

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS: UM ESTUDO SOBRE O NÍVEL DE CONHECIMENTO DOS PROFISSIONAIS NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS SITUADAS NO MUNICÍPIO DE ITAJAÍ-SC

RESUMO

Perante a necessidade do Estado em arrecadar, percebe-se que devido ao diminuto efetivo de fiscais da fazenda estadual, é preciso implantar técnicas que proporcionem agilidade e incremento na arrecadação sem que o contribuinte ou até mesmo o consumidor final seja onerosamente afetado. Deste modo, nota-se que cada vez mais são atribuídas obrigações de ordem acessória e até mesmo principal como no caso do ICMS recolhido por substituição tributária, aos contabilistas. O presente estudo tem como objetivo pensar sobre alguns aspectos relacionados ao regime da substituição tributária no ICMS, sobretudo o grau de conhecimento dos contabilistas no que se refere ao regime de substituição tributária. A pesquisa foi realizada de forma bibliográfica a fim de familiarizar os entrevistados com o regime de substituição tributária. A pesquisa de campo foi realizada no município de Itajaí-SC, através de questionário, com perguntas objetivas, dividido em informativas e de conhecimento básico, intermediário e avançado, onde atribuímos pesos de acordo com seu grau de dificuldade. A Constituição Federal de 1988 prevê em seu art.150, § 7º, que a lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. A carta magna impõe ainda em seu art. 155, § 2º, XII, “b” que compete à lei complementar dispor sobre a substituição tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Neste sentido a Lei Complementar nº 87, de 13.09.1996, denominada LEI KANDIR, dispõe que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado entre os Estados. De acordo com os pontos obtidos dos entrevistados foi identificado o grau de conhecimento dos contabilistas, onde foi considerado o conceito de conhecimento excelente, bom, razoável e péssimo. Os resultados divulgaram que os contabilistas possuem bons conhecimentos sobre o regime de substituição tributária.

Palavras Chave: ICMS; Substituição Tributária; Nível de Conhecimento.

1 INTRODUÇÃO

O regime por Substituição Tributária surgiu quando os Estados constataram que existiam muitos revendedores para determinadas mercadorias e poucos fabricantes e importadores. Os governos estaduais, querendo garantir o recolhimento do ICMS até o consumidor final, instituíram, para alguns produtos, o regime de substituição tributária, atribuindo ao fabricante, ao importador ou ao distribuidor, conforme o caso, o recolhimento do imposto das operações subsequentes a serem realizadas pelos revendedores até o consumidor final. É um regime criado e implementado pelas Unidades da Federação antes do advento da atual Constituição Federal de 1988, por intermédio de legislação infraconstitucional, ou seja, de Convênios e Protocolos celebrados entre os secretários de fazenda estaduais.

Durante muito tempo, a sua constitucionalidade e legitimidade foi criticada em juízo pelos contribuintes, sob a alegação de falta de previsão constitucional e de lei complementar para a sua implementação.

Pouco a pouco, o ICMS deixa de ser um tributo cobrado sobre o preço de venda no varejo ao consumidor final. Por meio da substituição tributária, o imposto tem praticamente dado lugar a um tributo diferente, recolhido pela indústria e não sobre os preços efetivamente praticados pelo varejista, mas sobre valores e margens de lucros estimados.

Dentro deste contexto, pretendeu-se encontrar resposta para a seguinte questão:

Os contabilistas possuem conhecimentos a respeito do ICMS recolhido por substituição tributária?

Com base nesse questionamento, determinou-se o principal objetivo deste estudo: investigar o grau de conhecimentos dos profissionais que atuam na área contábil, sejam eles bacharéis em ciências contábeis ou técnicos em contabilidade, nas empresas de serviços contábeis situadas no município de Itajaí, Santa Catarina.

O estudo fora motivado pela complexidade desta sistemática de recolhimento do ICMS, são inúmeras as regras e procedimentos a serem observados, até que se determine o valor a recolher, há muitos contribuintes arrecadando o que não deve e concomitantemente não arrecadando o que deve.

Para realização da pesquisa, foram definidos vários objetivos específicos que permitiram embasar e alcançar o objetivo principal da pesquisa.

O art. 150, § 7º da Constituição Federal, atribui ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Em face da eficiência desta sistemática de recolhimento, uma vez que a sua aplicação fez diminuir a evasão fiscal e facilitou a fiscalização, a atual Constituição Federal, no seu artigo 150, parágrafo 7º, incorporou-o definitivamente, e a Lei Complementar nº 87/96 veio a legitimá-la.

A substituição tributária é um regime que disciplina a obrigatoriedade do recolhimento do ICMS referente aos fatos geradores ocorridos nas operações subsequentes, ou seja, que ainda não ocorreram, ou das operações anteriores, que já ocorreram. Este regime foi criado com o intuito de facilitar a fiscalização dos tributos plurifásicos, ou seja, os tributos que incidem várias vezes no decorrer da cadeia de circulação de uma determinada mercadoria ou serviço.

No regime de substituição tributária, o contribuinte do ICMS, ou seja, chamado de contribuinte substituto, recolhe o ICMS devido pelo “contribuinte substituído”, no lugar de contribuinte substituído.

De acordo com o anexo 3 do RICMS/SC, contribuinte substituto é aquele que substitui alguém no recolhimento do imposto devido por este nas operações antecedentes ou subsequentes, conforme o caso; e contribuinte substituído é aquele que teve o imposto que lhe cabia recolhido por outro, ou seja, recolhido pelo contribuinte substituto.

A substituição concomitante caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação/prestação, concomitante à ocorrência do fato gerador.

Esse estudo teve por finalidade identificar o nível de conhecimento dos contadores de Itajaí a respeito das condições e formas de cálculo do ICMS por substituição tributária.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Verifica-se que o Estado ao constatar que existiam muitos revendedores para determinadas mercadorias e poucos fabricantes, importadores, distribuidores e atacadistas, optou pelo instituto da substituição tributária, visando garantir o recolhimento do ICMS até o consumidor final. Este instituto atribui a responsabilidade pelo recolhimento a um seletivo grupo de contribuintes, porém de grande representatividade, fabricantes, importadores, distribuidores ou atacadistas, conforme o caso.

Para que este seletivo grupo de contribuintes denominados substitutos tributários efetue o recolhimento por todas as etapas subsequentes, faz-se necessário saber o último preço praticado na cadeia de comercialização, que será pago pelo consumidor final. Este preço poderá ser sugerido pelo fabricante ou, caso não seja, será determinada margem de valor agregado (MVA) que reflita o preço pago pelo consumidor final, invariavelmente tal margem será definida em convênio ou protocolo e posteriormente incluída através de decreto no regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (RICMS).

2.1 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS).

O ICMS é de competência Estadual, logo os estados são independentes entre si. Conforme disposto no art. 155 da Constituição Federal de 1988,

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores.

Atualmente o ICMS é disciplinado pela Lei Federal nº 87 de 13/09/1996, denominada Lei Kandir, já no estado de Santa Catarina o ICMS é disciplinado pela Lei nº 3.938, de 26/12/1966 que dispõe a respeito das normas da legislação tributária estadual, pela Lei nº 22.586, de 1984 que diz respeito às normas gerais de direito tributário em SC, pela Lei nº 5.983, de 1981 que trata dos juros e atualização monetária e pela Lei nº 10.297, de 1996 que institui normas gerais a respeito do ICMS para o estado de Santa Catarina, esta lei fora disciplinada pelo Decreto nº 1.790, de 1997 e logo após pelo Decreto nº 2.870, de 2001 comumente é denominado regulamento do ICMS de SC (RICMS/SC), regulamento este distribuído em onze anexos, sendo:

I - anexo 1: trata da lista dos produtos sujeitos a tratamento específico;

II - anexo 2: dispõe sobre as isenções, reduções, suspensões e créditos presumidos;

III - anexo 3: refere-se as hipóteses de diferimento e substituição tributária;

IV - anexo 4: simples nacional em Santa Catarina;

V - anexo 5: trata das obrigações acessórias, livros fiscais, cadastros, DIME;

VI - anexo 6: dispõe sobre os regimes e procedimentos especiais, remessas com fim específico de exportação, depósitos e armazéns, consignações, estabelecimentos de caráter temporário e venda a ordem;

VII – anexo 7: processamento de dados, formulários, numero sequencial único e SINTEGRA;

VIII – anexo 8: dispõe sobre os equipamentos de uso fiscal;

IX – anexo 9: emissores de cupom fiscal (ECF);

X – anexo 10: trata dos códigos de situação tributária (CST) e dos códigos fiscais de operação e prestação (CFOP);

XI – anexo 11: disciplina as obrigações fiscais em acessórias em meio eletrônico.

Há também as normas complementares como convênios firmados pelo estado com outros estados ou até mesmo com a união, circulares, instruções, portarias, ordens de serviço, decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa.

O ICMS possui natureza não cumulativa, ou seja, o ICMS devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços é compensado pelas entradas com o que for devido nas saídas observando as hipóteses de crédito no regulamento do ICMS. Este imposto poderá ser seletivo, isso quer dizer que quanto menos supérfluo for, menor será a sua alíquota, a exemplo temos a cesta básica de alimentos que na maioria dos Estados terá carga tributária efetiva de 7%. As alíquotas interestaduais e de exportação são determinadas por Resolução do Senado Federal, já as alíquotas internas são determinadas pelos próprios Estados.

Afim de que se possa melhor conhecer o ICMS, é preciso observar, além de sua tributação, determinadas figuras que influenciam diretamente na carga tributária final:

I – diferimento: significa falar em postergação temporária do pagamento, mandar para a operação subsequente, sendo exigido na próxima fase de circulação, logo não há o que se falar em diferimento quando a operação tiver como destinatário o consumidor final, haja visto que ele não irá praticar uma próxima operação.

II - isenção: a isenção quer dizer que há o fato gerador do imposto, mas, no entanto, temporariamente não está sendo cobrado;

III – não incidência: esta figura por sua vez tem forma constitucional, somente será alterada através de uma emenda constitucional, diferentemente da isenção não há o fato gerador do imposto;

IV – redução de base de cálculo: este benefício literalmente reduz a base de cálculo em algumas operações com mercadorias como cesta básica, máquinas e equipamentos industriais, em função de sua essencialidade;

V – substituição tributária: esta sistemática está prevista no art. 150, § 7º da Constituição Federal de 1988

VI – suspensão: quer dizer que provisoriamente o imposto não será exigido, invariavelmente a suspensão é condicionada, como por exemplo, prazo para retorno, sob pena de a suspensão ser cancelada e o ICMS exigido com correções legais desde a emissão da nota fiscal;

VII – elisão fiscal: consiste na utilização de forma lícita de vantagens, visando eliminar o não pagamento de tributos ou postergação do seu pagamento ou ainda, utilizando-se de qualquer outra forma legal admitida, que resultará na redução da carga tributária.

2.2 O instituto da substituição tributária do ICMS

O advento da substituição tributária do ICMS nasceu quando os Estados detectaram que havia muitos revendedores para determinadas mercadorias e poucos fabricantes, importadores, atacadistas e distribuidores. Visando garantir a arrecadação do ICMS até o consumidor final, criaram para alguns produtos o regime de substituição tributária, previsto e disciplinado no anexo 3 RICMS/SC. Para tanto se faz necessário saber o último preço praticado na cadeia de comercialização, que será pago pelo consumidor final. Este preço pode ser sugerido pelo fabricante ou, caso não seja, será determinada margem de valor agregado (MVA) que reflita o preço pago pelo consumidor final, invariavelmente tal margem será definida em convênio ou protocolo e posteriormente incluída através de decreto no regulamento do (ICMS).

O regime de substituição tributária atribui aos contribuintes substitutos tributários a responsabilidade de recolhimento do Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

2.3 Modalidades de substituição tributária do ICMS

Dentre os principais tipos de substituição tributária do ICMS, está a substituição para trás, a qual a legislação atribui a contribuinte específico a responsabilidade pelo pagamento do ICMS em relação às operações praticadas anteriormente e nesta modalidade está a figura do diferimento.

Já a substituição tributária para frente, a mais comum, refere-se ao sujeito passivo efetua o recolhimento de dois impostos, o devido por ele referente à operação própria e o que será devido nas operações subsequentes.

Nenhuma destas modalidades tem o cunho de onerar a carga tributária do contribuinte, cuida-se apenas de mecanismo para antecipação do imposto e redução da evasão fiscal.

2.4 Contribuinte substituto e substituído tributário

É denominado contribuinte substituto aqueles que substituem terceiros no recolhimento do ICMS devido nas operações antecedentes ou subsequentes, dependendo do caso, ou seja, aquele que a legislação nomeia com responsável pelo pagamento do imposto. Já o contribuinte substituído é o sujeito que dá causa ao fato gerador do imposto, porém a legislação o dispensa do pagamento, uma vez que fez tal atribuição ao substituto, ou seja, é aquele que teve o imposto recolhido por outro.

2.5 Base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária

A base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária é o preço sugerido ao consumidor pelos fabricantes ou importadores, acrescido do valor do frete quando não incluído no preço, inexistindo preço sugerido a base de cálculo será o preço praticado pelo remetente, acrescido de frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, acrescido da MVA estabelecido para cada produto.

Sendo operações destinadas ao ativo imobilizado ou ao consumo do adquirente, a base de cálculo será o preço efetivamente cobrado, acrescido de frete, seguro, impostos e encargos quando não incluídos no preço.

2.6 Alíquotas aplicáveis sobre base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária

As alíquotas aplicáveis sobre a base de cálculo do ICMS ST, são as alíquotas internas do estado de destino do produto. Em SC estas alíquotas estão contidas no art. 26 do RICMS/SC:

As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas e interestaduais, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são:

I - 17% (dezesete por cento), salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II, III e IV;

II - 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos:

- a) operações com energia elétrica;
- b) operações com os produtos supérfluos relacionados no Anexo 1, Seção I;
- c) prestações de serviço de comunicação;
- d) operações com gasolina automotiva e álcool carburante;

III - 12% (doze por cento) nos seguintes nos demais casos.

2.7 Cálculo do ICMS devido por substituição tributária

Conforme disposto no Anexo 3 do RIMS/SC, tratando-se de substituto tributário enquadrado no regime normal de apuração do ICMS, para cálculo do imposto a recolher, será utilizada a seguinte fórmula, ICMS ST = (BC ST x AL) - ICMS da operação própria, sendo:

I - ICMS ST: imposto a recolher por substituição tributária;

II – AL: alíquota interna do estado de destino aplicável ao produto;

III - BC ST: refere-se à base de cálculo da substituição tributária, calculada de acordo com o dispositivo legal de cada produto (Capítulo IV do Título II do Anexo 3 do RICMS/SC).

IV - ICMS operação própria: ICMS incidente sobre a operação praticada pelo substituto tributário.

Nas operações internas o cálculo é apurado conforme exemplo seguinte, observado a legislação específica de cada produto no Capítulo IV do Título II do Anexo 3 do RICMS/SC.

Tabela 1 - Exemplo de cálculo do ICMS ST à recolher.

| | | |
|-------------------------------------|-------------------------|------------|
| Base de cálculo da operação própria | R\$ 2.000,00 | |
| Base de cálculo da substituição | R\$ 2.800,00 | |
| Alíquota interna | 17% | |
| ICMS operação própria | 2.000 x 17% | R\$ 340,00 |
| ICMS-ST | 2.800 x 17% - 340,00 | R\$ 136,00 |

Fonte: Site SEF/SC, cartilha ICMS ST.

Tratando-se de substituto tributário enquadrado no Simples Nacional, conforme a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, cabe ao comitê gestor do Simples

Nacional determinar as condições em que será imposta à microempresa e empresa de pequeno porte a qualidade de substituto tributário. Considerando esta determinação, fora editada a resolução CGSN nº 51, de 22.12.08, disciplinando que o valor do imposto devido por substituição tributária será a diferença entre:

I - o resultado da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo ICMS ST constante no Capítulo IV do Título II do Anexo 3 do RICMS/SC; e

II - o resultado da aplicação da alíquota de 12% nas operações interestaduais ou 17% ou 18% nas operações internas, sobre a operação própria, ou seja, o cálculo de substituição tributária para os optantes pelo simples nacional será o mesmo que para uma empresa optante pelo regime normal de apuração do ICMS.

O valor devido a título de substituição tributária deve ser recolhido diretamente ao estado de destino da mercadoria. No caso de SC será recolhido até o décimo dia do período seguinte ao de apuração do imposto. O pagamento deve ser feito no momento da saída nos casos em que o remetente estabelecido em outra unidade de federação não for inscrito em Santa Catarina. O pagamento será efetuado através de DARE ou GNRE.

O cálculo é apurado nos moldes abaixo, observada a legislação específica de cada produto no Capítulo IV do Título II do Anexo 3 do RICMS/SC.

Tabela 2 - Exemplo de cálculo do ICMS ST à recolher, substituto optante pelo Simples Nacional.

| | | |
|-------------------------------------|------------------------------|------------|
| Base de cálculo da operação própria | R\$ 2.000,00 | |
| Base de cálculo da substituição | R\$ 2.800,00 | |
| Alíquota interna | 17% | |
| ICMS-ST | (2.800x17%) - (2.000x17%) | R\$ 136,00 |

Fonte: Site SEF/SC, cartilha ICMS ST.

2.8 Inaplicabilidade da substituição tributária do ICMS

Conforme disposto no art. 12, anexo 3 do RICMS/SC e no convênio ICMS 81/93, não se aplica ICMS ST:

I - nas transferências para outro estabelecimento da mesma empresa, exceto varejista, caso em que a retenção do imposto caberá ao estabelecimento que realizar operação de saída para estabelecimento de pessoa diversa;

II - nas operações que destinem mercadoria a sujeito passivo por substituição tributária da mesma mercadoria.

O Decreto 3.174/2010 inclui algumas mercadorias na sistemática de substituição tributária a partir de 01.05.2010, para tais mercadorias não se aplica as hipóteses de inaplicabilidade previstas no artigo 12 do anexo 3. Aplica-se as hipóteses indicadas nos artigos específicos de cada mercadoria, como colchoaria, perfumaria, produtos alimentícios, ferramentas, instrumentos musicais, aparelhos mecânicos, materiais de construção, material de limpeza, materiais elétricos, artigos de papelaria, bicicletas e brinquedos.

2.9 O papel dos contabilistas frente à sistemática de substituição tributária do ICMS

Contabilista é o profissional que possui formação superior ou técnica em Ciências Contábeis, devidamente credenciado no Conselho Regional de Contabilidade de seu Estado, seguindo a fundo o Código de Ética do Contabilista e pelas normas e regulamentações inerentes ao exercício de sua profissão.

Sua função pode ser considerada a de um gestor de informações, auxiliando os usuários da contabilidade, pessoa física ou jurídica, nas tomadas de decisões. Deverá possuir um amplo conhecimento, saber se expressar de forma clara e objetiva.

O profissional contábil tem que estar atento quanto à sistemática de substituição tributária do ICMS, orientando assim os seus usuários quanto à responsabilidade pelo recolhimento da substituição tributária, às mercadorias que estão sujeitas, à forma de cálculo para recolhimento, entre outros aspectos fundamentais.

3 METODOLOGIA

O estudo apresentado teve como base pesquisa de caráter exploratória e bibliográfica, procurando evidenciar os dados coletados de forma quantitativa e qualitativa.

Segundo Gil (2002, p. 41), pesquisa exploratória “têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses”. Para Martins & Lintz (2000, p. 29), pesquisa bibliográfica “procura explicar e discutir um tema ou um problema com base em referências teóricas publicadas em livros, revistas, periódicos, etc”.

A coleta de dados figura uma pesquisa de campo, assim descrita por GIL (2002 p. 53), “o estudo de campo focaliza uma comunidade, que não é necessariamente geográfica, já que pode ser uma comunidade de trabalho, de estudo de lazer ou voltada para qualquer outra atividade humana”.

A pesquisa foi realizada por meio de questionário, aplicado via correio eletrônico e entrevista junto aos contabilistas das empresas de serviços contábeis situadas na cidade de Itajaí no estado de Santa Catarina, a escolha da amostragem ocorreu de forma intencional, ou seja, composta por elementos selecionados intencionalmente pelo investigador, por considerar que esses elementos possuem características típicas ou representativas para amostragem.

Compreende a população entrevistada, os técnicos de contabilidade e os bacharéis em Ciências Contábeis, ambos profissionais das empresas de prestação de serviços contábeis de pequeno e médio porte. Em alguns casos houve respostas de profissionais liberais.

O alcance da pesquisa atingiu 27 profissionais, sendo 21 via correio eletrônico e 06 através de entrevista pessoal. Entre os meios utilizados, todas as entrevistas pessoais foram respondidas e somente 07 retornaram a correspondência eletrônica. Dos 13 respondentes, 01 ficou de fora da análise do grau de conhecimento, pois os pesquisadores criaram entre as questões informativas um limite para os que declaram apenas ter ouvido falar sobre o assunto ou não saber do que se trata o ICMS por substituição tributária.

O questionário foi composto por 16 questões de múltipla escolha, oferecendo 04 alternativas para resposta. No questionário há 5 questões informativas, que possibilitam identificar o profissional entrevistado e permite nivelar o envolvimento com o assunto proposto. As 11 questões restantes foram classificadas de acordo com o nível de dificuldade

vinculadas com uma pontuação para cada acerto. As questões estão divididas em nível básico, intermediário e avançado. Os pesos e nível de dificuldade atribuídos estão na tabela seguinte:

Tabela 3 - Grau de dificuldade das questões

| Questão | Nível | Peso |
|---------|---------------|------|
| 6 | Básico | 0,25 |
| 7 | Básico | 0,25 |
| 8 | Básico | 0,25 |
| 9 | Intermediário | 0,75 |
| 10 | Intermediário | 1,00 |
| 11 | Intermediário | 1,00 |
| 12 | Intermediário | 1,00 |
| 13 | Avançado | 1,50 |
| 14 | Avançado | 1,50 |
| 15 | Avançado | 1,25 |
| 16 | Avançado | 1,25 |

Visando reconhecer o grau de conhecimento dos contabilistas, foi atribuído um conceito de conhecimento em função dos pontos obtidos pelos entrevistados, conforme apresentado no quadro a seguir:

Tabela 4 - Conceito dos conhecimentos dos entrevistados

| Pontos obtidos | Conceito do conhecimento |
|---|--------------------------|
| De 0 à 2,50 pontos ou de 0 à 25% | Péssimo |
| Acima de 2,50 até 5,00 pontos ou de 26% à 50% | Razoável |
| Acima de 5,00 até 7,50 pontos ou de 51% à 75% | Bom |
| acima 7,5 pontos ou de 76% à 100% | Excelente |

4 RESULTADO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 A Formação dos profissionais

Primeiramente preocupou-se em distinguir a formação profissional dos contabilistas entrevistados, visto que podem ser divididos em técnicos em contabilidade (nível médio) e contador (nível superior). Assim, criou-se a possibilidade de estabelecer uma análise comparativa entre o grau de conhecimento dos dois grupos dos contabilistas.

Tabela 5 - Categoria dos entrevistados

| Categoria | Nº de entrevistados | % amostra |
|---------------|---------------------|-----------|
| Contador | 12 | 92% |
| Técnico | 1 | 8% |
| Contabilistas | 13 | 100% |

De acordo com o quadro acima, a amostra foi composta por 12 contabilistas, todos com formação superior, não havendo nenhum técnico em contabilidade.

4.2 Autoavaliação do conhecimento dos entrevistados

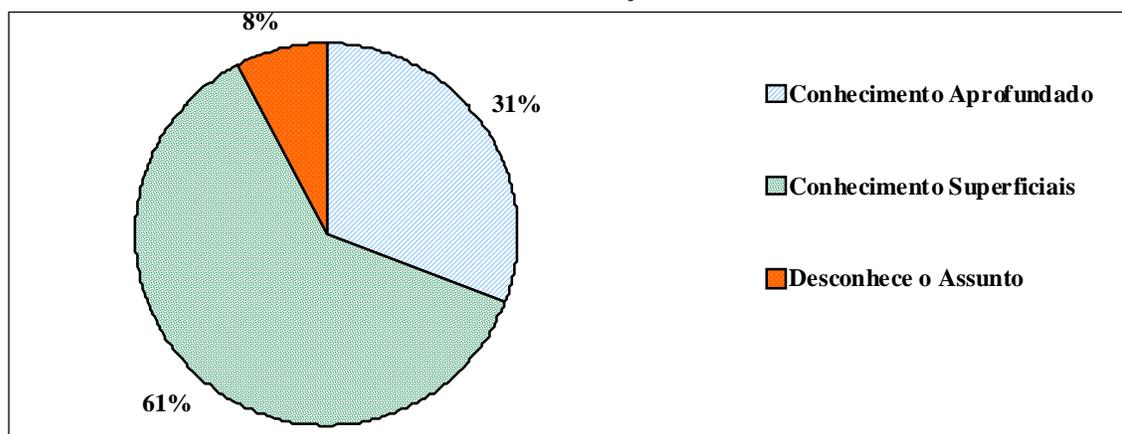
Em sua própria visão, procurou-se saber como os respondentes se consideravam em termos de nível de conhecimentos a respeito do ICMS por substituição tributária. Portanto foi formulado o seguinte questionamento: Você possui conhecimentos a respeito do ICMS recolhido por substituição tributária?

Os respondentes tinham as seguintes opções:

- Sim, possuo conhecimento aprofundado a respeito da sistemática.
- Sim, porém meus conhecimentos são superficiais.
- Não, apenas ouvi falar sobre o assunto.
- Não, não sei do que se trata.

As respostas obtidas encontram-se sintetizadas no Gráfico 01.

Gráfico 1 - Autoavaliação dos entrevistados



Nota-se que grande parte dos profissionais possuem bom conhecimento a cerca do tema, 61% consideram-se conhecer superficialmente o assunto, 31% apresentam conhecimento aprofundado a respeito da sistemática da substituição tributária e 8% declaram não ter conhecimento suficiente para responder o questionário.

Aqueles que assinalaram as letras “C” e “D”, não poderiam responder as questões seguintes, por falta de conhecimento sobre o assunto, desta forma à amostra ficou reduzida, limitando-se a 92% dos entrevistados, em números absolutos corresponde a 12 contadores.

4.3 Grau de envolvimento com a matéria

A busca de informação é peça fundamental na vida de todos, seja no meio profissional ou na vida pessoal, estar sempre atualizado permite aos profissionais contabilistas garantir informações úteis e confiáveis para toma de decisão de seus clientes. Desta forma, foi elaborado três questionamentos pra avaliar o grau de envolvimento com o tema abordado, bem como o engajamento com os clientes. Conforme questionários a seguir.

Tabela 6 - Grau de envolvimento com a matéria

Questões sobre envolvimento com a matéria

3) Qual foi o meio utilizado para buscar conhecimento sobre esta modalidade de recolhimento do ICMS?

- a. () Legislação tributária estadual (sitio da Secretária de Estado da Fazenda)
- b. () Informativos, consultoria normativa e técnica, anuários, artigos.
- c. () Cursos / palestras. Quantos? _____
Qual (is)? _____
- d. () Todos.

4) Você já prestou algum tipo de consultoria a respeito do ICMS recolhido por ST?

- a. () Diariamente.
- b. () Semanalmente.
- c. () Mensalmente.
- d. () Nunca.

5) Quantos de seus clientes foram afetados pelos novos seguimentos incluídos no regime de substituição tributária a partir de 01/05/2010?

- a. () Nenhum.
- b. () Um a dez.
- c. () Acima de dez. Quantos (média)? _____

Após estratificação da amostragem, 75% dos contabilistas demonstram buscar todos os meios de conhecimento sobre a substituição tributária do ICMS, 50% admitem ter prestado mensalmente algum tipo de consultoria e 58% confessam ter de um a dez clientes afetados pelos novos seguimentos deste regime de substituição tributária.

4.4 Questionamentos básicos, intermediários e avançados a respeito do ICMS por substituição tributária.

Passando pela fase inicial do questionamento o entrevistado encontrava questões mais aprofundada a respeito do tema abordado, os questionamentos de 06 à 16 são extremamente técnicos, os respondentes poderiam acertar ou errar, aos acertos foram atribuídos pontos conforme já visto na metodologia.

4.4.1 Análise dos questionamentos de conhecimentos básicos

Tabela 7 - Questionamentos de conhecimentos básicos

| Questões de conhecimentos básicos | Pontos Atingidos | Pontos Possíveis |
|---|-------------------------|-------------------------|
| 6) No que se refere ao regime de substituição tributária do ICMS, pode-se afirmar que: b) (X) Ocorrendo operação interestadual onde a alíquota do produto no estado de destino é divergente da alíquota interestadual, se faz necessário ajustar a margem de valor agregado (MVA). | 1,00 | 3,00 |
| 7) No que se refere aos contribuintes substituídos, pode-se afirmar que: c) (X) É contribuinte substituído, aquele que teve seu imposto recolhido por contribuinte substituto. | 2,25 | 3,00 |
| 8) No que se refere à base de cálculo do ICMS ST, pode-se afirmar que: d) (X) Todas as alternativas estão corretas. | 2,25 | 3,00 |
| Total pontos | 5,50 | 9,00 |
| Resultado (%) | 61% | |

Observado o resultado sobre as questões de conhecimentos básicos, verifica-se que os contabilistas atingiram 61% dos acertos possíveis, desta forma de acordo com o estabelecido pelos pesquisadores na metodologia, os contadores possuem um grau de conhecimentos básicos sobre o ICMS por substituição tributária.

4.4.2 Análise dos questionamentos de conhecimentos intermediários

Tabela 8 - Questionamentos de conhecimentos intermediários

| Questões de conhecimentos intermediários | Pontos Atingidos | Pontos Possíveis |
|---|-------------------------|-------------------------|
| 9) No que se refere ao cálculo do ICMS ST, pode se afirmar que: b) (X) Deve-se descontar do valor devido a título de ICMS ST, o ICMS próprio da operação. | 7,5 | 9,0 |
| 10) No que se refere à abrangência do ICMS recolhido por ST, pode se afirmar que: A (X) Abrange todas as operações internas subsequentes. | 5,0 | 12,0 |
| 11) Em relação ao prazo de recolhimento, o substituto deverá recolher o ICMS devido por ST ao Estado de Santa Catarina: d) (X) Todas as alternativas estão corretas. | 7,0 | 12,0 |
| 12) No que se refere aos seguimentos afetados pela sistemática de recolhimento por substituição tributária, quais dos seguimentos abaixo não foram afetados? d) (X) Artigos de vestuário | 10,0 | 12,0 |
| Total pontos | 29,5 | 45,0 |
| Resultado (%) | 66% | |

Levando em consideração os pontos máximos conforme estabelecido pelos pesquisadores na metodologia, o quadro acima buscou mensurar o conhecimento intermediário dos contabilistas. Verificou-se que os entrevistados atingiram 29,5 pontos de um máximo de 45,0 pontos possíveis, ou seja, 66% de acertos.

O resultado desta bateria de questionamentos representa ser satisfatório, uma vez que o conceito de conhecimento apresentou ser bom entre os contadores entrevistados.

4.4.3 Análise dos questionamentos de conhecimentos avançados

Tabela 9 - Questionamentos de conhecimentos avançados

| Questões de conhecimentos avançados | Pontos Atingidos | Pontos Possíveis |
|---|-------------------------|-------------------------|
| 13) No que diz respeito ao diferencial de alíquota de ICMS recolhido por ST, pode se afirmar que: b) (X) É devido quando a alíquota interestadual é inferior a alíquota interna no Estado de destino e o produto está sujeito a substituição tributária e existe convênio ou protocolo entre estado de origem e estado de destino. | 10,5 | 18,0 |
| 14) No que se refere às operações sujeitas ao ICMS ST no Estado de Santa Catarina, cujos adquirentes são optantes pelo simples nacional, pode se afirmar que: c) (X) O cálculo do ICMS ST é efetuado, considerando uma redução de 70% da MVA. | 13,5 | 18,5 |
| 15) Em se tratando de operações interestaduais, é preciso observar: d) (X) Todas as alternativas estão corretas. | 13,75 | 15,0 |
| 16) Pode-se afirmar como sendo premissas da sistemática de recolhimento do ICMS por substituição tributária: d) (X) Todas as alternativas estão corretas. | 12,5 | 15,0 |
| Total pontos | 50,25 | 66,00 |
| Resultado (%) | 76% | |

A tabela acima buscou mensurar o conhecimento avançado dos contabilistas, conforme pesos estabelecidos pelos pesquisadores na metodologia. O conceito de conhecimento neste bloco de questões apresentou um grau de conhecimento excelente, os entrevistados atingiram a marca de 76% de acertos possíveis. O que comprova um grande conhecimento dos contabilistas a cerca da matéria.

4.4.4 Análise geral considerando todos os níveis das questões

Tabela 10 - Análise panorâmica do conhecimento

| Análise geral de conhecimento | Pontos Atingidos | Pontos Possíveis |
|--------------------------------------|-------------------------|-------------------------|
| Conhecimentos Básicos | 5,5 | 9,0 |
| Conhecimentos Intermediários | 29,5 | 45,0 |
| Conhecimentos Avançados | 50,25 | 66,0 |
| Total pontos | 85,25 | 120,0 |
| Resultado (%) | 71% | |

Na visão dos pesquisadores os resultados foram considerados satisfatórios, considerando que 61% dos entrevistados declaram possuir conhecimentos superficiais sobre o ICMS por substituição tributária. Os contabilistas demonstraram possuir bons conhecimentos a respeito desta forma de recolhimento por substituição tributária, em conjunto, os mesmos atingiram 71% dos pontos possíveis.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Perante a necessidade do Estado em arrecadar, percebe-se que devido ao diminuto efetivo de fiscais da fazenda estadual, é preciso implantar técnicas que proporcionem agilidade e incremento na arrecadação sem que o contribuinte ou até mesmo o consumidor final seja onerosamente afetado. Deste modo, nota-se que cada vez mais é atribuída obrigações de ordem acessória e até mesmo principal como no caso do ICMS recolhido por substituição tributária, aos contabilistas.

Com base na pesquisa aplicada e resultados apresentados, pôde-se concluir que, embora a sistemática de substituição tributária seja um assunto de extrema importância e relevância para o planejamento tributária das empresas, mais de 60% dos entrevistados possuem conhecimentos apenas superficiais, 31% detém conhecimento aprofundado e 8% sem conhecimento algum acerca do tema. Assim, provavelmente, muitos contribuintes terão seus preços onerados indevidamente pela aplicação indevida do ICMS ST ou até mesmo incorrerão em sanções fiscais pela falta de aplicação desta sistemática, com o decorrer de alguns exercícios as empresas estariam cada vez mais aumentando seu passivo tributário.

Para que as empresas não venham a entrar em processo de descontinuidade devido estar onerando indevidamente seus preços ou até mesmo sendo objeto de sanções fiscais, é necessário que as empresas contem com assessoria tributária qualificada a fim de formar adequadamente seus preços, bem como aplicar o ICMS ST corretamente, quando devido. Sendo assim, aqueles profissionais que não se atualizarem com frequência, serão expurgados do mercado de trabalho, não poderiam mais atender clientes que demandam de mão-de-obra qualificada e técnica.

Ressalta-se, ainda, que para manter competitividade, as empresas necessitam cumprir religiosamente suas obrigações tributárias, principal e acessórias, sem o cumprimento das mesmas, poderá ter a sensação equivocada de crescimento quando na verdade está constituindo um passivo tributário.

Por fim, destaca-se que os contabilistas atualizados e conhecedores da sistemática de substituição tributária do ICMS, independente do tipo de serviços que prestam, só vem a

contribuir para o desenvolvimento das empresas, e redução da informalidade, tão logo inibindo a evasão fiscal. A correta aplicação desta sistemática, proporciona incremento na arrecadação, que consequentemente eleva os investimentos em educação, saúde, segurança, e demais projetos de ordem social.

Deste modo, conclui-se que cabe ao governo, aos contribuintes, consumidores e contabilistas, buscar a justiça tributária de forma a contribuir, para a promoção de dias melhores a todos.

6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

_____. Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001. Aprova o regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina.

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

MARTINS, G. A.; LINTZ, A. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de cursos**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARIANO, Antonio Paulo. **Substituição tributária do ICMS**, São Paulo: IOB, 2010.

SECRETARIA DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Substituição Tributária: Cartilha e cálculo de ICMS Devido**. Disponível em: < http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com_content&task=view&id=83&Itemid=161>. Acesso em: 20 nov. 2010.