SIGLAS

CFOP – Código Fiscal de Operação do Produto

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

CSOSN – Código de Situação da Operação no Simples Nacional

CST – Código de Substituição Tributária

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPP – Contribuição Patronal Previdência

DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional

EPP – Empresas de Pequeno Porte

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI – Impostos sobre Produtos Industrializados

IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação

ME – MICRO EMPREENDEDOR

NF-e -- Nota Fiscal Eletrônica

PIS – PROGRAMA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

STN – Sistema Tributário Nacional

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

ST – Substituição Tributária

1. INTRODUÇÃO

Um dos temas frequentemente abordados na contabilidade é a questão da tributação das empresas, de onde origina a arrecadação dos impostos, nos âmbitos Federal, Estadual e Municipal.

O Brasil é considerado um dos países com as maiores taxas tributárias. Conforme exposto por Farias (2018), o Brasil ocupa a 23ª colocação na lista das maiores cargas tributárias de todo o mundo. Empresas de diversos ramos e portes não conseguem sobreviver sem um planejamento tributário e conhecimento acerca de suas obrigações fiscais. Assim, o Estado criou um mecanismo para evitar a sonegação fiscal.

Instituído pela Lei Complementar nº 123/2006 (PLANALTO, 2019), o Simples Nacional corresponde a um sistema de arrecadação simplificado, que visa favorecer e garantir um

tratamento diferenciado para pequenos empreendimentos, no qual é possível arrecadar os tributos devidos à União, Estados, Distrito Federal e Municípios em um regime único de arrecadação, com alíquotas menores que as do regime geral de arrecadação. Apesar disso, o ordenamento jurídico brasileiro prevê a possibilidade de as empresas optantes pelo Simples Nacional estarem sujeitas à legislação aplicável às demais empresas em casos específicos, como o recolhimento de ICMS pelo regime da Substituição Tributária.

Os pequenos empreendimentos também podem estar sujeitos ao mecanismo da Substituição Tributária (ST) a depender do tipo de produto comercializado. Conforme exposto por Pêgas (2017), a Substituição Tributária é a antecipação do recolhimento do ICMS devido por toda a cadeia de circulação da mercadoria até o consumidor final. Essa tributação alcança diversas atividades de vários produtos, como o cigarro, o refrigerante, a água, os produtos alimentícios, entre outros determinados pelo Código Tributário Nacional (CTN) e pela legislação.

1.1. Problema de Pesquisa

A correta classificação tem sido importante em fixar quais os produtos estão sendo abrangidos pela Substituição Tributária, impactando no valor correto tributado

pelo ICMS – ST, evitando classificar produtos que não são passíveis ao recolhimento, diminuindo o valor devido pelos Microempreendedores.

Em vista da necessidade das informações serem elaboradas da forma mais correta possível, e do fato de que uma classificação de códigos efetuada na emissão da nota fiscal eletrônica de maneira incorreta pode prejudicar a saúde financeira da empresa e acarretar o pagamento indevido de impostos e o não pagamento, fica evidente o questionamento a seguir:

- a) O Microempreendedor do estudo apresentado, têm realizado de maneira correta a realização do destaque do ICMS – ST?

1.2. Justificativa

O tema se justifica pelo fato de que a substituição tributária pode impactar de forma negativa em caso de classificação equivocada na emissão da nota fiscal eletrônica (Nf-e). Busca-se mostrar a importância de um bom planejamento fiscal, a obtenção da correta tributação e a realização de análise das notas fiscais eletrônicas, explorando a necessidade de uma análise detalhada na hora de emitir as NF-es, na iniciativa de auxiliar os microempreendedores a reduzirem seus gastos com a substituição tributária (ST), diminuindo assim os erros cometidos na hora de destacar o ICMS-ST.

1.3. Objetivos

Sabe-se que a Substituição Tributária deve ser destacada de forma correta, introduzindo quais produtos estão sujeitos ao regime, buscando minimizar erros que afetam o faturamento mensal dos Microempreendedores. Diante do exposto, são apresentadas o estudo possui o seguinte objetivo geral:

1.3.1 Objetivo Geral

Analisar, por meio de uma pesquisa documental, se a entidade estudada tem realizado de maneira correta a realização do destaque do ICMS – ST, impactando melhor nos resultados da empresa optante do Simples Nacional.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para o alcance do objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

a) Levantar conceitos e procedimentos fundamentais no que se refere a classificação do ICMS ST a partir de um levantamento bibliográfico.

b) Identificar, com base em uma pesquisa documental em Notas Fiscais Eletrônicas, a ocorrência de erros.

c) Descrever o impacto do erro, a partir da comparação com a correta classificação.

d) Desenvolver uma cartilha, com a intenção de auxiliar os administradores na correta classificação do ICMS-ST

1.4. Hipóteses

Partindo do tema central intitulado “O Destaque do ICMS – ST no regime tributário do simples nacional: uma pesquisa documental em uma empresa industrial” é possível deduzir, que a correta tributação é importante para o crescimento das empresas, uma vez que minimiza o pagamento indevido do ICMS-ST. Faz-se necessário um planejamento adequado e eficaz para que não haja uma classificação indevida.

Nas pesquisas, as hipóteses se referem a respostas provisórias ao problema de pesquisa, que serão testadas com a pesquisa realizada, podendo ser confirmadas ou refutadas.

Tem-se assim, para o presente estudo, as seguintes hipóteses:

- a) O ICMS – ST vem sendo destacado de maneira correta na microempresa estudada.
- b) O ICMS – ST não vem sendo destacado de maneira correta na microempresa estudada.

1.5. Organização do Trabalho

O presente estudo está estruturado em 8 capítulos. Além dessa introdução, o capítulo 2 abordará aspectos e conceitos em relação ao Código Tributário, o capítulo 3 apresenta fundamentação sobre o ICMS e seus aspectos legais, bem como normas e bases legais pertinentes ao regime tributário do Simples Nacional, o capítulo 4 apresenta fundamentações relacionados à Substituição Tributária, como tal, suas modalidades e contribuintes, o capítulo 5 apresenta características básicas no que envolve o SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, bem como aspectos relevantes da Nota fiscal Eletrônica e sua emissão, o capítulo 6 apresenta a metodologia aplicada durante a realização da presente monografia, o capítulo 7 apresenta o Estudo de Caso abordando atributos da empresa, dados a serem aproveitados no estudo, erros comuns no Destaque da nota fiscal eletrônica e o impacto que esses erros ocasionam na arrecadação de impostos ao governo, o capítulo 8 e o último apresenta as considerações finais.

2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário STN, Art. 145 a 162 define e distribui as competências tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo implantada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

A Lei Complementar nº 5.172, instituída em 27 de Outubro de 1996, dispõe de conceitos e definições do Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar. (PLANALTO, ART 1º CODIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, 2019, pág.1)

O Código Tributário Nacional – CTN foi criado através de uma lei complementar, a fim de instruir todo o Brasil seu sistema tributário, definida pela constituição Federal, sem que proporcione algum atrito a legislação das demais áreas. Conforme a seguir menciona o Art. 2 do Código Tributário Nacional:

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais. (PLANALTO, ART 1º CODIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, 2019, pág.1)

Para Oliveira (2010), o Sistema Tributário, é conceituado como um apanhado de tributos vigentes, acompanhado de organização e coesão, que atrelado a Economia, tanto quanto aos fundamentos e regras jurídicas no qual, se faz obedecer um sistema todo organizado.

Portanto, é notório que o Sistema Tributário Nacional pode ser evidenciado como uma guia de ordenados e cláusulas inter-relacionados que relaciona no conjunto dos tributos pagos pela população Brasileira, bem como as normas que regem o recolhimento deles. (OLIVEIRA, 2010)

2.1. Tributos

Para a definição de Tributos, podemos verificar conceitos de diferentes autores, para o melhor entendimento do assunto.

De acordo com Ruy Barbosa Nogueira apud Sabbag, “ os tributos (...) são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regulamentar), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário”

O Art. 3º do CTN, sua definição de 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”

Amaro (2006) define tributo como determinada por lei, com natureza de sanção de ilícitos devida ao Estado ou Empresas não Estatais. Sendo assim, tributo pode ser interpretado como uma prestação legal, devida ao Estado com fim de arrecadação aos cofres públicos.

Diante das definições de tributos apresentados, atrelando a definição do CTN, conclui-se que o Tributo tem definição como recolhimento em dinheiro espécie, pagos pelo povo, com finalidade de abastecer os caixas públicos para arcar com as despesas do Estado. Os Tributos podem ser classificados, de acordo com Carvalho (2009), em três naturezas: os impostos, as taxas e as contribuições de melhorias. Cada uma das classificações são detalhadas a seguir.

2.1.1. Imposto

Segundo Fabretti (2003), O Imposto tem como significado, toda a arrecadação de dinheiro que a população de um determinado lugar deve arcar para o Estado com intuito de zelar a manutenção dos serviços públicos e coletivos, sem levar em consideração benefícios de ordem pessoal ou particular.

Conforme explica Fabretti (2003), o imposto é

“É aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está

vinculado a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo” (Fabretti, 2003, pág. 116)

Sabbag (2010), menciona que a competência privativa sobre o imposto compete a União, Estados, Municípios e Distrito Municipal e Constituição Federal, pode-se confirmar a seguir, no Quadro 1, quais competências e seus devidos impostos:

Quadro 1: Competências e seus Impostos

Competência	Imposto
Municípios e Distrito Municipal	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Propriedade predial e territorial urbana (IPTU); ✓ Transmissão "Inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI); ✓ Serviços de qualquer natureza (ISS).
Estados e Distritos	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); ✓ 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 (ICMS); ✓ Propriedade de veículos automotores (IPVA)
União	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Importação de produtos estrangeiros (II); ✓ Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); ✓ Renda e proventos de qualquer natureza (IR); ✓ Produtos industrializados (IPI); ✓ Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); ✓ Propriedade territorial rural (ITR); – Grandes fortunas, nos termos de lei complementar (IGF).

Fonte: Elaborado pela Autora, inspirado na Constituição Federal do Brasil (2019)

2.1.2 Taxa

Para Machado (2002) a Taxa só pode ser instituída pela União, Estados, Distritos Federal e os Municípios quando ocorrer o fato gerador que é o poder de polícia em razão do exercício ou pelo uso efetivo ou potencial dos serviços prestados ao contribuinte ou colocados à sua disposição.

Podemos verificar o conceito de Taxa, exposto a seguir

“Taxa, (...) é espécie de Tributo cujo Fato gerador é o exercício regular do poder de polícia, ou serviço público, prestado ou posto à disposição do

contribuinte” (MACHADO 2002, página 370)

Mello (2000, pág. 666), define o Poder de Polícia Administrativa como “atividade estatal de condicionar a liberdade e a propriedade, ajustando-as aos interesses coletivos”, ou seja, o poder de polícia aliado a administração pública tem o objetivo de doutrinar atividades da área pública atrelado aos direitos coletivos e individuais.

2.1.3 Contribuição de Melhoria

As Contribuição de Melhoria é a cobrança de tributo dos proprietários dos imóveis que se valorizam devido à realização de uma obra pública.

ART. 81 A Contribuição de Melhoria cobrada pela União, pelo Distrito Federal ou 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 como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (PLANALTO, Art. 81º Código Tributário, 2019, página 1)

Portanto, o art. 81 do Código Tributário deixa claro que a Contribuição de Melhoria é cobrada quando há melhorias sendo feito no bem imóvel, caso ao contrário, fica evidente que não há base para a implantação do tributo.

2.2. Principais Impostos e Contribuições das Pessoas Jurídicas

As Empresas igualmente a uma pessoa física devem ao Estado impostos, que por sua vez, incide sobre a folha de pagamento, sobre seu faturamento mensal e seu lucro, além de taxas para abertura e para o funcionamento da Entidade. Podemos destacar a seguir, como no SEBRAE (2018) destaca sete principais impostos, dentre os vários impostos e taxas que as empresas têm a obrigação de fazer o recolhimento¹.

- a) Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)
- b) Previdência Social (INSS)
- c) Programa de Contribuição Social (PIS)

- d) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)
- e) Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI)
- f) Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
- g) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Conforme o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, os Brasileiros pagaram 200 bilhões de impostos no período de 01 de janeiro de 2019 até 25 de janeiro de 2019, comparado neste mesmo período em relação ao ano 2018.

De acordo com o informado no Impostômetro (2019), houve um tímido crescimento de arrecadação de impostos, devido à crise estalada ocorrente no país. Devido a esse fato, fica evidente a necessidade da classificação e identificação correta dos impostos, para que não haja sonegação do imposto e acabe impactando na arrecadação aos cofres públicos.

O Impostômetro (2019), demonstra dentre todos os impostos e contribuições relacionados a cima, o ICMS é o que mais arrecada aos cofres públicos. Referente ao ano de 2018, o impostômetro superou 2,3 trilhões, somente o ICMS recolheu mais de 470 bilhões, ou seja, o ICMS é o responsável por mais 20% do total recolhido em 2018.

3. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS é um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e circulação de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e a definição de seus princípios básicos é estabelecida através do II Inciso do Art. 155 da Constituição Federal e pela Lei Complementar. Á seguir podemos confirmar o descrito a cima.

Art. 155...

Inc. II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (Art.155 Inc. II CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1993, pág. 1)

O 1º Art. da Lei Complementar 87 estabelece que somente o Estado tem a competência de Legislar e regulamentar o ICMS, sendo os responsáveis pela regularização o governo dos Estados e Distrito Feder

Art. 1º. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir os impostos sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as operações e as prestações se iniciem no exterior. (PLANALTO, Art.1º LEI COMPLEMENTAR de 87, 2019)

Alexandre (2012), esclarece que a Competência de tributar cabe a capacidade ativa, no entanto, com natureza administrativa, exposto à função de fiscalizar, arrecadar ou executar serviços em matéria tributária. É o poder legal que cada ente político tem sobre a arrecadação dos tributos como base de arrecadação de receita pública.

A Competência Tributária provém da carência de cada órgão federativo possuir autossuficiência econômica, transferindo-lhe uma fração de todo sistema das atividades e movimentações do dinheiro passíveis ao tributo. O Brasil possui muitas riquezas, que necessitam de uma maior administração, por isso é determinada por lei, de modo que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios garantam sua fatia das riquezas para gerenciar seus gastos e investimentos públicos, fazendo validas as prescrições da Constituição Federal (KOCH, 2010).

Os Respectivos Estados tem o poder de eleger Tributos, de acordo com a instituição da Competência Tributária. Esse Mecanismo assegura a liberdade política

dos órgãos Estaduais, federativos, municipais e da União, porém ainda existe determinado lugar, que não produz sua própria riqueza, por consequência não tem autonomia de exercer o poder de tributar que é instituir e arrecadar. (KROCH, 2010)

Segundo Sabbag (2016), “a cobrança de tributos se mostra como uma inexorável forma de geração de receitas, permitindo que o Estado suporte as despesas necessárias à consecução de seus objetivos”. O Estado para arrecadar essas receitas, disponibiliza várias maneiras de recolher esses tributos. Para que o Governo responda pelas suas despesas, se faz indispensável, dentro de um Sistema Tributário, a arrecadação de receita, logo pago devidamente pelas pessoas físicas ou jurídicas, zelando sempre a Isonomia Tributária através de dois princípios fundamentais: o da eficiência e da equidade.

3.1 Incidência

A Incidência do ICMS apresenta como ponto de partida, a premissa que mediante a regra geral incide sobre a circulação de mercadorias e serviços. Segundo Sabbag, (2018, pág. 1.256) “mercadoria (do latim merx) é a coisa que se constitui objeto de uma venda”. Os Transportes interestadual, intermunicipal e comunicação são os serviços que são compreendidos pelo ICMS.

Para que haja a incidência do Imposto, é necessário que ocorra a geração do fato jurídico tributário, ou seja, a ocorrência real e natural da hipótese fática como necessária e suficiente para o nascimento da obrigação Tributária. (CARVALHO, 2009)

A lei Complementar 87/1996, conhecida por Lei Kandir, enfatiza que a incidência tributária ocorre com a entrada da mercadoria. Sendo esse serviço importada, ou iniciada no Exterior, podendo ser por pessoa jurídica ou pessoa física.

As Características Marcantes do ICMS são a do princípio da não cumulatividade e sua função Fiscal a fim de carrear recursos para os cofres públicos. Tem – se por não cumulatividade, quando gera a necessidade da compensação do imposto devido em uma determinada fase referente à circulação das mercadorias ou prestação de serviço.

Na compensação do ICMS, é garantido ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto que tenha sido comprado no ato da entrada da mercadoria na entidade, até mesmo ao ativo permanente ou recebimento de serviços de transporte

interestadual e intermunicipal ou de comunicação, de acordo com as leis vigentes e emendas de cada Estado, Município ou Ente Federativo. Quando essa Mercadoria for vendida, o comerciante vai debitar o imposto, visto que ocorreu o crédito pela nota fiscal.

Todavia, o produto fica livre da tributação, ou seja, nunca haverá a incidência do ICMS. Dentre as não incidências, pode-se classificar como Pura e Legalmente Qualificada.

“não incidência pura é o fato de o objeto não estar abrangido pelo campo de tributação delimitado pela norma jurídica definidora da hipótese de incidência tributária. a não incidência legalmente qualificada equivale excluir determinadas situações descritas do campo de tributação abrangido pela norma que define o fato gerador da obrigação tributária. Dito[de outra forma, a não incidência expressa significa exclusão, por declarada determinação legal, de certas situações do campo abrangido pela norma definidora da hipótese de incidência tributária.” (HARADA, 2017)

De acordo com a Constituição, Art. 155, Inciso I e II demonstra situações, que não incidirá o ICMS, são elas:

I – operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
 II – operações e prestações que destinem ao exterior, mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços. (PLANALTO, Art. 155, Inciso I e II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, PÁG 1)

3.2 Imunidade

A Imunidade Tributária difere da Competência Tributária, pois determinada na Carta Magna, proibi a incidência dos impostos como no Caso dos Templos Religiosos, dentre outros, exposto no Art.155 da Constituição Federal. Tal imunidade só pode ser modificada através da Alteração da Constituição Federal.

“à classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno de expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas” (CARVALHO, 2004, pág.181)

3.3 Isenção

A Isenção Tributária é a dispensa da devida obrigatoriedade do pagamento do imposto, taxa ou Contribuição e seus acréscimos legais devidos. A isenção só pode ser concedida ao contribuinte se tiver previsão legal, ou seja, prevista mediante lei.

Segundo Sabbag (2017) “A Isenção é uma causa de exclusão do crédito tributário, consoante o Inciso I do art.175 do Código Tributário Nacional, não se confunde com a imunidade: esta tem respaldo constitucional; a isenção, legal”

São exemplos de isenção do ICMS, as mercadorias que compõem a Cesta Básica, mencionados no Quadro 2:

Quadro 2: Produtos Cesta Básica Isentos do ICMS

1	Feijão	14	Salsicha, linguiça e Mortadela
2	Arroz	15	Chaque
3	Açúcar Refinado ou Cristal	16	Pescado, exclusive crustáceo, salmão, adoque, bacalhau e moluscos, exceto mexilhão
4	Leite Líquido ou Pastorizado	17	Alho
5	Café Torrado	18	Margarina vegetal, exclusive creme vegetal, acondicionada em embalagem de até 500 gramas;
6	Sal de Cozinha	19	fubá de milho
7	Gado, Aves, bem como produtos comestíveis resultantes de sua matança, em estado natural, resfriado ou congelado	20	Vinagre
8	Pão Francês de até 200 g	21	Escova dental
9	Óleo de Soja	22	Creme Dental
10	Farinha de Mandioca	23	Sabonete
11	farinha de trigo, inclusive pré-mistura destinada exclusivamente à fabricação de pães.	24	Papel Higiênico
12	Massa de Macarrão desidratada	25	Preparado antissolar com fator de proteção solar igual ou superior a 30 (trinta)
13	Sardinha em Lata	26	Repelente de insetos com ao menos um dos componentes como, Icaridina, DEET ou IR 3535, em sua composição.

Fonte: Elaborado pela autora, inspirado no Sefaz, 2019

Os Produtos citados no Quadro 1, somente são isentos do pagamento do ICMS por fazerem parte da Lei n 4.892 de 2006, no âmbito do Estado do Rio de Janeiro.

3.4 Diferimento

Meira Junior (2001) explica que Diferimento é a transferência da responsabilidade tributária do ICMS para um contribuinte que participe de uma etapa subsequente da circulação da mercadoria, ou seja, o diferimento ocorre nos casos em que o lançamento e o pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação que forem transferidos para etapa ou etapas posteriores.

O diferimento na realidade é uma postergação do momento do recolhimento do tributo, que pode se concretizar em longínqua etapa de comercialização e aplicável com grande ênfase aos produtos agropecuários, resíduos e sucatas, facilitando com isto, na essência do ICMS, a agregação de valores para uma futura tributação. (MEIRA JUNIOR, 2001, pág.40)

Entretanto, o Diferimento não pode ser entendido como um benefício fiscal, pois não existe a extinção do imposto e sim o transferência da responsabilidade fiscal, portanto, passando a obrigação do pagamento do ICMS. Logo após agregação de valor ao produto. (JUNIOR, 2001).

O Imposto só pode ser diferido se a circulação de mercadorias ocorre dentro do próprio Estado, ou seja, Ambas as Empresas devem estar localizados no mesmo Estado para que ocorra o diferimento. (JUNIOR, 2001).

3.5 Suspensão

Segundo Sabbag (2010), A Suspensão é resultante do ato de suspender temporariamente o fator gerador da norma tributária. A Suspensão é atrelada a norma que a concedeu, podendo ser imediatamente cancelada, caso não aconteça à condição prevista na norma que foi concedida a suspensão. (SABAAG, 2010)

A Suspensão e o diferimento, no mesmo modo, a legislação prevê o recolhimento futuro, pois o fato gerador ocorre, mas há a suspensão do pagamento neste momento. (SABBAG, 2010)

A Suspensão é uma categoria jurídica que consiste em permitir que o contribuinte, sujeito passivo natural, postergue o pagamento do imposto para uma etapa posterior do ciclo de movimentação da mercadoria sem, contudo, transferir a terceiro (responsável tributário) o ônus do recolhimento do imposto. Por isso, na Suspensão é sempre o mesmo contribuinte que procedeu à saída com suspensão quem terá que recolher o imposto em época assinalada pela legislação de cada Estado. (HARADA, 2017)

Um exemplo é a remessa de mercadoria ou bens que destinem bens à conserto ou reparo parcial ou total é amparo pela suspensão, tendo 180 dias para o recolhimento do ICMS. Ultrapassando esse prazo de 180 dias, fica descaracterizado a suspensão, considerando-se como ocorrido o fato gerador do imposto na da remessa, observando-se os prazos de prorrogação pela repartição fiscal, a requerimento do interessado, caso não seja verificado a condição ou o requisito que legitima a suspensão o Remetente deverá emitir nota fiscal com destaque do imposto e recolher o ICMS em documento de arrecadação distinto, com os acréscimos legais. (HARADA, 2017).

3.6 Alíquota

A Alíquota do ICMS é a peça fundamental para que seja feita o cálculo do ICMS. Cada Estado possui sua alíquota que multiplicado por sua base de cálculo integral ou reduzido, resulta o valor do tributo a recolher. As Alíquotas podem variar dependendo da mercadoria ou serviço por causa da a essencialidade, e sua fixação é somente feita por lei, ou seja, ninguém pode estipular uma alíquota, sendo obrigatório seu condicionamento a lei. (FABRATTI, 2001).

Entretanto, existe uma tabela Ano Base 2019 (tabela 1), visando facilitar o acesso aos profissionais e empresas com as alíquotas gerais de cada Estado. Além das alíquotas gerais de cada Estado, possui também na transversal a alíquota aplicada internamente em cada Estado.

Tabela 1: Alíquota Geral e Interestadual.

		DESTINO																												
		AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	IM	
ORIGEM	AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
	AL	12	18**	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	AM	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	AP	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	BA	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	CE	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	DF	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	4	4
	PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	4	4
	PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	7	12	12	7	7	12	7	7	4	4
	RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	7	12	20	7	7	12	12	7	4	4
	RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17,5	12	12	12	12	12	12	4
	RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	4
	SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	7	12	12	7	7	17	12	7	4	4
	SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	7	12	12	7	7	12	18	7	4	4
	SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	4
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	4	
IM	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	

* RJ: 18% + 2% DE FECF / *AL: 17% + 1% DE FECF

Fonte: Sefaz, 2019.

3.7 Simples Nacional

Junior e Pujals (2015) nos explica que o Simples Nacional surgiu no ano de 2006, com a criação da Lei Complementar 123/2006, tratando o Estatuto de Benefício Tributário das Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), além de possuir vantagens como regimes especiais, diferenciados e simplificados.

Com esse regime tributário, em regra, as micro e pequenas empresas passaram a se beneficiar de uma menor carga tributária e de um sistema simplificado para o pagamento dos tributos. Não se pode negar que esse é um avanço importante para estimular o crescimento das empresas e do emprego no Brasil. (JUNIOR; PUJALS; 2015)

O Regime do Simples Nacional, conhecido também por Super Simples foi criado na intenção de facilitar o recolhimento de impostos para empresas de pequeno

e micro empresas, diferenciando dos demais regimes. Esse recolhimento é feito através de um único documento, intitulado Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS).

O DAS é Constituído por 8 Impostos de Âmbito Federal, Estadual, Distrital e Municipal. Fabretti (2003), afirma que os Impostos são ICMS, PIS/PASEP, COFINS, ISS, IRPJ, CSLL, CPP e INSS. Esses impostos estão determinados pelo Art.13, lei 123/06:

- I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ;
 - II – Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;
 - III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;
 - IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS;
 - V – Contribuição para o PIS/Pasep;
 - VI – Contribuição Patronal Previdenciária – CPP;
 - VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, exceto para as pessoas jurídicas que estão no regime de substituição tributária na condição de substituídas;
 - VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.
- (Art. 13, lei 123/06, página 1)

Fabretti et al 2019 explica que a escolha do Regime Tributário do Simples Nacional se deve ao “ art. 3º da Lei Geral define, pelos parâmetros fiscais de receita bruta, que, na prática, geralmente é denominada de faturamento”. As Empresas que podem escolher o Regime Tributário do Simples Nacional, são aqueles que estão limitados a valores máximos a sua Receita Bruta Mensal.

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

- I – No caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (efeitos: a partir de 01/01/2012)
- II – No caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, 2016, página 1)

Após o devido enquadramento, é necessário saber qual alíquota será utilizada para ser feito devidamente o cálculo. Fabretti et al (2019), demonstra o passo a passo de como é efetuado esse cálculo:

“Dessa forma, a determinação da alíquota passou a ser feita a partir do seguinte método:

1. Determinar a receita bruta total acumulada nos últimos 12 meses anteriores ao período de apuração.
2. Verificar se há necessidade de segregar as receitas a serem tributadas no mês em função das atividades exercidas pela empresa.
3. A alíquota efetiva, para cada atividade, será o resultado da seguinte operação: Receita Bruta dos últimos 12 meses multiplicada pela alíquota nominal, constante no anexo referente à atividade, diminuída da parcela a deduzir. O valor apurado deverá ser dividido pela receita bruta acumulada nos últimos 12 meses” (Fabretti et al, 2019)

Fabretti et al (2019) ainda explica quais alíquotas serão utilizadas como base de cálculo, tal informação é retirada de tabelas de acordo com sua atividade no qual atua. As alíquotas em que as Indústrias se enquadra estão estabelecidas no Anexo I da Lei Complementar nº 123/06, a seguir pode-se observar na Tabela 3, todas as alíquotas e as faixas aplicadas nas empresas com o ramo Industrial:

Tabela 2 – Participantes: Alíquota e Faixas aplicados á fábricas/indústrias e empresas industriais

Alíquota	Quanto descontar do valor recolhido	
Até R\$ 180.000,00	4%	0
De 180.000,01 a 360.000,00	7,3%	R\$ 5.940,00
De 360.000,01 a 720.000,00	9,5%	R\$ 13.860,00
De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,7%	R\$ 22.500,00
De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,3%	R\$ 87.300,00
De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19%	R\$ 378.000,00

Faixas	Percentual de repartição dos tributos						
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	IPI	ICMS
1ª faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
2ª faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
3ª faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%

Fonte: Ministério da Fazenda, 2019.

4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Mariano (2008) evidencia que a Substituição Tributária é embasada constitucionalmente, onde ocorre a transferência da obrigação tributária para o sujeito passivo, sendo que o mesmo, fica responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo o fato gerador já tenha ocorrido. Em outro ponto de vista, o substituto que é o sujeito passivo assume total responsabilidade pelo pagamento, cobrança e cálculo do ICMS relativo à operações futuras, para os cofres públicos.

A Substituição Tributária pode ser conceituada como sendo o regime pelo qual a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido em relação às operações é atribuída a outro contribuinte, ou seja, a Lei altera a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, conferindo a terceiro, que não aquele que praticou o fato gerador diretamente, mas que possui vinculação com aquele que deu causa ao fato gerador. (MARIANO, 2008, pág. 55)

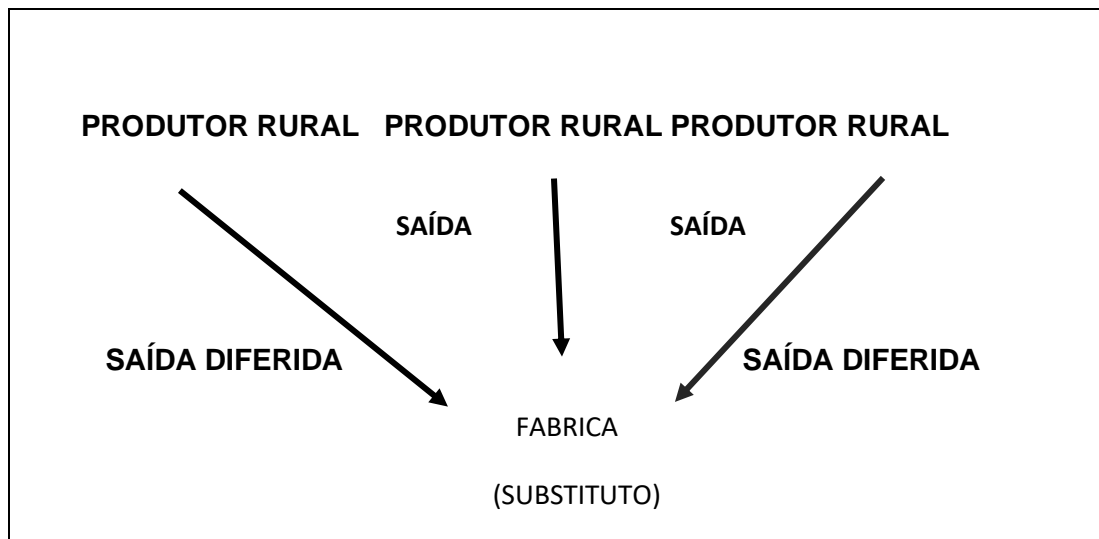
Mariano (2008) detalha que a Substituição Tributária foi criada para facilitar a arrecadação do ICMS, com o intuito de facilitar a fiscalização e tornar a Tributação mais efetiva. Para que haja a correta arrecadação desses impostos aos cofres públicos, foi criada quatro modalidades da substituição tributária.

4. 1 Substituição Tributária para Trás (DIFERIMENTO)

Faria (2000), a Substituição Tributária para trás, diferimento também conhecido como Substituição por Antecedência ocorre quando os Estados adiam o momento do imposto para um momento futuro, e transferem a responsabilidade pelo pagamento do imposto para um contribuinte subsequente, dentro de um mesmo Estado.

Consiste na regra pela qual se presume realizada a operação seguinte (fato gerador presumido), onde é aplicada a alíquota interna sobre a base de cálculo do maior preço alcançado pela mercadoria no seu caminho da produção até o consumo (valor fictício e estimado, valor de tabela), observado o fato concreto de que, quase sempre, não é realizada a margem de lucro estipulada (totalmente aleatória e exorbitantemente composta), podendo até ocorrer prejuízo na operação. (FARIA, 2000, p. 61)

Quadro 3: Substituição Tributária para trás em Prática



Fonte: Elaborado pela Autora, baseado na Constituição Federal do Brasil, 2019.

Esta Modalidade de Substituição Tributária costuma ser utilizada nas situações em que se têm vários fornecedores e alguns poucos compradores, como por exemplo, na venda do produtor rural. Assim, ao invés de fiscalizar e cobrar o imposto de dezenas de produtores rurais cobra-se o imposto da indústria que está adquirindo. (SEFAZ, 2019).

4.2 Substituição Tributária para Frente (SUBSEQUENTE)

Lima Neto (2000) refere à Substituição Tributária para frente (Subsequente), também conhecida como Retenção do ICMS na Fonte aonde todo ICMS da cadeia é recolhido pelo primeiro ocupante da Cadeia em geral o fabricante ou importador, fazendo com que todas as demais saídas da mercadoria estejam dispensadas do recolhimento do ICMS.

“Premido por razões de racionalização e otimização no sistema arrecadatório do ICMS, veio a lume, no Ordenamento Jurídico Nacional, a figura da Substituição tributária da substituição regressiva ou para trás, instituída com o rotulo do diferimento. A Concepção objetivou a concentração da arrecadação e consequentemente fiscalização, em número mais reduzido de contribuintes possuidores de estrutura organizacional com registros comerciais, contábeis e fiscais, de moda a permitir uma maior racionalização dos trabalhos de fiscalização, com consequente melhoria do sistema de recolhimento.” (Neto, 2000, p. 52)

A Figura 1 representa e sintetiza a cadeia da Substituição Tributária para frente:

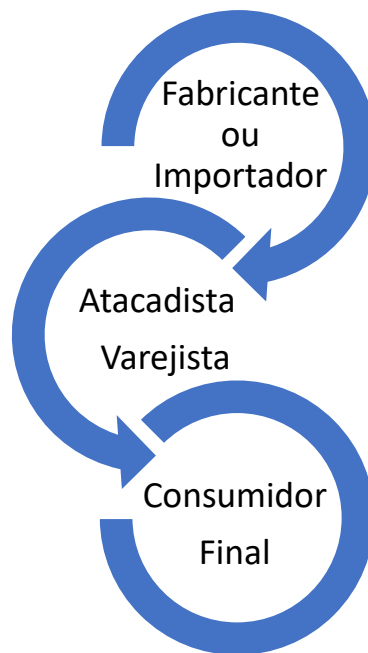


Figura 1: Cadeia do ICMS-ST
Fonte: Elaborado pela autora, 2019

Sabbag (2016) detalha que a Substituição Tributária progressiva, por sua vez, consiste na “antecipação do recolhimento do tributo, cujo fato gerador ocorrerá (se ocorrer) em um momento posterior, com lastro em base de cálculo presumida”

4.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DAS PRESTAÇÕES COMITENTES

Nesta modalidade, a Substituição Tributária acontece no momento que ocorre o fato gerador, por exemplo, é aplicado no caso do Transporte realizado por transportador Autônomo, ou por Transportadora de outro Estado, não inscrita no Estado do início da prestadora de serviço. Neste caso, o ICMS da prestação de serviço de Transporte será de responsabilidade do Tomador (Contratante) do serviço, se este for contribuinte do ICMS, e se localizar no Estado do início da prestação. (SEFAZ, 2019)

4.4 Substituição Tributária do Diferencial de Alíquota

Na Substituição Tributária do Diferencial de Alíquota tem como característica por ser uma operação interestadual, entre contribuintes e se sua finalidade for para o uso, o consumo ou para o Ativo Permanente, a combinação dessas características, se faz o fato gerador do diferencial de alíquota. Portanto, se a mercadoria estiver sujeita, e existir acordo entre os Estados para a Substituição Tributária do Diferencial, o remetente da mercadoria será o responsável pelo recolhimento do DIFAL. (SEFAZ, 2019).

4.5 Contribuintes

Os Contribuintes sujeitos a Substituição Tributária, como Pêgas (2011) afirma, são aqueles cujo denominado Contribuintes Substituto e Contribuinte Substituído.

O Contribuinte Substituto pode ser caracterizado a seguir no II livro do RICMS/RJ,

ART. 1.º A Qualidade de Contribuinte Substituto é responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive do valor decorrente da diferença entre as alíquota interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado que seja contribuinte do imposto – poderá ser atribuída, nas hipóteses e condições definidas pela legislação tributária:

- I – Ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido em operações ou prestações anteriores;
- II – Ao Produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, importador, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações ou prestações subsequentes;
- III – Ao Depositário, a qualquer título, em relação à mercadoria depositada por contribuinte;
- IV – Ao Contratante de Serviço ou transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. (RICMS/RJ, LIVRO II)

A Condição de Contribuinte Substituído, amaro (2012, pág. 224), explica que o Substituído, “é figura bem definível e comum na prática legislativa. Por diversos motivos, em certas situações, o legislador opta por ignorar a pessoa a quem o fato gerador seria naturalmente referenciado e põe, como sujeito passivo, um substituto”, ou seja, o Substituído são as demais pessoas atribuídas ao processo de circulação de mercadorias, que estão livres da responsabilidade do pagamento do tributo, passando a responsabilidade para o Substituto.

5. SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL - SPED

O SPED – Sistema Público de Escrituração Digital foi Criado em 22 de Janeiro de 2012 pelo Decreto 6.022, na Intenção de melhorar a relação da informatização entre os contribuintes e o fisco. Neste Projeto, foram criados mecanismos com a finalidade de aperfeiçoar e agilizar o processo de entrega da informação e evitar a sonegação dos impostos. (SAIT E ABEL, 2015)

Segundo, Azevedo e Mariano (2009), o SPED tem como principais objetivos, expostos a seguir:

- Promover a integração dos fiscos mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais;
- Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores;
- Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e as fiscalizações mais efetivas das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

Dessa forma, o SPED foi criado para efetivar as operações, os tornando mais eficientes dentro da área contábil, fiscal, entre outros, afim de beneficiar os gestores da Entidade e os contribuintes. Os benefícios com a criação do SPED são diversos. De acordo com Sefaz (2019), esses benefícios são:

- Redução de Custos com a Dispensa de Emissão e Armazenamento de documentos em papel;
- Eliminação do Papel;
- Redução de Custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias;

- Uniformização das informações que a contribuinte presta às diversas unidades federativas;
- Redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas;
- Redução do tempo despendido com a presença de auditores nas instalações do contribuinte;
- Simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária;
- Fortalecimento do Controle e da Fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias;

Após expostos tais benefícios, fica evidente a importância que o SPED proporcionou no mundo contábil. Diante desse impacto, essa ferramenta desenvolveu três subprojetos iniciais que auxiliam no alcance de tais benefícios mencionados acima. A Escrituração Contábil Digital (ECD), a Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Nota Fiscal Eletrônica. (SEFAZ, 2019)

No entanto, com a evolução do SPED foram acrescentados mais módulos:

- ECF – Escrituração Contábil Fiscal
- EFD Contribuições: SPED PIS/PASEP e COFINS
- EFD ICMS IPI: SPED FISCAL
- EFD REINF: Escrituração, Retenções e Informações da Contribuição Presenciar
- E- FINANCEIRA – Escrituração Financeira
- E- SOCIAL – Informação Previdenciária e Trabalhistas (Porém o E-SOCIAL será excluída a obrigatoriedade em 2019)

- MDF-e - Manifesto de documentos fiscais
- NFC-e – Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica
- NFS-e – Nota Fiscal de Serviço Eletrônica
- CT-e – Conhecimento de Transporte Eletrônico

O Regime Tributário Simples Nacional, por ser um regime diferenciado e simplificado fica excluído da obrigatoriedade de alguns módulos exigidos do SPED como EFD Contribuições: SPED PIS/PASEP e COFIS, SPED ICMS PIS entre outras, porém sua entrega voluntária não gera nem um acréscimo financeiro e auxilia na melhor administração do negócio. (SEFAZ, 2019)

Apesar de alguns módulos do SPED não ser obrigatório ao Simples Nacional, existem também a obrigatoriedade de obrigações acessórias do SPED. Como no Caso das NF-e, podemos confirmar a seguir na Resolução Nº 10 CGSN de 28 de Junho de 2007:

ART. 2º As ME e as EPP optantes pelo simples nacional utilizarão, conforme as operações e prestações que realizarem, os documentos fiscais, inclusive os emitidos por meio eletrônico, autorizados pelos entes por meio eletrônico, autorizados pelos entes federativos onde possuírem estabelecimento (CGSN 2007, página 1).

Portanto, as Notas Fiscais Eletrônicas ficam sendo obrigatórias as empresas optantes pelo Simples Nacional, devendo emitir de forma correta de acordo com cada detalhe específico a Nota.

5.1 Nota Fiscal Eletrônica (NF-E)

Segundo Azevedo e Mariano (2009), a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) é um arquivo totalmente virtual, distribuído e localizado eletronicamente, com a intenção de documentar, para conclusões fiscais uma operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, sucedidas entre os componentes da transação, e cuja sua autorização jurídica é mediante da assinatura digital do remetente e do fisco, da nf-e, antes do momento gerador, podemos reafirmar os conceitos mencionados acima da

Nota Fiscal Eletrônica,

“Um documento de existência exclusivamente Digital, emitido e armazenado eletronicamente, com intuito de documentar uma operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e a autorização de uso fornecida pela administração tributária do domicílio do contribuinte” (AZEVEDO E MARIANO, 2009)

Para Nascimento; Lima (2008), a criação da Nota Fiscal eletrônica veio para facilitar e eliminar a emissão do documento fiscal em papel. A Nota Fiscal Eletrônica é válida em todo território brasileiro, substituindo a nota fiscal modelo 1 e 1-A em toda legislação tributária, ou seja, a nota fiscal eletrônica além de diminuir o uso de papel e por consequência poluindo o planeta, também veio suprir a necessidade do governo em diminuir a sonegação dos impostos, uma vez que as informações armazenadas em um documento eletrônico que transfere imediatamente as informações ao banco de armazenamento do governo, gerando um arquivo em XML. Na Figura 2, podemos verificar o processo desde o início da emissão da NF-e até o destino final.

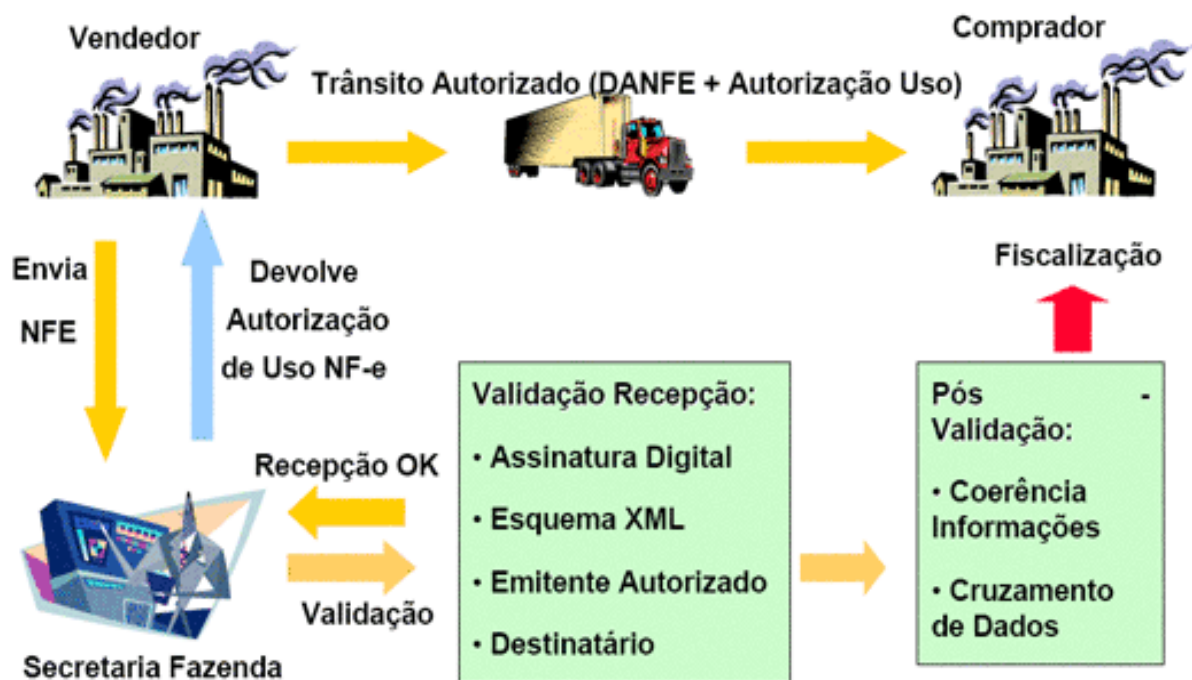


Figura 2: Transição da Mercadoria (NF-E)

Fonte: Sefaz, 2019

Conforme exposto na Figura 1, para que haja a transição da mercadoria, o emissor deve imprimir a DANFE – Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica que

auxilia, portanto, a mercadoria até seu destino final. Podendo consultar sua autenticidade no portal da nota fiscal eletrônica portando de sua chave de acesso contendo 44 dígitos, identificados na DANFE. Podemos verificar através do Quadro 4 explicativo de Juskow e a Boal (2008), aonde detalha informações da própria nota fiscal eletrônica.

QUADRO 4: NUMERAÇÃO DA CHAVE DE ACESSO

Em Ordem Linear	CÓD UF	Data da Emissão	CNPJ do emitente	Modelo do doc. Fiscal	Série do doc. Fiscal	Nº da NF-e	Cód. Numérico aleatório	DV
Quantidade de Caracteres	02	04	14	02	03	09	09	01

Fonte: Juskow e a Boal, 2008.

Portanto, fica claro da importância da DANFE que é só é válida depois da devida emissão da Nota Fiscal Eletrônica.

5.2 Emissão da Nota Fiscal Eletrônica

Com a criação do SPED, trouxe diversas modificações e modernizações em relação as cobranças das tributações na área contábil. Diante de várias tentativas de sonegação, ou até mesmo, sem intenção, ainda existe a necessidade em aprofundar o conhecimento em relação a emitir corretamente a Nota Fiscal Eletrônica. (SEFAZ, 2019).

Na Hora de emitir a NF-e, o emissor deve ficar atento alguns detalhes, primeiro deve preencher com os dados cadastrais de sua entidade, e do seu destinatário como Razão Social, CNPJ, Endereço. Inscrição Estadual, Inscrição Municipal e o E-mail. Após esse processo, deve se colocar corretamente o código do CFOP – Código Fiscal de Operação do Produto. (SEFAZ, 2019).

O CFOP é uma sigla que classifica a natureza e da prestação de serviço e da

circulação de mercadorias, no qual, classifica quanto a saída e entrada das mercadorias, no âmbito intermunicipal e interestadual. O Art. 5º do Convênio SINIEF SNº 70, de 15 de Dezembro de 1970, define:

Art. 5º O Código Fiscal de Operações, constante de anexo deste convênio, será interpretado de acordo com as normas explicativas, também apensas, e visa aglutinar em grupos homogêneos, nos livros fiscais, nas guias de informação e em todas as análises de dados, as operações realizadas pelos contribuintes do imposto sobre produtos industrializados e do imposto de circulação de mercadorias. (SINIEF SNº 70, 1970, página 1)

Cada Código Fiscal de Operação é integrado por 4 dígitos, que consistir em entrada e saída. O primeiro Código do CFOP é podemos identificar se a operação relativa é entrada ou saída, podemos observar esse fato no Quadro 5:

Quadro 5: CFOP de Substituição Tributária

Entradas	Saídas
1 000 – Entrada e/ou Aquisições de Serviços do Estados	5 000 – Saídas ou Prestações de Serviços para o Estado
2 000 – Entrada e/ou Aquisições de Serviços de outros Estados	6 000 – Saídas ou Prestações de Serviços para outros Estados
3 000 – Entrada e/ou Aquisições de Serviços do Exterior	7 000 – Saídas ou Prestações para o Exterior

Fonte: Elaborado pela Autora, Inspirado em Sefaz, 2019.

O CFOP é de Espécie obrigatória ser introduzida em todos os documentos fiscais da organização, como é o exemplo das notas fiscais, ao passo importante é reconhecer se seu produto é passível a Substituição Tributária, ou seja, deve ser classificada de acordo com seu CFOP e destacada na nota fiscal pela competência do ICMS-ST, relatados no Quadro 6:

Quadro 6: CFOP de Substituição Tributária

CFOP	Descrição
5102 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	Venda de um produto para um cliente do mesmo estado e que não possui substituição tributária.
5101 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	Venda de produto industrializado ou produzido pelo estabelecimento, bem como a de mercadoria por estabelecimento industrial ou produtor rural de cooperativa destinada a seus cooperados ou a estabelecimento de outra cooperativa.
5403 – Venda de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de **contribuinte-substituto**	Venda de uma mercadoria que você comprou de terceiros e que tenha substituição tributária. Nesse caso, a venda é feita dentro do mesmo estado e sua empresa é quem vai pagar o imposto.
5405 – Venda de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte-substituído	Venda de uma mercadoria que você comprou de terceiros e que tenha substituição tributária. Nesse caso, a venda é feita dentro do mesmo estado e a empresa que comprou é quem vai pagar o imposto.
6403 – Venda de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de **contribuinte-substituto**	Venda de uma mercadoria que você comprou de terceiros e que tenha substituição tributária. Nesse caso, a venda é feita para outro estado e sua empresa é quem vai pagar o imposto.
6404 – Venda de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, cujo imposto já tenha sido retido anteriormente	Venda para cliente de outro estado, de uma mercadoria que já teve o imposto retido anteriormente.

Fonte: Elaborado pela Autora, Inspirado em Sefaz, 2019.

Além da Classificação Correta do CFOP, é necessário detalhar e conhecer bem o produto que está sendo comercializado, fazendo – se necessário o destaque. Segundo Sefaz (2019) são as seguintes informações:

- ✓ Identificação do Produto ou Serviço;
- ✓ Tipo – Representação do formato unidade vendida;

- ✓ Quantidade;
- ✓ Valor unitário;
- ✓ Valor Total;
- ✓ NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul
- ✓ Tributação;
- ✓ Origem;
- ✓ Natureza de Operação.

Nos Casos de Substituição Tributária, é necessário estar atento em relação ao Código de Regime Tributário que indica o faturamento da Empresa, está se enquadrado ou ultrapassando o limite estabelecido pelo Simples Nacional, são eles: (SEFAZ, 2019)

1 – SIMPLES NACIONAL

2 – SIMPLES NACIONAL – EXCESSO DE SUBLIME DE RECEITA BRUTA

E o CSOSN – Código de Situação da Operação no Simples Nacional, detalha o CST do Regime Tributário Simples Nacional qual espécie de tributação está enquadrado, sendo representado por número de origem mais 3 números. Podemos confirmar a seguir os códigos CST/CSONS. (SEFAZ, 2019)

- ✓ 101 - TRIBUTADA PELO SIMPLES NACIONAL COM PERMISSÃO DE CRÉDITO
- ✓ 102 - TRIBUTADA PELO SIMPLES NACIONAL SEM PERMISSÃO DE CRÉDITO
- ✓ 103 - ISENÇÃO DO ICMS NO SIMPLES NACIONAL PARA FAIXA DE RECEITA BRUTA
- ✓ 201 - TRIBUTADA PELO SIMPLES NACIONAL COM PERMISSÃO DE CRÉDITO E COM COBRANÇA DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
- ✓ 202 - TRIBUTADA PELO SIMPLES NACIONAL SEM PERMISSÃO DE CRÉDITO E COM COBRANÇA DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
- ✓ 203 - ISENÇÃO DO ICMS NO SIMPLES NACIONAL PARA FAIXA DE RECEITA BRUTA E COM COBRANÇA DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
- ✓ 300 - IMUNE
- ✓ 400 - NÃO TRIBUTADA PELO SIMPLES NACIONAL
- ✓ 500 - ICMS COBRADO ANTERIORMENTE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (SUBSTITUÍDO) OU POR ANTECIPAÇÃO
- ✓ 900 – OUTROS

Portanto é fundamental o conhecimento específico e detalhes fundamentais para a emissão correta da nota fiscal eletrônica.

6. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Em relação forma de abordagem do problema, esta pesquisa pode ser considerada qualitativa. Esse tipo de pesquisa “não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. É descritiva.” (SILVA; MENEZES, 2001, p,20).

Em relação ao objetivo, pode ser considerada exploratória e descritiva. Exploratória porque busca proporcionar familiaridade com o problema, para torná-lo explícito (SILVA; MENEZES, 2001). Descritiva, pois esse tipo de pesquisa descreve uma população ou fenômeno (SILVA; MENEZES, 2001). Neste caso, buscar proporcionar maior familiaridade com a forma como o destaque do ICMS-ST ocorre nas microempresas e, ainda, descrever os erros que podem estar presentes nesse processo.

O procedimento técnico a ser utilizado para o desenvolvimento do presente trabalho monográfico será a pesquisa Documental que parte da premissa da análise de documentos (nesse caso, notas fiscais eletrônicas)

7. ESTUDO DE CASO

O Presente estudo tem o objetivo de analisar o destaque do ICMS- ST em Notas Fiscais Eletrônicas de uma indústria optante pelo regime Tributário do Simples Nacional no Estado do Rio de Janeiro.

A Empresa objeto de Estudo é designada com nome fantasia fictício ALFA INDÚSTRIA RAÇÕES EIRELI, sendo uma empresa de pequeno porte localizada no Estado do Rio de Janeiro, enquadrada no Simples Nacional, que tem como fabricação de rações como seu principal ramo de atividade.

Foram analisadas Notas fiscais eletrônicas, totalizando 85 NF-es no 3 Trimestre de 2019, sendo distribuídas em 26 NF-es em julho, 30 NF-es em agosto e 29 NF-es em setembro no ano de 2019.

Em Agosto, das 26 notas fiscais eletrônicas, observa-se que em todas as notas, apresentam itens com a classificação do NCM correto, porém com CSON e CFOP errados, conseqüentemente, não destacando na nota o ICMS-ST.

Na Nota analisada, destaca um produto Mistura para Canário, produto destacado com o NCM 239090, na listagem das mercadorias submetidas ao regime de Substituição Tributária do Rio de Janeiro, o Anexo I do livro II do RICMS/RJ, os produtos destinados a ração tipo “pet” para animais domésticos, dentro dos subgrupos Rações para Animais domésticos. Destacado no Quadro 7:

Quadro 7: MVA Original e MVA ajustada

CEST	NCM/SH	Descrição	MVA Original	MVA Ajustada	
				Alíquota interestadual de 12%	Alíquota interestadual de 4%
22.001.00	2309	Ração tipo “pet” para animais domésticos	46%	60,60%	75,20%

Fonte: Anexo I Livro RICMS/RJ, Sefaz 2019.

Em relação ao CSON e CFOP está destacado como 102 e 5101 respectivamente, classificação como venda de mercadoria normal, sem o recolhimento da Substituição Tributária. Situação equivocada, pois o item em ênfase é passivo ao ICMS-ST, devendo portando, ser emitida uma carta de correção e mudar o CSON e CFOP para seus Códigos corretos 102 e 5401 respectivamente, passando então a recolher o valor devido aos cofres públicos.

Com a Classificação incorreta, deve se fazer o cálculo do ICMS- ST, já que os produtos estão sujeitas a Substituição Tributária. O Quadro 8, mostra o cálculo baseado no método de cálculo de Pujals: Junior, pág. 125, apurando o valor a ser recolhido do ICMS-ST, a venda foi realizada entre o mesmo Estado, nesse caso no Rio de Janeiro:

Quadro 8: Cálculo do ICMS-ST.

OPERAÇÃO COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	
(=) Receita de Vendas	R\$18,29
(x) MVA	46,00%
(=) Base de Cálculo da Substituição Tributária	R\$26,70
(x) Alíquota Interna ICMS do Estado de Destino	20%
(=) ICMS ST	R\$5,34
OPERAÇÃO PRÓPRIA	
(=) Receita de Vendas	R\$18,29
(x) Alíquota Interna do ICMS	20%
(=) ICMS Operação Própria	R\$3,66
APURAÇÃO DO ICMS ST	
(=) ICMS ST	R\$5,34
(-) ICMS Operação Própria	R\$3,66
(=) ICMS ST Devido	R\$7,29

Fonte: Elaborado pela Autora, 2019, baseado em: Pujals: Junior

Após o devido Cálculo, deve-se destacar na Nota Fiscal eletrônica, o destaque do ICMS sujeito a Substituição Tributária, no CFOP e CSN, para que o cliente que receber a mercadoria não pague novamente o Imposto já recolhido, ou gere transtornos ao cliente ao ter que recolher o imposto indevidamente, pois o responsável

ao recolhimento é a indústria, conceito aplicável por determinação de Lei.

Em Agosto, foram analisadas 30 notas fiscais eletrônicas, sendo verificados os mesmos erros ocorridos no mês anterior, em relação ao CSON e CFOP. Fato que se repete no mês de Setembro nas 30 notas. Pensando no impacto que a má classificação do ICMS-ST acarreta, é necessário fazer o cálculo de cada mês do imposto que a empresa deve recolher ao Estado.

Para demonstrar melhor o impacto, com fundamentos de cálculo no Quadro 9, está apurada a receita total adquirida por produtos que estão sujeitos a Substituição Tributária e não foram recolhidos ao mês referente ao julho:

Quadro 9: Apuração de Julho ICMS – ST

OPERAÇÃO COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	
(=) Receita de Vendas	R\$15.419,59
(x) MVA	46,00%
(=) Base de Cálculo da Substituição Tributária	R\$22.512,60
(x) Alíquota Interna ICMS do Estado de Destino	20%
(=) ICMS ST	R\$4.502,52
OPERAÇÃO PRÓPRIA	
(=) Receita de Vendas	R\$15.419,59
(x) Alíquota Interna do ICMS	20%
(=) ICMS Operação Própria	R\$3.083,92
APURAÇÃO DO ICMS ST	
(=) ICMS ST	R\$4.502,52
(-) ICMS Operação Própria	R\$3.083,92
(=) ICMS ST Devido	R\$1.418,60

Fonte: Elaborado pela Autora, 2019, baseado em: Pujals: Junior

O Quadro 10, está apurado a receita total adquirida por produtos que estão sujeitos a Substituição Tributária e não foram recolhidos ao mês referente ao Agosto:

Quadro 10: Apuração de Agosto ICMS - ST

OPERAÇÃO COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	
(=) Receita de Vendas	R\$16.832,65
(x) MVA	46,00%
(=) Base de Cálculo da Substituição Tributária	R\$24.575,67
(x) Alíquota Interna ICMS do Estado de Destino	20%
(=) ICMS ST	R\$4.915,13
OPERAÇÃO PRÓPRIA	
(=) Receita de Vendas	R\$16.832,65
(x) Alíquota Interna do ICMS	20%
(=) ICMS Operação Própria	R\$3.366,53
APURAÇÃO DO ICMS ST	
(=) ICMS ST	R\$4.915,13
(-) ICMS Operação Própria	R\$3.366,53
(=) ICMS ST Devido	R\$1.548,60

Fonte: Elaborado pela Autora, 2019, baseado em: Pujals: Junior

Para demonstrar melhor o impacto, no Quadro 11, está apurado a receita total adquirida por produtos que estão sujeitos a Substituição Tributária e não foram recolhidos ao mês referente ao Agosto:

Quadro 11: Apuração de Setembro ICMS – ST

OPERAÇÃO COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	
(=) Receita de Vendas	R\$23.797,29
(x) MVA	46,00%
(=) Base de Cálculo da Substituição Tributária	R\$34.744,04
(x) Alíquota Interna ICMS do Estado de Destino	20%
(=) ICMS ST	R\$6.948,81
OPERAÇÃO PRÓPRIA	
(=) Receita de Vendas	R\$23.797,29
(x) Alíquota Interna do ICMS	20%
(=) ICMS Operação Própria	R\$4.759,46

APURAÇÃO DO ICMS ST	
(=) ICMS ST	R\$6.948,81
(-) ICMS Operação Própria	R\$4.759,46
(=) ICMS ST Devido	R\$2.189,35

Fonte: Elaborado pela Autora, 2019, baseado em: Pujals: Junior.

Observa-se que ao serem analisadas as Notas fiscais eletrônicas, foram encontrados erros que se repetiram durante os 3 meses. O Micro empreendedor ou empresário de pequeno porte ao ser enquadrado ao regime tributário do Simples Nacional possui facilidades em que outro regime tributário não é contemplado, como no caso, da elaboração do Balanço Patrimonial anual e Apuração dos Impostos em uma única guia o Das.

Devido a essas facilidades, abre-se uma lacuna referente a questões tributárias, já que os empresários em questão são de pequeno porte e na realidade brasileira, não possuem conhecimentos sobre legislações referentes à Tributação.

Engana-se pensar que as empresas optantes ao Simples Nacional, não devem realizar um bom planejamento tributário, para evitar a sonegação fiscal e problemas como verificamos no decorrer do estudo apresentado, e o papel do contador, atuando como um agente é extremamente importante para apuração dos erros e evitar impactos em diversas áreas afins.

Portanto, ao verificar nesse estudo as Notas Fiscais Eletrônicas 100%, todas constam erros referentes ao CSON e CFOP.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com esse estudo evidenciou-se a necessidade de uma especialização em tributação para que haja uma classificação correta dos itens obrigatórios de uma Nota Fiscal Eletrônica. Uma vez que, as Notas Fiscais constituem um dos principais meios de verificar pelo Governo a arrecadação dos impostos presentes na Nota, uma ação necessária é conhecer como calcular e destacar o ICMS-ST, assim como, conferir a exatidão dos cálculos referentes a seu valor.

Ao que se refere aos objetivos gerais e específicos foram atendidos ao aprofundar em conceitos relacionados à substituição tributária e a maneira correta de emitir a nota fiscal eletrônica, na finalidade, de auxiliar os - empresários microempreendedores a emitir corretamente o destaque do ICMS-ST, a fim de evitar a sonegação fiscal e conseqüentemente prejuízos financeiros e fiscais, deixando claro, a importância do contador no planejamento tributário, impactando nos seus resultados finais.

Considera-se que o presente estudo fornece contribuições ao campo de procedimentos contábeis, ao evidenciar a importância de um profissional da área de contábeis que auxilia o gestor, não somente no que se refere ao regime tributário do simples nacional, tanto qual, em outros regimes, evidenciando e proporcionando conhecimentos que um empresário em sua realidade não domina, com a finalidade de manter uma harmonia e conciliação nas tomadas de decisões, como no caso do assunto aprofundado no presente estudo, que é a maneira correta de evidenciar a substituição tributária nas notas fiscais eletrônicas, impactando melhor em seus resultados.

Sugere-se que novas pesquisas sobre o tema sejam conduzidas, proporcionando avanço do conhecimento na área, inclusive com empresas de outros portes e setores, na busca de situações propícias ao estudo de tributações e diminuição de erros e fraudes, evidenciando na base da nota fiscal eletrônica as alíquotas, caminho que minimiza a ocorrência de erros e auxilia os gestores em seu planejamento fiscal.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, LUCIANO. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO – 12. ED. – SÃO PAULO: SARAIVA, 2006

AZEVEDO, OSMAR REIS; MARIANO, PAULO ANTONIO. SPED: SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL. – 2. ED. – SÃO PAULO: IOB, 2009.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. Rio de Janeiro. Forense. São Paulo Método, 2012.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05 de Outubro de 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FABRETTI, Láudio Camargo. Contabilidade Tributária. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FABRETTI, Láudio Camargo, FABRETTI, Denise, FABRETTI Dilene Ramos. As Micros e Pequenas Empresas e o Simples Nacional: Tratamentos Tributário, fiscal e comercial. São Paulo: Atlas, 2019.

FARIAS, Andressa Mendonça de. Arrecadação tributária brasileira: um estudo sobre seu impacto na capacidade contributiva do cidadão brasileiro. 2018.

HARADA, Kiyoshi. ICMS Doutrina e Prática. 1. Ed. São Paulo, 2017.

IMPOSTÔMETRO. Impostos pagos por brasileiros em 2018. Disponível em: . Acesso em 13 de fevereiro de 2019.

JUNIOR, G. R. R.; PUJALS, J. Auditoria Integrada do Simples Nacional. 2. ed. São Paulo, Atlas, 2015.

JUSKOW, Sérgio; BOAL, Luiz. Projeto Educação Continuada: NF-e e Sped. Florianópolis, 2008.

KROCH, Deonísio. Manual do ICMS: comentários à Lei complementar 97/96. 2ª edição. Curitiba: Juruá, 2010

NASCIMENTO, Janice Aparecida do; LIMA, Robernei Aparecido de. Nota Fiscal Eletrônica: Uma Tecnologia Da Informação Como Instrumento Da Contabilidade Tributária. [artigo

científico, 2008]. Disponível em: <http://www.artigos.netsaber.com.br/.../artigo_sobre_nota_fiscal_eletronica.>. Acesso em: 19. Out. 2019.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. Substituição tributária: uma visão do instituto e ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS. Curitiba, PR: Juruá, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 12ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. ICMS: Tributária – uma visão crítica. Curitiba: Juruá 2001.

MACHADO, Hugo Brito. Curso de Direito Tributário. 20. Ed. São Paulo:Malheiros,2002

MARIANO, Antônio Paulo; WERNECK, Raphael; BEZERRA, Sandra Regina Alencar. Substituição Tributária no ICMS – São Paulo: IOB, 2008.

OLIVEIRA, J. J. M.; Código Tributário Nacional. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

PÊGAS, Paulo Henrique. Manual de contabilidade tributária. 9º Edição São Paulo: Atlas, 2017.

PLANALTO. Lei complementar nº 123. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm, acesso em 22 de junho de 2019.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa apud SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 2ª Edição São Paulo: Saraiva, 2010.

_____, Eduardo. Manual de direito tributário. 8ª Edição São Paulo: Saraiva 2016.

_____, Eduardo. Código Tributário Comentado. 1ª Edição. São Paulo; Forense. 2017.

SAITO, M. A. C; ABEL, D. A Importância do profissional da área fiscal frente às novas tecnologias da escrituração fiscal digital. Organizações e Sociedade 4.1: 36-46. 2015.

SEFAZ. Portal da nota fiscal eletrônica. Disponível em: <<http://www.nfe.fazenda.gov.br/>>. Acesso em 19. out. 2019.