

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

MARIA DO CARMO RODRIGUES SOUZA

**UMA ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO ICMS EM UMA EMPRESA DO COMÉRCIO
VAREJISTA DE MATERIAL DE ESCRITÓRIO E INFORMÁTICA NO MUNICÍPIO
DE ARACAJU**

**Aracaju – SE
2012**

MARIA DO CARMO RODRIGUES SOUZA

**UMA ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO ICMS EM UMA EMPRESA DO COMÉRCIO
VAREJISTA DE MATERIAL DE ESCRITÓRIO E INFORMÁTICA NO MUNICÍPIO
DE ARACAJU**

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

**Orientadora:
Prof.^a. Esp. Lucileide Rodrigues da
Silva.**

**Aracaju – SE
2012**

MARIA DO CARMO RODRIGUES SOUZA

**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 do Curso de Ciências Contábeis**

Aprovado (a) com média: _____

Aracaju (SE), 06 de dezembro de 2012.

AGRADECIMENTOS

Ao Deus todo poderoso, por permitir a conclusão desta longa caminhada,
sempre presente em minha vida.

À minha amada filha Samara, que desde cedo teve que aprender a ficar sem
a mamãe todas as noites em que estive ausente.

Ao meu amor Everaldo, que sempre me incentivou e cuidou da nossa filha
com muito amor e carinho enquanto estive ausente.

À minha querida mamãe, Josefa, pelo amor, carinho e sabedoria nas suas
palavras de incentivo e força em todos os momentos da minha vida. À minha irmã
Aparecida e a todos os meus familiares que estiveram comigo ao longo desta
caminhada.

À empresa SERGECO na pessoa do Contador Jodoval Luiz dos Santos, que
foi o grande incentivador para o início deste sonho e a toda a sua equipe de sócios e
colaboradores, pelo aprendizado que tem me proporcionado na minha carreira
profissional.

Aos nossos queridos professores em especial à nossa professora Lucileide
Rodrigues da Silva pelos ensinamentos trazidos durante o curso, pela dedicação e
paciência nas orientações deste trabalho.

A todos meus amigos e colegas da faculdade, em especial a Elizete pela
amizade e companheirismo em todos os momentos da vida acadêmica.

A todos, meu muito obrigada!

Dedicatória

Aos meus amores Samara e Everaldo, pelo carinho e compreensão que sempre tiveram nos momentos em que estive ausente na construção deste sonho.

Epígrafe

“Tudo posso naquele que me fortalece”.

Filipenses 4:13

LISTA DE SIGLAS

CRC/SE – Conselho Regional de Contabilidade de Sergipe

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS – Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA – Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IRPF – Imposto de Renda da Pessoa Física

IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

ISS – Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza

JUCESE – Junta Comercial do Estado de Sergipe

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

PIB – Produto Interno Bruto

RICMS/SE – Regulamento do ICMS do Estado de Sergipe

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

LISTA DE FIGURAS

Figura 01	Nota Fiscal de Compras de Mercadorias	36
Figura 02	Nota Fiscal de Saídas de Mercadorias	37
Figura 03	Resumo de Apuração do ICMS	39

SUMÁRIO

LISTA DE SIGLAS

LISTA DE FIGURAS

1. INTRODUÇÃO	10
2. CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA	12
2.1. Histórico da Empresa	12
2.2. Estrutura Organizacional	12
2.2.1 Departamento de Recursos Humanos	13
2.2.2 Departamento Fiscal	13
2.2.3 Departamento Contábil	13
2.2.4 Setor de Apoio Administrativo	14
2.3. Missão, Visão, Objetivo e Valores	14
2.4. Ramo de Atividade	15
3. ASPECTOS CONCEITUAIS	16
3.1. Princípios Contábeis	17
3.2. Tributos	18
3.2.1. Impostos	19
3.2.2. Taxas	20
3.2.3. Contribuição de Melhoria	21
3.3. Histórico das Normas Reguladoras do ICMS	22
3.3.1 Da Incidência	23
3.3.2 Da Não Incidência	24
3.3.3 Da Isenção, do Diferimento e da Suspensão	24
3.3.4 Contribuinte do ICMS	25
3.3.5 Fato Gerador	25
3.3.6 Do Local da Operação ou Prestação	26
3.3.7 Da Base de Cálculo	27
3.3.8 Das Alíquotas	28
3.3.9 Da Substituição Tributária	28
3.3.10 Da Sistemática de Apuração do Imposto	30
3.3.11 Do Direito de Crédito	30
3.3.12 Da Vedação do Crédito	31
3.3.13 Do Pagamento	32
4. ATIVIDADES DO ESTÁGIO E ANÁLISE DO RESULTADO	33
4.1 Estágio	33
4.2 Análise dos Resultados	33
4.2.1 Regulamento do ICMS do Estado de Sergipe – RICMS/SE	34
4.2.2 Identificar a Incidência e Tributação das Mercadorias	34
4.2.3 Descrever as Formas de Apuração do ICMS	38
4.2.4 Demonstrar a Incidência do ICMS	40

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

41

REFERÊNCIAS

42

1. INTRODUÇÃO

É papel do Estado, arrecadar os impostos de forma justa e eficaz e aplicar os recursos oriundos desta arrecadação em benefício de toda a sociedade cujos recursos originaram-se dela. Entre os vários tributos arrecadados fruto da geração de grande parte da receita estadual, podemos citar o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, que consiste em um regime de tributação onde o imposto incide sobre as operações de circulação de mercadorias.

A Constituição Federal de 1988 determina como competência dos Estados e do Distrito Federal a tributação do imposto incidente sobre a circulação de mercadorias. No Brasil a carga tributária é um dos principais empecilhos para o crescimento das empresas, principalmente para aquelas que trabalham de forma correta, isto porque existe a concorrência desleal onde uma grande maioria tenta burlar o fisco adquirindo e vendendo produtos sem a devida emissão dos documentos fiscais exigidos por lei, dificultando assim, a existência daquelas empresas que cumprem a legislação, que as rege.

O ICMS é um imposto não cumulativo, devendo-se compensar o que for devido em cada operação ou prestação realizada pelo contribuinte com o imposto anteriormente cobrado, relativamente às mercadorias entradas ou adquiridas ou aos serviços tomados.

Diante do exposto, o seguinte questionamento emerge: **Quais as formas de tributação do ICMS nas operações de compra e venda de mercadorias em uma empresa do segmento de comércio varejista de materiais de escritório e informática?**

O presente relatório teve como objetivo geral analisar a incidência do ICMS nas operações de compras e vendas de mercadorias.

Como objetivos específicos, apresentamos:

Conhecer a legislação do ICMS do Estado de Sergipe no que se refere à empresa em estudo; descrever as formas de apuração do ICMS nas operações de compra e venda da empresa; identificar se a tributação das mercadorias na empresa esta de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado de Sergipe – RICMS/SE;

demonstrar para os proprietários as diversas formas de incidência do ICMS nas mercadorias comercializadas na empresa.

No Brasil a tendência é cada vez maior das empresas em fazer uma verificação e previsão com antecedência da ocorrência do fato gerador dos impostos envolvendo a área contábil das empresas junto aos seus administradores, visando assim, uma redução na carga tributária.

Neste contexto, este estudo sobre a incidência do ICMS justifica-se à medida que visa promover a difusão do correto procedimento a ser adotado pela empresa como também para os profissionais da área contábil, com relação à tributação das mercadorias comercializadas, através de informações concisas por meio de um aprofundado embasamento teórico. É, este relatório de grande importância, por se tratar de um assunto que necessita de mais empenho e pesquisa pelas partes interessadas como: contadores e gestores que militam nesta área, como também para agregar mais conhecimento a minha formação acadêmica e profissional.

A metodologia utilizada na elaboração deste relatório classifica-se quanto à natureza aplicada, com objetivo descritivo, uma vez que visa descrever a correta aplicação da tributação das mercadorias neste segmento, objeto do estudo. Quanto à abordagem o presente relatório teve sua problemática como qualitativa, com as devidas ressalvas necessárias ao bom desenvolvimento do objetivo proposto. Quanto aos procedimentos adotados foi feito um estudo de caso, através de levantamento de dados documentais da empresa, no qual foi demonstrado o cálculo do imposto, o método utilizado foi o indutivo, visto que, foi realizado por meio de observação criteriosa dos documentos da empresa. A coleta de dados se deu nos meses de julho e agosto de 2012 e foram utilizados os seguintes instrumentos para a pesquisa: leis, decretos, livros, artigos e textos colhidos da internet.

O relatório de estágio foi realizado no departamento fiscal da empresa Sergeco Assistência Contábil S/S localizada a Rua Siriri nº 496 1º andar sala 06 Centro em Aracaju – SE. Foram utilizados os livros fiscais e outros documentos pertinentes, elaborados no período de julho a agosto de 2012, sob a supervisão do Contador Jodoval Luiz dos Santos CRC/SE nº 814, com duração de 02 (duas) horas por dia no período de 03/09/2012 a 31/10/2012, totalizando 80 (oitenta) horas.

2. CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

2.1 Histórico da Empresa

¹Em fins do ano de 1969 as cifras de crescimento de 9% para o Produto Interno Bruto - PIB provocou um otimismo estimulado pela propaganda oficial, no povo brasileiro. Nesse clima de muita expectativa e esperança, Jodoval Luiz dos Santos, recém formado no curso técnico em contabilidade, deu entrada na Junta Comercial do Estado de Sergipe - JUCESE, no Contrato Social da SERGECO - Serviços Gerais de Contabilidade Ltda, com sede à Rua José do Prado Franco, 122 Sala 05 - Aracaju/SE, cujo processo de registro obteve o nº 69/912 em sessão do dia 29.09.69.

O Capital Social inicial foi o de NCr\$ 1.500,00 (Hum mil e quinhentos cruzeiros novos) e sua sócia foi sua irmã Gilzete dos Santos. No Conselho Regional de Contabilidade de Sergipe – CRC/SE a SERGECO foi cadastrada sob o nº 12. Com a Alteração Contratual nº XVII a sociedade teve sua denominação social modificada para SERGECO ASSISTÊNCIA CONTÁBIL S/C registrada sob nº 5.790 de 27.09.88 no Cartório do 10º Ofício em Aracaju/SE.

Com a alteração anterior, de número XVI, foi dado baixa na JUCESE e transferido o registro para o Cartório. Atualmente, a SERGECO é uma empresa consolidada, com sede própria e quadro de funcionários altamente qualificado.

2.2. Estrutura Organizacional

A Sergeco possui em seu organograma um sistema de divisão de departamentos e setores, todos comprometidos em atender e fornecer em tempo real e hábil as informações que o cliente necessita.

Com a divisão dos departamentos e setores, ficou assim definida a estrutura da empresa com suas respectivas responsabilidades:

¹ www.sergeco.com.br – Histórico da empresa Sergeco Assistência Contábil S/S – acesso em 18/08/2012 as 9:15hs.

2.2.1 Departamento de Recursos Humanos

Está estruturado com pessoal qualificado para fazer desde o registro de empregados até a elaboração da folha de pagamento com os encargos sociais, executando todas as rotinas inerentes ao departamento. Está capacitado também, para atendimento às fiscalizações do INSS e do Ministério do Trabalho. Com assessoria e orientação necessária ao empregador relativo às obrigações trabalhistas e previdenciárias e demais assuntos dirigidos a legislação previdenciária.

2.2.2 Departamento Fiscal

Executa a escrituração dos livros fiscais obrigatórios, apuração dos impostos e contribuições, bem como a emissão das respectivas guias de pagamento e entrega ao cliente dentro dos prazos legais. Auxilia e orienta o cliente no atendimento as exigências do fisco de acordo com a atividade da empresa, com elaboração e envio das obrigações acessórias exigidas pela legislação em todas as esferas, emitindo também diversos requerimentos e documentos necessários ao bom desempenho das entidades, como também assessoria e orientação nos assuntos ligados a área tributária Municipal, Estadual e Federal.

2.2.3 Departamento Contábil

Executa serviços de escrituração dos livros: DIÁRIO, RAZÃO e LALUR, com elaboração do Balancete e ou Balanço Mensal e o Balanço Geral no final do exercício, com relatórios de Auditoria Interna evidenciando as fraquezas percebidas na análise, com recomendação ou sugestão para solução do problema. Elabora e apresenta nos respectivos vencimentos, a Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – DIPJ, bem assim como de empresas administradoras de plano de saúde apresenta o DIOPS.

Atende empresas industriais, comerciais e de prestação de serviços como: hotéis, escolas inclusive de nível superior, clínicas, hospitais, gráficas,

factoring, construção civil, representação comercial e outras, micros, pequenas, médias e grandes empresas com apuração de resultado pelo lucro real, presumido ou simples, bem como atende instituições sem fins lucrativos, imunes ou isentas, como: sindicatos, associações, cooperativas, OSCIP's etc

2.2.4 Setor de Apoio Administrativo

Executa serviços de registro, alteração e baixa de firmas, sugerindo a redação do contrato social, da alteração contratual e ou do distrato social. Cuida de cisão, fusão e ou incorporação com o respectivo processo para a JUCESE e demais órgãos necessários; cuida de certidões negativas para pessoas físicas e ou jurídicas e de declaração de imposto de renda de pessoa física; solução de pendências relativas a impedimentos para registro, alteração e baixa de firmas e ou enquadramento no simples nacional; organização de sindicatos, associações, cooperativas e OSCIP's, inclusive na parte que se refere a eleição da diretoria e parcelamentos de tributos.

2.3. Missão, Visão, Objetivos e Valores.

Missão – Fornecer informações precisas com rapidez e simpatia, através da prestação de serviços contábeis estribados na experiência e na utilização de equipamentos modernos, buscando atingir a excelência em serviços.

Visão – Ser reconhecida como a melhor empresa prestadora de serviços, com qualidades que excedam às expectativas dos clientes e colaboradores.

Objetivos - avaliar a importância do Treinamento na empresa com ênfase em habilidades e competências visando aumentar a qualidade e a produtividade dos colaboradores sinalizando uma maior eficácia nos resultados, com o objetivo da completa satisfação do cliente.

Valores – honestidade e ética nos negócios, responsabilidade com agilidade, profissionalismo com segurança e transparência.

2.4 Ramo de Atividade

A Sociedade tem como objeto social à exploração da atividade de prestação de serviços contábeis.

3. ASPECTOS CONCEITUAIS

Neste capítulo expõe-se os fundamentos teóricos do estudo. Primeiro será abordado muito brevemente o conceito de contabilidade e os princípios contábeis. A seguir será abordado sobre tributos, para então adentrarmos no histórico e parte da legislação do ICMS (Lei Kandir). Posteriormente discorre-se sobre o campo dos tributos e alíquotas incidentes, para logo entrarmos na demonstração dos cálculos e procedimentos adotados pela empresa em estudo.

Segundo Silva (2009, p.40) existem varias definições para contabilidade:

Elas variam de acordo com o pensamento de cada doutrinador. Existem algumas definições de Contabilidade, classificando-a como Arte, Ciência, Metodologia, Técnica etc. Atualmente, é matéria pacífica de que é uma ciência, tendo em vista que tem um foco único de estudo – o patrimônio.

Ainda citando Silva (2009, p.40) “Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio do ponto de vista econômico e jurídico”.

Conforme Franco (1983, p.19) contabilidade:

É a ciência (ou técnica, segundo alguns) 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.

Fabretti (2009, p.06) define contabilidade como:

Ciência que estuda, registra e controla o patrimônio das e as mutações que nele operam os atos e fatos administrativos, demonstrando no final de cada exercício social o resultado obtido e a situação econômico-financeira da entidade.

Na contabilidade, os princípios fundamentais representam o núcleo da própria contabilidade na sua condição de ciência social. Os princípios constituem sempre os pilares de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância. Os princípios na condição de verdades primeiras de uma ciência estabelecem ordenamentos sobre o como fazer, isto é, técnicas, procedimentos, métodos, critérios e etc., tanto no aspecto substantivos, quanto nos formais.

3.1 Princípios Contábeis

²De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade os princípios fundamentais são os seguintes:

Art. 4º Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Art. 5º Princípio da CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

Continuando a demonstrar o núcleo de cada princípio, citamos:

Art. 6º Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Art. 7º Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Art. 8º Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único são resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETARIA:

I...

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

Art. 9º Princípio da COMPETÊNCIA as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Art. 10 Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se

² CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – Princípios fundamentais de contabilidade 3ª edição – CFC 2008 acesso em 18/08/2012 as 15:30hs.

apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

As Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC orienta que para tornar legítimo, é necessário que os profissionais da contabilidade observem e coloquem em prática os Princípios Fundamentais da Contabilidade.

3.2 Tributos

Conforme o artigo 145 do Código Tributário Nacional – CTN é de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios instituir os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Segundo Fabretti (2009 p.104), “pode-se resumir o conceito de tributos, afirmando que é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária.”

Amaro (2009, p.16) elucida a estruturação de tributo:

No Estado de Direito, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, em que a imposição é estritamente regrada pela lei, vale dizer, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos em lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas (que, atualmente, são não apenas as do próprio Estado, mas também as das entidades de fins públicos).

Ainda citando Amaro (2009, p.25) tributo, “é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.

Segundo Fabretti (2009, p.105) “tributo é gênero e as espécies são impostos, taxas e contribuições”.

Borba (2007, p.03) comenta sobre jurisprudência fixada pelo STJ na elucidação de tributo:

Nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo sabemos todos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação, que a lei impõe às pessoas. De entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações ex lege podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado.

³Os tributos vêm sendo criados e utilizados com funções não arrecadatórias, ou seja, existem vários casos em que o tributo é usado não só para desenvolver as atividades econômicas, mas também para reduzir as desigualdades sociais existentes nas regiões menos desenvolvidas.

3.2.1 – Impostos

O CTN art. 16 (2006, p.182), define “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte”.

Esse tipo de tributo é caracterizado pela quantia em dinheiro que é legalmente exigida pelo poder público, pagos pela pessoa física ou jurídica em moeda nacional, cujo valor arrecadado serve para custear os gastos de interesse comum, é também utilizado para investimentos em obras públicas.

Segundo Amaro (2009, p.30) sobre o fato gerador do imposto:

É uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços etc.) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte. Ou seja, para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado. A atuação do Estado dirigida a prover o bem comum beneficia o contribuinte, mas este frui das utilidades que o Estado fornece porque é membro da comunidade e não por ser contribuinte.

Os impostos podem ser classificados conforme a competência tributária definida na Constituição Federal ou conforme o CTN. De acordo com o aspecto econômico a doutrina classifica os impostos em duas categorias: direto e indireto.

⁴O imposto direto é aquele em que a pessoa que paga (contribuinte de fato) é a mesma que faz o recolhimento aos cofres públicos (contribuinte de direito), ou seja, o contribuinte está diretamente ligado ao fato gerador, como exemplo de imposto direto temos o IRPJ, IRPF, IPVA e IPTU. Por outro lado, imposto indireto é aquele em que o contribuinte de fato não é o mesmo que o de direito, ou seja, é a falsa ideia de que o comerciante é sempre quem paga o imposto, quando na

³ Brasil. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Função social dos tributos/Programa Nacional de Educação Fiscal 4. ed. Brasília: ESAF, 2009. (Série Educação Fiscal. Caderno 3).

⁴ Idem.

verdade, ele simplesmente recebe do consumidor e recolhe ao Estado o imposto que já estava embutido no preço da mercadoria e/ou serviço, como exemplo temos o ICMS, IPI e ISS.

3.2.2 – Taxas

Conforme o CTN art. 77 (2006, p.191) as taxas “têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição”.

⁵Como se observa, as taxas exigem uma atuação estatal direta em relação ao contribuinte e o seu valor deverá limitar-se ao custo do serviço prestado, sob pena de seu excesso configurar imposto.

As taxas são utilizadas para pagamentos de serviços utilizados pela pessoa, ou seja, independentemente de serem utilizadas ou não, devem ser pagas, pois estão disponíveis para a comunidade.

Machado (2007, p.446) aborda sobre poder de polícia:

O poder de polícia, ou, mais exatamente, a atividade de polícia, manifesta-se das mais diversas maneiras. O art. 78 do CTN reporta-se ao interesse público concernente a segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão e autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Essa enumeração, como se vê, é assaz abrangente. Há quem sustente ser a mesma de caráter taxativo. Ainda assim, em face da plasticidade dos conceitos empregados, sua abrangência é praticamente ilimitada. Desde que se possa vislumbrar um interesse público, pode o Estado utilizar o seu poder de polícia para protegê-lo.

Existem duas modalidades de taxas: as de fiscalização (taxas de publicidade, de localização e funcionamento e as de licença para construção de imóveis) que decorrem do exercício do poder de polícia pelo ente estatal e as taxas de serviços (taxa de emissão de passaporte, de coleta de lixo, de emissão de certidões) que são aquelas que têm como fato gerador a utilização de determinados serviços públicos.

⁵ Brasil. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Função social dos tributos/Programa Nacional de Educação Fiscal. 4. ed. Brasília: ESAF, 2009 – (Série Educação Fiscal. Caderno 3).

3.2.3 Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria é destinada a fazer face ao custo de obras públicas que valorizem um imóvel, ou seja, essa contribuição é paga em benefício ao que o imóvel terá.

O CTN art. 81 (2006, p.191) reza sobre a instituição da contribuição de melhoria:

No âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Segundo Machado (2007, p.455) “contribuição de melhoria é o tributo destinado a evitar uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obras públicas”.

Ainda citando Machado (2007, p.455) sobre conceito de contribuição de melhoria:

É a espécie de tributo cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública, e tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis.

⁶A contribuição de melhoria é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. Portanto a contribuição de melhoria pode ser instituída e cobrada por quaisquer dos entes tributantes, desde que, evidentemente, seja realizada a obra pública que dá sustentação ao fato gerador desse tributo.

⁶ Brasil. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Função social dos tributos/Programa Nacional de Educação Fiscal. 4 ed. Brasília: ESAF, 2009. (Série Educação Fiscal. Caderno 3).

3.3. Das Normas Reguladoras do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS

O artigo 155 da Constituição Federal estabelece competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Surge então o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, cuja regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir).

Ludícibus e Marion (2007, p. 75) discorrem sobre o ICMS:

De competência dos Estados e do Distrito Federal. Tem como fatos geradores os mencionados na sua denominação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Alguns impostos sobre vendas que eram de competência da União foram, com a Constituição de 1988, para o alcance do ICMS (por exemplo: Imposto Único sobre Energia Elétrica, Imposto Único sobre Minerais, Imposto sobre Combustíveis e Lubrificantes).

Segundo Machado (2007, p. 381) sobre a competência do ICMS:

Competente para a cobrança do ICMS é o Estado em que se verifica a sua hipótese de incidência. Esta regra, todavia, não produz os efeitos práticos desejados em virtude da não cumulatividade do imposto, técnica da qual em muitos casos decorrem sérias distorções, com favorecimento dos Estados predominantemente produtores, em detrimento daqueles predominantemente consumidores.

O ICMS é um tributo de função predominantemente fiscal, sendo a principal fonte de receita para os Estados e o Distrito Federal. A Constituição Federal de 1988 estabeleceu em seu art. 155 § 2º, inciso II que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, facultando, assim, o seu uso com função extra fiscal.

De acordo com Silveira (2011, p. 65) sobre aprovação de convênios:

Na prática a aprovação de convênios, pelos Estados e Distrito Federal, para fins de concessão dos referidos incentivos, ocorre no âmbito do Conselho

Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, que reúne aqueles entes federados, sob a presidência de um representante da União Federal.

Os convênios não apenas evitam conflitos de competência, como também é medida que visa impedir que uma unidade da federação, por meio de concessão de incentivos, prejudique os demais, num processo degradante de guerra fiscal.

⁷O ICMS é o mais importante imposto estadual porque representa a mais expressiva fonte de receita tributária, podendo chegar a 90% do total arrecadado. É um imposto seletivo, ou seja, não é igual para todas as mercadorias, incidindo mais sobre alguns produtos e menos sobre outros, dependendo da sua essencialidade.

3.3.1 Da Incidência

Conforme estabelecido no art. 2º da Lei Complementar 87/1996 o ICMS incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

⁷ Brasil. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Função social dos tributos/Programa Nacional de Educação Fiscal. 4. ed. Brasília: ESAF, 2009. (Série Educação Fiscal. Caderno 3).

O ICMS incide sobre todas as mercadorias ou serviços conforme estabelecido em lei Estadual.

3.3.2 Da Não Incidência

Conforme dispõe o art. 2º da Lei Estadual 3796/1996 o ICMS não incide sobre:

- I - operações com livros, jornais e periódicos, e com o papel destinado à sua impressão;*
- II - operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;*
- III - [...]*
- VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;*
- IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras;*
- X - operações com impresso personalizado, promovidas por estabelecimento de indústria gráfica, diretamente a usuário final, pessoa física ou jurídica;*
- XI - operações com mercadorias destinadas a armazém-geral, ou depósito fechado e o retorno ao estabelecimento remetente, quando situados dentro do Estado de Sergipe.*

A não incidência do ICMS se aplica somente aos casos estabelecidos em lei.

3.3.3 Da Isenção, do Diferimento e da Suspensão

De acordo com o art. 3º da Lei Estadual 3796/1996 “as isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS serão concedidos ou revogados mediante convênio celebrado nos termos de lei complementar”.

Ainda de acordo com o § 1º art. 3º da Lei Estadual 3796/1996 são considerados incentivos e benefícios fiscais:

- I - a redução da base de cálculo;*
- II - a devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do imposto ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;*
- III - o crédito presumido;*

*IV - quaisquer outros favores ou benefícios dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta,
V - a anistia, a remissão, a transação, a moratória e o parcelamento;
VI - a fixação de prazo de recolhimento do imposto superior ao estabelecido em convênio.*

O § 2º da Lei Estadual 3796/1996 assegura que “o Regulamento indicará as isenções, incentivos e benefícios vigentes, fazendo referência ao convênio que os instituiu”.

3.3.4 Contribuinte do ICMS

Conforme estabelecido no artigo 4º da Lei Complementar 87/1996, sobre definição de contribuinte:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000).

Portanto, contribuinte é aquele que promover a operação ou a prestação objeto da incidência do imposto.

3.3.5 Fato Gerador

O fato gerador do ICMS está descrito no art. 12 da Lei Complementar 87/1996:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI – [...]

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX – [...]

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto. (Incluído pela Lcp 114, de 16.12.2002).

Fato gerador é, portanto, a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência.

3.3.6 Do local da Operação ou Prestação

Conforme dispõe o art. 9º da Lei Estadual 3796/1996 o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do ICMS e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontrem, no momento da ocorrência do fato gerador;

b) onde se encontrem, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhados de documentação fiscal inidônea, conforme dispuser o Regulamento do ICMS;

c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

d) importados do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física definitiva;

e) [...]

j) o do estabelecimento que adquirir, em operação interestadual, mercadoria ou bem para consumo ou ativo permanente, na hipótese e para os efeitos do inciso. XIII do “caput” do art. 8º desta Lei;

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha início a prestação;

b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando com documentação inidônea, como dispuser o Regulamento do ICMS.

O art. 10 da Lei Estadual 3796/1996 assevera que “estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoa física ou jurídica exerça suas atividades em caráter temporário ou permanente”.

3.3.7 Da Base de Cálculo

De acordo com o art. 13 da Lei Complementar 87/1996, a base de cálculo do ICMS ocorre:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - [...]

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;
 III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

Assim, a base de cálculo do ICMS é o valor tributável definido pela legislação para determinar o montante do imposto devido em determinada operação ou prestação.

3.3.8 Das Alíquotas

De acordo com o art. 18 da Lei Estadual 3796/1996 as alíquotas do ICMS são as seguintes:

I - nas operações e prestações internas:

a) [...];

l) nas operações internas com produtos ou materiais de informática, conforme especificado em ato regulamentar desta Lei.....7%;

j) com as demais operações e prestações não especificadas.....17%;

II - nas operações e prestações interestaduais destinadas a contribuintes do imposto.....12%;

III - na prestação de serviço de transporte, realizado do estabelecimento exportador ou remetente localizado neste Estado até o porto, aeroporto ou zona de fronteira, situados em outra Unidade da Federação, relacionada com mercadoria destinada à exportação direta17%;

IV - na prestação de serviços de transporte aéreo interestadual de pessoa, carga e mala, quando tomados por contribuintes do ICMS ou a este destinados (Resolução do Senado nº 95/96)..... 4%;

V - na prestação de serviço de transporte aéreo interestadual de pessoa, carga e mala, quando tomados por não contribuintes do ICMS ou a este destinados (Conv. ICMS 120/96).....12%.

Conforme dispõe o § 3º da Lei Estadual 3796/1996 com relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outra Unidade da Federação será adotada a alíquota interna.

3.3.9 Da Substituição Tributária

De acordo com o art. 6º da Lei Complementar 87/1996 a Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a

responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Conforme Lei Complementar 87/1996 no art. 6º parágrafo 1º estabelece a responsabilidade da substituição tributária do ICMS:

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Conforme art. 7º da Lei Complementar 87/1996 para efeito de exigência do imposto por substituição tributária inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

A base de cálculo para fins de substituição tributária do ICMS, conforme definido na no art. 8º da Lei Complementar 87/1996 é:

*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.*

De acordo com o § 4º do artigo acima citado, a margem a que se refere a alínea “c” do item II será estabelecida com base em preços praticados no mercado e os critérios para sua fixação devem ser previstos em lei.

Conforme o art. 6º da Lei Complementar 87/1996 “Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário”.

Portanto, a responsabilidade de pagamento do imposto poderá ser atribuída à contribuinte consumidor final, nas aquisições interestaduais.

3.3.10 Da Sistemática de Apuração do Imposto

O art. 25 da Lei Estadual 3796/1996 estabelece que “o montante do imposto resultante entre o devido nas operações e prestações tributadas e o cobrado relativamente às operações anteriores será apurado por período mensal”.

De acordo com o art. 26 da Lei Estadual 3796/1996 sobre o vencimento das obrigações:

I - as obrigações consideram-se extintas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;
II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será extinta mediante pagamento dentro do prazo fixado pela legislação tributária estadual;
III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte

Conforme estabelecido no § 2º do art. 27 da Lei Estadual 3796/1996 “entende-se como saldos credores acumulados aqueles oriundos de operações ou prestações decorrentes das hipóteses de manutenção de crédito previstas na legislação”.

3.3.11 Do Direito de Crédito

O art. 19 da Lei Complementar 87/1996 aborda sobre a não cumulatividade do ICMS:

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

De acordo com o art. 20 da Lei Complementar 87/1996 para a compensação a que se refere o art. 19 da mesma Lei, estabelece:

É assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Portanto, é permitido o crédito do imposto nas aquisições de mercadorias tributadas destinadas a comercialização.

Sobre a idoneidade da documentação para fins de crédito do ICMS o art. 23 da Lei Complementar 87/1996, assegura:

O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Segundo determina o parágrafo único do artigo acima citado “o direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento”.

3.3.12 Da Vedação do Crédito

O art. 34 da Lei Estadual 3796/1996 assegura que é vedado salvo determinação em contrário, da legislação, o crédito relativo à mercadoria ou bem entrados no estabelecimento ou a prestação de serviços feita ao mesmo:

I - decorrentes de operações ou prestações isentas ou não tributadas ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;

II - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção, quando a saída do produto resultante, não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto quando se tratar de saída para o exterior;

III - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;

IV - na hipótese de perda, extravio ou desaparecimento de documento fiscal correspondente, ressalvada a comprovação da efetividade da operação ou prestação por outros meios previstos na legislação;

V - na hipótese de o documento fiscal correspondente indicar estabelecimento destinatário diverso do recebedor da mercadoria ou usuário do serviço.

O § 1º do art. 34 da Lei 3796/1996 assevera que “salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal”.

3.3.13 Do pagamento

De acordo com o art. 37 da Lei 3796/1996 “o imposto será recolhido na forma, nos prazos e nos locais estabelecidos em regulamento”.

Ainda sobre pagamento do ICMS o art. 38 da Lei 3796/1996 assegura, “os prazos fixados na legislação serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento”.

4 ATIVIDADES DO ESTÁGIO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Estágio

As atividades de estágio foram realizadas no departamento fiscal da empresa Sergeco Assistência Contábil S/S, sob a supervisão do contador Jodoval Luiz dos Santos, CRC/SE nº 814, com duração de 02 (duas) horas por dia no período de 03/09/2012 a 31/10/2012, totalizando 80 (oitenta) horas, foram coletados os dados no período de julho a agosto de 2012 constantes nos seguintes relatórios:

- a) Notas Fiscais de Entradas e Saídas de mercadorias;
- b) Livros Registro de Entradas, Saídas e Apuração do ICMS.

A metodologia utilizada na elaboração deste relatório caracteriza-se de natureza aplicada, com objetivo descritivo, uma vez que visa descrever a correta aplicação da tributação das mercadorias na empresa, tomando como base as citações do capítulo anterior. Quanto ao procedimento do relatório, foi realizado um estudo de caso, por meio do qual a tributação das mercadorias comercializadas foi aplicada na empresa, para demonstração do cálculo do imposto.

4.2 Análise dos Resultados

Analisando a incidência do ICMS nas operações de compras e vendas de mercadorias ocorridas no período de julho a agosto/2012 da empresa em estudo, verificamos que o ICMS é um imposto não cumulativo, devendo-se compensar o que for devido em cada operação ou prestação realizada pelo contribuinte com o imposto anteriormente cobrado, relativamente às mercadorias entradas ou adquiridas ou aos serviços tomados.

Sobre a não cumulatividade do ICMS O art. 19 da Lei Complementar 87/1996 aborda:

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

Desse modo, o valor a recolher resultará na diferença a mais entre o débito do imposto referente às saídas de mercadorias efetuadas pelo

estabelecimento e o crédito relativo às mercadorias adquiridas, levando-se em conta o período mensal ou a apuração por espécie de mercadoria ou serviço, conforme o regime adotado e as regras estabelecidas pelo RICMS/SE.

4.2.1 Regulamento do ICMS do Estado de Sergipe – RICMS/SE.

Em pesquisa realizada no site da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Sergipe em www.sefaz.se.gov.br verificamos que o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS no Estado de Sergipe é regulamentado pelo Decreto 21.400 de 10 de dezembro de 2002, publicado no Diário Oficial do Estado de Sergipe nº 24.190 em 26 de dezembro de 2002, em conformidade com a Lei Estadual 3.796 de 26 de dezembro de 1996, cuja regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996, a chamada “Lei Kandir”. Na época da regulamentação o Governador do Estado era Albano do Prado Franco tendo como Secretário de Estado da Fazenda Fernando Soares da Mota. O RICMS/SE é composto de 850 artigos e 85 anexos, nos quais está contida toda a legislação que rege o ICMS no Estado.

4.2.2 Identificar a Incidência e Tributação das Mercadorias Comercializadas na Empresa

Após conhecer o RICMS/SE no que se refere à empresa em análise, sobre a incidência e tributação do ICMS nas operações de compras e vendas de mercadorias, verificamos que, conforme o art. 1º do RICMS/SE aprovado pelo Decreto nº 21.400/2002 e em conformidade com o art. 2º da Lei Complementar 87/1996 o ICMS incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, ou meio, inclusive gasoduto, oleoduto e aqueduto, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;

VI - a entrada de mercadorias ou bens importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade (Lei Complementar Federal n.º 114/2002 e Lei Estadual n.º 4.732/02); (NR)

VII - o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

VIII - a entrada, no Estado de Sergipe, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração inclusive na hipótese de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo adquiridos por prestador de serviço de transporte para emprego na prestação de seus serviços;

IX - a entrada de mercadoria, bem ou a utilização de serviço, efetuada por contribuinte do imposto, em decorrência de operação ou prestação interestadual, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subseqüentes.

Com base na citação acima, verificamos que, considera-se mercadoria para efeito de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semovente e energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.

Partindo deste princípio, demonstraremos na folha nº 36 uma Nota Fiscal de compra de mercadorias da empresa objeto deste estudo.

Figura 01 – Nota Fiscal de Compras de Mercadorias

Identificação do Emitente IPM		DANFE 0 – Entrada Nº 021.328		Chave de Acesso 2812 0410 6381 6900 0125 5			
Destinatário: Empresa X		CNPJ: 00.000.000/0001-00					
Endereço: Rua das Flores, 100 Bairro: Jardins						Data da Emissão 25/07/2012	
Município: Aracaju				Insc.Estadual: 27.000.000-0		Data da Saída 25/07/2012	
Fatura/Duplicatas: Pagamento a Prazo						Hora da Saída 10:00	
Base de calculo 15.650,80		Valor do ICMS 1.095,55		Base Calc.ICMS ST 1.142,88		Valor do ICMS ST 137,16	Valor total Produtos 15.650,80
Val.Frete	Val.Seguro	Desconto		Out.Desp.	Val.IPI		Val.Total NF 15.787,96
DADOS DOS PRODUTOS/SERVIÇOS							
Descrição do Produto	CFOP	Unid.	Quant.	VI.Unitário	VI.Total	VI.ICMS	Aliq.ICMS
Papel Alcalino A4	6102	PT	1.000	7,73	7.730,00	541,10	7%
Grampeador	6102	PC	120	8,94	1.072,80	75,09	7%
Pasta Suspensa	6102	Und	400	0,78	312,00	21,84	7%
CD-R	6404	PC	2.400	0,34	816,00	57,12	7%
Monitor	6102	PC	20	286,00	5.720,00	400,40	7%
DADOS ADICIONAIS							
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES				RESERVADO AO FISCO			

Fonte: SOUZA, Maria do Carmo Rodrigues – Acadêmica 8º período de Ciências Contábeis – Faculdade Amadeus – 2012/2. Adaptação de modelo fiscal.

Verificamos na Figura 01 que houve aquisição de diversas mercadorias com diferentes formas de tributação, onde temos o seguinte: o CD-R é uma mercadoria sujeita a substituição tributária de acordo com o RICMS/SE Anexo IX Tabela I item 9.10.1, enquanto que monitor está sujeito a alíquota de 7% (sete por cento) conforme art. 40 inciso IX do RICMS/SE, sendo que as demais mercadorias sujeitam-se a alíquota de 17% (dezessete por cento).

Figura 02 – Nota Fiscal de Saídas de Mercadorias

Identificação do Emitente EMPRESA X		DANFE 1 – Saída Nº 000.153		Chave de Acesso 2812 0410 6381 6900 0125 5				
Destinatário: Loja das Rosas				CNPJ: 00.000.000/0001-00				
Endereço: Rua dos Espinhos, 10 Bairro: Alameda						Data da Emissão 15/08/2012		
Município: Aracaju				Insc.Estadual: 27.000.000-0		Data da Saída 15/08/2012		
Fatura/Duplicatas: A Vista						Hora da Saída 10:00		
Base de calculo 21.553,15		Valor do ICMS 3.078,22		Base Calc.ICMS ST		Valor do ICMS ST		Valor total Produtos 21.553,15
Val.Frete	Val.Seguro	Desconto		Out.Desp.	Val.IPI		Val.Total NF 21.553,15	
DADOS DOS PRODUTOS/SERVIÇOS								
Descrição do Produto	CFOP	Unid.	Quant.	VI.Unitário	VI.Total	VI.ICMS	Aliq.ICMS	
Papel Alcalino A4	5102	PT	1.200	12,00	14.400,00	2.448,00	17%	
Grampeador	5102	PC	138	12,30	1.697,40	288,55	17%	
Pasta Suspensa	5102	Und	405	1,15	465,75	79,17	17%	
CD-R	5405	PC	2.480	0,50	1.240,00			
Monitor	5102	PC	10	375,00	3.750,00	262,50	7%	
DADOS ADICIONAIS								
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES				RESERVADO AO FISCO				

Fonte: SOUZA, Maria do Carmo Rodrigues – Acadêmica 8º período de Ciências Contábeis – Faculdade Amadeus – 2012/2. Adaptação de modelo fiscal.

Na análise da Figura 02 que se refere à venda das mercadorias adquiridas na Nota Fiscal de compras da Figura 01 (folha nº 36), verificamos que embora a Nota Fiscal de venda contenha diversas mercadorias contemplando várias alíquotas, exemplo: 7% (sete por cento) para os materiais de informática, substituição tributária e 17% (dezesete por cento) para as demais operações, sendo que neste exemplo todas estão atendendo o RICMS e a Lei Estadual 3796/1196, conforme já citado anteriormente:

I - nas operações e prestações internas:

- a) [...];
- l) nas operações internas com produtos ou materiais de informática, conforme especificado em ato regulamentar desta Lei.....7%;
- j) com as demais operações e prestações não especificadas.....17%;
- II - nas operações e prestações interestaduais destinadas a contribuintes do imposto.....12%;
- III - na prestação de serviço de transporte, realizado do estabelecimento exportador ou remetente localizado neste Estado até o porto, aeroporto ou zona de fronteira, situados em outra Unidade da Federação, relacionada com mercadoria destinada à exportação direta17%;
- IV - na prestação de serviços de transporte aéreo interestadual de pessoa, carga e mala, quando tomados por contribuintes do ICMS ou a este destinados (Resolução do Senado n° 95/96)..... 4%;
- V - na prestação de serviço de transporte aéreo interestadual de pessoa, carga e mala, quando tomados por não contribuintes do ICMS ou a este destinados (Conv. ICMS 120/96).....12%.

Portanto, o ICMS, por princípio constitucional, é seletivo em virtude da essencialidade das mercadorias, aplicando-se, para cada tipo de produto, uma alíquota correspondente, de acordo com as operações e prestações realizadas.

Notamos em nossa análise, que algumas Notas Fiscais de vendas emitidas no período de julho a agosto/2012, a empresa as emitiu tributando mercadorias sujeitas à substituição tributária com a alíquota de 17% (dezessete por cento), quando deveria ter emitido com alíquota zero, visto que o ICMS já foi pago na aquisição da mercadoria conforme estabelece o art. 698 do RICMS “na subsequente saída das mercadorias tributadas pela substituição tributária, fica dispensado qualquer outro pagamento do imposto”.

Isto ocorre devido à falta de atenção do colaborador que opera no cadastro de mercadorias, causando um ônus para a empresa, visto que o imposto foi recolhido em duplicidade, no momento da compra e na venda.

4.2.3 Descrever as Formas de Apuração do ICMS.

Constatamos na empresa em estudo o valor do imposto a recolher é calculado mediante o regime normal de apuração conforme determina o art. 25 da Lei Estadual 3796/1996 que estabelece “o montante do imposto resultante entre o devido nas operações e prestações tributadas e o cobrado relativamente às operações anteriores será apurado por período mensal”.

Portanto, com base na respectiva escrituração, o valor do ICMS a recolher resultará a diferença a maior em cada período mensal, entre o débito do imposto referente às saídas de mercadorias e o crédito relativo às mercadorias adquiridas.

Abaixo apresentaremos o resumo de débitos e créditos correspondentes as saídas e as entradas, bem como a apuração do saldo, constante na Apuração do ICMS da empresa em análise:

Figura 03 - Resumo de Apuração do ICMS

Resumo de Apuração do Imposto				
Empresa: Empresa X				
Insc.Estadual: 27.000.000-0		CNPJ: 00.000.000/0001-00		
Folha: 02		Mês/Ano: 01/08/2012 a 31/08/2012		
Débito do Imposto		Valores		
DEBITO		Coluna Auxiliar	Somos	
	001 – Por Saídas/Prestações com Débito do Imposto		3.078,22	
	002 – Outros Débitos (Discriminar abaixo)		0,00	
	003 – Estorno de Créditos (Discriminar abaixo)		0,00	
	004 - Subtotal		3.078,22	
Crédito do Imposto				
CREDITO		Coluna Auxiliar	Somos	
	005 – Por Entradas/Aquisições com Crédito do Imposto		1.095,55	
	006 – Outros Créditos (Discriminar abaixo)		0,00	
	007 – Estorno de Débitos (Discriminar abaixo)		0,00	
	008 – Subtotal		1.095,55	
	009 – Saldo Credor do Período Anterior		0,00	
	010 - Total		1.095,55	
Apuração do Saldo				
SALDO				
	011 – Saldo Devedor (Débito – Crédito)		1.982,67	
	012 – Deduções (Discriminar abaixo)		0,00	
	013 – Imposto a Recolher		1.982,67	
	014 – Saldo Credor (Crédito menos Débito) A Transportar para o Período Seguinte		0,00	
GUIA DE RECOLHIMENTO		GUIA DE INFORMAÇÃO		
Número	Data	Valor	Orgão Arrecadador	Data da Entrega Local da Entrega
1111	09/09/2012	1.982,67		
OBSERVAÇÕES:				

Fonte: SOUZA, Maria do Carmo Rodrigues – Acadêmica 8º período de Ciências Contábeis – Faculdade Amadeus – 2012/2. Adaptação de modelo fiscal.

Analisando a Figura 03 (folha nº 39), percebemos que houve um débito do imposto pelas vendas realizadas no período e um crédito de ICMS pela aquisição de mercadorias conforme o art. 20 da Lei Complementar 87/1996 para a compensação a que se refere o art. 19 da mesma Lei que estabelece:

É assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Estudando a citação acima e analisando a apuração efetuada pela empresa em apreço, percebemos que houve a correta escrituração dos débitos e créditos, que resultou no valor do ICMS que deverá ser recolhido pela empresa nos prazos estabelecidos, conforme citado no art. 25 da Lei Estadual 3796/1996 que estabelece “o montante do imposto resultante entre o devido nas operações e prestações tributadas e o cobrado relativamente às operações anteriores será apurado por período mensal”.

4.2.4 Demonstrar a Incidência do ICMS

Conforme mencionado nas (folhas nº 36, 37 e 39) do presente relatório científico, podemos perceber que a empresa comercializa mercadorias com formas de tributação diferenciadas, a saber: CD-R tem incidência do ICMS apenas nas entradas, visto que é sujeito a substituição tributária, enquanto que o monitor que é um material de informática tem a alíquota reduzida para 7% (sete por cento) e por fim, as demais mercadorias que têm incidência do ICMS na alíquota de 17% (dezessete por cento).

Diante disso os proprietários devem estar sempre em contato com a sua contabilidade para obter informações sobre as formas de tributação que as mercadorias sofrem no momento da aquisição e revenda.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao elaborar este estudo sobre as formas de incidência e tributação do ICMS nas compras e vendas de mercadorias, conclui-se que é fator determinante como instrumento de análise, para uma gestão eficiente de resultados positivos na empresa.

Esta pesquisa possibilitou a demonstração e o conhecimento das alíquotas de ICMS incidentes nas aquisições e vendas de mercadorias, contribuindo para o entendimento dos profissionais da área contábil, principalmente os que militam na área fiscal, onde se deve estar atento para as diversas alterações na legislação do ICMS que diariamente são modificadas.

A empresa deve pagar os seus impostos de acordo com o que exige a legislação, sendo isto, uma tarefa bastante difícil diante do cenário tributário existente no Brasil. Portanto, a empresa deve cumprir com as suas obrigações tributárias, porém, não deve descuidar-se da observância da legislação no que se refere à tributação das mercadorias de acordo com o ramo de atividade exercido, pois agindo assim, estará gerando riqueza e contribuindo com a sociedade de forma correta e legal.

Diante o exposto, recomendamos que a empresa ofereça aos colaboradores responsáveis pelas entradas de mercadorias, treinamentos relacionados à tributação de ICMS, para que a mesma não venha a ser penalizada pagando valores indevidos, ou deixando de pagar os impostos com base nas alíquotas estabelecidas no RICMS/SE.

Espera-se, então, que este trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis tenha em todo seu contexto, contribuído para os que pesquisam acerca do assunto e sirva de base para o estudo da incidência e tributação do ICMS.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BORBA, Claudio. **Direito tributário I: Constituição federal: a competência tributária, suas espécies, características e limitações**. Rio de Janeiro: Elsevier 2007.

BRASIL. CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL. 11. ed. revista atual. e ampliada. São Paulo: 2006.

BRASIL. LEI COMPLEMENTAR Nº 87 de 13 de setembro de 1996.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FRANCO, Hilario. **Contabilidade geral**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 1983

IUDÍCIBUS, Sergio de; Marion, José Carlos. **Contabilidade comercial: atualizado conforme o novo código civil**. 7. ed. – 2. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SERGIPE. LEI ESTADUAL Nº 3.796 de 26 de dezembro de 1996.

SERGIPE. Regulamento do ICMS do Estado de Sergipe – RICMS/SE.

SILVA, Lourivaldo Lopes da. **Contabilidade geral e tributaria**. 5. ed. São Paulo : IOB, 2009.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e concorrência – serie doutrina tributaria vol. IV**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.