

**SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR AMADEUS - SESA
FACULDADE AMADEUS - FAMA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

BELIZIA MARIA DA SILVA

CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA: Um estudo sobre o impacto no preço de venda nos alimentos da cesta básica da Substituição Tributária ao consumidor final em uma empresa no segmento de supermercado no município de Aracaju/SE.

BELIZIA MARIA DA SILVA

CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA: Um estudo sobre o impacto no preço de venda nos alimentos da cesta básica da Substituição Tributária ao consumidor final em uma empresa no segmento de supermercado no município de Aracaju/SE.

Relatório de Estágio Supervisionado apresentado à Faculdade Amadeus como requisito para aprovação final e obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador(a):

Prof.^a. Esp. Lucileide Rodrigues da Silva

BELIZIA MARIA DA SILVA

CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA: Um estudo sobre o impacto no preço de venda nos alimentos da cesta básica da Substituição Tributária ao consumidor final em uma empresa no segmento de supermercado no município de Aracaju/SE.

Relatório de Estágio Supervisionado apresentado à Faculdade Amadeus como requisito para aprovação final e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Prof. Msc. Washington Oscar Guimarães Pinto
Coordenador do Curso de Ciências Contábeis

Prof.^a Esp. Lucileide Rodrigues da Silva
Orientadora

Aprovado (a) com média: _____

Aracaju (SE), 12 de Junho de 2013.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus que iluminou o meu caminho durante esta caminhada.

À minha família, em especial minha mãe dona Cícera da Silva que me incentivou e me ajudou a andar, para hoje eu pudesse vencer na vida e ao meu marido Juciano Santos, pela compreensão, pelo amor, pelo apoio, incentivo depositado em mim ao longo da jornada.

Devo a eles e em especial a minha querida e amada mãe tudo o que sou hoje.

Agradeço aos amigos em geral pela amizade, mas em especial a Augusto Madson, Elizângela Santos e Paula Anjo, pelas noites perdidas, pelos finais de semana que não os deixei descansar e por estar sempre ao meu lado em diversos momentos da minha vida, sou muito grata.

Aos professores do curso pela atenção e por ter esclarecido todas as minhas dúvidas em momentos de desespero, em especial a minha orientadora, Professora Lucileide Rodrigues, pela dedicação e disponibilidade.

Agradeço a Fama – Faculdade Amadeus que me acolheu de braços abertos quando em 2009 aqui cheguei, por ter nos repassado o conhecimento necessário à nossa formação.

A todos que colaboraram de forma direta e indiretamente para o meu crescimento profissional o meu muito obrigado.

Dedico este trabalho a Deus, ser supremo, onipotente e incomensurável, que é o responsável pelo meu êxito ao longo destes quatro anos, a minha querida mãe Cicera da Silva que tanto me incentivou e deu o ponta pé inicial para que esse momento fosse possível.

“Se eu vi mais longe, foi por estar de pé sobre ombros gigantes.”

Isaac Newton

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	09
2. CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA	11
2.1 Histórico da Empresa.....	11
3. ASPECTOS CONCEITUAIS.....	12
3.1. Conceito de Contabilidade.....	12
3.2. Finalidade e Objeto.....	12
3.3 .Princípios.....	13
3.4. Contabilidade Tributária.....	15
3.4.1. Conceito.....	15
3.4.2. Tributo.....	15
3.4.3. Classificação do Tributo.....	16
3.4.4. Espécie de Tributo.....	17
3.4.5. Imposto.....	17
3.4.6. Taxas.....	17
3.4.7. Contribuição de Melhorias.....	18
3.5. Fato Gerador.....	18
3.6. Contribuinte, Responsável, Substituto e Substituído.....	19
3.7. ICMS- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.....	20
3.7.1. ICMS Substituto.....	20
3.8 Base de Cálculo do ICMS Substituto.....	21
3.9. Alíquotas.....	22
4 ATIVIDADE DE ESTÁGIO E ANÁLISE DE RESULTADOS	24
4.1. Histórico da empresa.....	24
4.2. Levantamento e Análise dos dados.....	24
4.3. Cálculo da Substituição Tributária.....	27
4.4. Cálculo da Margem do Valor Agregado.....	28
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	31

LISTA DE TABELAS

Tabela 01	Pesquisa Nacional da Cesta Básica 2011	25
Tabela 02	Pesquisa Nacional da Cesta Básica 2012	26
Tabela 03	Produtos da Cesta Básica – Aracaju-SE	27
Tabela 04	Compra de produtos da Cesta Básica - 2013.....	29
Tabela 05	Demonstração de Cálculo do ICMS Substituto- 2013.....	29
Tabela 06	Produtos da Cesta Básica – Aracaju-SE	30

1. INTRODUÇÃO

A Substituição Tributária é a forma de arrecadação do ICMS recolhido antecipadamente referente às mercadorias e serviços obtidos de forma intermunicipal e interestadual.

De acordo com a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 153, compete aos Estados legislar sobre o ICMS, a esse imposto é adicionada uma Margem de agregação, ou seja, um percentual aos produtos que são considerados supérfluos, porém existem outros produtos que são essenciais que também fazem parte dessa forma de recolhimento, no entanto a margem é bem inferior, como é o caso dos alimentos da cesta básica.

Este relatório científico apresenta como problemática: Qual o Impacto causado no preço de venda dos alimentos da Cesta Básica da Substituição Tributária para o consumidor final em uma empresa no segmento de Supermercado no município de Aracaju?

Tendo como objetivo geral verificar a incidência da substituição tributária nos produtos da cesta básica comercializada por um Supermercado em Aracaju. Para alcançar esse objetivo serão utilizados os seguintes objetivos específicos:

Apresentar os Conceitos Constitucionais da Substituição Tributária;

Analisar o amparo legal da legislação específica estadual da Substituição Tributária de empresas no segmento de comércio de Supermercados;

Demonstrar os cálculos da Substituição Tributária.

Por se tratar de um tema com uma complexidade diferenciada, faz-se necessário um estudo mais aprofundado acerca da substituição tributária identificada nos alimentos da cesta básica da população sergipana.

Deste modo o presente trabalho justifica-se á medida que pretende trazer a tona o impacto que o ICMS – Substituição Tributária estabelece ao consumidor sergipano, na ocorrência do fato que a instituiu.

A escolha do presente tema vem ampliar meus conhecimentos na área Contabilidade Tributária, proporcionando uma visão mais ampla sobre o assunto, possibilitando também como fonte de pesquisa para outros usuários do curso de Ciências Contábeis e estudantes dessa instituição.

A pesquisa dar-se-á ao método indutivo. Quanto à natureza será de origem aplicada, quanto à abordagem será quantitativo, utilizando os procedimentos bibliográficos, documental e estudo de caso.

O estágio supervisionado iniciou no dia 19 de fevereiro com término em 15 de abril do corrente ano, terá duração de 80hs sendo 2hs por dia de segunda a sexta em uma empresa no segmento de Comércio de Supermercado, localizado no bairro Santo Dumont no município de Aracaju/SE, sob orientação do contador Marcos Francisco dos Santos, inscrito no Conselho Regional de Contabilidade sob o nº4154-SE.

2. A EMPRESA

2.1 Histórico

A empresa selecionada para realizar o presente estudo, está localizada no bairro Santo Dumont na capital de Sergipe. Tem 12 anos no mercado no mesmo ramo sediados sempre no mesmo local, criada para levar satisfação aos seus clientes e é supervisionada e administrada por membros da própria família.

A empresa tem como principais características:

- Otimização de custos;
- Preços significativamente mais baixos que os da concorrência;
- Organização em seus setores;

Produtos de marca própria com excelente custo-benefício.

Hoje a instituição conta com 60 para melhor atender aos seus consumidores.

Vejamos agora a missão e visão da empresa a ser feita destacada abaixo:

Missão

“Conquistar a satisfação dos nossos clientes, colaboradores e fornecedores prestando serviços de qualidade e com honestidade.”

Visão

"Ser uma empresa com constante crescimento no mercado."

3. ASPECTOS CONCEITUAIS

3.1. Conceito de Contabilidade

Segundo Sá (2002, p.46), “Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais”.

Para Marion (1998, p. 24), “Contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa”.

Já para Franco apud Basso (2005, p. 22),

Contabilidade é a ciência que estuda, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

3.2. Finalidade e Objeto

De acordo com Basso (2005, p. 24) “a contabilidade tem como finalidade fundamental gerar informações de ordem física, econômica e financeira sobre o patrimônio, com ênfase para o controle e planejamento”.

A contabilidade, sendo a ciência apta para contribuir, por meio de modelos à prosperidade das aziendas, pode ensejar a prosperidade do todo social, ou seja, é a ciência competente para construir a prosperidade social a partir da somatória das unidades. (Sá ,2002, p.94),

Franco ed destaca que o objeto da Contabilidade:

É o patrimônio e seu campo de aplicação o das entidades econômico-administrativas, assim chamadas aquelas que para atingirem seu objetivo, seja ele econômico ou social, utilizam bens patrimoniais e necessitam de um órgão administrativo que pratica os atos de natureza econômica e financeira necessária a seus fins. (FRANCO, 1997, p. 19).

Deste modo a Contabilidade estuda o “Patrimônio” e sua finalidade é ordenar as informações para auxiliar na tomada de decisões.

3.3. Princípios Contabilidade

Os Princípios Contábeis dá embasamento legal para enfatizar a necessidade de constituir uma estrutura Contábil a ser seguida pelas organizações.

Os Princípios Fundamentais da Contabilidade exprimem as regras em que se convencionam toda a estrutura teórica para a escrituração e análise contábil.

Deste modo faz-se necessário uma abordagem sucinta para evidenciar de como os Princípios devem ser utilizados pelo bacharel em Contabilidade.

Embasado pela Resolução CFC nº. 750/93 sofre atualização para Resolução 1282/10, em seus artgs. 5º, 6º, 7º e 9º, logo de inicio o art. 1º. Vem tratar da alteração de Princípio Fundamental da Contabilidade - PFC para Princípios de Contabilidade – PC.

Entidade

Segundo Fabretti (2009, p. 35), diz que esse princípio:

Determina que a entidade (pessoa jurídica de direito público ou privada) e seu patrimônio sejam tratados de forma distinta das pessoas físicas ou jurídicas de seus sócios, acionistas etc. e de seus respectivos patrimônios particulares.

Continuidade

As entidades são constituídas para terem uma duração indeterminada, Fabretti (2009, p. 35) diz que:

Os entes federativos (União, Estados e Municípios) são considerados de duração continuada e indissolúvel. O princípio federativo é cláusula pétrea da Constituição, ou seja, não pode ser alterada nem por emenda constitucional (art. 60, § 4º, inciso I, da CF)”. Porém isso não quer dizer que elas são possam ser dissolvidas.

Oportunidade

Segundo a Resolução 1282/10, designa que em seu “art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.”

Registro pelo Valor Original

De acordo com Fabretti (2009, p. 36), “a contabilidade deve adotar como princípio um critério objetivo, ou seja, tomar um valor contábil o custo original de aquisição dos bens e direitos e da assunção das obrigações”.

Atualização Monetária

Segundo Fabretti (2009, p. 37) “o Decreto-lei nº487/69 determina que a escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais e em forma mercantil (art. 2º)”.

Competência

Almeida (2010, p. 21) “as receitas e as despesas são contabilizados quando incorridas (receitas = ganhos : despesas = no momento do consumo do bem ou serviço), independentemente de terem sido recebidas ou pagas, respectivamente.”

Prudência

De acordo com a Resolução 1282/10, designa que:

Art. 10. O Princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

3.4. Contabilidade Tributária

No Brasil existe um conjunto de leis, normas, convenções dentre outros que normatizam, regulam e fiscalizam o funcionamento dos tributos e que vivem em constante mudança.

Com as invariáveis mudanças na legislação tributária brasileira, faz-se imprescindível que os profissionais do ramo da contabilidade estejam atentos as essas alterações, para que dessa forma possam atender as pretensões do fisco e dos empresários, que sempre visam à diminuição da carga tributária.

A Contabilidade Tributária é o ramo da Contabilidade responsável pela apuração e gerenciamento dos tributos que incidem sobre as entidades.

Contabilidade Tributária para Fabretti (1999, p. 115), “poderemos resumir o conceito de tributo, dizendo que é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária.”

Fabretti afirma (2003, p.29) Contabilidade Tributaria: “É o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada.”

Segundo Oliveira et al. (2003, p. 17) entende-se Contabilidade Tributária:

A contabilidade é a ciência que possui por objeto a mensuração do Patrimônio das Entidades, que consiste em um conjunto de bens, direitos e obrigações com terceiros, é óbvio que deve ser entendida como uma importante ferramenta informacional das conseqüências das práticas e políticas tributárias praticadas pelo governo.

Portanto, diante da conceituação do que vem a ser a contabilidade tributária de maneira sucinta, é um ramo da contabilidade que tem por objetivo o estudo da teoria e aplicação da prática dos princípios e normas da legislação tributária.

3.4.1. Tributo

Tributo é a obrigação pecuniária compulsória imposta aos sujeitos tidos como pessoas jurídicas com a finalidade de arrecadar valores ao Estado ou entidades equiparadas.

De acordo com Oliveira et al (2004. p.23) o Código Tributário Nacional conceitua tributo como:

O Código Tributário Nacional¹ conceitua tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

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

E por fim Cassone conceitua como (2007, p.45): “Tal prestação pecuniária compulsória (tributo – o objeto da prestação) advém toda vez que o contribuinte praticar um fato gerador tributário”.

Assim sendo, pode-se afirmar que o tributo é a principal fonte de arrecadação da união, dos estados, dos municípios e do Distrito federal. Esse total retorna ao contribuinte em forma de serviços básicos como saúde, educação, saneamento dentre outros.

3.4.2. Classificação dos Tributos

A classificação dos tributos quanto a sua natureza, podem ser classificados em fiscal, extrafiscal e parafiscal.

Heidemann & Alievi (2011, p. 42) diferenciam os tributos como:

Fiscal: cobrança que visa arrecadar recursos aos cofres públicos para custear os encargos próprios do Estado (Impostos, Taxas, Contribuição de Melhoria).

Extrafiscal: Cobrança na qual o Estado leva em conta não só a arrecadação de recursos, mas também, através dele, aplica políticas econômicas, objetivando incentivar ou regular o desenvolvimento. Exemplos: Imposto de Exportação (IE), Imposto de produtos industrializados (IPI), Incentivos fiscais, isenções e créditos simbólicos.

Parafiscal: Arrecadar recursos para sustentar os encargos paralelos da administração pública, principalmente para os setores da saúde, previdência, assistência social e educação. Exemplos: INSS, CRC, Contribuição Sindical, PIS, COFINS, CIDE, CSLL.

Os tributos estão classificados da forma citada acima, sendo que, cada forma tem a sua maneira de tributação.

¹CTN – Código Tributário Nacional. Disponível em www.planalto.gov.br. Acessado em 02.04.2013.

3.4.4. Espécies de Tributos

A partir da conceituação de tributos pode-se apresentar sua estruturação de cada um deles.

“Os tributos se classificam cientificamente em duas espécies: tributos não vinculados e tributos vinculados.” (FABRETTI, 1999, p. 116).

O tributo vinculado está ligado a certas atividades que envolva o Estado e a sociedade (taxas de contribuições de melhorias) e os não vinculados não possuem destinação certa e nenhuma ligação com o Estado, seriam os impostos.

3.4.5. Imposto

Para Oliveira, et al (2002, p.22), “Impostos que decorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte”.

Segundo Fabretti (2003, p.116), imposto “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.”

Conforme Heidemann & Alievi (2011, p.43), tributos:

São prestações pecuniárias devidas ao poder público competente, pelo desempenho, por parte do sujeito passivo, de determinada atividade (comércio, indústria e serviços) ou pela propriedade de determinados bens (veículos, imóveis), fatos estes especificados como fato gerador na lei que o criou, sendo vinculado exclusivamente ao sujeito passivo, não ao sujeito ativo.

Ao contrário dos impostos as taxas, estão vinculadas a utilização a algum tipo de serviço público.

3.4.6. Taxas

Para Oliveira, et al (2002, p.22), “Taxas que estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis;”

Segundo Heidemann & Alievi (2011, p.44)

“Taxa é um tributo que 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 à sua disposição. Previsto na Constituição Federal no artigo 145, II e definido no CTN, art. 77, é tributo vinculado, pois sua obrigação decorre de uma atividade estatal específica, relacionada diretamente ao contribuinte”.

3.4.7. Contribuição de Melhoria

A Contribuição de Melhoria é um tributo que tem origem de uma obra pública onde houve uma valorização do imóvel do contribuinte.

Para Oliveira et al (2002, p.22) “Contribuição de melhoria são cobradas quando do benefício trazido aos contribuintes por obras públicas.”

Segundo Heidemann & Alievi (2011, p.46) a “Contribuição de Melhoria é retribuição prestada pelo contribuinte como contrapartida à valorização de bem imóvel em decorrência de obra pública.”

3.5. Fato Gerador

Para que o tributo seja constituído é necessária a ocorrência do fato gerador, de acordo com a Legislação Tributária.

Segundo Fuhrer (2007, p. 50), “Fato gerador é o fato ou situação que gera ou cria a obrigação tributária. Do francês, fait générateur”.

De acordo com Fabretti (1999, p. 125), “denomina-se fato gerador a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera (faz nascer) a obrigação tributária”.

Ainda para Fabretti (1999, p. 125), “a concretização do fato gerador pode fazer nascer uma obrigação principal, pagar um tributo, ou uma obrigação acessória, que é um dever administrativo”.

Perceber-se que o fato gerador é a base do tributo, apontando de forma sucinta que o fato é a situação que a lei gera a obrigação de obter um tributo determinado.

3.6. Contribuinte, Responsável ou Substituto e Substituído

Para dar continuidade ao presente estudo será explanando acerca do contribuinte, sujeito passivo responsável pelo pagamento do tributo, nesse caso o imposto, ele está diretamente ligado ao fato gerador que o instituiu.

Segundo ao Código Tributário Nacional contribuinte é o: “Responsável é o devedor indireto que, embora não sendo contribuinte, deve responder pela obrigação tributária, por força de lei.” (CTN, Lei nº. 5172/66, art. 121, II).”

Já para Fabretti (1999, p. 126) assim explica a figura do responsável:

“Não arca com o ônus tributário, que é suportado pelo contribuinte de fato. Atua como uma espécie de agente arrecadador do fisco e como seu depositário. Cabe-lhe recolher as importâncias descontadas ou cobradas do contribuinte. De fato, ao fisco, nos prazos de lei. Não o fazendo, será declarado depositário infiel, sujeito a pena de prisão.”

Lima Neto (2000, p. 84), “competete ao substituto tributário promover todos os atos necessários para identificar o valor do tributo a recolher, independentemente de qualquer atividade da autoridade administrativa”.

Faria afirma que (2000, p. 269) “é necessário recordar que o substituto tem de exercer o poder de reembolso, seja ou não, mediante a retenção”

A responsabilidade pode ocorrer por substituição ou por transferência.

Para Fuhrer (2007, p. 53),

Na substituição a obrigação constitui-se desde logo em relação a um substituto, ou responsável, ficando de fora aquele que seria o contribuinte. Já na transferência a obrigação constitui-se inicialmente em relação ao contribuinte, comunicando-se depois, porém, para o responsável.

A respeito do substituído a FISCOSoft², Roteiro – Estadual – 201/4421,

“contribuinte substituído é aquele que pratica o fato definido como gerador do imposto, mas a legislação o dispensa do recolhimento por já ter sido efetuado por outra pessoa designada em lei, isto é, o substituto tributário”.

Desta maneira, verifica-se que o contribuinte de direito é obrigado ao pagamento do tributo, mesmo sendo na qualidade de responsável das obrigações principais.

² Fiscosoft - Disponível em: www.fiscosoft.com.br. Acessado em 02.04.2013.

De acordo com CTN, Lei nº. 5172/66, art. 122, “o sujeito passivo da obrigação acessória deve informar, fazer a manutenção dos papéis e declarar formalmente aos órgãos competentes”.

3.7. ICMS – Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços

O ICMS é um imposto incidente sobre a produção e a circulação de mercadorias de bens e serviços.

Para Pedro Diniz (2007), “este imposto, principalmente para os Estados mais desenvolvidos, é o principal sustentáculo da autonomia política inerente ao Regime Federativo, já que responde por mais de 80% das suas receitas totais”.

O campo de incidência do ICMS é a circulação de mercadorias e a prestação de determinados serviços, desde que excedam os limites municipais. Este princípio está previsto no inciso I do § 2º do artigo 155 da CF³/88 e constitui a característica mais marcante do ICMS. O contribuinte tem o direito de compensar o imposto devido em cada etapa com os valores pagos nas etapas anteriores.

Conforme Pegas (2007, p.116), “[...] todo o imposto pago nas etapas anteriores estaria gerando crédito passível de compensação com os débitos existentes por ocasião da venda futura”.

Desta forma, o aproveitamento de crédito incidente nas etapas anteriores e decorrente das aquisições, contribui para que o preço final do produto seja diminuído, pois estará menor onerado pelo tributo não cumulativo.

3.7.1. ICMS Substituição Tributária

O regime de substituição tributária é qualificado pelo deslocamento da responsabilidade pelo pagamento do ICMS relativo a determinadas operações ou prestações para um sujeito que não pratica o fato gerador do imposto, denominado contribuinte-substituto. Com o intuito de facilitar a fiscalização e a cobrança do ICMS, o governo criou a Substituição Tributária, que tem como finalidade o pagamento antecipado do imposto.

³ CF – Constituição Federal. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acessado em 02.04.2013.

De acordo com Neto (2000, p. 49), “o instituto da substituição tributária foi inserido no sistema positivo brasileiro por intermédio da Lei 5.172 de 25.10.66[...]”, que instituiu o CTN.

Assim, afirma Pereira Filho (2006, p.111), “indaga-se se a antecipação do fato gerador pressupõe, necessariamente, a alteração do obrigado ao pagamento do tributo, substituindo o destinatário legal do gravame por um terceiro”.

E Amorim diz que (2007, p. 109):

“[...] o imposto devido é apurado em cada operação, de forma individualizada e compensatória entre débito e crédito. Como regra geral, tal sistemática encerra todo o ciclo de tributação de uma mercadoria sujeita ao ICMS/ST, não mais sofrendo incidência do imposto nas operações subseqüentes.

O regime de substituição tributária aplicável à mercadoria ou serviço ao contribuinte-substituto que será sempre definido como tal a norma específica que se dispuser.

3.8. Base de Cálculo do ICMS Substituto

A base de cálculo é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota para calcular a quantia a pagar aos entes públicos.

Para Fabretti (1999, p. 127), “a base de cálculo deve ser definida em lei complementar (art. 146 da CF/88) e sua alteração está sujeita aos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade”.

Oliveira et al (2009, p. 13) define base de cálculo da seguinte forma:

É o valor sobre o qual se aplica o percentual (ou alíquota) com a finalidade de apurar o montante a ser recolhido. A base de cálculo conforme a constituição federal deve ser definida em lei complementar, estando sua alteração sujeita aos princípios constitucionais da legalidade (mudança somente por outra lei), da anterioridade (a lei deve estar vigente antes de iniciada a ocorrência do fato gerador) e da irretroatividade (a norma não pode atingir fatos passados).

De acordo com Heidemann & Alievi (2011, p.92) a base de cálculo: “representa uma grandeza econômica que é utilizada como base para quantificação da obrigação tributária, ou seja, o valor que é levado em conta como base de cálculo do tributo.”

Para obtenção do cálculo da substituição tributária, tornasse necessária a soma do valor das mercadorias a serem vendidos pelo substituto tributário, com o valor do seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados do substituído, deste modo

aplica-se sobre o resultado dessa somatória, a MVA (Margem de Valor Agregado) específica para tal produto. Segundo o art. 8º da lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (BRASIL, 2012D):

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

O percentual da MVA, será relativo a cada produto e, para isso, deve-se verificar os decretos de cada Estado ou os protocolos e convênios assinados.

Segundo o Portal tributário:

A margem de valor agregado será determinada com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados. A mercadoria submetida ao regime de substituição tributária em operação interestadual terá a margem de valor agregado estabelecida em Convênio ou Protocolo.

Portanto, para encontrar o valor do ICMS-ST devido, deve-se primeiramente, encontrar a base de cálculo.

Logo se pode concluir que a base de cálculo é o valor estipulado para se aplicar a alíquota e definir o valor do imposto ou contribuição a ser recolhido.

3.9. Alíquotas

Alíquota é um percentual aplicado sobre a base de cálculo, para alcançar o valor do tributo a ser pago, cada Estado tem as suas alíquotas que diferenciam por ser internas ou externas.

De acordo com Oliveira et al. (2003, p. 28) alíquota é

O percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser recolhido. Assim como base de cálculo, a alteração da alíquota também está sujeita aos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

Para Fabretti (2003, p.131), a alíquota: “é o percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago.”

Segundo Heidemann & Alievi (2002, p.92) a alíquota é:

Representando o segundo elemento levado em consideração para determinação quantitativa da obrigação tributária, a alíquota pode ser

representada por um percentual da base de cálculo ou simplesmente por um valor fixado pela legislação de acordo com a atividade representativa da ocorrência do fato gerador.

4. ATIVIDADES DO ESTÁGIO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

As atividades realizadas no estudo de caso será apresentada neste capítulo, será abordado ainda as atividades que necessárias para obtenção do relatório científico.

Inicialmente, será apresentado o histórico da Entidade investigada e posteriormente serão expostos os requisitos fundamentais para a análise dos resultados, para tanto se fez necessário: a leitura da Legislação vigente dentro do Estado de Sergipe, a análise de notas fiscais vindas de outros estados e a seguir os cálculos de como é realizada o pagamento desse tipo de imposto no estado.

4.1. Histórico da Empresa

A empresa selecionada para realizar o presente estudo, está localizada no bairro Santos Dumont na capital de Sergipe. Tem 12 anos no mercado no mesmo ramo sediados sempre no mesmo local, criada para levar satisfação aos seus clientes e é supervisionada e administrada por membros da própria família. Atualmente a instituição conta com 60 para melhor atender aos seus consumidores.

4.2. Levantamento e análise dos Dados

No objetivo de demonstrar os impactos causados nos preços dos alimentos da cesta básica, foi realizado um estudo nos cálculos da substituição tributária desse tipo de produto da empresa em tese, desse modo chegaremos a um denominador comum, o de mostrar a realidade desses preços para a população aracajuana.

Vejamos duas tabelas comparativas dos exercícios de 2012 e 2013 divulgadas pelo DIEESE⁴ sobre a variação da Cesta básica em relação ao salário mínimo.

⁴DIEESE. Disponível em: <http://www.dieese.org.br/> Acessado em 29.04.2013.

TABELA 1
Pesquisa Nacional da Cesta Básica
Custo e variação da cesta básica em 17 capitais
Brasil – março de 2012

Capital	Varição mensal (%)	Valor da cesta (R\$)	Porcentagem do salário mínimo líquido	Tempo de trabalho	Varição no ano (%)	Varição Anual (%)
Salvador	3,60	211,90	37,03	74h57m	1,47	-4,01
Aracaju	2,03	192,41	33,62	68h03m	5,59	0,03
Manaus	1,77	257,41	44,98	91h03m	0,63	2,40
Recife	1,68	223,10	38,99	78h55m	3,29	6,35
João Pessoa	0,89	214,54	37,49	75h53m	5,06	5,20
Natal	0,36	219,00	38,27	77h28m	3,13	-6,75
Curitiba	-0,02	246,11	43,01	87h03m	-1,01	-0,93
Florianópolis	-0,14	255,52	44,65	90h23m	-2,64	2,09
Brasília	-0,86	253,70	44,33	89h44m	2,35	1,34
São Paulo	-1,19	273,25	47,75	96h39m	-1,45	2,12
Belo Horizonte	1,27	260,93	45,60	92h17m	-1,17	4,89
Fortaleza	1,33	211,39	36,94	74h46m	-1,78	-3,43
Belém	1,52	245,07	42,83	86h41m	0,54	5,29
Porto Alegre	-2,01	264,19	46,17	93h27m	-4,58	1,17
Vitória	-2,60	260,23	45,48	92h03m	-5,50	0,74
Goiânia	-6,73	234,14	40,92	82h49m	-5,09	-3,47

Fonte: DIEESE

Cesta x salário mínimo

Em março, o trabalhador que recebe o salário mínimo precisou cumprir, para adquirir o conjunto de gêneros alimentícios essenciais, uma jornada de 84 horas e 53 minutos, na média das 17 capitais pesquisadas pelo DIEESE. Em fevereiro, a mesma compra exigia o cumprimento de 85 horas e 30 minutos, enquanto em março de 2011 o tempo de trabalho necessário era muito maior, atingindo 96 horas e 13 minutos.

Quando a relação é feita com o salário mínimo líquido - após o desconto da parcela correspondente à Previdência - verifica-se que o trabalhador que ganha o piso comprometeu, em março deste ano, 41,94% de seus vencimentos com a compra da cesta básica, percentual pouco 3 menor que o exigido em fevereiro (42,24%) e bem inferior ao comprometido em março do ano passado, de 47,54%.

TABELA 2
Pesquisa Nacional da Cesta Básica
Custo e variação da cesta básica em 18 capitais
Brasil – março de 2013

Capital	Variação mensal (%)	Valor da cesta (R\$)	Porcentagem do salário mínimo líquido	Tempo de trabalho	Variação no ano (%)	Variação Anual (%)
Vitória	6,01	332,24	53,26	107h48m	14,21	27,67
Manaus	4,55	328,49	52,66	106h35m	13,17	27,61
Salvador	4,08	281,05	45,06	91h12m	23,75	32,63
Belo Horizonte	3,35	323,97	51,94	105h07m	11,38	24,16
Aracaju	3,16	245,94	39,43	79h48m	20,52	27,82
São Paulo	2,96	336,26	53,91	109h07m	10,29	23,06
Rio de Janeiro	2,66	314,99	50,50	102h13m	11,77	22,69
Campo Grande	2,62	276,44	44,32	89h42m	13,79	-
Belém	1,80	291,86	46,79	94h42m	7,47	19,09
João Pessoa	1,70	274,64	44,03	89h07m	15,47	28,01
Brasília	1,42	310,75	49,82	100h50m	12,61	22,49
Fortaleza	1,34	280,69	45,00	91h05m	11,04	32,78
Porto Alegre	1,19	321,95	51,61	104h28m	9,37	21,86
Curitiba	0,52	294,78	47,26	95h39m	8,65	19,78
Goiânia	0,50	287,78	46,14	93h23m	9,35	22,91
Recife	0,39	280,01	44,89	90h52m	12,48	25,51
Natal	-1,42	279,24	44,77	90h37m	16,52	27,51
Florianópolis	-2,25	307,37	49,28	99h44m	5,97	20,29

Fonte: DIEESE
 (-) dado inexistente

Cesta x salário mínimo

De acordo com o DIEESE – Departamento de Intersindical de Estatísticas e Estudos do Estado de Sergipe em março, para comprar os gêneros alimentícios essenciais, o trabalhador remunerado pelo salário mínimo precisou realizar, na média das 18 capitais pesquisadas, jornada de 96 horas e 47 minutos, tempo superior às 94 horas e 57 minutos exigida em fevereiro. Em relação a março de 2012, a jornada comprometida também foi maior, já que naquele mês eram necessárias 84 horas e 53 minutos.

Quando se compara o custo da cesta e o salário mínimo líquido, ou seja, após o desconto referente à Previdência Social, verifica-se que o trabalhador remunerado pelo piso nacional comprometeu, em março, 47,81% de seus vencimentos para comprar os mesmos produtos que em fevereiro demandavam 46,91%. Em março de 2012, o comprometimento do salário mínimo líquido com a compra da cesta equivalia a 41,94%.

De acordo com o Regulamento do ICMS no estado de Sergipe de 1997 em seu art. 280-B os produtos que fazem parte da cesta básica.

TABELA 3
Produtos da Cesta Básica – Aracaju-SE
03 de Abril de 2013

Produtos
Arroz
Feijão
Farinha de mandioca
Farinha e Fubá de milho
Manteiga comum a granel e em garrafa
Sabão em Barra
Charque
Café torrado, moído e solúvel
Óleo comestível de Soja
Leite “ <i>in natura</i> ”
Carne verde e produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suíno, em estado natural ou congelado.
Sal de cozinha
Salsichas a granel
Mortadela
Queijo coalho
Requeijão

Fonte: Regulamento do ICMS em Sergipe, SEFAZ-SE⁵.

4.3. Cálculo da Substituição Tributária

A base de cálculo é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota para calcular a quantia a pagar aos entes públicos.

Para Fabretti (1999, p. 127), “a base de cálculo deve ser definida em lei complementar (art. 146 da CF/88) e sua alteração está sujeita aos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade”.

Para obtenção do cálculo da substituição tributária, tornasse necessária a soma do valor das mercadorias a serem vendidos pelo substituto tributário, com o valor do seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados do substituído, deste modo aplica-se sobre o resultado dessa somatória, a MVA (Margem de Valor Agregado) específica para tal produto. Segundo o art. 8º da lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (BRASIL, 2012D):

⁵ Secretaria da Fazenda do Estado de Sergipe - Disponível em: www.sefaz-se.gov.br. Acessado em 02.04.2013.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:
I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;
II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:
a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

O percentual da MVA, será relativo a cada produto e, para isso, deve-se verificar os decretos de cada Estado ou os protocolos e convênios assinados.

Segundo o Portal tributário:

A margem de valor agregado será determinada com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados. A mercadoria submetida ao regime de substituição tributária em operação interestadual terá a margem de valor agregado estabelecida em Convênio ou Protocolo.

Portanto, para encontrar o valor do ICMS-ST devido, deve-se primeiramente, encontrar a base de cálculo.

Logo se pode concluir que a base de cálculo é o valor estipulado para se aplicar a alíquota e definir o valor do imposto ou contribuição a ser recolhido.

A base de calculo utilizada é o preço de compra do produto, será observado também se esses produtos tem desconto.

4.4. Cálculo da Margem do Valor Agregado

Para o cálculo da substituição tributária, é necessária a aplicação da margem de valor agregado, ou seja, um percentual considerado o lucro sobre o custo do produto, para então ocorrer o cálculo do valor do ICMS a ser recolhido junto à fonte produtora.

Segundo o regulamento⁶ do ICMS no estado de Sergipe no seu art. 280-B observa que: “do percentual de 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) sobre a base de cálculo definida na alínea "a" do inciso II do "caput" do art. 279 deste Regulamento, quando o contribuinte for optante do Regime Simplificado de Apuração do ICMS”.

⁶ Portal Sefaz-SE. Disponível em www.sefaz-se.gov.br, acessado em 29.04.2013.

A empresa em questão comprou em 05.04.2013 produtos advindos da cidade de Bahia, como arroz e feijão.

TABELA 4
Compra de produtos da Cesta Básica - 2013

Produto	Quantidade	Unidade	Valor unit. (R\$)	IPi	Valor total (R\$)
Arroz	12	FD	2,00	-	180,00
Feijão	12	FD	4,75	-	39,35

Fonte: SILVA, Belizia Maria da, acadêmico, 8º período do Curso de Ciências Contábeis – Fama, 2013.1.

A base cálculo é de R\$180,00 e R\$39,35, com preço de compra por unidade em R\$2,00 e R\$4,75 respectivamente para os produtos de arroz e feijão com fardos contendo 12 unidades cada..

Informações adicionais:

Localização: Bahia

Alíquota de Origem: 12%

Alíquota de destino: 17%

Margem do Valor Agregado em Sergipe: 2.10%

TABELA 5
Demonstração de Cálculo do ICMS Substituto- 2013

Produto	Quantidade	Unidade	Valor unit. (R\$)	IPi, Frete ou seguro	Valor total (R\$)	MVA(%)	Imp. a pagar por unid.	Imp. a pagar
Arroz	12	FD	2,00	-	180,00	2,10	0,05	3,78
Feijão	12	FD	4,75	-	57,00	2,10	0,10	0,83

Fonte: SILVA, Belizia Maria da, acadêmico, 8º período do Curso de Ciências Contábeis – Fama, 2013.1.

Ao analisamos os valores por unidade é significativamente baixo, quando no montante não faz diferente, se comparado as grandes margens de agregação.

O recolhimento do imposto acontece na fase inicial, às empresas não podem recuperá-lo, com isto, ele será incluído no valor do estoque, aumentando o custo da mercadoria a ser vendida, conforme verificado no quadro.

TABELA 6
Produtos da Cesta Básica – Aracaju-SE
29 de Abril de 2013

Produtos	Quant.	Preço de compra (R\$)	MVA (%)	Margem de Lucro (%)	Despesas Operacionais (%)	Outras despesas (%)	Preço final (R\$)
Arroz	1kg	1,23	2,10	5	15	3	1,59
Feijão	1kg	4,75	2,10	5	15	3	5,10
Farinha de mandioca	1kg	4,08	2,10	5	15	3	5,25
Farinha e Fubá de milho	1kg	1,64	2,10	5	15	3	2,25
Manteiga da fazenda	1kg	8,55	2,10	5	15	3	18,89
Sabão em Barra	1kg	3,60	2,10	5	15	3	4,79
Charque	1kg	8,25	2,10	5	15	3	14,88
Café Torrado	250g	1,81	2,10	5	15	3	2,39
Óleo de Soja	900ml	3,08	2,10	5	15	3	4,29
Leite "in natura"	1kg	1,70	2,10	5	15	3	2,09
Carne	1kg	7,49	2,10	5	15	3	8,38
Sal de cozinha	1kg	0,45	2,10	5	15	3	0,69
Salsicha	1kg	3,80	2,10	5	15	3	5,65
Mortadela	1kg	2,10	2,10	5	15	3	3,48

Fonte: SILVA, Belizia Maria da, acadêmico, 8º período do Curso de Ciências Contábeis – Fama, 2013.1.

Neste quadro é possível, verificar o impacto da substituição tributária sobre as mercadorias adquiridas, acarretando um aumento no custo e como consequência um aumento do valor pago pelo consumidor final.

Para alcançar o valor de venda dos produtos, tem-se: 15% de despesas operacionais, 3% com outras despesas e 5% de margem de lucro, que contribui para que o preço seja elevado, então dessa forma pode-se afirmar que os altos preços são por conta das despesas operacionais ou acessórias adicionadas ao repasse final.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Antecipação Tributária com encerramento é uma forma de recolhimento que acarreta para a empresa um aumento inesperado dos custos, visto como a nova forma de tributação fez com que aumentassem os preços para os consumidores finais, uma vez que ocorre o desembolso para o recolhimento do ICMS, relacionada aos produtos que permaneciam estocados. De forma evidente o que ajuda a manter os preços em são os custos adicionais, como as despesas operacionais e acessórias. Visto também que em alguns momentos a escassez dos produtos e a elevada procura auxiliar para esse acontecimento.

Uma forma de o governo garantir parte da arrecadação além de ter como alternativa segura e a facilidade no controle e na aplicação da substituição tributária, logo desta maneira o imposto é recolhido na fonte produtora.

A partir deste cenário, visualizando os altos preços sobre os produtos da cesta básica no estado de Sergipe é que aguçou a minha curiosidade em saber o porquê dos elevados preços nos gêneros de primeira necessidade. Além da escassez de trabalhos científicos para realização desse relatório é que trouxe maior ânimo para essa investigação acerca de um assunto tão falado.

Fica a sugerido um planejamento nos custos e despesas da empresa para analisar onde se pode diminuir para se ter preços mais baixos.

Perante esta situação, este trabalho tem a importância de mostrar a necessidade de gerar informações pertinentes em torno do cálculo do ICMS, cobrado através dessa sistemática que é a substituição tributária sobre os produtos.

REFERÊNCIAS

- MARION, José Carlos, **Contabilidade Básica**, 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- SÁ, Antonio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas S.A. 2002.
- BASSO, Irani Paulo. **Contabilidade Geral Básica**, 3. ed. Ijuí: Unijuí, 2005.
- FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas: 1997.
- FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 8 ed. São Paulo: Ed. Atlas 2003.
- FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: Fundamentos Constitucionais da Tributação**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- FÜHRER, Maximilianus Cláudio Américo; FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Resumo de Direito Tributário**. 18ª ed. Rev. Atual Amp. São Paulo: Malheiros editores Ltda, 2007.
- FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HEIDEMANN, Maristela Gheller, ALIEVI, Valmor Luiz. **Direito Tributário para os Cursos de Direito, Administração e Ciências Contábeis**. 4 ed. Ijuí. Ed. Unijuí 2011.
- OLIVEIRA, Luís Martins de, CHIEREGATO, Renato, JUNIOR, José Hernandez Perez, GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. 1 ed. São Paulo. Ed. Atlas 2002.
- OLIVEIRA, Luis Martins et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HEIDEMANN, Maristela Gheller, ALIEVI, Valmor Luiz. **Direito Tributário para os Cursos de Direito, Administração e Ciências Contábeis**. 4º ed. Ijuí. Ed. Unijuí 2012.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de, **Substituição tributária: uma visão do Instituto no Ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS**. Curitiba: Juruá, 2000.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti, **Curso Básico de Contabilidade – Introdução à Metodologia da Contabilidade Básica**, 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FABRETTI, Láudio Camargo, **Contabilidades Tributária**, 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FARIA, Luis Carlos Silva de, **Da Substituição Tributária do ICMS**. Curitiba, PR: Juruá, 2000.

DINIZ, Pedro. **ICMS do Rio de Janeiro Comentado**. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2007.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição tributária: uma visão do Instituto no Ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS**. Curitiba, PR: Juruá, 2000. 49.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **ICMS: questões polêmicas**. 1. ed Curitiba, PR: Juruá, 2006. P.111.

AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência)**. Niterói, RJ: Impetus, 2007. P.109 .