

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**JOICE APARECIDA DE OLIVEIRA
MARCIO SHINICHI GOHARA
MIRIANE VANESSA DOS SANTOS**

**ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E SEU IMPACTO NA
FORMAÇÃO DE PREÇOS E NA NECESSIDADE DE CAPITAL DE
GIRO DAS EMPRESAS**

MARÍLIA
2013

JOICE APARECIDA DE OLIVEIRA
MÁRCIO SHINICHI GOHARA
MIRIANE VANESSA DOS SANTOS

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E SEU IMPACTO NA FORMAÇÃO
DE PREÇOS E NA NECESSIDADE DE CAPITAL DE GIRO DAS
EMPRESAS

Trabalho de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:
Prof. LUÍS OTÁVIO SIMÕES

MARÍLIA
2013

Oliveira, Joice Aparecida de; Gohara, Marcio Shinichi; Santos, Miriane Vanessa dos

ICMS substituição tributária e seu impacto na formação de preços e na necessidade de capital de giro das empresas / Joice Aparecida de Oliveira; Marcio Shinichi Gohara; Miriane Vanessa dos Santos; orientador: Luís Otávio Simões. Marília, SP:[s.n.], 2013.

92 f.

Trabalho de Curso (Bacharelado) - Curso de Ciências Contábeis, Fundação de Ensino "Eurípides Soares da Rocha", mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, Marília, 2013.

1. ICMS 2. Substituição Tributária 3. Necessidade de Capital de Giro

CDD: 657.46



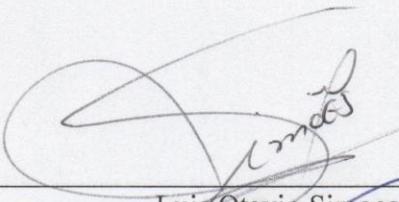
FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"
Mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM
Curso de Ciências Contábeis.

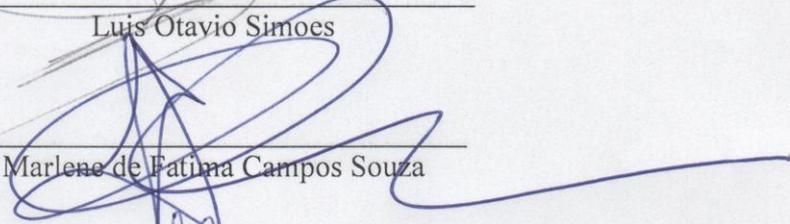
Marcio Shinichi Gohara - 25482-7
Joice Aparecida de Oliveira - 43842-1
Miriane Vanessa dos Santos - 45855-4

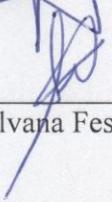
TÍTULO "ICMS substituição tributária e seu impacto na formação de preços e na necessidade de capital de giro das empresas. "

Banca examinadora do Trabalho de Curso apresentada ao Programa de Graduação em Ciências Contábeis da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Nota: 9,5

ORIENTADOR: 
Luis Otavio Simoes

1º EXAMINADOR: 
Marlene de Fatima Campos Souza

2º EXAMINADOR: 
Silvana Festa Sabes

Marília, 12 de dezembro de 2013.

AGRADECIMENTOS

Joice Aparecida de Oliveira

Agradeço primeiramente a Deus, pois sem ele nada seríamos, pelo carinho e apreço, recebido de todos que nos acompanharam nessa jornada, alunos e professores da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, os quais foram o princípio de tudo para começarmos essa longa jornada para o sucesso deste trabalho.

Agradeço de modo particular:

Ao colega e companheiro Márcio Shinichi Gohara, pelo apoio e companheirismo, que foram decisivos para a conclusão desta jornada.

Ao prof. Luis Otávio Simões, pelo auxílio seguro e oportuno na orientação, que com a sua experiência profissional foram imprescindíveis para o desenvolvimento e conclusão deste trabalho.

Marcio Shinichi Gohara

Agradeço a Deus, pelo Dom da vida, por iluminar os meus caminhos guiando-me nesta jornada, dando sabedoria e paciência para vencer as adversidades e as dificuldades encontradas.

Aos professores e colegas de curso, pelos momentos inesquecíveis e por fazerem parte desta conquista.

Ao nosso Professor Orientador, pela atenção, ensinamentos, dedicação e amizade indispensáveis para a conclusão deste trabalho.

A minha mãe pelo exemplo de vida e coragem, sempre de braços abertos para nós acolher.

A minha família pelo apoio, motivação e compreensão pela ausência involuntária.

Ao meu amado filho, Yuji, minha razão de ser, que com o seu sorriso me deu forças em vários momentos difíceis para não desistir deste sonho.

Por fim, agradeço a minha esposa, Regiane, pelo companheirismo, incentivo e dedicação na criação do nosso filho durante a minha ausência do lar.

O compromisso de trabalho inclui o dever de associar-se a criatura ao esforço de equipe na obra a realizar.

Obediência digna tem o nome de obrigação cumprida no dicionário da realidade.

Quem executa com alegria as tarefas consideradas menores, espontaneamente se promove as tarefas consideradas maiores.

A câmara fotográfica nos retrata por fora, mas o trabalho nos retrata por dentro.

Quem escarnece da obra que lhe honorifica a existência, desprestigia a si mesmo.

Servir além do próprio dever não é bajular e sim entesourar apoio e experiência, simpatia e cooperação.

Na formação e complementação de qualquer trabalho, é preciso compreender para sermos compreendidos.

Quando o trabalhador converte o trabalho em alegria, o trabalho se transforma na alegria do trabalhador.

Francisco Cândido Xavier

OLIVEIRA, Joice Aparecida de; GOHARA, Marcio Shinichi; SANTOS, Miriane Vanessa dos. **ICMS substituição tributária e seu impacto no resultado das empresas**. 2013. 88 f. Trabalho de Curso Bacharelado em Ciências Contábeis – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2013.

RESUMO

O Brasil, desde 1934, já considerava o ICMS como tributo. Desde sua criação até os dias atuais, o referido imposto sofreu diversas modificações, inclusive denominativas. As alterações realizadas, no que se refere à matéria tributável e a sua incidência - uma das questões relevantes a serem destacadas, é justamente a questão da substituição tributária. A substituição tributária consiste num regime pelo qual a responsabilidade pelo pagamento do ICMS é atribuída à pessoa, diversa daquela que deu origem à incidência do imposto, a saber, aquele que praticou a hipótese prevista na lei em que cada Estado poderá definir os produtos a terem a substituição tributária. O aludido instituto possui grande relevância na área empresarial, tendo uma grande influência nos custos de serviços e mercadorias deixando-o mais oneroso. No estudo de caso realizado para a presente pesquisa, foi possível constatar que o regime de Substituição Tributária no ICMS influenciou na valoração dos preços dos produtos, de forma prejudicial ao consumidor final, que por sua vez, arcou com o pagamento do referido imposto. E através da análise das demonstrações financeiras foi constatado um aumento na necessidade de capital de giro, em decorrência do pagamento antecipado do tributo em relação ao recebimento da venda.

Palavras-chave: ICMS, Substituição Tributária, Necessidade de Capital de Giro.

OLIVEIRA, Joice Aparecida de; GOHARA, Marcio Shinichi; SANTOS, Miriane Vanessa dos. **ICMS substituição tributária e seu impacto no resultado das empresas**. 2013. 88 f. Trabalho de Curso Bacharelado em Ciências Contábeis – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2013.

ABSTRACT

Brazil, since 1934, has already considered the ICMS as a tax. From its creation to the present day, this tax has undergone several modifications, including denominational ones. Changes made which is in relation to taxable subject and its impact - one of the relevant issues to be highlighted, is precisely the issue of tax substitution. The replacement tax is a system which the responsibility to pay the ICMS is assigned to the person, different from that which gave rise to the tax, namely, who practiced law in the case provided on which each State can set the product to have tax replacement. The aforementioned institute has great relevance in the business area, having a major influence on the cost of goods and services making it more costly. In the case study for this research, it was established the ICMS tax substitution regime influenced the valuation of commodity prices, on a detrimental way to the final consumer, which in turn, has afforded the payment of this tax. According to the analysis from the financial statements, it was evidenced an increased need for working capital as a result of the prepayment of the tax in relation to the sale receipt.

Keywords: ICMS. Tax Substitution, Need for Working Capital.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Fluxo do Capital de Giro.....	67
Figura 2 – Ciclo Operacional	68
Figura 3 – Localização da Necessidade de Capital de Giro no Balanço	74
Figura 4 – Financiamento da Necessidade de Capital de Giro.....	74
Figura 5 – Esquema Financiamento da Necessidade de Capital de Giro	75
Figura 6 – Composição da Necessidade de Capital de Giro	77
Figura 7 – Fontes de Financiamento da Necessidade de Capital de Giro	78

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

A: Ajustes

ACF: Ativo Circulante Financeiro

ACO: Ativo Circulante Operacional

AH: Análise Horizontal

AP: Ativo Permanente

Art.: Artigo

AV: Análise Vertical

B.C.: Base de Cálculo

CCeq: Ciclo de Caixa Equivalente

CCL: Capital Circulante Líquido

CCP: Capital Circulante Próprio

CMV: Custo da Mercadoria Vendida

CNAE: Classificação Nacional de Atividades Econômicas

Cofins: Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

COM: Comissões dos Vendedores

CONFAZ: Conselho Nacional de Política Fazendária

CPMF: Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CPR: Código de Prazo de Recolhimento

CPV: Custo dos Produtos Vendidos

CTN: Código Tributário Nacional

DGA: Despesas Gerais Administrativas

DOE: Diário Oficial do Estado

DOU: Diário Oficial da União

EBCP: Empréstimo Bancários de Curto Prazo

ELP: Exigível a Longo Prazo

ICM: Imposto sobre Circulação de Mercadorias

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

ICMS-ST: ICMS Substituição Tributária

IME: Idade Média do Estoque

IMP: Tributos incidentes Sobre o Preço de Venda

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA: Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ITCMD: Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
IVA-ST: Índice de Valor Adicionado Setorial
IVC: Impostos sobre Vendas e Consignações
MLD: Margem de Lucro Desejada
MVA: Margem de Valor Adicionado
NCG: Necessidade de Capital de Giro
NCM: Nomenclatura Comum do Mercosul
PCF: Passivo Circulante Financeiro
PCO: Passivo Circulante Operacional
PIS: Programa de Integração Social
PL: Patrimônio Líquido
PMC: Prazo Médio de Cobrança
PMEMP: Prazo Médio de Estocagem das Matérias-Primas
PMEPT: Prazo Médio de Estocagem dos Produtos Terminados
PMF: Prazo Médio de Fabricação
PMPC: Prazo Médio de Pagamento de Compras
PMPCeq.: Prazo Médio de Pagamento de Compras Equivalentes
PMPPF: Prazo Médio de Pagamento a Fornecedores
PMR: Prazo Médio de Recebimento
PMRE: Prazo Médio de Renovação de Estoques
PMREEq.: Prazo Médio de Rotação de Estoque Equivalentes
PMRV: Prazo Médio de Recebimento de Vendas
PMRVEq.: Prazo Médio de Recebimento de Vendas Equivalentes
PMV: Prazo Médio de Venda
PV: Preço de Venda
R: Resultado
RLP: Realizável a Longo Prazo
RPA: Regime Periódico de Apuração
SEFAZ-SP: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo
SH: Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias
SP: São Paulo
ST: Substituição Tributária

SUDAM: Superintendência para desenvolvimento da Amazônia

SUDECO: Superintendência para o Desenvolvimento do Centro Oeste

SUDENE: Superintendência para o Desenvolvimento do Nordeste

Vd: Vendas Diárias

Vr: Valor

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Aumento da Arrecadação do ICMS em São Paulo	60
Gráfico 2 – Evolução da Arrecadação do ICMS	60
Gráfico 3 – Aumento na Necessidade de Capital de Giro	81

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Arrecadação do ICMS em São Paulo	59
Tabela 2 – IVA-ST dos Produtos da Indústria Alimentícia	62
Tabela 3 – Comparação IVA-ST x MVA Real	64
Tabela 4 – Cálculo dos Ciclos Operacionais e Ciclos de Caixa.....	71
Tabela 5 – Necessidade de Capital de Giro.....	74
Tabela 6 – Cálculo do PMREeq., PMRV, PMPCEq., CCEq. e NCG	76
Tabela 7 – Demonstrativo do Valor de Ajustes.....	78
Tabela 8 – Contabilização das Operações no Regime Normal	79
Tabela 9 – Contabilização das Operações no Regime de Substituição Tributária	80

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Formação de Preços com Base em Custos	62
Quadro 2 – Demonstração do Cálculo do Preço de Venda	63
Quadro 3 – Apuração do ICMS a Pagar	64
Quadro 4 – Demonstrações Financeiras Yoki Alimentos S/A de 2007 a 2011.....	69
Quadro 5 - Balanço Patrimonial Reclassificado (valores expressos em milhares de reais).....	73

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	17
CAPÍTULO 1 – ORIGEM DOS TRIBUTOS	18
1.1 Tributos do Brasil Colonial	20
1.1.1 Período Pré-Colonial 1500-1530.....	21
1.1.2 A Primeira Etapa da Colonização 1530-1580	23
1.1.3 A Atividade Econômica e a Política Tributária.....	24
1.1.4 União Ibérica 1580-1640	25
1.1.5 O Segundo Período da Colonização 1640-1808.....	26
1.2 Tributos do Brasil Imperial - 1808-1889.....	27
1.3 Tributos do Brasil Republicano 1889-1930	33
CAPÍTULO 2 – ICMS.....	43
2.1 Breve Histórico do Sistema Tributário Brasileiro	43
2.1.2 Impostos sobre Vendas e Consignações (ICV)	44
2.1.3 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM)	44
2.1.4 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	45
2.2 Substituição Tributária no ICMS.....	46
2.2.1 Convênios/Protocolos.....	48
2.2.2 Espécies de Substituição Tributária.....	50
2.2.2.1 Substituição em Operações Antecedentes	51
2.2.2.2 Substituição em Operações e Prestações Concomitantes	51
2.2.2.3 Substituição em Operações Subsequentes	52
2.2.3 Contribuinte	53
2.2.3.1 Contribuinte Substituto.....	53
2.2.3.2 Contribuinte Substituído.....	54
2.2.4 Fato Gerador.....	55
2.3.5 Base de Cálculo	55
CAPÍTULO 3 – ESTUDO DE CASO.....	59
3.1 Cenário e Contexto Econômico-Financeiro	59
3.2 Impactos da Substituição Tributária nas Empresas	61
3.2.1 Aumento no Preço Final da Mercadoria.....	61
3.2.2 Aumento da Necessidade de Capital de Giro	65
3.2.2.1 A Empresa Escolhida.....	65
3.2.2.2 Conceito de Capital de Giro	66
3.2.2.3 Análise do Ciclo Operacional da Empresa.....	67
3.2.2.4 Necessidade de Capital de Giro.....	71
3.2.2.4.1 Determinação da Necessidade de Capital de Giro.....	72
3.2.2.4.2 Fontes de Financiamento da Necessidade de Capital de Giro.....	74
3.2.2.4.3 Análise da Necessidade de Capital de Giro.....	75
3.2.2.4.4 Análise das Fontes de Financiamento da NCG	78
3.2.2.4.5 Contabilização do ICMS-ST e Reflexos nas Contas Patrimoniais para Determinação da NCG.....	79

ANÁLISE E DISCUSSÃO	82
CONSIDERAÇÕES FINAIS	84
REFERÊNCIAS	86
ANEXOS	89

INTRODUÇÃO

O regime de Substituição Tributária está previsto na legislação desde a década de 60, com a sanção da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o denominado Código Tributário Nacional, antes mesmo da atual Constituição Federal.

A implantação da matéria na Constituição Federal foi promovida por meio da Emenda Constitucional nº 3/1993 que acrescentou ao artigo 150 o § 7º. Três anos depois coube à Lei Complementar nº 87/96, regulamentar o preceito constitucional previsto no § 7º, do artigo 150 definindo as regras básicas e conferindo legalidade ao instituto.

No Estado de São Paulo, o regime de substituição tributária encontra respaldo na Lei nº 6.374 de 1º de março de 1989, cujos dispositivos disciplinam a matéria nesta unidade Federada.

A sistemática de tributação no ICMS consiste na atribuição da responsabilidade pelo pagamento do referido tributo a determinados contribuintes, em relação às operações e/ou prestações praticadas por outros. A prerrogativa para a sua adoção no ICMS era o de combater a sonegação e facilitar a fiscalização do tributo.

Até 2008 este instituto foi muito pouco utilizado no Estado de São Paulo, apresentando forte expansão em 2008 e 2009, quando o governo estadual ampliou o rol de contribuintes sujeitos ao regime de Substituição Tributária no ICMS, incluindo outros setores na sistemática de tributação.

O trabalho ora apresentado visa analisar os impactos deste instituto nas empresas afetadas pela sistemática de tributação no Estado de São Paulo, principalmente sob dois aspectos: o aumento no preço final da mercadoria e aumento na necessidade de capital de giro.

CAPÍTULO 1 – ORIGEM DOS TRIBUTOS

Os tributos tiveram origem com o surgimento e organização do Estado, que separavam os governantes dos governados e criou uma série de instituições como: uma administração pública, uma força militar, além de obras públicas. Parte de toda a riqueza produzida era transferida para o governante ou agente público, através da tributação. Esta cobrança, nos tempos primitivos era justificada pelos governantes, ligando-a ao caráter divino do soberano ou a proteção dada aos seus súditos em casos de conflitos com outros povos.

A organização social exigia um custo, e este tinha que ser pago por alguém ou por todos, daí temos a origem do tributo da forma que conhecemos. Nas comunidades primitivas não havia a concepção de propriedade privada os bens eram compartilhados e a riqueza gerada do trabalho, não havia necessidade de tributação, pois havia uma igualdade de bens o que impedia que uns mandassem em outros.

Com o surgimento das Cidades-Estado, estas necessitavam ser mantidas com recursos oriundos da população sob seu domínio ou proteção. Além disso, tinha-se a concepção de que o soberano precisava ser sustentado com grande luxo devido a sua condição de “ser divino”.

O dízimo foi o tributo das sociedades antigas mais difundidas, teve origem entre os hebreus, e se espalhou por quase todas as sociedades do Mundo Antigo.

[...] entre os hebreus, segundo a Lei Mosaica, deviam ser tributados os dízimos e primícias para o culto divino. Entre muitos povos antigos, prevalecera o costume de ofertar a décima parte dos bens da terra para o culto da divindade, ou seja, ao príncipe e ao sacerdote que o representava ou o ministrava.

[...] no Egito pagavam-se ao príncipe os dízimos dos produtos da terra, no tempo dos Ptolomeus, e provavelmente também na época dos antigos Faraós. Quando José anuncia ao Faraó sete anos de abundância a que seguirão sete outros de carestia, ele lhe recomenda receber durante os sete primeiros anos o quinto dos produtos da terra, isto é, o duplo dízimo, na previsão do período seguinte, durante o qual não seriam possíveis os impostos (AMED; NEGREIROS, 2000, p.21 apud OLIVEIRA, 1964, p.19).

Entre os povos e impérios de grande destaque e que dominaram enormes espaços no Novo Mundo, Roma foi a civilização onde a questão tributária teve maior importância, pois o seu tamanho exigia uma política fiscal mais organizada, aliás, é de Roma que o termo tributo teve origem.

Segundo Amed e Negreiros (2000, p.22) apud Franco (1985, p.18):

A palavra tributo vem do latim tributum, -i, cujo verbo tributo, -ere significa ‘dar, conceder, fazer elogios, presentear’. Designava primitivamente as exigências em bens ou serviços que as tribos vencedoras faziam às tribos

vencidas. Posteriormente, essas exigências passaram a ser feitas à própria sociedade.

O tributo era o principal imposto pago pelos cidadãos romanos, era cobrado principalmente em ocasiões de guerra, o Senado votava o quanto o cidadão deveria contribuir. O tributum era pago com a promessa de que o cidadão seria reembolsado assim que a presa de guerra ou as contribuições do vencido permitissem. Os povos vencidos em guerra por Roma e submetidos ao seu poder eram obrigados a pagar pesados tributos.

Após a conquista da Macedônia (168 a.C.), o tributum foi definitivamente extinto para os cidadãos romanos, provavelmente porque os tributos que a Macedônia devia pagar a Roma permitiam liberar os romanos desse dever.

Atualmente o termo tributo tem um significado mais amplo abrangendo todas as obrigações fiscais pagas ao Estado pela população. A origem do termo fisco tem sua origem ligada ao Império Romano e também se refere à questão tributária.

O termo fisco vem de fiscus, -i, que era o cesto de junco ou de vime em que o coletor de impostos romano ia colocando o dinheiro público que recolhia. Já no tempo de Cícero, famoso líder político da Roma Antiga, que viveu entre 106 a.C. e 43 a.C., o fisco designava, por metonímia, o conteúdo, o próprio Tesouro Público (AMED; NEGREIROS, 2000, p.22 apud FRANCO, 1985, p.18).

A arrecadação dos tributos, através da cobrança interna e a exploração dos povos derrotados, garantiam a sobrevivência dos grandes impérios da Antiguidade. Internamente a cobrança se dava basicamente sobre a importação de mercadorias, como no caso de civilizações próximas ao Mediterrâneo ou a cobrança de impostos sobre a propriedade da terra como ocorria no Egito.

A decadência do Império Romano, trouxe a experiência do Feudalismo para o mundo ocidental, este sistema se baseava na descentralização do poder político-administrativo onde uns tinham grande autonomia perante os outros. Houve uma grande transformação nas práticas, mas nem por isso deixaram de existir e de manter seus aspectos violentos e opressivos.

No Feudalismo, a sociedade dividia-se entre o servo da gleba e o senhor feudal. Em cada feudo havia as terras dos servos e as terras senhoriais. Cada servo dava ao senhor feudal parte de tudo o que produzia como pagamento pela utilização das instalações do feudo, como era o caso das pontes, das estradas, dos fornos e dos moinhos e pela proteção em caso de guerra.

Além disso, os servos tinham outras obrigações como a Corvéia e as Redevances. Corvéia era o trabalho forçado de servos nas terras senhoriais; em geral, três dias por semana

e as *Redevances* eram retribuições pagas em produtos ou dinheiro, como a talha (parte da produção), banalidades (presentes obrigatórios), taxa de casamento (se o servo casava-se com mulher de fora do Domínio), mão-morta (tributo pela transmissão de herança). Havia também o dízimo que era pago a Igreja Católica (AMED; NEGREIROS, 2000, p.23).

Com a decadência do sistema feudal na Europa ocidental ocorreu a centralização político-administrativa nas mãos de um rei absolutista, iniciando-se uma lenta formação dos Estados Nacionais. Para manter a máquina estatal e financiar a expansão comercial através das grandes viagens marítimas, como no caso das nações ibéricas, foi necessária a cobrança de tributos.

Segundo Balthazar (2005, p.17) o rei não separava suas riquezas do erário público, os tributos eram cobrados de acordo seu interesse, a ideia de tributo, sobretudo de imposto consolidou-se após a Revolução Francesa, com a separação do patrimônio do governante e o erário público, surgindo daí a noção do Orçamento Público.

Para compreender a história dos tributos no Brasil temos que analisar primeiro os elementos primários de constituição, com a formação do estado português no início do século XII, e solidificando-se no começo do século XV, com a expansão marítima que levaria ao descobrimento das terras, que mais tarde seriam conhecidas como Brasil.

1.1 Tributos do Brasil Colonial

A possível igualdade de bens entre as pessoas impedia umas mandassem nas outras. Exatamente para evitar a divisão entre governadores e governantes, para que essa situação não gerasse a criação de uma instituição que os separassem e dessem a possível divisão de cargos. Nessa comunidade primitiva não havia espaço para os tributos.

O tributo das sociedades antigas que deixaram mais raízes foi o dízimo, esse tributo devia ser tributado em primícias para o culto da divindade, ou seja, ao príncipe e ao sacerdote que o representava ou ministrava.

O tributo na história da humanidade se relaciona com o aparecimento do embrião do Estado, uma instituição que ao separar os governantes dos governados, fez com que outra série de instituição fosse criada dentro do aparelho estatal. Era necessário que parte dessa riqueza produzida pela população fosse transferida para um soberano ou agente público, deu-se isso através da tributação, o fato que a tributação em modelos próximos ao que aplicamos hoje só pode ser compreendida dentro de uma estrutura de poder coercitivo, assim comunidades

primitivas antes do aparecimento das Cidades-Estados, não tinham necessidade da tributação, pois não havia a concepção de propriedade privada sendo que seus bens eram praticamente coletivos e sua riqueza advinda dos trabalhadores sem qualquer forma de expropriação.

1.1.1 Período Pré-Colonial 1500-1530

O Período Pré-Colonial foi criado por alguns historiadores com intuito de caracterizar um tempo onde Portugal não havia povoado as terras conquistadas por eles, isto é, Portugal utilizava suas terras mais não iniciava um processo de colonização. Os primeiros 30 anos da chegada dos colonizadores repercutiu uma preocupação da Coroa portuguesa para que eles mantivessem a posse das terras “encontradas”. Nesse período não havia ainda a colonização efetiva da América lusitana, já que os portugueses dessa tão rica região estavam com suas atenções e energias voltadas para a exploração do comércio das Índias que naquele momento atendiam os seus interesses mercantilistas.

Para o espanto dos descobridores estes encontraram índios, uns homens um pouco estranhos para os europeus em plena fase mercantilista, onde a acumulação de riqueza através do comércio estava sendo vital, além das crenças religiosas que beiravam o extremismo. Esses índios habitavam essas terras por mais de 10.000 anos, tinham suas comunidades primitivas e não tinham noção do tanto de riqueza acumulada que tinham. Não foi por acaso que desde primeiro contato com os primeiros habitantes destas terras que os navegadores sabiam da existência de ouro e outros metais preciosos, restaram então aos portugueses como afirmam a Carta de Pero Vaz de Caminha em acreditar no potencial da América de que eles tomaram a posse dessas terras.

(...) Eles não lavram, nem criam. Não há aqui boi nem vaca, nem cabra nem ovelha, nem galinha nem qualquer alimária, que costumada seja ao viver dos homens. Nem comem senão desse inhame, que aqui há muito, e dessa semente de frutos, que a terra e as árvores de si lançam, e com isto andam tais e tão rijos e tão médios que o somos tanto quanto trigo e legumes comemos(...) (AMED; NEGREIROS, 2000, p.33 apud KOSHIBA; PEREIRA, 1997, p.34).

Tendo em vista a ideia colocada por Caminha ficou mais evidente a tarefa de disseminar o cristianismo que tinha tanta importância quanto às riquezas do Brasil. Em 1501 um ano após a chegada de Cabral foi mandada a essas terras uma expedição exploradora que tinha o intuito de reconhecer com mais calma as riquezas que não eram tão aparentes. Uma matéria-prima que logo de início foi reconhecida pelos ibéricos foi o “pau-brasil”, árvore de

onde se extrai uma madeira que fornece a tinta vermelha que era usada para tingir tecidos de custo muito caro.

A variedade e a qualidade do pau-brasil encontrada eram muito superiores aos produtos utilizados para a tintura. Não havendo tanta ocupação e povoação ao território americano, a exploração do pau-brasil tornou-se a primeira atividade econômica do novo espaço colonial. Com tantas descobertas os portugueses passaram a ser considerados com suas conquistas propriedades do Rei. Assim o pau-brasil passou a ser vendido aos países estrangeiros em especial a Inglaterra, mais, porém com a venda desse fenômeno a exploração só poderia ser feita mediante contrato com a Coroa portuguesa.

Em 1501 pode-se dizer que foi o período do arrebatamento do Brasil, pois ao conseguir a concessão real os comerciantes também adquiriram outros direitos sobre a nova posse portuguesa. Outro ponto que foi marcante nesse período foi à exigência por parte da Coroa de alguns serviços em troca do pau-brasil demonstrando mais uma vez que a tributação não se dava exclusividade só em moeda, nesse mesmo período o poder da Igreja também resultava cobrança de imposto que beneficiavam as instituições religiosas. Havia uma separação entre o poder espiritual exercida pela Igreja Católica e o poder temporal que era do Rei.

O chamado período Pré-Colonial deu quase ausência do poder dos portugueses nessas terras, pois não permitia atividades econômicas mais significativas resultando uma política tributária sem maiores relevâncias. Também em relação ao pau-brasil sabe-se que as explorações utilizaram largamente a mão de obra dos índios, portanto qualquer forma de trabalho livre seria inviável pelo seu custo alto, as viagens marítimas eram mais caras mediante a tripulação. A presença francesa nas costas brasileiras era tão constante que, por volta da segunda metade da década de 20 do século XVI, ao se referir a essas terras, muitos colocavam como sendo de posse francesa e não de Portugal isso preocupou bastante as autoridades portuguesas que aumentaram as expedições, além disso, os franceses já haviam conquistado a confiança de algumas tribos indígenas onde facilitava a sua presença na América.

A posse portuguesa no Novo mundo corria perigo, pois as ameaças nesse período já não vinham mais apenas por parte dos franceses mais também dos espanhóis. A possibilidade cada vez mais eminente de perder as terras brasileiras e a diminuição dos rendimentos do comércio indiano permitiu aos portugueses decidirem se começariam ou não a colonização do Brasil, assim em 1530 estabelece uma administração colonial em terras americanas começou a

ser concretizada. Outro fator que levou Portugal a se resolver pela colonização foram os espanhóis que haviam encontrado minas com metais preciosos nas terras.

1.1.2 A Primeira Etapa da Colonização 1530-1580

Em termos econômicos o governo português tinha certeza que o Brasil só tornaria viável com uma atividade econômica que possibilitasse uma renda para os que viessem e também para a Coroa, na América espanhola essa atividade rendosa foi à mineração coube aos portugueses no Continente então sem qualquer vestígio de metais preciosos optarem pela produção agrícola mais como será possível uma produção que não fosse muito perecível com custos e fretes que eram muito altos permitisse que esses produtos chegassem a Europa com um preço de mercado bom para o consumo.

Nesse período apenas duas Capitânicas deram certo a de São Vicente e a de Pernambuco, duas regiões ligadas à produção de açúcar, por outro lado a implantação de capitânicas supôs a criação de uma legislação específica, dois instrumentos jurídicos embasavam esta nova organização do espaço colonial. Na prática estes tais dispositivos legais colocavam os donatários como agentes fiscais que deveriam dar conta ao arrecadado para o soberano português, mesmo assim com a Colônia sendo povoados pelos portugueses novos tributos passaram a ser cobrados no Brasil, tais como, monopólio do comércio do pau-brasil; direitos das alfândegas reais, quintos dos metais e pedras preciosas (ouro, prata, coral, pérola, cobre, chumbo, estanho etc).

Quanto à primeira forma de tributo do monopólio do comércio de algumas mercadorias começavam a serem efetivadas através do sistema de contratos já existentes através do sistema do pau-brasil, ao mesmo tempo essa manifestação podia significar a prestação de outros serviços como obrigação de construir uma fortificação, a tal política de contratos esteve presente em grande parte do território brasileiro no período Colonial principalmente onde se referia à cobrança de impostos e aos direitos alfandegários. Também é importante dizer que os tributos por muito tempo antes da descoberta de metais preciosos já estavam previstos o imposto do Quinto, isto demonstraria entre outros pontos que os portugueses estavam buscando incessantemente encontrar metais preciosos nestas terras.

É importante ressaltar que as práticas tributárias que chegaram ao Brasil colonial são herdeiras diretas do que se tinha em Portugal, isto quando as cópias não eram tão mal

adaptadas. O início da prática tributária trazia consigo vícios e defeitos que perpetuariam por toda a história do Brasil, a maneira como se elegeram os tributos a serem cobrados e a forma como seria feito e outro fato seria por quem seria feita a cobrança dos tributos então levaram a institucionalização das fraudes fiscais.

1.1.3 A Atividade Econômica e a Política Tributária

Na primeira etapa da colonização do Brasil o destaque econômico ficava por conta da produção do açúcar que acabou permitindo uma boa quantidade de riqueza para a Metrópole, os ganhos monetários que estavam deixando o Brasil eram todos verificados de duas formas: através de impostos diretos e indiretos e por meio de relações comerciais favoráveis ao Erário português. Os ganhos da Coroa portuguesa com a tributação do açúcar brasileiro que veio através dos dados recolhidos pelo padre João Antônio Andreoni, jesuíta italiano que esteve no Brasil por quase um quartel no fim do século XVII e início do XVIII, deixou uma obra de extrema importância: *Cultura e Opulência do Brasil*, este trabalho há um cuidado extremo com a contabilidade das principais atividades econômicas da época.

O açúcar que havia caído em 1506 ao preço de 300 réis por arroba, pouco mais de 2 gramas ouro, foi de novo subindo até alcançar, em fins do Sec. XVI, preço em ouro 6 vezes maior e vezes mais quando atingiu na primeira metade do Sec. XVII o período do seu apogeu (AMED; NEGREIROS, 2000, p.66 apud SIMONSEN, 1939, p.112).

Também foi criado o imposto sobre a venda de escravos latinos, aqueles escravos que já estavam vivendo na colônia há algum tempo, este imposto era de 5% sobre a venda dos escravos, no século XIX de acordo com o Alvará de 25 de abril de 1818, sobre os direitos aduaneiros, cada negro novo, com mais de três anos, trazido da África deveria pagar além dos direitos que já existiam uma taxa adicional de 600 reis, parte desse adicional deveria constituir um fundo para promover a colonização branca, os tributos não derivavam somente do tráfico negreiro e da produção açucareira mais também de outras atividades econômicas que, mesmo não sendo tão rendosas, representavam fontes seguras de rendas fiscais para o governo metropolitano.

Assim como o que estava acontecendo com o açúcar parte significava do custo final do couro dependia dos altos impostos estabelecidos na época, o peso da carga fiscal pode ser verificado através dos seguintes dados:

- Vale cada couro em cabelo \$ 100
- De o salgar e secar \$ 200

• De o carregar ao curtume	\$ 40
• De curtir	\$ 600
• Importa tudo	\$ 940
• Um meio de sola vale	\$ 500
• De carregar à praia	\$ 10
• Do frete de navio	\$ 120

No entanto o que se refere ao imposto cobrado pelo fisco português podia verificar que tais representavam mais de 20% sobre o couro curtido e mais de 30% sobre o couro em cabelo porcentagens semelhante às do açúcar.

Em 1702 é adjudicado o contrato das vendas dos quintos dos couros reais por 6 anos a 60.000 cruzados anuais. Já em 1729 o couro já valia menos e a adjudicação foi feita na base de 500 réis, cruzados e quatro por peça exportada e em 1705 o contrato dos quintos dos couros era arrematado pelo tropeiro Cristóvão Pereira de Abreu, em 1732 o ajuste estabelecia 550 réis por couro de boi e 400 réis pelo de vaca ou novilha (AMED; NEGREIROS, 2000, p.70 apud SIMONSEN, 1939, p.169).

Com o decorrer do tempo adquiriu também a produção e exportação do tabaco, planta originaria da América que aos poucos foi chegando à Europa tornando-se seu consumo cada vez mais comum em meados do Século XVII quando seu comércio foi efetivado sendo muito utilizado na troca por escravos africanos. O vício do tabaco fez com que o seu consumo aumentasse cada vez mais, de tal maneira que chamou a atenção do governo metropolitano que não deixaram escapar os ganhos que poderiam obter com esse produto. A coroa por sua vez deslumbrada com a grande fonte de renda que poderia ter com essa exportação, tornou a distribuição do fumo um monopólio do Estado.

1.1.4 União Ibérica 1580-1640

Este período da história do Brasil colonial ficou conhecido como União Ibérica por causa dos problemas dinásticos, a Coroa espanhola passou a controlar também a Coroa portuguesa. Em 1578 o rei português Dom Sebastião morreu em luta contra os mouros no norte da África na famosa batalha de Alcácer Quibir, tal soberano lusitano não havia deixado descendentes diretos ou indiretos em Portugal, pesquisas apontam que Dom Sebastião sempre foi aconselhado a se casar e para isso muito mulheres foram indicadas sempre ligadas à nobreza europeia, no entanto o rei recusava todas colocando sempre uma série de dificuldades perante o matrimônio, depois de um período regencial em substituição ao rei desaparecido aos

24 anos de idade passou a reivindicar a Coroa de Portugal o rei Espanhol Felipe II este parente distante de Dom Sebastião.

Para o Brasil o novo Rei trouxe algumas modificações, por um lado a presença opressiva portuguesa e espanhola não foi tão efetiva por todo esse período, os espanhóis estavam mais preocupados com suas questões dentro da Europa, mais também estavam bem atentos às possessões em outras partes da América. Mais isso não significou a total ausência dos espanhóis em terras brasileiras, os ibéricos sabiam das pretensões estrangeiras em relação ao Brasil e tinham muita consciência de que era preciso proteger estas terras. Holandeses e Franceses faziam-se presentes com constância nas extremidades da grande colônia portuguesa na América.

Na falta de recursos públicos para a realização da proteção dos interesses comerciais e coloniais, cairia sobre toda a população a cobrança de um novo tributo agora com caráter extraordinário, no entanto a população portuguesa não recebeu com muita alegria esta nova carga fiscal que teve como consequência imediata uma alta vertiginosa dos preços e a decorrente queda do poder de compra.

Anos seguinte recorria-se mais uma vez tributos emergenciais com fim específico de retornar regiões ibéricas invadidas por potências europeias, desta vez buscaram mais recursos num setor acostumado a não contribuir com o Erário Real, ou seja, aqueles ligados a Igreja.

Por dois anos os conflitos se alastraram de um lado os portugueses recusando ao pagamento de qualquer tributo e a perder as propriedades que lhe haviam sido doadas sem a permissão real e do outro lado o Erário Real sedento por recursos sempre necessários para as incursões militares.

1.1.5 O Segundo Período da Colonização 1640-1808

Esse período que vai da Restauração da Coroa Portuguesa até a vinda da Família Real, pode ser dividido em dois momentos significativos colocando a mineração como divisor de águas.

Mediante a tal tragédia restou uma única saída aos colonizadores: voltar ao grande espaço colonial que havia sido preservado na após a União Ibérica, com essa consciência o processo de colonização brasileiro foi significativo por parte dos colonizadores, a partir daí a centralização político-administrativa e suas restrições mercantilistas efetivamente instaura-se a opressão colonial portuguesa inclusa a opressão colonial.

Ficaram evidentes as dificuldades, pois uma região pobre em pagar sempre cotas altas do que o orçamento de cada um permitia cotas nas quais eram de indenizações para se garantir acordos de paz com a Holanda, porém tais dificuldades não sensibilizavam aqueles que tinham responsabilidade de mandar essas quantias para a Coroa portuguesa era preciso, portanto reforçar a cobrança.

1.2 Tributos do Brasil Imperial - 1808-1889

O processo de emancipação política abrangeu o período de 1808 a 1822, e foi construído em meio a um período de grandes transformações políticas e econômicas ocorridas na Europa e nos Estados Unidos. As principais alterações econômicas ocorreram na Inglaterra, que culminou na Revolução Industrial e a introdução da mão de obra assalariada, que liberou capitais aplicados no tráfico de escravos e permitiu a integração de um maior número de pessoas naquilo que chamamos de mercado.

A independência dos Estados Unidos e a Revolução Francesa provocaram grandes mudanças do ponto de vista político, fundadas na luta incondicional contra os privilégios de poucos, os bem-nascidos frente à maioria do povo.

Os acontecimentos que antecederam a vinda da Família Real portuguesa ao Brasil em 1808, já indicavam o futuro rompimento do Brasil com Portugal.

A separação entre Brasil e Portugal representava para o mundo, o desfecho de um processo que almejava a liberdade de atuação mercantil na ex-Colônia, para os brasileiros, a independência pode ser tomada como um rearranjo político de pouca monta (AMED; NEGREIROS, 2000, p.178).

Pode-se dizer que do ponto de vista econômico o Brasil era um país livre desde 1808, como a abertura dos portos às nações amigas, principalmente à Inglaterra, que juntamente com a França representavam as duas maiores potências da época.

Neste período o reino lusitano encontrava-se extremamente enfraquecido e vulnerável. No fim do século XVIII, Napoleão Bonaparte assumiu o governo da França e deu início a uma série de invasões militares e econômicas, conquistando diversos reinados e causando pânico a várias nações europeias.

A facilidade com que a Espanha foi dominada pela França, colocou Portugal em grande perigo, porém os objetivos de Bonaparte esbarravam em outra nação, a Inglaterra, com

quem Portugal mantinha estreitas relações comerciais. Bonaparte não podia lançar ataques contra a marinha real britânica, com isso adotou a estratégia de enfraquecer o adversário, proibindo o comércio de todas as nações conquistadas com a Inglaterra.

Em 29 de novembro de 1807, depois de uma série de reuniões como os ministros lusos e o ministério exterior inglês, a Corte portuguesa deixa Portugal rumo ao Brasil, desembarcando no Estado da Bahia em 24 de janeiro de 1808. O expansionismo liderado por Napoleão, fez com que o reino lusitano refugiasse-se na sua principal Colônia, a sede da Metrópole portuguesa passava a ser uma de suas colônias.

Poucos dias depois de pisar em terras brasileiras, em 28 de janeiro de 1808, o Príncipe D. João VI, promulgou a Carta Régia, que possibilitou:

- a) Liberação do comércio/ exportação e a liberação dos portos às “nações amigas”;
- b) Surgimento da Imprensa Nacional;
- c) Criação do Banco do Brasil, que passou emitir moedas em ouro, prata e cobre;
- d) Revogação das leis que proibiam qualquer atividade industrial no Brasil.

Segundo Balthazar (2005, p.70) a Carta Régia estabeleceu a liberdade de comércio de quaisquer gêneros, fazendas e mercadorias transportadas ou em navios estrangeiros às nações que conservassem em paz e harmonia com a Coroa portuguesa, pagando-se por entrada 24% (20% de direitos grossos e 4% de donativos), regulando-se a cobrança destes direitos por pautas e aforamentos, ficando vinhos, águas, aguardentes e azeites doces sujeitos ao pagamento do dobro de direitos.

A transferência da Família Real portuguesa para o Brasil, evidentemente, acarretou despesas e a única fonte de receita da época era recorrer à criação de um tributo (AMED; NEGREIROS, 2000, p.180).

Segundo Amed e Negreiros (2000, p.180) apud Moraes (1973, p.43) algumas das contribuições criadas, foram:

- Direitos de guindaste, instituídos pelo Alvará se 25 de abril de 1808;
- Pensão para a capela imperial, no Alvará de 20 de agosto de 1808;
- Contribuição de polícia, no decreto de 13 de maio de 1809;
- Imposto de selo sobre papel, o Alvará de 17 de junho de 1809.

Os novos tributos, além de incomuns, eram desprovidos de objetividade e racionalidade, tendo em vista que visavam, unicamente, a um aumento na arrecadação para que fosse possível o custeio das despesas reais não revertendo em qualquer proveito para o povo (BALTHAZAR, 2005, p.71).

Segundo Amed e Negreiros (2000, p.180) apud Hugon (1945, p.160) a partir de 1809, surgem outras medidas para aumentar a receita:

- Décima de herança e legados;
- Sisa dos bens de raiz; e
- Meia-sisa dos escravos (5% sobre o valor do escravo herdado ou doado).

São as três primeiras formas de imposto de transmissão de propriedades. A partir deste ano inicia a cobrança do imposto de consumo sobre gado e aguardente, onde se percebe a intenção do fisco em tributar toda e qualquer movimentação comercial.

A opressão fiscal continuou severa em todo o período do governo de D. João, sua política tributária, possibilitava a criação de tensões. As reações dos brasileiros, que se sentiam prejudicados, se fizeram presentes, por exemplo, na Revolução de 1817, em Pernambuco.

A partir do fim do século XVIII, intensificou-se a insatisfação com o sistema fiscal implantado no Brasil, várias revoltas ocorreram por todo o país como a Inconfidência Mineira e a Conjuração Baiana, e foram duramente reprimidas pelo governo português. O processo de revoltas culminou com a Proclamação da Independência em 1822 (BALTHAZAR, 2005, p.77).

A situação geopolítica em 1814 mudara, Napoleão Bonaparte havia sido derrotado pela última vez em 1815 e os reinados tomados por Bonaparte foram restaurados. Porém o sentido da Revolução Francesa permanecera e vez ou outra voltavam, soprando os ventos liberais sobre a Europa e as colônias latino-americanas. O liberalismo entrou nos reinos europeus pela via constitucional, os reis retornaram ao poder, mas governavam a nação, através de uma Carta Magna (AMED; NEGREIROS, 2000, p.189).

Em 1821 D. João VI pressionado pelas Cortes portuguesas e pelo parlamento luso, retornou a Portugal, deixando aqui o seu filho D. Pedro como príncipe regente. As elites agrárias e políticas do Brasil investiram maciçamente sobre o Príncipe Regente, que acabou se tornando personagem central do movimento de separação brasileira, a Independência do Brasil, ocorrida em 7 de setembro de 1822.

O período sob o comando do filho de D. João VI, D. Pedro I foi um período de poucas mudanças nas estruturas econômicas, sociais e políticas do país. A economia agroexportadora baseada na monocultura, no latifúndio e no trabalho escravo continuava dominante. Da mesma forma, poucas mudanças ocorreram no processo tributário.

A grande novidade verificada foi o fato de as elites coloniais terem contato econômico e comercial diretamente com as potências industriais da Europa. As maiores

rendas do Erário público continuavam sendo as de taxas alfandegárias. Porém, a hegemonia política do 1º Império coube ao imperador, que gastou muito dinheiro em aventuras militares, tanto interna como externamente. Os gastos com essas aventuras foram cobertos com empréstimos externos e com o aumento da carga tributária. Também ocorreram resistências contra o absolutismo de D. Pedro I. E para deixar as coisas ainda em pior situação, a economia voltada para a exportação de produtos primários não andava bem nas primeiras décadas do século passado (AMED; NEGREIROS, 2000, p.195).

Em 7 de abril de 1831, D. Pedro I abdicou do trono e retornou a Portugal, para disputar o reinado português, deixando no Brasil o seu filho D. Pedro de Alcântara que deveria ser o novo Imperador, porém, este tinha apenas cinco anos de idade e deveria esperar até os 18 anos para ser coroado.

O período regencial estendeu-se até 1840, e foi marcado por fortes manifestações populares, como a Cabanagem (1835-1840) no Pará, a Guerra dos Farrapos ou Farroupilha (1835-1845), partindo do Rio Grande do Sul e chegando a Santa Catarina, a Sabinada (1837-1838) na Bahia e a Balaiada (1838-1841) no Maranhão e no Piauí. Desses movimentos a Guerra dos Farrapos foi motivada por questões fiscais, os produtores gaúchos de charque, couro e muars, estavam descontentes com a pesada taxaço imposta pelo Império, que os impediam de concorrer com os produtos vindos de produtores uruguaios, argentinos e paraguaios.

Neste período segundo Amed e Negreiros, ocorre a “primeira reforma Tributária do país”. Várias medidas foram tomadas, como a abolição de determinados impostos, como a dízima sobre a circulação de produtos entre as províncias, extinção do imposto sobre o pescado, foros, sesmarias e prensas de engenho de açúcar, isenção sobre livros, pólvora, máquinas ainda não em uso e outros.

A lei orçamentária nº 108, de 20 de maio de 1840, fixou uma nova discriminação legal dos tributos, classificando-os em Receitas Gerais, Provinciais e Municipais.

Receitas Gerais

- Direitos sobre importação (15%) sobre o chá (30%), sobre a pólvora (50%), sobre reexportação (2%), sobre exportação (7%);
- Direitos sobre as embarcações estrangeiras que passassem a ser nacionais (15% de seu valor) - Lei de 15 de novembro de 1831;
- Direitos novos e velhos dos empregos e ofícios gerais (privilégios e faculdades recebidas, como as de Dignitário da Ordem da Rosa) - Lei de 11 de abril de 1661;

- Emolumentos de certidões de polícia etc.
- Dízima da chancelaria, imputada àquele que perdesse a demanda, revertendo em 10% sobre o valor da causa para o fisco, substituída por um imposto a 2%, pela Lei n° 98 de 31 de outubro de 1835;
- Décima adicional das corporações de mão-morta - Decreto n° 98, de 31 de outubro de 1835;
- Sisa dos bens de raiz, com a alíquota de 10% sobre a compra e venda, arrematações, trocas ou doações de bens de raiz - Lei n° 98, de 31 de outubro de 1835;
- Imposto adicional sobre bebidas espirituosas;
- Impostos sobre barcos do interior;
- Impostos sobre despachantes e corretores;
- Impostos sobre exportação - Alvará de 25 de abril de 1818;
- Impostos sobre mineração de ouro e de outros metais - Lei de 27 de outubro de 1827;
- Imposto do selo do papel - Alvará de 17 de junho de 1809, incidindo sobre títulos, folhas de livros, papéis forenses e comerciais;
- Impostos sobre as lojas - Alvará de 20 de outubro de 1812;
- Impostos sobre seges, carruagens e carrinhos e sobre a venda de embarcações nacionais - Alvará de 20 de outubro de 1812;
- Impostos sobre loterias - Lei de 11 de outubro de 1837;
- Taxa dos escravos, cobrada por cada escravo - Lei de 8 de outubro de 1835.

Receitas Provinciais

- Décima dos legados e herança;
- Dízima dos gêneros (açúcar, café etc.);
- Impostos sobre a transmissão da propriedade móvel;
- Novos e velhos direitos;
- Meia sisa dos cravos ladinos;
- Emolumentos;
- Subsídio literário, com finalidades assistenciais;
- Décima dos prédios urbanos;
- Taxa de viação em estradas provinciais e de navegação em rios internos (passagem dos rios);

- Imposto sobre casas de leilões e casa de modas;
- Outros tributos, desde que diversos dos cobrados pelo Governo Central.

Receita dos Municípios

- Os Municipais cobriam os tributos que a Província outorgasse a eles.

As despesas com a igreja integravam o próprio orçamento do império, sendo que todos deveriam contribuir independentemente de sua religião, efetuando-se a separação entre clero e Estado somente na Constituição da República de 1891.

No dia 23 de julho de 1840, após o golpe da maioria, D. Pedro II com apenas 15 anos, assumiu o trono e iniciou o período de seu reinado no Brasil. Rodeado pelos partidos Liberal e Conservador, o primeiro tinha interesse na aproximação junto ao Imperador e o segundo defendia a manutenção do período regencial, mas ambas almejavam o poder.

O período do segundo reinado foi marcado pela aristocracia rural que assumira o controle do poder político, pela Guerra do Paraguai, abolição da escravidão, ao relativo estranhamento entre Governo Central e Províncias, fatos que repercutiram intensamente no sistema tributário (BALTHAZAR, 2005, p.92).

O modelo econômico não se transformara, os impostos alfandegários continuavam a ser os principais fornecedores da receita orçamentária, estas pareciam insuficientes para cobrir as despesas do governo imperial, receberam um reforço especial em 1844, com a Tarifa Alves Branco, que ampliou as alíquotas dos produtos importados. Mais do que uma medida de caráter protecionista para a indústria nacional, essa medida visou a aumentar as rendas do Erário público.

A Guerra do Paraguai provocou grande impacto na tributação, com a majoração de impostos, criação de outros e alguns poucos abolidos. Com o fim da guerra e a abolição da escravatura em 1888, a Monarquia e o segundo Reinado saíram enfraquecidos (AMED; NEGREIROS, 2000, p.213)

A Lei Eusébio de Queirós, aprovada em 1850, acabou com o tráfico negreiro para o Brasil. A abolição da escravidão e a extinção desta forma de trabalho oneraram a Monarquia, entre outros efeitos, provocou o deslocamento dos capitais investidos na compra de escravos africanos para outros setores da economia, como indústrias, áreas portuárias e financeiras. Ou seja, ainda que de maneira tímida, outras atividades e novos interesses econômicos, sociais e políticos começavam a circular pelo país.

Os espaços urbanos foram modernizados, e o país começou a receber novos equipamentos e investimentos. O país começa a receber um número grande de estrangeiros,

com o intuito de substituir o trabalho escravo e complementar a ausência de mão de obra no setor cafeeiro que crescia enormemente.

As atividades econômicas passaram por mudanças significativas e também o sistema tributário teve que se adaptar a essa nova ordem. O setor econômico mais avançado desse período passou a ser o dos cafeicultores do oeste paulista, onde predominava o trabalho assalariado, em detrimento do trabalho compulsório ainda presente no Vale do Paraíba e no Norte-Nordeste. A expansão dessa nova mão de obra delineou novas políticas tributárias.

Até então, a ideia de renda estava quase que apenas centrada na produção extraída da terra. É importante ressaltar que a política tributária tinha um caráter centralizador, tendência que marcou toda a experiência monárquica brasileira.

Segundo Balthazar (2005, p.101) a política tributária no Segundo Reinado, estiveram mais preocupados em favorecer os interesses dos mais ricos e detentores do poder político e os cafeicultores do que no desenvolvimento da economia nacional.

O império acabou, com a edição do Decreto de 13 de maio de 1888, que promoveu a libertação dos escravos, e levou o país ao regime republicano em 15 de novembro de 1889.

1.3 Tributos do Brasil Republicano 1889-1930

Com abolição da escravidão, fora um grande golpe para a monarquia que se viu neste, momento enfraquecida por falta de mão de obra escrava, sendo assim desenvolve uma nova classe social média urbana e um novo perfil de política.

Os fazendeiros cafeeiros de São Paulo enfatizam o papel do exército que se tornara uma instituição política para o fim da guerra do Paraguai. Na década de 80 do século XIX o exército brasileiro, já tinha em mãos um projeto político, e sobre tudo o positivismo conseguia mais adeptos

Com a proclamação da república em 15 de novembro de 1889, o exército transforma neste instante no que seria apenas uma parada militar se transformou em um motim. Um dos primeiros presidentes do país era um militar.

Marechal Deodoro da Fonseca com a sua liderança não conseguiu seus êxitos e não satisfez às expectativas, um grande exemplo é o social.

Com todos os acontecimentos, veio a 1ª promulgação da constituição da república do Brasil o ano de 1891, tomando como modelo a carta magna norte americana, que foi impresso

como Republica dos Estados Unidos do Brasil, tendo ampla autonomia para com os estados que arbitrava na contratação de empréstimo no exterior.

Com essa nova constituição o presidente da república obteve plenos poderes, e assim fica estabelecida a igualdade de todos perante a lei, o voto direto e a separação entre estado e igreja um grande marco.

Do ponto de vista tributário, a Constituição de 1891, a primeira da República e a segunda do Brasil, firmou a competência fiscal da União e dos Estados através de um sistema de discriminação rígida de rendas tributárias.

Sendo que a constituição não favoreceu muitos os estados, muitos impostos foram aproveitados, que haviam sido cobrados pelo império. Na discriminação de rendas, onde o estado estava em concorrência com os municípios, enquanto o estado era o propulsor dos tributos.

A criação do imposto de renda serviria para a comparação de receitas e impostos, com essa demanda de imposto surgiram vários e um deles são os impostos sobre produtos industrializados (IPI).

Prudente de Moraes assumia o a liderança e com ela, teve o início da fase civil até o ano de 1930, assim se abre uma grande fissura na estrutura de governo, pelo qual os paulistas e mineiros se revezavam na liderança trazendo assim muitos benefícios próprios, é onde surge a república nomeada Café com leite. Assim houve um crescimento significativo da inflação, para tentar amenizar a tal situação no país que entra em crise, houve uma escapatória que era a contenção das emissões de moeda, pela contratação de empréstimo no exterior, pelo aumento dos juros e pela elevação dos gastos estatais, favorecendo as elites e os cafeeiros.

Mas o reinado de Prudente de Moraes seria por tempo determinado, pelo motivo da crise inflacionaria, onde contraiu um grande empréstimo na Inglaterra. Por esse motivo Campos Sales assumiu o governo perante essa enorme dívida, para que pudesse pagar os ingleses foi dado como pagamento a garantia, toda a renda de nossas alfândegas, as receitas das estradas de ferro Central do Brasil e do serviço de abastecimento de água do Rio de Janeiro. Suspendem-se gastos desnecessários, aumentaram-se os impostos, o famoso imposto do selo, abandonou obras públicas, desestimulou indústrias e estagnou os salários.

Para que houvesse uma erradicação dessa crise foi assinado o “Convênio de Taubaté” em 1906, onde o governo e a receita pública passaram a assumir os riscos dos negócios que envolvia a produção e a comercialização do café e assim equilibrar a balança do poder. As maiores receitas da fazenda se fundavam de cobranças de entradas e saídas, onde o café despontou.

Mas com todas essas escapatórias, na primeira guerra mundial, a economia brasileira se ressentiu das dificuldades, e novamente se encaminhou para uma grande depressão e se viu obrigado a decretar feriado de 15 dias, a fim de finalizar a crise. Contudo, o governo teve forças de investir nos tributos sobre o café, com a finalidade de estimular as indústrias e assim equilibrar as contas do governo.

Um novo tributo é criado, o imposto sobre a renda (IR), é o que incide sobre a renda total do contribuinte, foi estabelecido no Brasil em 1922 e revisto em 1923, estabelecido no artigo 31 da lei de orçamento nº 4625 de 31/12/1922 dispunha:

Fica instituído o imposto geral sobre renda, que será devido anualmente, por toda pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem (AMED; NEGREIROS, 2000, p.250).

Em 1843, os fiscos imperiais criaram e impuseram impostos, tributos em determinadas categorias de renda, com esses aglomerados pagos pelo contribuinte, dava-se o título de um nome genérico de “imposto sobre rendimento”. Esse imposto apenas atingia quem recebesse vencimentos dos cofres públicos, os que ficavam isentos eram apenas os vencimentos das praças de pré de terra e mar e vencimentos de militares em campanha.

Durante a guerra em 1867, um regulamento de 28 de dezembro, orientava como a arrecadação do imposto pessoal criado pela lei nº 1.507 de 26 de setembro do mesmo ano seria feita, pela qual seria cobrado de cada pessoa residente no mesmo, e tivesse casa de habitação arrendada ou própria, mesmo que nela não habitasse.

A retomada do IR com mais vigor foi em 1891, pelo ministro da fazenda Rui Barbosa, onde consta na Carta Magna de 1891 que os estados eram incumbidos na competência de decretar os impostos sobre indústrias e profissões.

Em meados de 1914, as condições financeiras e econômicas do Brasil estavam bastantes críticas, não só por motivo de grandes despesas excessivas, mas também da diminuição em grande escala das rendas públicas e das desvalorizações dos produtos exportados.

Quase finalizado o processo de criação do IR, quando em 31/12/1921, a lei nº 4440, tributa dividendos, juros, lucro líquido das sociedades, lucro líquido das sociedades, lucros de bancos e casas e penhores, bonificações ou qualificações aos diretores – presidentes, juros garantidos por hipoteca, prêmios de seguros, vida, marítimos, lucros fortuitos (prêmios), lucro de fábricas, lucro de comércio, operações a termo, lucro de profissões liberais.

Em 1922, a Lei de Orçamento N°4625 fica estabelecida a criação do imposto sobre a renda, sendo que a arrecadação do novo tributo deveria começar no ano de 1924, sendo classificados em quatro categorias:

1. Comércio e indústrias;
2. Capitais e valores mobiliários;
3. Salários públicos e particulares e qualquer espécie de remuneração;
4. Exercício de profissões não comerciais;

Contudo seria, incluso taxas 0,5% a 8%, que recairiam sobre o rendimento líquido apurado em cada categoria, sendo que ficariam isentos os inferiores a \$ 10.000 reis.

A Era Vargas se inicia em meados de 1930 a 1945, onde a industrialização ganha grande repercussão. Na cidade do Rio de Janeiro houve algumas mudanças no cenário urbanas na década de 20, e o cenário da cidade de São Paulo se alterou com a chegada maciça de imigrantes, que passaram a trabalhar nas indústrias do município. E com a parte da riqueza produzida pelo café, era investida em novos rumos da economia.

Mas não era só o café, que produzia a riqueza total uma parcela, não menos importante era a da borracha situado na região amazônica, ganhando espaço no cenário internacional, a importância da borracha no momento de desenvolvimento, passaria a ser a chamada Segunda Revolução Industrial. Outro produto nacional que ganhara importância era o cacau baiano que teve seu auge no século XX.

Da mesma forma, que esses produtos vinham ganhando campo houve uma queda brusca, virando assim um caos econômico internacional, o mais afetado entre eles era o café. Houve o descompasso entre produção e demanda pelos produtos, fazendo com que os preços caíssem bruscamente.

Houve então mais uma troca de reinando, em 1929 o presidente da República Washington Luís, rompe com as políticas dos governadores e indica outro paulista Júlio Prestes, para as eleições presidenciais. Com essas alterações do poder houve brechas e assim acompanhamos certa aliança Liberal, ao qual seria a reunião de forças políticas de Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Paraíba e de grupos de oposição, com essa aliança foi lançado o nome de Getúlio Vargas a presidência do Brasil, sendo João Pessoa o vice.

O governo estava em pleno favor para eleição de Júlio Prestes, onde os ânimos populares já estavam com os nervos à flor da pele, pelo motivo da exclusão social, por trás da luta de Getúlio Vargas em eleições consideradas fraudulentas e do apoio a Washington Luís, o Brasil presenciou o evento que ficou para a história a Revolução de 30. Após a derrota dos

revoltosos em 32, a Assembleia constituinte foi instalada, sendo a nova constituição do Brasil, a segunda da República.

A constituição de 1934 iniciou-se a partir dos assuntos trabalhistas e estabelecia o salário mínimo, proibia a diferença salarial para os mesmos trabalhos, indicava a necessidade das oitos horas de trabalho diário, proibia o trabalho de menores de 14 anos, instaurava o repouso semanal, criava as verbas indenizatórias e indicava a necessidade de uma assistência médica e providenciaria ao trabalhado.

Essa constituição foi a mais curta da história, insatisfeito em ceder seu poder para outro presidente, Getúlio Vargas desferiu um golpe político-militar no ano de 1937 este período ficou reconhecido como Estado Novo, logo em seguida foi outorgada uma nova constituição a terceira do país, a nova Carta Magna do Brasil garantia plenos poderes ao presidente da República.

A emenda constitucional nº 03, de 18/09/1940, que vedou que Estados, distrito federal e municípios tributassem direta ou indiretamente a produção e comércio, inclusive a distribuição e exportação do carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem, este imposto passava a ser de competência exclusiva da União, cabendo uma parte do produto da arrecadação aos Estados e Municípios.

Contudo, foi criado mais um imposto em 1941, o curioso decreto 3.200 de 1940 no qual seria um adicional ao de renda, com o a explicação de proteção à família de muitos proventos e passam a recair sobre solteiros, viúvos e casais sem filhos.

O Estado Novo vem mais forte que nunca, uma grande característica foi a de tentar disciplinar a sociedade brasileira. Assim, em 14 de abril de 1941, surge a primeira proposta de Lei Orgânica para os desportos no Brasil, o Decreto-Lei nº3.199 era criado também o Conselho Nacional de Desportos, buscava-se colocar uma ordem nas práticas esportivas do país, onde eram cobrados inúmeros tributos dos clubes de futebol profissional, e os jornalistas se revoltaram com esse fato que a legislação já preconizava a isenção fiscal.

A era varguista assim chamada na época tinha um grande comunicador de massa que os ajudava na divulgação de sua política, era o rádio, que lhe possibilitou uma longa permanência no poder. Havia o esgotamento no seu espaço político, onde voltaria ao poder em 1950, que coincidiu com fim da Segunda Guerra Mundial, grandes lideranças internacionais também se retiram, ou pela força das armas ou pelo fracasso eleitoral.

Em 1945, no dia 29 de outubro Getúlio Vargas é deposto em um golpe militar, e assim o presidente do Supremo Tribunal Federal, ministro José Linhares assumi provisoriamente o governo, em logo terá uma eleição da presidência da República e

Assembleia Nacional Constituinte, o pleito seria realizado nos primeiros dias do mês de dezembro dando início assim a que seria chamada de quarta República.

As eleições de 1945 têm como presidente General Eurico Gaspar Dutra, que havia sido ministro da Guerra de Vargas. A quarta Constituição da República brasileira foi promulgada no dia 18 de setembro de 1946, onde estabelecida a liberdade de organização partidária, a livre associação de classe, a liberdade de manifestação de massa, o direito de greve, a liberdade e garantia individuais para a expressão de pensamento, a inviolabilidade da correspondência e da moradia, a liberdade de imprensa e a educação para todos, sendo a básica obrigatória.

Onde houve uma alteração na discriminação de renda em relação à constituição anterior em que dizia;

- O imposto de indústrias e profissões que era de competência privativa dos estados passou aos municípios

- Instituiu-se “contribuições de melhoria” para a União, os Estados e os Municípios;
- Estados e Municípios passam a participar de vários impostos;

Sendo assim, alterações foram feitas nos tributos da União, Estados e Municípios da constituição de 1964. Em 19/08/1953 pela portaria do Ministro da Fazenda de nº 784, nomeia-se a comissão de um projeto para o futuro Código Tributário Nacional, para que a discriminação de rendas tributárias fortalece-se a União, Municípios e Estados para uma melhor redistribuição da receita fiscal, entretanto houve a mudança da Emenda Constitucional nº5, de 21/11/1961.

a) Os municípios passaram a participar da arrecadação do imposto de consumo (da União) na base de 10%;

b) Os municípios passaram a participar da arrecadação do Imposto sobre a renda na base de 1,5% do total;

c) Na eminência ou no caso de guerra externa, a União ficou com a competência para decretar impostos extraordinários, suprimíveis dentro de cinco anos, a contar da data de assinatura da paz;

d) Os Estados perderam, em favor dos municípios, a competência para tributar o imposto sobre a propriedade rural e o imposto sobre a transmissão da propriedade imobiliária intervivos;

Iniciado a fase em 1945 com o Governo Dutra, notou-se a grande presença de capital estrangeiro em nosso país, mas não foi uma surpresa, pois o Brasil desde então dependia de recursos que vinham de fora, onde os empréstimos eram negociados,

importavam-se equipamentos e tecnologia e passaram a ser negociados aqui no mercado interno. O resultado foi a desregulamentação da economia, na ausência de proteção do próprio governo para com os setores industriais e agrários, aumentando o déficit na Balança Comercial.

A expansão industrial entre os anos 1945 e 1961, deu ênfase as indústrias voltadas ao aço, mecânicas, automobilísticas, elétricas e de comunicação e das indústrias de equipamentos, num país que era essencialmente agrícola. A industrialização geraria mais empregos e conseqüentemente aqueceria a economia brasileira, assim novas estradas foram construídas, aumentava-se a produção de energia elétrica, dá-se a melhoria nos portos, grandes obras se iniciam como a rodovia Belém–Brasília e a construção da nova capital, Brasília.

O resultado dessa revolução foi o crescimento avassalador da população urbana vinda dos campos, mas com todo esse avanço viriam alguns problemas, com a grande demanda na década de 80 e 90 entre esses a falta de moradias, saneamento público, violência urbana. Entretanto em 1964 nos termos da constituição e emendas, houve a discriminação de rendas tributárias nos tributos da União, Estados e Municípios.

A oposição entre os modelos políticos do capitalismo e do comunismo na chamada Guerra Fria, nesta oposição o Brasil, tradicional aliado dos Estados Unidos, une-se ainda mais a este país, principalmente em aspectos financeiros, foi com esse apoio que os brasileiros foram surpreendidos pelo Golpe Militar de 31 de março de 1964, denominado “Revolução de 31 de março”.

O que se inicia é um projeto de reformulação do país com crescentes investimentos externos, com projetos gigantescos em várias áreas como, por exemplo, órgãos de superintendência – SUDAM (Superintendência para desenvolvimento da Amazônia), SUDENE (Superintendência para o Desenvolvimento do Nordeste), SUDECO (Superintendência para o Desenvolvimento do Centro – Oeste), esses órgãos passam a ser voltadas a regiões desfavorecidas financeiramente, começam a serem instalados pátios industriais no Nordeste e Norte do Brasil, obras importantes como a Usina Hidrelétrica de Itaipu que visava o abastecimento energético por muitos anos. Foi criada a Zona Franca de Manaus, onde se dá início ao processo de instalação de dezenas de linhas de montagem industrial, atraente para isenção fiscal, também teve projetos e tentativas de construção de uma rodovia.

Empréstimos eram tomados junto aos bancos privados internacionais, que se tornariam futuramente credores do país. No período do “Milagre Econômico” foi a retomada

do crescimento econômico do país chegou a 10% ao ano, a operação do ministério da Fazenda, usou duas estratégias básicas;

- ✓ O endividamento (captação de recursos financeiros, internos e externos);
- ✓ Fundamento do arrocho salarial.

Uma vez que a inflação voltou, e bem mais elevados que os anteriores ser veriam de mote para o movimento militar de 64, um grande saldo negativo aumentou consideravelmente da participação do Estado na economia, empresas estatais, desacostumadas coma a concorrência e geridas, muitas vezes por quadro de confiança do governo, terminariam por amadurecer uma cultura. O governo militar, uma nova repressão a partir de 1968 quando invadem domicílios, impede as associações de classes, desmantela grupos políticos da clandestinidade, encarcera centenas de pessoas, tortura-as e as mata, naquilo que ficou conhecido como excesso de poder.

O regime militar implantado em 1964 até 1967 orientou-se pela utilização de atos institucionais, os temíveis ALS, até que elaborassem uma nova constituição, e assim sendo foi outorgada a quinta Constituição da República. Em 13 de dezembro de 1968 se redigiu mais um ato institucional, o AI-5, e em 17 de outubro de 1969 foi promulgada a Emenda Constitucional nº1, que revisou a Constituição do Brasil juntamente com a carta Magna. A reforma tributária de 65 analisou a conjuntura tributária contemplada pela carta Outorgada de 1967.

Na década de 1980, assim como outros regimes militares latino-americanos, a ditadura brasileira entrou em decadência e o governo não conseguia mais estimular a economia e diminuir a inflação crônica, o que deu impulso ao movimento pró-democracia.

Contudo foi criado um clima para uma nova Reforma Tributária, o governo militar apresentava-se ao Brasil como disposto a realizar qualquer mudança no cenário juridico brasileiro, e esta possibilidade era conferida pela arbitrariedade, tendo três etapas com leis estabelecidas. Na terceira foi criada uma Comissão Especial, com a missão de elaborar uma nova discriminação de renda, em 18 de junho de 1965 o projeto já estava pronto e foi encaminhado ao Ministro da Fazenda.

Foram para a aprovação, exemplos:

1. Lei nº 4728 de 14 de julho de 1965, reforma de o mercado de capitais;
2. Lei nº4729 crime de sonegação fiscal;
3. Lei nº4862 de 29 e novembro de 1965 alteração do imposto de renda e ampliação do incentivo a contenção de preços
4. Lei nº4864 estímulo a indústria da construção civil;

Foram aprovadas essas leis com algumas alterações sob o nome da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, e é a mesma que compreende a Reforma Tributária e foram especificados os tributos da União, Estados e Municípios.

Em 14 de outubro de 1978 era eleito indiretamente, pelo colégio eleitoral, o general João Batista de Oliveira Figueredo, candidato escolhido e articulado pelo próprio Geisel, que assumiu em 15 de março de 1979, durante a campanha eleitoral, prometia fazer do país uma democracia. Logo em seguida cria-se a lei da anistia, em 1979, com a volta das eleições diretas, a economia nacional sentiu o enfraquecimento provocado pela ausência de grandes investimentos externos numa época de contenções, impostas pela elevação dos preços do petróleo em 1973, a inflação, motivo de grandes críticas aos governos que antecederam o golpe militar de 1964, dava sinais evidentes de retorno, com grande agravamento da crise que fugira de seu controle.

A década de 80 vem com muitas reviravoltas numa delas é a derrota do regime militar. Os referenciais da economia indicadores da competitividades de mercado que, expunham a situação obsoleta que os estados se encontravam mas se tornou difícil a manutenção seja no socio-cultural ou econômica.

No Brasil, começa com modelo econômico e político adotado pelos militares dando sinais de esgotamento, os governantes eleitos pelos votos diretos tomam posse em março de 1983 em meio a crise econômica, por motivo da dívida externa, suspensão dos créditos internacionais e a cassação dos investimentos estrangeiros. O país entra em profunda recessão econômica e o desemprego só aumenta, assim está aberto para uma eleição direta e a palavra de ordem era “Diretas Já”.

Em 1984, tem a nova abertura para uma nova eleição, e as indicações eram, um militar, o general Mario Andreazza, e um civil Paulo Salim Maluf, que esse seria o escolhido e Tancredo Neves da oposição seria o então governador, assim a ditadura chega ao fim, Aliança Democrática foi a construção de uma Nova República.

Tendo assim uma reforma fiscal e tributária capaz de eliminar o déficit público, acabar com a inflação e retomar o crescimento econômico, Tancredo que tomara posse é hospitalizado e falece em 21 de abril de 1985, tomando posse José Sarney.

Já no plano econômico a situação era outra, a inflação continuava a subir e o déficit financeiro também, para a oposição começa com grande agravamento da crise econômica, a inflação dispara e assim o paulista Delfino Neto junta a uma equipe de economistas, e sugere uma nova moeda era o chamado Plano Cruzado. O consumo explode, o povo fiscaliza os preços, a economia volta a crescer.

No período seguinte a promulgação da Carta Constitucional de 1988, que foi marcado por crises e tentativas de estabilidades econômicas, e assim temos a fuga dos investidores estrangeiros. O código tributário Nacional de 65, trazia um aperfeiçoamento fiscal ao país, no título IV da tributação nacional, vinham alavancar os princípios das competências tributárias

O sistema tributário recebe muitas críticas e restrições, por ser pouco transparente e injusta pois, apresenta uma carga tributária com peso mais que 2/3 de impostos indiretos e 1/3 de impostos diretos, e propicia o desencadear de uma Guerra Fiscal.

Deputado Ulisses Guimarães proclama a Carta, com a constituição no Brasil iniciou no ano de 1989 em meio a uma grande crise econômica atropelado pela hiperinflação. Mas logo o ministério, preparou um plano de estabilização, baseado no confisco de todos os ativos monetários, deixando cada correntista de banco ou poupador com a disponibilidade de 50 mil cruzeiros para saque.

O novo presidente pretendia acabar com a inflação “com um só tiro”, pregou autoridade fiscal, apresentou um esboço de proposta para uma reforma tributária e defendeu a abertura da economia para os produtos e capitais estrangeiros, é instalada uma CPI onde o atual presidente é acusado de faltar e todos votam pelo impeachment e assim o mesmo é deposto assumindo o vice Itamar Franco.

O país passa a ter uma nova moeda, o real, a inflação finalmente contida sem congelamentos de preços, mas aumenta a dependência do Brasil em relação ao capital externo. Fernando Henrique Cardoso passa a ser o novo presidente da república e trilha infinitas propostas de reforma tributária, Marcos Cintra Cavalcante de Albuquerque, elabora um sistema tributário sustentado pelo imposto incidente sobre todas as operações financeiras, o chamado “Imposto Único”.

O governo optou por buscar soluções para problemas fiscais e criou o uso abusivo das contribuições como o Imposto Provisório sobre movimentação financeira, o chamado imposto do cheque, hoje CPMF, Contribuição Provisória sobre movimentação financeira do seguro social. E assim se encaminha nos dias atuais, buscando uma nova perspectiva, no âmbito financeiro.

CAPÍTULO 2 – ICMS

O principal imposto estadual e maior fonte de rendas dos estados da União vêm sofrendo grandes mudanças ao longo dos seus 46 anos. Surgido na reforma tributária de 1965, como parte de um conjunto de modificações que modernizaram e estruturaram o sistema tributário brasileiro.

2.1 Breve Histórico do Sistema Tributário Brasileiro

O Sistema Tributário é entendido como sendo o complexo orgânico formado pelos tributos instituídos em um país ou região autônoma e os princípios e normas que os regem. Por consequência, podemos concluir que o Sistema Tributário Brasileiro é composto dos tributos instituídos no Brasil, dos princípios e normas que regulam tais tributos. (MUSGRAVE, 1973, p.299).

O sistema tributário é um conjunto de tributos instituídos num país, sendo que a cobrança destes tributos é de vital importância para a manutenção das receitas públicas seja na União, nos estados e nos municípios.

Voltando ao passado podemos ver que a estrutura tributária do Brasil teve uma demora considerável até se tornar um modelo avançado de tributação como é o modelo atual. No regime imperial que perdurou até o fim do século XIX, o país era uma economia efetivamente agrícola, sendo que a principal fonte de arrecadação para as receitas públicas era o comércio exterior, mais precisamente o imposto de importação que correspondia a 2/3 da receita pública.

A partir da proclamação da república e em seguida com a Constituição de 1891, ocorreram muitas mudanças na estrutura política e social do país, no entanto no que diz respeito à estrutura tributária as mudanças não foram expressivas.

Varsano (1997, p.2) comenta que “a Constituição de 1934”, adotou sem maiores modificações a composição do sistema tributário existente ao final do império. Tendo em vista que a mudança de governo instaurou um regime federativo, seria necessário fazer com que os estados e municípios adquirissem receitas para manter sua autonomia financeira. Com isso foi adotado o regime de separação de fontes tributárias, sendo ali discriminados os tributos que competiam ao estado e a União. Ficaria a cargo do governo central do país, de cobrar impostos sobre importação, estadia de navios, taxas de selos e taxas de correios e

telégrafos federais, os estados teriam direito de cobrar impostos sobre exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre as indústrias e profissões. Já para os municípios, o estado ficaria encarregado de estipular os impostos que garantiriam a autonomia destes municípios. A União e os Estados tinham também o direito de criar novas receitas tributáveis.

No período em que antecedeu a Constituição de 1934, o imposto de importação manteve-se como a principal fonte de recurso da União, enquanto que o imposto sobre o consumo apresentava apenas 10 % deste montante. Em âmbito estadual o imposto sobre a exportação se tornou como a principal fonte de recursos com cerca de 40 % dos recursos daqueles governos.

Com a instituição da Constituição de 1934, surgiram grandes mudanças no sistema tributário nacional, as principais mudanças vieram nas esferas estadual e municipal. Os estados foram dotados de competência para decretar um mais novo imposto, chamado de IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações). Aos municípios a partir da nova constituição, passaram a ter certa competência para criar alguns tributos.

2.1.2 Impostos sobre Vendas e Consignações (ICV)

O atual ICMS surgiu do antigo ICV, que foi inserido no país a partir da Constituição de 1934.

Os estados motivados pela necessidade de aumentar a arrecadação que incidia sobre as vendas internas em meio à crise econômica passaram a ter competência para determinar os impostos sobre vendas e consignações (IVC).

Por meio do ICV a venda efetuada, era considerada como um fato gerador diferente, ocorrendo à incidência em todas as fases de circulação. Era, portanto um imposto com incidência “em cascata”. Sendo assim, em cada uma das sucessivas vendas de uma mesma mercadoria, a começar do produtor até o consumidor final, o IVC era exigido, repetidamente sobre a Base de Cálculo integral (preço da mercadoria).

2.1.3 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM)

Em substituição ao IVC, surgiu através da Emenda Constitucional nº18, de 01/12/1965, o ICM (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias). Como o IVC, era também

um imposto que apresentava várias fases, porém não apresentava características de cumulatividade, típico dos impostos em cascata, uma vez que seu pagamento era feito sobre o valor agregado, ou seja, a diferença maior entre o valor da situação tributada e o da operação anterior.

Este modelo então criado surgiu para atender necessidade de promover o equilíbrio federativo, associando as mudanças na natureza e na divisão dos tributos a um moderno regime que visa satisfazer às necessidades financeiras dos estados menos favorecidos. O grande problema foi que a opção pelo ICM não amenizou os conflitos federativos. A reforma constitucional efetuada pelo golpe militar sugeria várias oportunidades para resolver os problemas observados, porém condições particulares que presidiram o processo de elaboração da Constituição de 1988, não permitiram que isso ocorresse. Ao contrário, as mudanças processadas nesse momento abriram caminho para que o sistema tributário brasileiro fosse acumulando crescentes problemas para a economia, que foram aumentando à medida que constantes tentativas de reforma falharam.

2.1.4 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto estadual, somente os governos dos Estados do Brasil e do Distrito Federal têm competência para instituí-lo (de acordo com o art. 155, II, da Constituição de 1988).

Surgiu a partir do antigo imposto, ICV (Imposto sobre Vendas e Consignações), apresenta alíquotas distintas, definidas por cada estado, sendo muito utilizado com o objetivo de conflitos fiscais no intuito de atrair novos investimentos para cada estado.

Com poderes garantidos pela Constituição Federal, a União criou uma lei geral sobre o ICMS, através da (Lei Complementar 87/1996, a chamada "Lei Kandir"). Através desta lei, cada Estado instituiu o tributo por alíquota, a qual é regulamentada através de Decretos, o dito "regulamento do ICMS", que consolida toda a legislação sobre o ICMS vigente no Estado, e é aprovada por decreto dos governadores.

Este imposto criado pela atual Constituição surgiu de uma unificação de seis impostos existentes, na ordem constitucional da seguinte maneira:

- Imposto sobre circulação de mercadorias

- Imposto único sobre minerais
- Imposto único sobre combustíveis líquidos e gasosos
- Imposto sobre Transportes
- Imposto sobre comunicações.

2.2 Substituição Tributária no ICMS

A substituição tributária é o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações/prestações é atribuída a outro contribuinte, ou seja, a lei altera a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, conferindo a terceiro, que não aquele que praticou o fato gerador diretamente, mas, que possui vinculação indireta com aquele que deu causa ao fato (MARIANO; WERNECK; BEZERRA, 2013, p.75).

Segundo Rosa (2009, p.7), é um dos temas que despertam debates acirrados no mundo tributário, especialmente no âmbito do tributo estadual – ICMS, devido ao questionamento jurídico em relação a várias formas de sua aplicação e pela dificuldade de entendimento em relação a vários aspectos de sua forma de operacionalização.

O surgimento da sujeição passiva por substituição tributária se confunde com a história do ICMS, na realidade ela é fruto da necessidade de viabilizar sua criação e cobrança.

O regime de substituição tributária está prevista desde a época da implantação do ICM, na década de 60, no CTN (Código Tributário Nacional), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, é disciplinado por meio do artigo 128:

Art. 128 – Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Segundo Costa (2009, p.197-198), substituição tributária é a modalidade de sujeição passiva indireta que “ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, ou negócio tributado: neste caso é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto”. A sujeição passiva indireta pode ocorrer mediante transferência ou substituição. A transferência pode ser: por solidariedade, por sucessão e por responsabilidade, e ocorre quando “a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (sujeito passivo direto), em virtude de fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente (sujeito passivo indireto)”.

Em 1988, com a promulgação da atual Constituição, o tema substituição tributária passou a necessitar de lei complementar para ser instituído:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 [...]
 II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.
 [...]
 § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
 [...]
 XII – cabe à lei complementar:
 [...]
 b) dispor sobre substituição tributária.

Alguns anos depois por meio da Emenda Constitucional nº 3/1993, foi acrescentado o artigo 150 da atual Constituição, que implementou de forma explícita a matéria no seio da Carta Magna.

Artigo 150. [...]
 [...]
 § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Em 1996 em cumprimento ao mandamento constitucional determinado no artigo 155, § 2º, XII, “b”, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, regulamentou o preceito constitucional previsto no § 7º do artigo 150. Também conhecida como Lei Kandir a Lei complementar 87/96 dispôs:

Art. 6º - 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
 § 1º - A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, 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.
 [...]
 Art. 9º - A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

A adoção do regime de substituição tributária pelos Estados visa estabelecer um sistema de controle de arrecadação mais efetivo do ICMS, onde o principal objetivo é a diminuição da evasão fiscal e facilitação do trabalho da fiscalização (MARIANO; WERNECK; BEZERRA, 2013, p.21).

Segundo Rosa (2009, p.8):

[...] objetivando facilitar o controle de arrecadação e fiscalização do tributo, os Estados, logo nos primeiros anos de vigência do ICM, na década de 70, já começaram a pensar na substituição tributária como forma de facilitar a operacionalização do imposto.

Diante do exposto fica evidente que o objetivo do regime de substituição tributária é tornar mais eficaz a arrecadação do imposto e facilitar a sua fiscalização.

A implementação do regime de substituição tributária para determinados produtos ou serviços em determinada Unidade da Federação, deve ser instituído por meio de Lei do respectivo Estado, obedecendo aos limites estabelecidos pela Lei Complementar nº 87/1996.

No Estado de São Paulo, a lei estadual que dispõe sobre o ICMS é a Lei nº 6.374 de 1º de março de 1989. Na referida lei, em seu art. 8º, são especificados todos os sujeitos passivos por substituição, isto é, os contribuintes para a qual a obrigação tributária será transferida.

[...]

Art.8º - São sujeitos passivos por substituição:

I – o destinatário da mercadoria – comerciante, industrial, cooperativa ou outro contribuinte, exceto produtor ou extrator de minério, quando devidamente indicado na documentação correspondente, relativamente ao imposto devido na saída promovida pelo produtor ou extrator de minério;

II – o remetente da mercadoria – comerciante, industrial, produtor, cooperativa ou qualquer outro contribuinte, pessoa de direito público ou privado – relativamente ao imposto devido relativamente ao imposto devido nas subsequentes operações realizadas por representante, mandatário, comissário, gestor de negócio ou adquirente da respectiva mercadoria, quando estes, a critério do fisco, estejam dispensados de inscrição na repartição fiscal;

[...]

Então, para as operações internas dentro do Estado de São Paulo, deve-se se observar a lei estadual. Para a aplicação interestadual do regime de substituição tributária é necessário a celebração de convênio ou protocolo entre os Estados envolvidos, pois neste caso o tributo será fracionado entre o Estado de origem e o Estado de destino.

2.2.1 Convênios/Protocolos

Os convênios firmados entre os Estados que regulamentam a aplicação do regime de substituição tributária, possuem previsão legal na Constituição Federal.

Art. 150 [...]

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativo à impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima

enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

O art. 155, § 2º, XII, g, complementa:

Art. 155[...]

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII – cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

De acordo com a Constituição, a celebração de convênios deve estar prevista em lei complementar que regule a forma como estes serão firmados. A lei prevê que os benefícios fiscais do ICMS serão concedidos ou revogados mediante convênios celebrados entre os Estados e o Distrito Federal. A Lei Complementar nº 24/1975, em seu art. 1º, diz:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Além de regular a forma como os convênios serão celebrados, a Lei nº 24/1975 determinou que fosse elaborado o regimento de reuniões de representantes dos Estados, com a finalidade de aprovar o modelo do acordo, resultando no Convênio ICM nº 8/1975, que instituiu o Regimento do Conselho de Política Fazendária, o Confaz.

O Conselho Nacional de Política Fazendária é formado por um representante de cada Unidade da Federação e do Governo Federal, que se reúnem periodicamente e celebram os convênios.

Para que os convênios entrem em vigor, os textos dos convênios devem ser publicados no Diário Oficial da União no prazo de dez dias contados da data da reunião. Após a publicação, os Estados e o Distrito Federal tem o prazo de 15 dias para publicarem decretos, ratificando ou não os convênios firmados. Depois da publicação no DOU, o Confaz tem o prazo de vinte e cinco dias para publicar o ato do presidente da comissão técnica permanente do ICMS declarando a ratificação nacional ou a rejeição, depois de ratificada, os convênios

entram em vigor no prazo de trinta dias, caso não tenham data estabelecida para começar a vigorar.

Os protocolos diferente dos convênios, são acordos firmados entre duas ou mais Unidades de Federação com o objetivo de estabelecer procedimentos comuns, otimizando o controle e a fiscalização de determinadas operações.

[...] os acordos estabelecidos em Protocolos são de natureza fiscalizatória, procedimental e não podem estabelecer normas relativas ao aumento, diminuição, instituição ou revogação de benefícios fiscais, cuja matéria é reservada aos Convênios (MARIANO; WERNECK; BEZERRA, 2013, p. 34).

A celebração dos protocolos tem previsão legal no regimento interno do Confaz. Após a apreciação pela Comissão Técnica Permanente do ICMS, o protocolo é numerado e remetido para a publicação, passando a vigorar então.

Em 10 de setembro de 1993, foi realizada em Fortaleza, a 71ª reunião ordinária do Confaz, que reuniu o Ministro da Fazenda e os Secretários da Fazenda dos Estados e Distrito Federal. Nesta reunião foi firmado o Convênio ICMS nº 81/1993, que estabeleceu regras gerais a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

2.2.2 Espécies de Substituição Tributária

Existem três espécies de substituição tributária definidas na lei: substituição de operações antecedentes, substituição de operações e prestações concomitantes e substituição de operações subsequentes. A previsão legal para essas três espécies encontra-se na Lei Complementar nº 87/1996, no art. 6º, §§ 1º e 2º:

Art. 6º 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.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam *antecedentes, concomitantes ou subsequentes*, 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.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

2.2.2.1 Substituição em Operações Antecedentes

A substituição em operações antecedentes, também conhecida como “substituição para trás”, consiste na transferência ou atribuição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS a outro contribuinte, referente às operações anteriores. Isto é, o pagamento do imposto fica deferido para um momento futuro e será efetuado por terceira pessoa, relativamente a fato gerador ocorrido.

Segundo Rosa (2009, p.9), no diferimento, o fato gerador acontece, a operação é tributada, porém o momento do pagamento é transferido para outra pessoa.

Diferimento significa postergação ou adiamento do pagamento do tributo (MARIANO; WERNECK; BEZERRA, 2013, p. 76).

Esta espécie de substituição ocorre geralmente nas operações com produtos agropecuários, inclusive seus insumos, como: adubo e rações; sucatas, entre outros. Vários Estados utilizam esta espécie de substituição para facilitar o controle do imposto, concentrando o imposto nas operações de venda, de contribuintes que promovem a revenda ou industrialização destes produtos.

Nesta espécie de substituição, pode ocorrer o barateamento do processo de industrialização, uma vez que a indústria poderá adquirir a mercadoria sem o ônus do imposto, porém na saída do produto fabricado, ficará responsável pelo recolhimento do imposto incidente nas operações anteriores.

O momento da exigência do tributo diferido será definido pelo Estado, conforme § 1º, art. 8º da Lei Complementar 87/1996:

Art. 8º [...]

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

2.2.2.2 Substituição em Operações e Prestações Concomitantes

A substituição em relação às operações e prestações concomitantes caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte, e não

àquele que esteja realizando a operação/prestação, concomitantemente à ocorrência do fato gerador.

Esta espécie é muito utilizada em prestações de serviços de transporte para facilitar o controle e fiscalização do imposto, pois as prestações acontecem concomitantemente com as operações de circulação de mercadorias.

Segundo Rosa (2009, p.9), vários Estados preferem cobrar o ICMS incidente sobre o serviço de transporte prestado por autônomos e por transportadoras de outro Estado de um substituto, no caso, um contribuinte do Estado que contratou o transportador.

2.2.2.3 Substituição em Operações Subsequentes

Conhecida como substituição “para frente” ou “progressiva”, esta espécie de substituição tributária tem o intuito de reter o ICMS na fonte, tem a finalidade de facilitar o controle das operações e dificultar a sonegação.

A lei determina que a responsabilidade tributária recaia sobre terceiro, que antecipadamente paga o tributo, tendo em vista a provável ocorrência do fato gerador futuro e caracteriza-se pela atribuição a determinado contribuinte pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas posteriores operações com mercadoria, até sua saída destinada a consumidor/usuário final (MARIANO; WERNECK; BEZERRA, 2013, p. 76).

Geralmente é aplicada em produtos com poucos fabricantes ou importadores, neste caso, é mais interessante para o Estado exigir do fabricante ou importador, que na venda à comerciante que revendem os produtos, calcule e cobre à parte, o ICMS retido por substituição tributária sobre um valor presumido da venda futura, isto é, sobre as operações subsequentes.

Esta espécie de substituição é utilizada por todos os Estados, por meio de convênios firmados, em relação aos seguintes produtos: cigarros, pneus e câmaras-de-ar, automóveis, tintas e vernizes, motos e combustíveis e lubrificantes. Existem ainda alguns produtos que contam com a adesão da maioria dos Estados, que são firmados por meio de protocolos, como é o caso de cerveja, refrigerante, cimento etc.

2.2.3 Contribuinte

Segundo o Código Tributário Nacional, contribuinte é o sujeito passivo, devedor da obrigação tributária que tem relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, é aquele que o realiza. O art. 121 do CTN, diz:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação (AMARO, 2011, p. 323).

Segundo Costa (2009, p.197), o sujeito passivo da sujeição passiva indireta ou responsabilidade tratada no CTN, é um terceiro em relação ao fato jurídico tributário, mas que com ele mantém conexão.

A Lei 6.374/89, que dispõe sobre a instituição do ICMS, no Capítulo I, artigo 7º, traz a definição de contribuinte:

Artigo 7º - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

Parágrafo único - É também contribuinte a pessoa natural ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

1 - importe mercadoria ou bem do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

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

3 - adquira em licitação mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

4 - adquira energia elétrica ou petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos dele derivados oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

5 - administre, ou seja, sócia de fato de sociedade empresarial constituída por interpostas pessoas.

2.2.3.1 Contribuinte Substituto

O contribuinte substituto é a pessoa a quem a legislação atribui a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, isto é, “substitui” os demais contribuintes na obrigatoriedade de recolhimento do imposto.

É aquele que pratica o fato interruptivo do diferimento, no caso de operações antecedentes, o que contratar serviço de transporte (tomador) quanto às operações concomitantes e o fabricante/importador, em regra, no que se refere às operações subsequentes (MARIANO; WERNECK; BEZERRA, 2013, p. 81).

O Capítulo II, art. 8º da Lei 6.374/89, é dedicado totalmente à definição de Substituto:

Artigo 8º - São sujeitos passivos por substituição, no que se refere ao imposto devido pelas operações ou prestações com mercadorias e serviços adiante nominados:

I - o destinatário da mercadoria - comerciante, industrial, cooperativa ou qualquer outro contribuinte, exceto produtor ou extrator de minério – quando devidamente indicado na documentação correspondente, relativamente ao imposto devido na saída promovida por produtor ou extrator de minério;

II - o remetente da mercadoria - comerciante, industrial, produtor, cooperativa ou qualquer outro contribuinte, pessoa de direito público ou privado – relativamente ao imposto devido nas subsequentes operações realizadas por representante, mandatário, comissário, gestor de negócio ou adquirente da respectiva mercadoria, quando estes, a critério do fisco, estejam dispensados de inscrição na repartição fiscal;

III - quanto a combustível ou lubrificante, derivado ou não de petróleo, relativamente ao imposto devido nas operações antecedentes ou subsequentes:

a) o fabricante, o importador ou o distribuidor de combustíveis, este com o definido na legislação federal;

b) o fabricante ou o importador de lubrificante ou o arrematante desse produto importado do exterior e apreendido;

c) o revendedor de lubrificante situado em outro Estado ou no Distrito Federal que promova saída da mercadoria a estabelecimento deste Estado, quando devidamente credenciado pelo Fisco paulista;

IV – [...]

2.2.3.2 Contribuinte Substituído

É o contribuinte que está diretamente ligado com o fato gerador, que dá causa à hipótese de incidência do imposto; mas, a legislação dispensa da responsabilidade do recolhimento, pois esta é atribuída a outrem, ou seja, o imposto que seria devido relativo às operações/prestações de serviços é pago anteriormente pelo contribuinte substituto (MARIANO; WERNECK; BEZERRA, 2013, p. 81).

Em outras palavras é o contribuinte que sofre retenção do imposto devido pelos fatos geradores que vier a praticar com as mesmas mercadorias, ou seja, aquele que adquire mercadorias com o imposto já calculado, retido e antecipadamente recolhido pelo substituto.

A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes,

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.

2.2.4 Fato Gerador

São fatos ou acontecimentos capazes de gerar, quando da sua ocorrência concreta, a obrigação tributária. Os elementos que compõem o fato gerador são:

- Objetivo ou núcleo: fatos que originarão o surgimento da obrigação tributária;
- Subjetiva ou pessoal: sujeito ativo e passivo;
- Espacial: local onde se aplica o fato gerador;
- Temporal: momento em que o fato gerador é constituído;
- Dimensional (quantitativo e valorativo): base de cálculo e alíquota.

2.3.5 Base de Cálculo

Base de cálculo é a medida legal de grandeza do fato gerador, definida em lei complementar, que deve prever com clareza os critérios para sua determinação. A sua alteração está sujeita aos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade (MARIANO; WERNECK; BEZERRA, 2013, p. 87).

Segundo Rosa (2009, p.58), base de cálculo para o imposto retido é o preço-varejo, o preço final da mercadoria, pelo qual ele chegará ao consumidor, e sua fixação é tarefa atribuída à lei complementar.

Na determinação da base de cálculo do ICMS da operação própria ocorre o fenômeno do chamado “**imposto calculado por dentro**”, onde o imposto encontra-se embutido no preço final da mercadoria.

Para exemplificar o cálculo do “imposto calculado por dentro”, suponha que a empresa adquira mercadoria para revenda cujo valor total da NF seja de R\$ 1.000,00. Neste montante já estará incluído o ICMS destacado na NF no valor de R\$ 180,00 (18%). A contabilização correspondente seria:

D - Mercadorias em Estoque (R\$ 1000,00 - R\$ 180,00)	820,00
D - ICMS a Recuperar	180,00

C – Fornecedores..... 1.000,00

Caso a empresa venda à mercadoria com margem de lucro de 100% sobre o custo, o cálculo do valor de venda seria efetuado da seguinte forma:

1º) Cálculo do valor da venda.

▪ R\$ 820,00 + 100% = R\$ 1.640,00, o valor correspondente representa 82% do valor da venda, pois não tem o montante do ICMS incidente sobre tal valor.

▪ 82% = 100% - 18%.

▪ Valor da venda = $\frac{R\$ 1.640,00}{82\%} = R\$ 2.000,00$.

2º) Nota fiscal de venda.

Valor da nota fiscal de vendaR\$ 2.000,00

ICMS Destacado (18%).....R\$ 360,00

3º) Cálculo da Alíquota Real (%).

$$\frac{R\$ 360,00}{R\$ 1.640,00} \times 100 = 21,95\%$$

No exemplo acima o ICMS encontra-se embutido no preço de venda, além disso, a alíquota efetiva é superior à alíquota nominal, no exemplo a alíquota nominal é de 18% e a alíquota efetiva (real) é de 21,95%.

No caso da base de cálculo da substituição tributária do ICMS, o valor do imposto é acrescentado ao preço final da mercadoria, ocorrendo o chamado “**imposto por fora**”. Para exemplificar o cálculo, considere os valores apurados no exemplo acima:

▪ Valor de venda = R\$ 2.000,00.

▪ ICMS Operação Própria = R\$ 360,00.

1º) Cálculo do ICMS ST.

▪ IVA-ST = 50%.

▪ Base de Cálculo ST = Valor de Venda + Vr. IVA-ST.

$$R\$ 2.000,00 + R\$ 1.000,00$$

$$R\$ 3.000,00$$

▪ ICMS-ST Presumido = R\$ 3.000,00 x 18% = R\$ 540,00.

▪ ICMS-ST = ICMS Presumido – ICMS Operação Própria

$$R\$ 540,00 - R\$ 360,00$$

$$R\$ 180,00$$

2º) Nota fiscal de venda.

Valor de venda.....	R\$ 2.000,00
(+) ICMS-ST	R\$ 180,00
(=) Valor da nota fiscal de venda	R\$ 2.180,00

Neste exemplo o valor do imposto é somado ao valor de venda, na nota fiscal de venda.

O artigo 8º da Lei Complementar nº 87/1996, disciplina sobre o referido assunto:

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

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

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, 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 subsequentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

O regulamento do ICMS paulista reproduz em seus artigos de 40-A a 44, as possibilidades previstas na Lei Complementar nº 87/1996, e prevê quatro possibilidades de base de cálculo para a substituição tributária para frente:

- I. O preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente;
- II. Quando existir preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, adotar-se-á esse preço como base de cálculo para retenção do imposto por substituição tributária;
- III. A Secretária da Fazenda poderá fixar como base de cálculo da substituição tributária, com retenção antecipada do imposto, a média ponderada dos preços a consumidor final usualmente praticados no mercado considerado, apurada por levantamento de preços;
- IV. Na falta de preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária com retenção antecipada do imposto será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluído os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado estabelecido conforme disposto pela legislação em cada caso.

CAPÍTULO 3 – ESTUDO DE CASO

O presente capítulo visa apresentar o estudo realizado sobre os impactos nas empresas afetadas pela ampliação do regime de substituição tributária do ICMS no Estado de São Paulo.

Para realização do estudo, foram analisados: o cenário e contexto econômico, os dados históricos, a legislação aplicável e as demonstrações financeiras.

3.1 Cenário e Contexto Econômico-Financeiro

De acordo com o histórico da receita tributária, composto por ICMS, IPVA, ITCMD, Taxas e Outras Receitas, do Relatório da Receita Tributária elaborado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, a arrecadação tributária no Estado de São Paulo bate recorde ano após ano. O ICMS é a principal fonte de receita tributária do estado de São Paulo, nos últimos seis anos foi responsável por em média 86,32% da receita tributária do Estado de São Paulo, conforme tabela abaixo, elaborada a partir de dados do referido relatório elaborado pela SEFAZ-SP.

Tabela 1 – Arrecadação do ICMS em São Paulo

Ano	Receita Tributária SP	ICMS SP	%
2.007	72.166,30	62.217,40	86,21%
2.008	86.565,80	75.212,20	86,88%
2.009	90.365,80	77.516,80	85,78%
2.010	104.898,60	90.817,20	86,58%
2.011	115.788,80	100.089,20	86,44%
2.012	124.527,20	107.106,70	86,01%
Média			86,32%

Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo

Nota: valores em milhões de reais

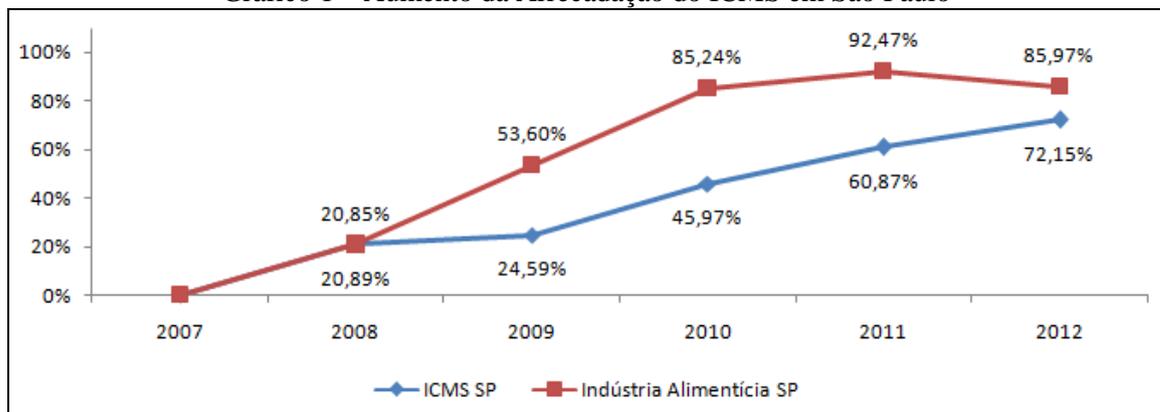
Em 2008, o Estado de São Paulo ampliou o rol de produtos sob o regime de substituição tributária expandindo-o para novos setores, aumentando o número de contribuintes sujeitos ao regime.

Neste mesmo ano o mundo mergulhou numa profunda crise financeira, iniciada nos Estados Unidos com o colapso no mercado imobiliário, deflagrado pela falência do banco de investimento Lehman Brothers no dia 15 de setembro de 2008 e que se estendeu até o final do

ano de 2009. Em 2010 a economia brasileira apresentou uma forte recuperação, apresentando um crescimento econômico superior a 7%.

Apesar da crise financeira e da queda na produção, a receita tributária continuou a crescer no Estado de São Paulo, o ICMS acompanhou esse o crescimento e registrou um aumento de 72,15% em 2012, se comparado a arrecadação do ano de 2007, ano anterior à crise. Na indústria alimentícia o aumento na arrecadação do ICMS foi ainda maior, registrando aumento de 85,97% em 2012, quando comparado à arrecadação de 2007.

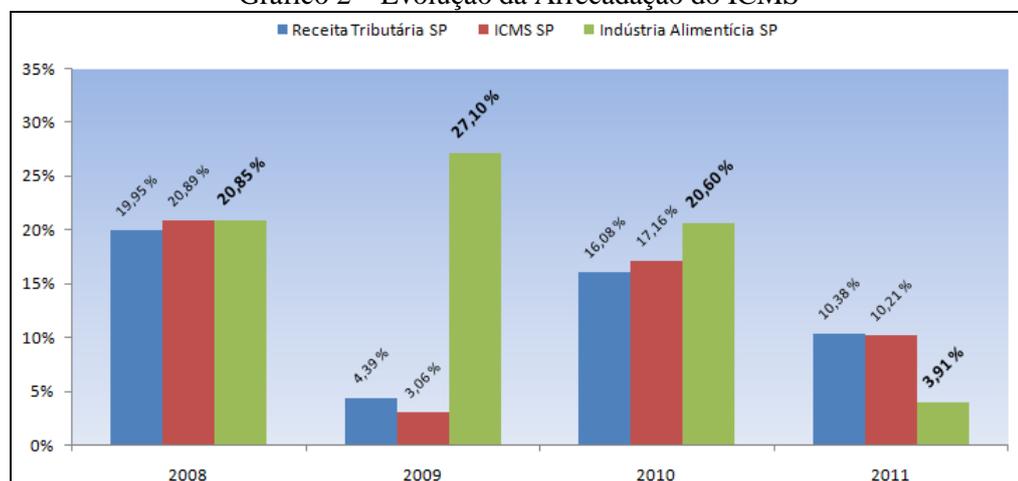
Gráfico 1 – Aumento da Arrecadação do ICMS em São Paulo



Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo

Em 2008 os setores de materiais de construção e congêneres e produtos alimentícios entraram a partir de 01.05.2008 no rol de contribuintes sujeitos ao regime de substituição tributária, através do decreto 52.921/08. No ano seguinte, em 2009, o setor de produtos alimentícios apresentou um forte aumento na arrecadação do ICMS, enquanto a arrecadação total do ICMS aumentou 3,06%, a arrecadação no setor de produtos alimentícios aumentou 27,10%, quando comparado à arrecadação do ano anterior.

Gráfico 2 – Evolução da Arrecadação do ICMS



Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo

É evidente que a ampliação do regime de substituição tributária pelo governo paulista impactou em diversos aspectos nas empresas; diante do contexto e do cenário econômico exposto, que serviram de premissas para o nosso estudo, tentamos identificar de modo sintético os principais impactos sofridos nas empresas substituídas no item e subitens seguintes, e de modo mais abrangente em uma empresa substituta nos itens subsequentes.

3.2 Impactos da Substituição Tributária nas Empresas

A ampliação do regime de substituição tributária em São Paulo gerou diversos impactos na economia e nas empresas paulistas, como: aumento no preço final da mercadoria, aumento da necessidade de capital de giro, redução da margem líquida, ampliação injustificada da utilização do regime de substituição tributária, aumento na arrecadação tributária, aumento nos custos administrativo, margem de IVA-ST acima da adequada, etc. O regime de ST gerou também problemas regionais como: queda nas vendas e perda de participação do produto para concorrentes de outros Estados.

Além dos impactos citados destacaríamos também, o impacto nas empresas do Simples Nacional, devido ao enorme ônus e diferencial na alíquota a que estão sujeitas as empresas neste regime de tributação.

O nosso estudo tem como objetivo, analisar o impacto do regime de ST sob dois aspectos: o aumento no preço final da mercadoria nas empresas substituídas e o aumento da necessidade de capital de giro nas empresas substitutas.

3.2.1 Aumento no Preço Final da Mercadoria

A Lei Complementar nº 87/1996, em seu art. 8º, determina que a base de cálculo para fins de substituição tributária, em relação às operações/prestações subsequentes, será: (i) o valor correspondente ao preço de venda a consumidor constante de tabela estabelecida por órgão competente; (ii) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; (iii) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Portanto a base de cálculo para a substituição tributária pode ser determinada através da utilização da margem IVA-ST (Índice de Valor Adicionado Setorial), esse índice em muitos casos, é superior ao praticado na venda.

A margem de IVA-ST para produtos da indústria alimentícia vigentes é determinada pela portaria CAT nº 106, de 14-10-2013, em seu anexo único, conforme demonstrado abaixo.

Tabela 2 – IVA-ST dos Produtos da Indústria Alimentícia

IV - SNACKS, CEREAIS E CONGÊNERES			
ITEM	DESCRIÇÃO	NCM/SH	IVA-ST (%)
4.1	Produtos à base de cereais, obtidos por expansão ou torrefação	1904.10.00 1904.90.00	46,98
4.2	Salgadinhos diversos	1905.90.90	50,04
4.3	Batata frita, inhame e mandioca fritos	2005.20.00 2005.9	50,69
4.4	Amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo inferior ou igual a 1 kg	2008.1	55,61

Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo

Para exemplificar o cálculo do preço de venda final utilizaremos o item 4.4 - Amendoim e castanhas tipo aperitivo (NCM: 2008.1) da tabela 2, cuja margem de IVA-ST é de 55,61%.

O preço de venda do produto será calculado utilizando a fórmula demonstrada no quadro abaixo:

Quadro 1 – Formação de Preços com Base em Custos

Cálculo do Markup	Preço de Venda (PV)
DGA% → Despesas Gerais Administrativas	$PV = \text{Custo} + (\text{Markup}\% \times PV)$ <p style="text-align: center;">↓</p> $PV = \frac{\text{Custo}}{1 - \text{Markup}\%}$
(+) COM % → Comissões dos Vendedores	
(+) IMP % → Tributos incidentes Sobre o Preço de Venda	
<u>(+) MLD %</u> → Margem de Lucro Desejada	
(-) Markup %	

Fonte: MARTINS (2010, p. 219)

Serão demonstrados casos de formação de preço de venda quando o produto é tributado pelo regime de ST e quando é tributado pelo regime normal do ICMS.

A título de exemplo, na demonstração do cálculo do preço de venda, apenas o ICMS será considerado nos cálculos e a margem de lucro desejada será de 15%.

Quadro 2 – Demonstração do Cálculo do Preço de Venda

REGIME NORMAL ICMS			REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA			
Compra	Valor Unitário	5,00	Compra	Valor Unitário	5,00	
	(-) Vr. ICMS 18%	0,90		Cálculo ICMS ST		
	(=) Custo	4,10		IVA-ST	55,61%	
Markup	ICMS s/ Venda 18%		Base Cálculo ICMS ST	7,78		
	(+) Margem de Lucro Desejada 15%		ICMS ST Pressumido 18%	1,40		
	(=) Markup 33%		(-) ICMS Oper. Própria 18%	0,90		
			(+) (=) ICMS ST	0,50		
			(=) Custo	5,50		
Preço Final de Venda		6,12				
Diferença no Preço de Venda Final						
Reg. Normal	Reg. Sub. Tributária	Diferença	Markup			
6,12	6,47	0,35	Margem de Lucro Desejada	15%		
			(=) Markup	15%		
			Preço Final de Venda			
			6,47			

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme demonstrado acima, o custo do produto é menor quando adquirido pelo regime normal de tributação, isto porque na aquisição do produto o valor do imposto recuperável é deduzido do valor do produto na formação do preço de custo. Já na aquisição pelo regime de tributação de substituição tributária, não há imposto a recuperar na compra e nem imposto a pagar na venda, pois o mesmo já foi recolhido anteriormente pelo fornecedor do produto, geralmente a indústria ou distribuidor, por isso o valor do ICMS-ST é somado ao valor do produto.

Os custos apurados foram de R\$ 4,10 no regime normal e R\$ 5,50 no regime de ST. A partir dos custos, foram elaborados os cálculos do preço de venda, considerando uma margem de lucro líquida de 15% nos dois casos, chegou-se a um mark-up de 33% (15% de lucro líquido + 18% ICMS próprio) no regime normal e de 15% (lucro líquido) no regime de ST. Os preços de venda calculados foram de R\$ 6,12, no regime normal e de R\$ 6,47 no regime de ST, uma diferença de R\$ 0,35 no preço final, que representou um aumento de 5,73% no preço final.

Na comparação da margem de valor adicionado (MVA) praticada e a margem IVA-ST estimada estabelecida pelo governo, verificou-se que a margem estimada de IVA-ST foi superior à margem real praticada pelo comerciante, quando este praticar uma margem líquida de lucro de 15%.

Tabela 3 – Comparação IVA-ST x MVA Real

	Regime	
	Normal	Substituição Tributária
Preço de Venda (Fornecedor)	5,00	5,00
Custo	4,10	5,50
Preço de Venda Final	6,12	7,78
MVA / IVA-ST	49,27%	55,61%

Fonte: Elaborado pelo autor

Projetando a venda do produto e calculando o ICMS sobre a operação; foi realizado à apuração do ICMS a pagar, onde se constatou uma diferença de 148%, entre o valor a pagar no regime normal e o valor pago no regime de substituição.

Quadro 3 – Apuração do ICMS a Pagar

REGIME NORMAL ICMS			DIFERENÇA ICMS A PAGAR/PAGO	
Valor Unitário		5,00	ICMS a Pagar pelo Regime Normal ICMS	0,20
(-) Vr. ICMS	18%	0,90	ICMS Pago no Regime de Substituição Tributária	0,50
Custo Produto		4,10	Diferença	0,30
Markup		33%	Percentual de Aumento em Relação ao ICMS a Pagar no Regime Normal do ICMS	148%
Valor Venda		6,12		
(-) Vr. ICMS	18%	1,10		
Apuração ICMS a Pagar				
Débito de ICMS		1,10		
Crédito de ICMS		0,90		
ICMS A PAGAR		0,20		

Fonte: Elaborado pelo autor

Neste ponto vale lembrar que a legislação do Estado de São Paulo permite o ressarcimento do ICMS pago antecipadamente por substituição tributária. Em 23.12.2008, a Lei nº 13.291, alterou o art. 66-B da Lei nº 6.374/1989, que regulamenta as hipóteses de ressarcimento.

Artigo 66-B - Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária: (Artigo acrescentado pela Lei 9.176/95, de 02-10-1995; DOE 03-10-1995)

I - caso não se efetive o fato gerador presumido na sujeição passiva;

II – caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida.

§ 1º - O pedido de restituição, sem prejuízo de outras provas exigidas pelo fisco, será instruído com cópia da documentação fiscal da operação ou prestação realizada, que comprove o direito à restituição.

§ 2º - O Poder Executivo disporá sobre os pedidos de restituição que serão processados prioritariamente, quer quanto à sua instrução, quer quanto à sua apreciação, podendo, também, prever outras formas para devolução do valor, desde que adotadas para opção do contribuinte.

§ 3º - O disposto no inciso II do “caput” deste artigo aplica-se apenas na hipótese de a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária

ter sido fixada nos termos do “caput” do artigo 28. (Parágrafo acrescentado pela Lei 13.291, de 22-12-2008; DOE 23-12-2008)

Com isso as hipóteses de ressarcimento passaram a ser possíveis nos seguintes casos:

- 1) Quando o fato gerador presumido não se realizar;
- 2) Quando a saída subsequente amparada por isenção ou não incidência, exceto quanto à isenção da microempresa;
- 3) Quando houver venda para outro Estado;
- 4) Quando o valor da venda for inferior ao da base de cálculo do ICMS retido, desde que este valor seja determinado por autoridade competente.

Conclui-se desta forma que o valor do ICMS retido por substituição tributária pago a maior poderia ser ressarcido caso o valor da venda seja inferior à Base de Cálculo do ICMS retido, mas devido à burocracia e demora no processo de ressarcimento muitos contribuintes deixam de fazê-lo.

3.2.2 Aumento da Necessidade de Capital de Giro

De acordo com estudo, 56% das indústrias recebem o ICMS-ST fora do prazo de que elas têm para repassar para o governo, em média o recebimento é feito 37 dias após o prazo. O pagamento do ICMS recolhido antecipadamente ao recebimento da venda efetuada pelas empresas dos setores sujeitos ao regime de ST exige o financiamento geralmente via capital de giro de R\$ 580 milhões/ano (FIESP, 2009, p.8).

Esse descasamento entre os prazos médios de pagamento do tributo e de recebimento das vendas gera um aumento na necessidade de capital de giro nas empresas substitutas.

Este capítulo tem a finalidade de demonstrar esse aumento, através da análise das demonstrações financeiras de uma indústria alimentícia.

3.2.2.1 A Empresa Escolhida

A empresa escolhida para a análise das demonstrações financeiras, a YOKI ALIMENTOS S/A, é líder em diversos segmentos e uma das maiores empresas alimentícias do país.

Possui nove fábricas localizadas em seis Estados: Mato Grosso, Minas Gerais, Paraná, Pernambuco, Rio Grande do Sul e São Paulo. A sede da empresa está localizada em São Bernardo do Campo – SP, e em São Paulo possui fábrica em Marília também.

A empresa nasceu em 1960, fundada por Yoshizo Kitano, e iniciou seus negócios no Brasil com a comercialização de cereais, farináceos e especiarias. Atualmente o portfólio da empresa totaliza aproximadamente 620 itens, de ingredientes a conveniências, como semiprontos, pipocas, condimentos naturais e industrializados, snacks, produtos naturais, chás, misturas para bolo, sobremesas, confeitos, sopas, refrescos, cereais, farináceos de milho, farináceos de mandioca, farináceos de trigo e pet food, das marcas Yoki, Kitano, Yokitos, Mais Vita, Lin Tea, Tori e Chef Line.

Em 2012, a empresa, foi adquirida pela empresa americana General Mills, uma das maiores empresas do ramo alimentício do mundo, detentora das marcas Häagen-Dazs e Nature Valley.

3.2.2.2 Conceito de Capital de Giro

Capital de giro representa a proporção do investimento total da empresa que circula, abrange a transição repetida de caixa para estoques para contas a receber e de volta para caixa, são os ativos circulantes da empresa. (GITMAN, 2005, p.510).

Segundo PADOVEZE (2005, p.200):

A terminologia capital de giro vem da visão circular do processo operacional de geração de lucros: comprar estoques, produzir, vender e receber, voltar a comprar estoques, produzir e vender/receber. Em termos contábeis, o capital de giro é representado pelo total do ativo circulante, também denominado capital de giro bruto.

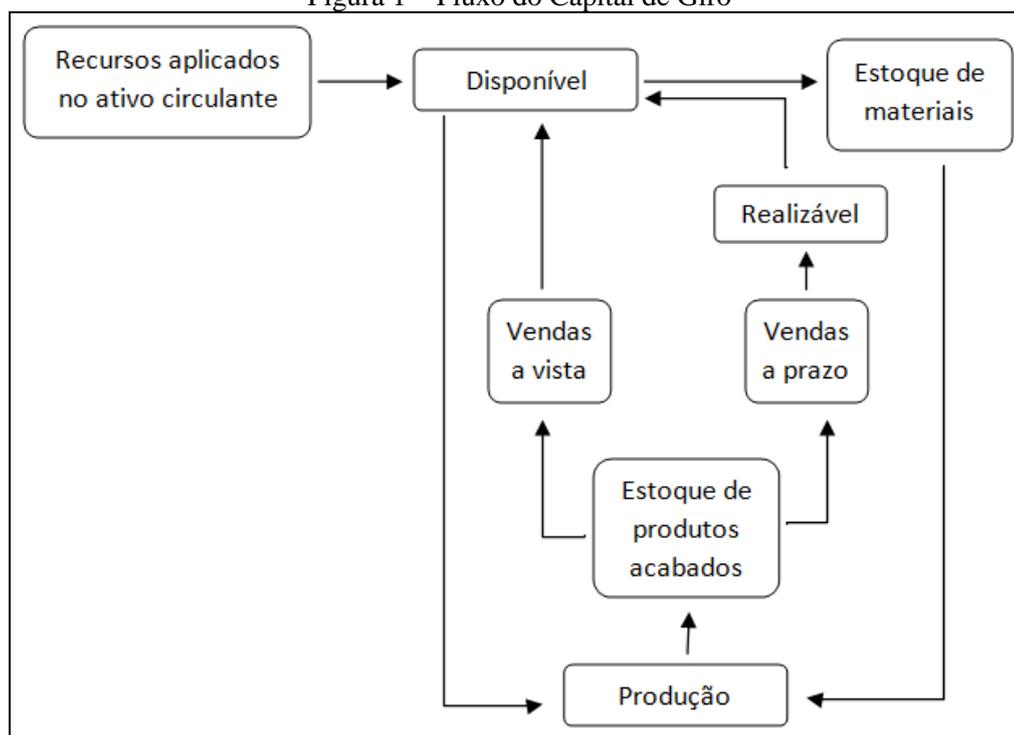
O capital de giro corresponde aos ativos circulantes mantidos pela empresa, que representa o valor total de recursos necessários para financiar o seu *ciclo operacional*. É formado basicamente por três importantes ativos circulantes: Disponível (caixa e aplicações financeiras), Valores a Receber e Estoques.

Capital de Giro (Bruto) = Ativo Circulante

Ativo Circulante = Disponível + Valores a Receber a Curto Prazo + Estoques

A administração do capital de giro envolve as decisões de compra e vendas tomadas pela empresa, o qual deve garantir a adequada consecução de sua política de estocagem, compra de materiais, produção, venda de produtos e prazo de recebimento (ASAF; LIMA, 2011, p. 632).

Figura 1 – Fluxo do Capital de Giro



Fonte: Asaf e Lima (2011, p. 633)

Capital de giro líquido é a diferença entre ativos circulantes e passivos circulantes, que representa de maneira geral, os investimentos (deduzidas das dívidas de curto prazo) realizados no ativo (capital) circulante da empresa (ASAF; LIMA, 2009, p. 634).

$$\text{Capital de Giro Líquido} = \text{Ativo Circulante} - \text{Passivo Circulante}$$

A conversão dos estoques para contas a receber para caixa é fonte de recursos para pagar os passivos circulantes. As saídas geradas no caixa para o pagamento desses passivos são geralmente previsíveis, pois quando a empresa assume um compromisso de pagamento, ela sabe quando vai vencer. O problema está em prever as entradas de caixa, quanto mais previsíveis forem, menor será a necessidade de capital de giro líquido que precisará ter.

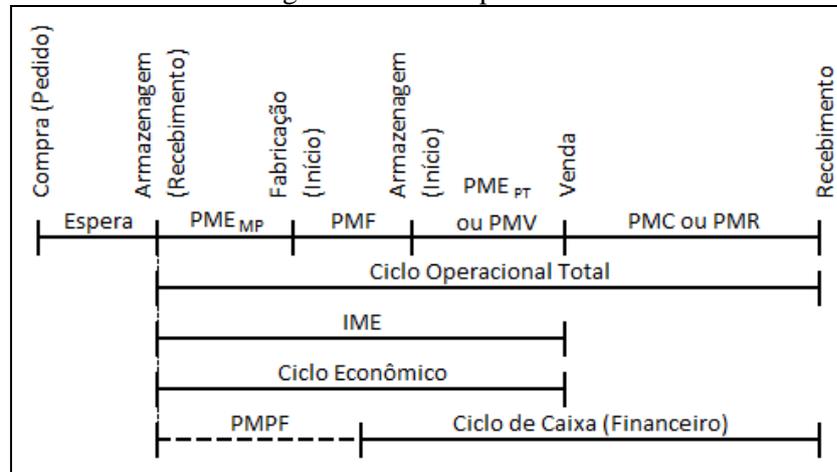
3.2.2.3 Análise do Ciclo Operacional da Empresa

Ciclo operacional é o prazo desde o início do processo de produção até a venda e recebimento do produto acabado (GITMAN, 2005, p. 512).

São as atividades operacionais de forma sequencial e repetitiva da uma empresa, envolvem a produção de bens e serviços, estocagem, vendas e respectivos recebimentos. No caso de uma indústria, inicia-se com a aquisição de matérias-primas, passa pela armazenagem,

produção e venda e termina no recebimento das vendas realizadas (ASAF; LIMA, 2009, p.637).

Figura 2 – Ciclo Operacional



Fonte: Elaboração Própria

Nota: PME_{MP} = Prazo Médio de Estocagem das Matérias-Primas
 PMF = Prazo Médio de Fabricação
 PME_{PT} = Prazo Médio de Estocagem dos Produtos Terminados, ou
 PMV = Prazo Médio de Venda
 PMC ou PMR = Prazo Médio de Cobrança / Prazo Médio de Recebimento
 IME = Idade Média do Estoque
 PMPF = Prazo Médio de Pagamento a Fornecedores

O ciclo operacional da empresa pode ser calculado da seguinte forma:

$$\text{Ciclo Operacional} = \text{PME}_{\text{MP}} + \text{PMF} + \text{PMV} + \text{PMC}$$

ou

$$\text{Ciclo Operacional} = \text{IME} + \text{PMR}.$$

Onde:

$$\text{IME} = \frac{360}{\text{Giro de Estoque}}$$

$$\text{Giro de Estoque} = \frac{\text{Custo dos Produtos Vendidos}}{\text{Estoque}}$$

$$\text{PMR} = \frac{\text{Contas a Receber Médio}}{\frac{\text{Vendas Anuais}}{360}}$$

O ciclo de caixa indica o intervalo médio desde o momento em que pagou as compras das mercadorias até o recebimento das vendas realizadas, é calculado pela diferença entre ciclo operacional e o prazo médio de pagamento a fornecedores.

$$\text{Ciclo Caixa} = \text{Ciclo Operacional} - \text{PMPF}$$

Onde:

$$\text{PMPF} = \frac{\text{Contas a Pagar Médio}}{\frac{\text{CPV}}{360}}$$

CPV = Custo dos Produtos Vendidos

As demonstrações financeiras da empresa Yoki Alimentos S/A, referentes aos anos de 2007 a 2011 foram reunidas em um único demonstrativo e os valores consolidados foram colocados lado a lado para a análise, conforme quadro abaixo.

Quadro 4 – Demonstrações Financeiras Yoki Alimentos S/A de 2007 a 2011

Consolidado					
ATIVO	2011	2010	2009	2008	2007 <i>Não Auditado</i>
CIRCULANTE					
Caixa e bancos	9.587	17.204	25.282	5.848	11.278
Aplicações financeiras	103.883	16.543	15	14	13
Clientes	173.363	143.864	140.956	131.233	90.673
Estoques	173.302	133.970	97.349	110.562	78.845
Impostos a recuperar	8.357	6.939	3.242	5.707	4.614
Controladas	865	847	843	837	833
Despesas antecipadas	542	421	8	11	347
Outros créditos	9.445	4.337	4.477	3.580	2.223
Total do ativo circulante	479.344	324.125	272.172	257.792	188.826
NÃO CIRCULANTE					
REALIZÁVEL À LONGO PRAZO					
Depósitos judiciais	1.342	1.862	307	293	229
Aplicações Financeiras	105	95	88		
	1.447	1.957	395	293	229
Investimentos	256	332	56	57	57
Imobilizado	280.492	227.067	140.458	150.653	127.610
Intangível	108	146	493	504	504
Total do ativo não circulante	282.303	229.502	141.402	151.507	128.400
TOTAL DO ATIVO	761.647	553.627	413.574	409.299	317.226

Consolidado					
PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	2.011	2.010	2.009	2.008	2.007 <i>Não Auditado</i>
CIRCULANTE					
Empréstimos e financiamentos	132.170	95.265	80.493	97.938	83.391
Fornecedores	68.620	38.978	32.567	20.579	29.472
Obrigações tributárias	19.188	19.352	14.142	11.835	5.914
Obrigações trabalhistas	24.161	20.922	17.897	15.715	12.987
Obrigações de vendas	9.439	8.274	6.989	5.811	5.690

Controladas	-	-	-	-	980
Dividendos propostos	2.137	1.544	241	-	843
Outras contas a pagar	9.544	4.664	5.324	34.945	2.644
Total do passivo circulante	265.259	188.999	157.653	186.823	141.921
NÃO CIRCULANTE					
Empréstimos e financiamentos	166.743	117.444	105.416	116.226	51.121
Controladas	22.973	13.134	14.642	-	-
Obrigações tributárias	16.803	17.032	-	12.736	5.709
Provisão para contingências	2.755	3.147	1.580	210	658
Total do passivo não circulante	209.274	150.757	121.638	129.172	57.488
Participação minoritária em controladas consolidadas	8	9	7	7	18
PATRIMÔNIO LÍQUIDO					
Capital Social	174.816	138.396	104.890	104.890	94.692
Ações em tesouraria	(4.709)	(4.709)	(3.711)	(3.178)	(1.825)
Reserva de Capital	9.221	2.064	-	-	-
Reserva de Lucros	34.582	10.965	-	-	-
Ajuste de Avaliação Patrimonial	32.618	33.063	-	-	-
Reserva de incentivos fiscais	34.234	31.583	34.498	7.172	963
Reserva legal	6.349	2.509	-	4.210	4.210
Ajuste a Valor de Mercado	(5)	(9)	(9)	-	-
(Prejuízos) Lucros Acumulados	-	-	(1.392)	(19.797)	19.759
Total do patrimônio líquido	287.106	213.862	134.276	93.297	117.799
TOTAL PASSIVO	761.647	553.627	413.574	409.299	317.226

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS					
PARA OS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2011, 2010, 2009, 2008 E 2007					
(Valores expressos em milhares de reais)					
	Consolidado				
	2.011	2.010	2.009	2.008	2.007
					<i>Não Auditado</i>
Receita Bruta					
Vendas de produtos	1.263.152	1.068.378	954.227	845.648	675.466
(-) Impostos sobre as vendas	(184.576)	(151.919)	(124.408)	(122.437)	(105.592)
Receita Líquida de Vendas	1.078.576	916.459	829.819	723.211	569.874
Custo dos Produtos Vendidos	(759.623)	(650.549)	(580.299)	(501.148)	(390.679)
Lucro Bruto	318.953	265.910	249.520	222.063	179.195
(Despesas) Receitas Operacionais					
Despesas administrativas e gerais	(50.532)	(41.678)	(36.066)	(36.439)	(31.187)
Despesas de comercialização	(79.824)	(67.519)	(58.008)	(77.647)	(60.042)
Despesas de distribuição	(38.669)	(35.540)	(29.775)	(27.552)	(20.189)
Despesas tributárias	(5.508)	(3.237)	(4.700)	(2.129)	(1.467)
Despesas financeiras comerciais	(40.770)	(45.196)	(48.804)	(42.055)	(42.325)
Despesas financeiras	(37.723)	(29.359)	(32.113)	(65.116)	(16.349)
Receitas financeiras	21.149	10.394	7.103	6.787	4.570

Outras receitas operacionais	2.740	2.464	1.834	2.073	3.908
Despesas com provisão para contingências	(52)	(18)	(2.019)	-	(484)
	(229.189)	(209.689)	(202.548)	(242.078)	(163.565)
Resultado Operacional	89.764	56.221	46.972	(20.015)	15.630
Equivalência Patrimonial	-	-	-	-	-
Resultado Antes dos Impostos	89.764	56.221	46.972	(20.015)	15.630
Imposto de renda	(9.491)	(4.513)	(3.849)	(1.819)	(1.587)
Contribuição social	(3.690)	(1.866)	(1.602)	(893)	(743)
Imposto Diferido	230	332	-	-	-
(Prejuízo) Lucro Líquido do Exercício	76.813	50.174	41.521	(22.727)	13.300
Participação minoritária nos resultados de controladas	(35)	(32)	(14)	(53)	(47)
(Prejuízo) Lucro Líquido Consolidado	76.778	50.142	41.507	(22.780)	13.253

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas Demonstrações Financeiras da empresa, publicadas no Diário Oficial do Estado de São Paulo

De acordo com as fórmulas apresentadas e os dados das demonstrações financeiras da Yoki Alimentos S/A, obtemos os seguintes índices, ciclos de caixa e ciclos operacionais referentes aos anos de 2007 a 2011, apresentados na tabela abaixo.

Tabela 4 – Cálculo dos Ciclos Operacionais e Ciclos de Caixa

	2011	2010	2009	2008	2007	Média
Giro do Estoque	4,38	4,86	5,96	4,53	4,96	4,94
IME	83	75	61	80	73	74,4
PMR	46	48	52	48	49	48,6
Ciclo Operacional	129	123	113	128	122	123,0
PMPF	26	20	17	18	28	21,8
Ciclo de Caixa	103	103	96	110	94	101,2

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas demonstrações financeiras

Levando-se em conta que o prazo médio de recebimento é de 49 dias e que alguns setores da indústria recolhem o imposto antes deste prazo e que muitas das vendas não são recebidas no prazo estipulado, conclui-se que a antecipação do imposto pode gerar encargos financeiros e aumento da necessidade de capital de giro para as empresas.

3.2.2.4 Necessidade de Capital de Giro

Segundo Matarazzo (2003, p.337), Necessidade de Capital de Giro é “não só um conceito fundamental para a análise da empresa do ponto de vista financeiro, ou seja, análise de caixa, mas também de estratégias de financiamento, crescimento e lucratividade”.

A necessidade de capital de giro reflete o quanto a empresa precisa para financiar o seu Ativo Circulante em função de seu ciclo operacional, ou seja, em decorrência das atividades de comprar, produzir e vender. Está diretamente ligada ao ciclo de caixa da empresa, pois quanto maior o ciclo, maior será a necessidade de capital de giro e vice-versa.

3.2.2.4.1 Determinação da Necessidade de Capital de Giro

A determinação da necessidade de capital de giro é realizada através de uma reclassificação nas contas do Ativo e Passivo Circulante, para encontrar o Ativo Circulante Operacional (ACO) e o Passivo Circulante Operacional (PCO) da empresa.

Essa reclassificação consiste na subdivisão do Ativo e Passivo Circulante em dois tipos: Financeiro (ou erráticas) e Operacional (ou cíclicas), de acordo com o seu comportamento em relação ao ciclo operacional:

- Operacional: contas que se relacionam diretamente ao ritmo operacional da empresa;
- Financeiro: contas que não estão diretamente relacionadas com o ciclo operacional da empresa.

As principais contas operacionais ou cíclicas são:

- No Ativo: duplicatas a receber de clientes, estoques e despesas pagas antecipadamente;
- No Passivo: duplicatas a pagar de fornecedores, obrigações tributárias sobre o faturamento e obrigações trabalhistas;

As financeiras ou erráticas, são:

- No Ativo: caixa, banco, aplicações financeiras, mútuos com controladas e coligadas e outras contas correntes;
- No Passivo: financiamentos bancários, títulos descontados, provisões de impostos sobre o lucro, mútuos com controladas e coligadas e outras contas a pagar;

O Ativo Circulante Operacional é o investimento que decorre automaticamente das atividades de compra/produção/estocagem/venda, enquanto o Passivo Circulante Operacional é o financiamento, também automático, que decorre dessas atividades.

A diferença entre esses investimentos (ACO) e financiamentos (PCO) é quanto a empresa necessita de capital para financiar o seu giro, ou seja, a sua Necessidade de Capital de Giro (NCG) (MATARAZZO, 2003, p.338).

$$\text{NCG} = \text{ACO} - \text{PCO}$$

Podem ocorrer três situações com relação à NCG:

- **ACO > PCO:** A empresa necessita de capital de giro para a qual deve encontrar fontes adequadas de financiamento, é a situação normal na maioria dos negócios.
- **ACO = PCO:** A empresa não necessita de financiamento para o giro.
- **ACO < PCO:** A empresa tem mais financiamentos operacionais que investimentos operacionais, sobram recursos, os quais poderão ser utilizados para aplicação no mercado financeiro.

Reclassificando as contas do Ativo e Passivo Circulante no balanço da empresa Yoki Alimentos S/A, temos os seguintes Ativos e Passivos Circulantes Operacionais:

Quadro 5 - Balanço Patrimonial Reclassificado (valores expressos em milhares de reais)

Consolidado					
ATIVO CIRCULANTE	2011	2010	2009	2008	2007
Operacional					
Clientes	173.363	143.864	140.956	131.233	90.673
Estoques	173.302	133.970	97.349	110.562	78.845
Impostos a recuperar	8.357	6.939	3.242	5.707	4.614
Despesas antecipadas	542	421	8	11	347
Ativo Circulante Operacional	355.564	285.194	241.555	247.513	174.479
Caixa e bancos	9.587	17.204	25.282	5.848	11.278
Aplicações financeiras	103.883	16.543	15	14	13
Controladas	865	847	843	837	833
Outros créditos	9.445	4.337	4.477	3.580	2.223
Ativo Circulante Financeiro	123.780	38.931	30.617	10.279	14.347
Total do Ativo Circulante	479.344	324.125	272.172	257.792	188.826
PASSIVO CIRCULANTE					
Operacional					
Fornecedores	68.620	38.978	32.567	20.579	29.472
Obrigações trabalhistas	24.161	20.922	17.897	15.715	12.987
Obrigações de vendas	9.439	8.274	6.989	5.811	5.690
Outras contas a pagar	9.544	4.664	5.324	34.945	2.644
Passivo Circulante Operacional	111.764	72.838	62.777	77.050	50.793
Empréstimos e financiamentos	132.170	95.265	80.493	97.938	83.391
Obrigações tributárias	19.188	19.352	14.142	11.835	5.914
Controladas	0	0	0	0	980
Dividendos propostos	2.137	1.544	241	0	843
Passivo Circulante Financeiro	153.495	116.161	94.876	109.773	91.128
Total do Passivo Circulante	265.259	188.999	157.653	186.823	141.921

Fonte: Elaborado pelo autor

Com base no balanço reclassificado e a fórmula da Necessidade de Capital de Giro, obtemos os seguintes valores mostrados na tabela abaixo.

Tabela 5 – Necessidade de Capital de Giro

	2011	2010	2009	2008	2007
Ativo Circulante Operacional	355.564	285.194	241.555	247.513	174.479
Passivo Circulante Operacional	111.764	72.838	62.777	77.050	50.793
Necessidade de Capital de Giro	243.800	212.356	178.778	170.463	123.686

Fonte: Elaborado pelo autor

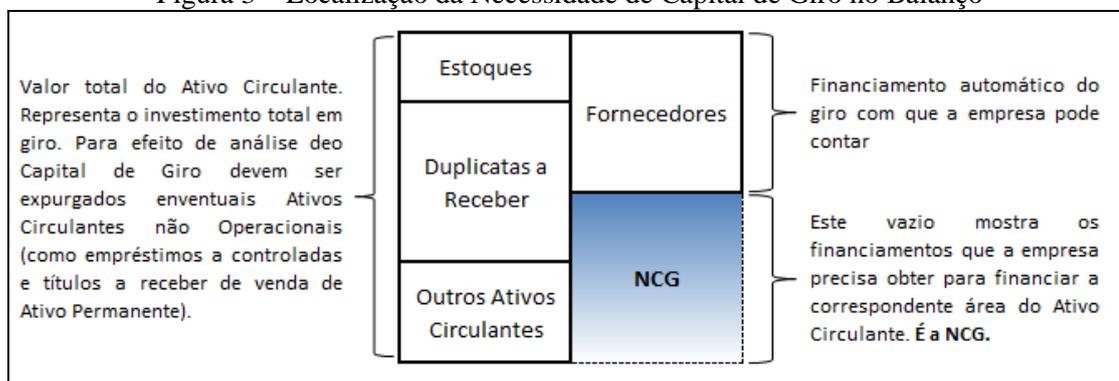
Observa-se que a NCG em 2011 foi de R\$ 243.800 e em 2007 foi de R\$ 123.686, um aumento de 97,11%.

3.2.2.4.2 Fontes de Financiamento da Necessidade de Capital de Giro

As necessidades de capital de giro são financiadas basicamente por três tipos de financiamento:

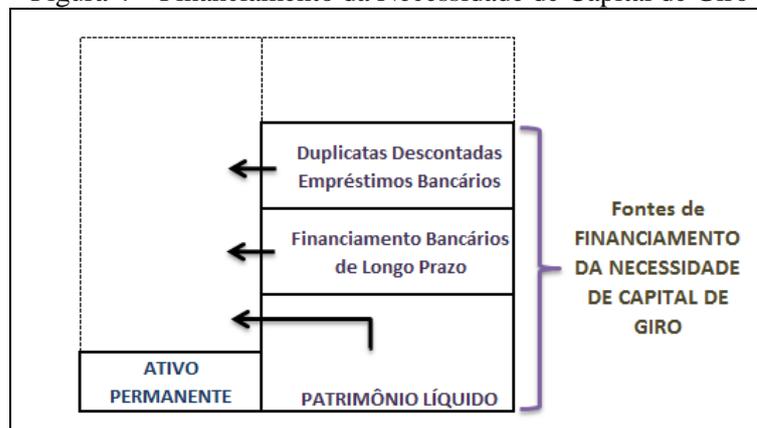
- Capital Circulante Próprio;
- Empréstimos e Financiamentos Bancários de Longo Prazo;
- Empréstimos Bancários de Curto Prazo e Duplicatas Descontadas.

Figura 3 – Localização da Necessidade de Capital de Giro no Balanço



Fonte: MATARAZZO (2003, p.340)

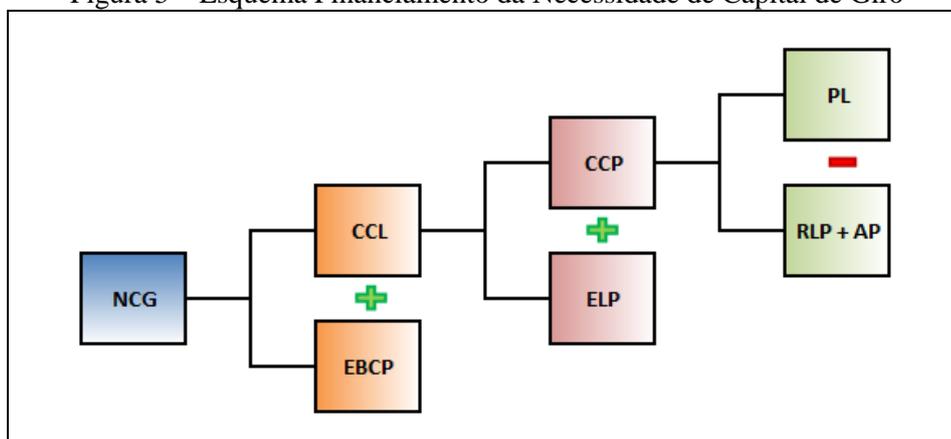
Figura 4 – Financiamento da Necessidade de Capital de Giro



Fonte: MATARAZZO (2003, p.340)

A necessidade de capital de giro é financiada por três fontes como mostrado acima, mas na prática existem inúmeras possibilidades: o Capital Circulante Próprio pode ser negativo, caso em que os financiamentos de longo prazo podem cobrir sozinhos o Capital Circulante Líquido e mesmo o Capital Circulante Líquido pode ser negativo.

Figura 5 – Esquema Financiamento da Necessidade de Capital de Giro



Fonte: MATARAZZO (2003, p.341)

- Nota: NCG = Necessidade de Capital de Giro
 CCL = Capital Circulante Líquido
 EBCP = Empréstimo Bancários de Curto Prazo
 (inclusive Duplicatas Descontadas)
 CCP = Capital Circulante Próprio
 ELP = Exigível a Longo Prazo
 PL = Patrimônio Líquido
 AP = Ativo Permanente
 RLP = Realizável a Longo Prazo

3.2.2.4.3 Análise da Necessidade de Capital de Giro

O ciclo da caixa relaciona-se diretamente com a análise dos prazos médios e com o financiamento em giro, pois a sua duração geralmente define o total a ser financiado. Para uma análise mais aprofundada da necessidade de capital de giro, devemos calcular o impacto em moeda do Ciclo de Caixa e converter os três prazos: Prazo Médio de Renovação de Estoques (PMRE), Prazo Médio de Recebimento de Vendas (PMRV) e Prazo Médio de Pagamento de Compras (PMPC), a uma base comum, a fim de poder somá-los e subtraí-los.

A base para conversão do PMRE e do PMPC é dada pelas vendas, dessa forma podem ser somados e subtraídos, entre si e com o PMRV, encontrando assim, o PMRE, o PMPC e o Ciclo de Caixa equivalente.

As fórmulas para as conversões são:

PMRE: deve ser multiplicado pelo percentual de custos de mercadorias vendidas sobre vendas.

$$PMRE_{eq.} = \% \frac{CMV}{VendasAnuais} \times \left(360 \cdot \frac{Estoques}{CMV} \right)$$

PMPC: deve ser multiplicado pelo percentual de compras sobre vendas.

$$PMPC_{eq.} = \% \frac{CMV}{VendasAnuais} \times \left(360 \cdot \frac{Fornecedores}{CMV} \right)$$

Assim, o Ciclo de Caixa Equivalente, é:

$$CC_{eq.} = PMRE_{eq.} + PMRV + PMPC_{eq.}$$

A fórmula para o cálculo da NCG é:

$$NCG = CC_{eq.} \times Vd + A$$

Onde: $CC_{eq.}$ = Ciclo de Caixa Equivalente = $PMRE_{eq.} + PMRV_{eq.} - PMPF_{eq.}$

Vd = Vendas Diárias = $\frac{Vendas Anuais}{360}$

A = Ajuste: é o resultado de Outros Ativos Circulantes Operacionais menos Outros Passivos Circulantes Operacionais (como salários, encargos e tributos a pagar), ou seja, valores de Ativo e Passivo Circulante que surgem das operações e cujo saldo em geral, de pequeno montante, será um ajuste (acréscimo ou decréscimo) da NCG.

Com base nas fórmulas apresentadas e nos dados das demonstrações contábeis, foram calculados os prazos e ciclo de caixa equivalente, e a NCG de cada ano, conforme tabela abaixo:

Tabela 6 – Cálculo do PMRE_{eq.}, PMRV, PMPCE_{eq.}, CCE_{eq.} e NCG

	PMRE _{eq.}	PMRV	PMPC _{eq.}	CC _{eq.}	NCG
2011	$\frac{759.623}{1.263.152} \times \left(360 \cdot \frac{173.302}{759.623} \right) = 49,39$	$\left(360 \cdot \frac{173.363}{1.263.152} \right) = 49,41$	$\frac{759.623}{1.263.152} \times \left(360 \cdot \frac{68.620}{759.623} \right) = 19,56$	79.2432	$(79.2432 \times 3.509) - 34.245 = 243.800$
2010	$\frac{650.549}{1.068.378} \times \left(360 \cdot \frac{133.970}{650.549} \right) = 45,14$	$\left(360 \cdot \frac{143.864}{1.068.378} \right) = 48,48$	$\frac{650.549}{1.068.378} \times \left(360 \cdot \frac{38.978}{650.549} \right) = 13,13$	80.4848	$(80.4848 \times 2.968) - 26.500 = 212.356$
2009	$\frac{580.299}{954.227} \times \left(360 \cdot \frac{97.349}{580.299} \right) = 36,73$	$\left(360 \cdot \frac{140.956}{954.227} \right) = 53,18$	$\frac{580.299}{954.227} \times \left(360 \cdot \frac{32.567}{580.299} \right) = 12,29$	77.6185	$(77.6185 \times 2.651) - 26.960 = 178.778$
2008	$\frac{501.148}{845.648} \times \left(360 \cdot \frac{110.562}{501.148} \right) = 47,07$	$\left(360 \cdot \frac{131.233}{845.648} \right) = 55,87$	$\frac{501.148}{845.648} \times \left(360 \cdot \frac{20.579}{501.148} \right) = 8,76$	94.1737	$(94.1737 \times 2.349) - 50.753 = 170.463$
2007	$\frac{390.679}{675.466} \times \left(360 \cdot \frac{78.845}{390.679} \right) = 42,02$	$\left(360 \cdot \frac{90.673}{675.466} \right) = 48,33$	$\frac{390.679}{675.466} \times \left(360 \cdot \frac{29.472}{390.679} \right) = 15,71$	74.6397	$(74.6397 \times 1.876) - 16.360 = 123.686$

Fonte: Elaborado pelo autor

A partir dos valores obtidos, realizamos o desdobramento da NCG e decompomos os valores, partindo da origem até a sua formação. Realizamos também as análises horizontais (AH) utilizando como base (100%) o valor de cada índice do ano de 2007.

Figura 6 – Composição da Necessidade de Capital de Giro

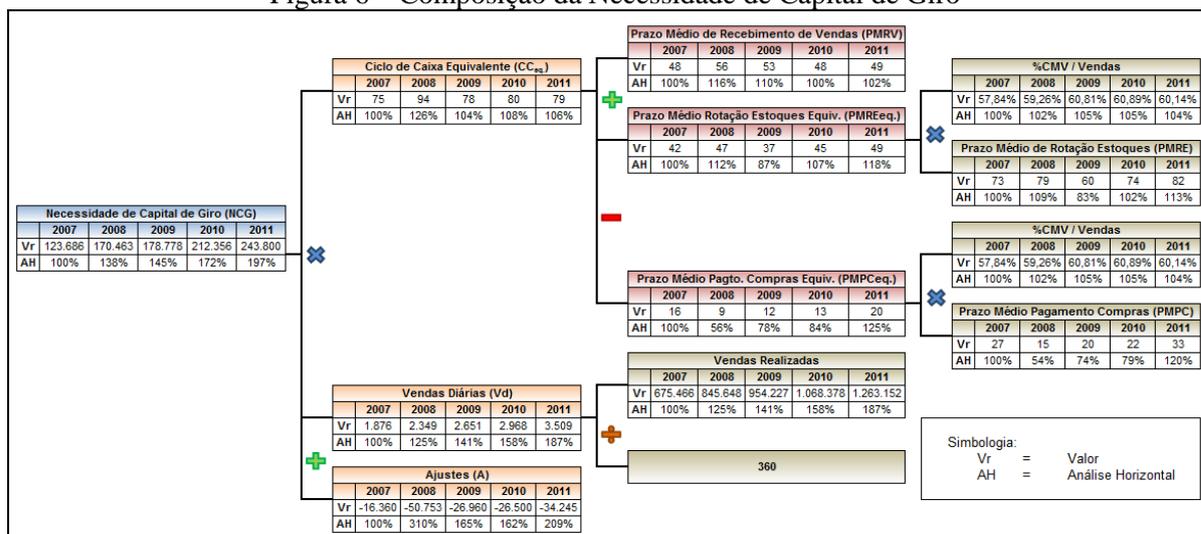


Tabela 7 – Demonstrativo do Valor de Ajustes

	2007		2008		2009		2010		2011	
	Valor	A.H								
Impostos a recuperar	4.614	100	5.707	124	3.242	70	6.939	150	8.357	181
Despesas antecipadas	347	100	11	3	8	2	421	121	542	156
Outros Ativos Circ. Operac.	4.961	100	5.718	115	3.250	66	7.360	148	8.899	179
Obrigações trabalhistas	12.987	100	15.715	121	17.897	138	20.922	161	24.161	186
Obrigações de vendas	5.690	100	5.811	102	6.989	123	8.274	145	9.439	166
Outras contas a pagar	2.644	100	34.945	1.322	5.324	201	4.664	176	9.544	361
(-) Outros Passivos Circ. Oper.	21.321	100	56.471	265	30.210	142	33.860	159	43.144	202
(=) Ajustes	(16.360)	100	(50.753)	310	(26.960)	165	(26.500)	162	(34.245)	209

Fonte: Elaborado pelo autor

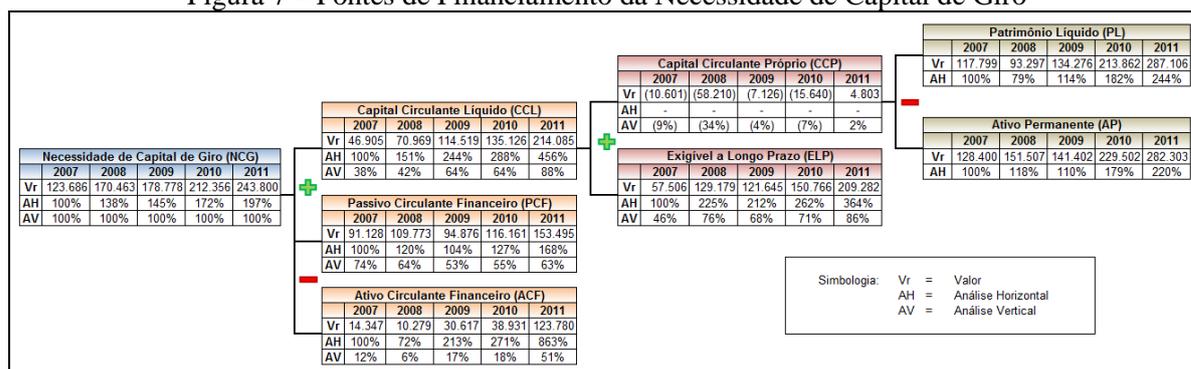
3.2.2.4.4 Análise das Fontes de Financiamento da NCG

Como mencionado, a NCG é financiada basicamente por três fontes:

1. Capital Circulante Próprio;
2. Empréstimos e Financiamentos Bancários de Longo Prazo;
3. Empréstimos Bancários de Curto Prazo e Duplicatas Descontadas.

O quadro abaixo demonstra as fontes de financiamento, e quanto cada uma contribuiu para o seu financiamento, através da análise vertical. Demonstra também, através da análise horizontal, a evolução de cada fonte de financiamento, de 2007 para 2011.

Figura 7 – Fontes de Financiamento da Necessidade de Capital de Giro



Fonte: Elaborado pelo autor

Entre as fontes de financiamento destacaram-se o uso do Capital Circulante Líquido (CCL) que cresceu 356% no período, aumentando sua participação de 38% para 88%, e o uso do Ativo Circulante Financeiro (ACF) que cresceu 763% no período e aumentou a sua participação de 12% para 51%.

Os recursos do Exigível a Longo Prazo tiveram um crescimento de 264% no período, estes recursos foram utilizados tanto para financiar a expansão do imobilizado que chegou a

120%, quanto para financiar a NCG, impactando diretamente no aumento da participação do Capital Circulante Líquido sobre a NCG.

3.2.2.4.5 Contabilização do ICMS-ST e Reflexos nas Contas Patrimoniais para Determinação da NCG

O recolhimento antecipado do ICMS-ST em relação ao recebimento das vendas gera aumento da Necessidade de Capital de Giro. Para demonstrar essa situação serão realizadas, a simulação e a contabilização das operações, de venda dos produtos, recolhimento do ICMS (próprio e por substituição tributária) e recebimento da venda, no regime normal de tributação do ICMS e no regime de substituição tributária.

Após a simulação, serão comparados os impactos nas contas patrimoniais e determinadas as necessidades de capital de giro nos dois regimes: normal e de substituição tributária.

Para a simulação das operações consideramos que: uma indústria localizada em São Paulo, enquadrada no Regime Periódico de Apuração (RPA), vende os produtos para uma empresa comercial atacadista também dentro de São Paulo.

Para a realização dos cálculos e contabilização das operações será considerado somente o ICMS Próprio e o ICMS Substituição Tributária quando houver, serão desconsiderados o IPI, PIS, Cofins e outros tributos e despesas sobre as operações.

Tabela 8 – Contabilização das Operações no Regime Normal

Operação: Venda de Produtos				
Dados da Venda				
Data				31/07/2013
Valor dos Materiais				R\$ 2.100,00
Alíquota ICMS				18%
ICMS Operação Própria				R\$ 378,00
Contabilização				
Conta	Valor	Grupo	Impacto	NCG
D - Clientes	2.100,00	ACO	↑	2.100,00
C - Receita com Vendas	2.100,00	R		
D - ICMS	378,00	R		
C - ICMS a Recolher	378,00	PCO	↓	1.722,00
Operação: Pagamento do ICMS Normal				
Dados do Pagamento				
Data Pagamento				25/08/2013
Contabilização				
D - ICMS a Recolher	378,00	PCO	↑	2.100,00
C - Banco	378,00	ACF		

Operação: Recebimento da Venda				
Dados do Recebimento				
Data de Recebimento				18/09/2013
Contabilização				
D - Banco	2.100,00	ACF		
C - Clientes	2.100,00	ACO	↓	-

Fonte: Elaborado pelo autor

Notas:

- PCO = Passivo Circulante Operacional
R = Resultado
ACF = Ativo Circulante Financeiro
ACO = Ativo Circulante Operacional

A data de recolhimento do ICMS no regime normal é determinada conforme a CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) da empresa, no caso da CNAE 1099-6 (Fabricação de outros produtos alimentícios não especificados anteriormente), o CPR (Código de Prazo de Recolhimento) é o CPR 1250, cujo prazo de recolhimento é até o dia 25 do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.

No caso da data de recebimento, o critério adotado para a sua determinação foi a utilização do prazo médio de recebimento da empresa analisada que é de 49 dias. Calculando a partir da data de venda (31/07/2013), o recebimento da venda foi no dia 18/09/2013.

No Estado de São Paulo, o CPR no caso de ocorrência da substituição tributária é o código 1090, e o prazo é até o dia 9 do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador. Este prazo encontra-se prorrogado por meio de Decreto para o último dia do 2º mês subsequente ao do mês de referência da apuração.

A título de exemplificação, a data de pagamento do ICMS-ST, será o dia 9 do mês subsequente à venda, conforme tabela abaixo:

Tabela 9 – Contabilização das Operações no Regime de Substituição Tributária

Operação: Venda de Produtos				
Dados da Venda				
Data				31/07/2013
Valor dos Materiais				R\$ 2.100,00
Alíquota ICMS				18%
ICMS Operação Própria				R\$ 378,00
IVA-ST				50,69%
Base de Cálculo ICMS-ST				R\$ 3.164,49
Alíquota ICMS-ST				18%
Valor ICMS-ST				R\$ 191,61
Contabilização				
Conta	Valor	Grupo	Impacto	NCG
D - Clientes	2.291,61	ACO	↑	2.291,61
C - ICMS-ST a Recolher	191,61	PCO	↓	2.100,00
C - Receita com Vendas	2.100,00	R		
D - ICMS	378,00	R		
C - ICMS a Recolher	378,00	PCO	↓	1.722,00

Operação: Pagamento do ICMS-ST**Dados do Pagamento do ICMS-ST**

Data de Pagamento				09/08/2013
Contabilização				
D - ICMS a Recolher	191,61	PCO	↑	1.913,61
C - Banco	191,61	ACF		

Operação: Pagamento do ICMS Normal**Dados do Pagamento do ICMS**

Data de Pagamento				25/08/2013
Contabilização				
D - ICMS a Recolher	378,00	PCO	↑	2.291,63
C - Banco	378,00	ACF		

Operação: Recebimento da Venda**Dados do Recebimento**

Data do Recebimento				18/09/2013
Contabilização				
D - Banco	2.291,61	ACF		
C - Clientes	2.291,61	ACO	↓	-

Fonte: Elaborado pelo autor

Notas:

PCO = Passivo Circulante Operacional

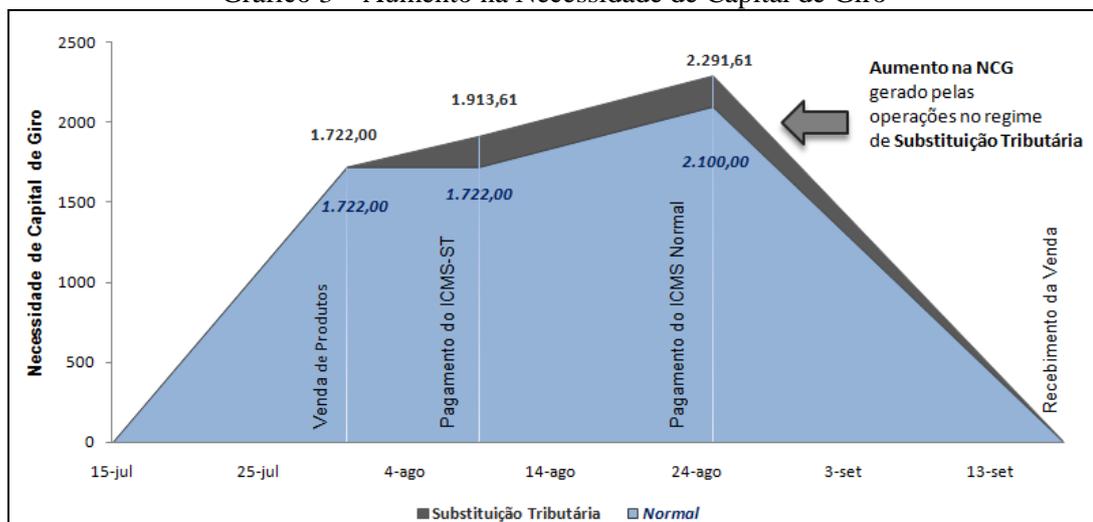
R = Resultado

ACF = Ativo Circulante Financeiro

ACO = Ativo Circulante Operacional

Com base nas informações obtidas nas tabelas, durante o período do pagamento do ICMS-ST, em 09/08/2013, até o recebimento da venda efetuada, em 18/09/2013, foi gerado um aumento na Necessidade Capital de Giro referente às operações de venda sujeitas ao regime de substituição tributária em relação às operações sujeitas ao regime normal, conforme demonstrado no gráfico abaixo:

Gráfico 3 – Aumento na Necessidade de Capital de Giro



Fonte: Elaborado pelo autor

ANÁLISE E DISCUSSÃO

A ampliação do regime de substituição tributária do ICMS, implantada pelo governo de São Paulo em 2008 e 2009, trouxe diversos impactos para as empresas dos setores incluídos na sistemática de tributação, justamente no período em que as empresas atravessam enormes dificuldades devido à crise econômica e o desaquecimento da economia.

Para a compreensão desse fenômeno primeiramente traçamos um perfil histórico dos tributos no Brasil, desde o seu surgimento nas Antigas Civilizações, buscando identificar as influências e as origens do atual sistema tributário brasileiro.

A análise de fatos históricos que deram origem ao ICMS e sua evolução até a instituição e ampliação do regime de substituição tributária, assim como, o estudo de suas características serviram de base para o desenvolvimento e conclusão do nosso estudo.

Num primeiro instante foi analisado o período de ampliação do regime de substituição tributária no estado de São Paulo sob o aspecto econômico e financeiro. Verificou-se que apesar da crise econômica, a queda nos níveis de arrecadação tributária foram inferiores à queda na produção e na economia.

Passada a crise econômica, o estado de São Paulo começou a bater recordes de arrecadação tributária, motivado pelo reaquecimento da economia e pela ampliação do regime de substituição tributária para diversos setores da economia.

A ampliação do regime impactou diretamente na formação de preços das empresas substituídas, que tiveram que agregar ao custo do produto o ICMS ST cobrado antecipadamente, além disso, o IVA-ST definido pelo governo em muitos casos é superior à margem real. Essa diferença entre o IVA-ST e a margem real, interfere diretamente na livre concorrência do comércio, uma vez que o comerciante se vê obrigado a praticar um preço de venda próximo ao definido pelo governo através do IVA-ST, pois se praticar um preço abaixo, tem que arcar com o valor do imposto recolhido anteriormente por substituição tributária, reduzindo sua margem.

Por meio das análises financeiras nos balanços da empresa Yoki Alimentos S/A no período de 2007 a 2011, buscamos identificar e analisar o impacto na necessidade de capital de giro das empresas substituídas.

Para a compreensão desse impacto primeiramente definimos os conceitos básicos e estruturais de capital de giro, e a partir das fórmulas apresentadas, calculamos: o capital de giro líquido (CGL), o ciclo operacional, o ciclo de caixa ou ciclo financeiro, a idade média do

estoque (IME) ou prazo médio de rotação dos estoques (PMRE), o prazo médio de recebimento de vendas (PMRV) e o prazo médio de pagamento a fornecedor (PMPF).

A partir dos resultados obtidos e de conceitos da administração financeira, foram determinadas as necessidades de capital de giro (NCG) de 2007 a 2011 da empresa Yoki Alimentos S/A, e através da reclassificação dos balanços, realizamos a análise da composição e das fontes de financiamento da NCG buscando identificar e apontar o aumento gerado.

A partir dessas análises, constatou-se que a necessidade de capital de giro aumentou 97% de 2007 para 2011, motivado pelo aumento nas vendas e pelo valor de ajustes, uma vez que os prazos médios e os ciclos de caixa se mantiveram estáveis. Por outro lado, o financiamento de terceiros aumentou 264% de 2007 para 2011, parte para bancar a expansão do Ativo Permanente e a outra parte para financiar o aumento na Necessidade de Capital, este financiamento impacta diretamente no aumento nos custos financeiros da empresa.

Os valores dos ajustes é o resultado da atividade operacional, excluídas as necessidades de capital geradas pelo nível de vendas diárias, onde entram os valores de tributos a pagar e outras contas a pagar do balanço patrimonial, isto nos leva a crer que, parte do aumento na necessidade de capital de giro foi gerada pela ampliação do regime de substituição tributária em 2008, que incluiu o setor de alimentos nesta sistemática de tributação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo analisar e demonstrar os impactos gerados nas empresas afetadas pela sistemática de tributação por substituição tributária do ICMS, principalmente em dois aspectos: o aumento no preço final da mercadoria nas empresas substituídas e o aumento na necessidade de capital de giro nas empresas substitutas.

O primeiro impacto analisado foi o aumento no preço final da mercadoria nas empresas substituídas. Para demonstrar este aumento, foi realizada a simulação de compra de mercadoria em duas situações: no regime de substituição tributária e no regime normal de tributação do ICMS.

Em cada uma das situações foram calculados: o custo da mercadoria, o mark-up e o preço final de venda. Para o cálculo da formação do preço de venda, foi considerado um lucro líquido desejado de 15%, nesses parâmetros foi constatado um aumento de 5,73% no preço final da mercadoria quando sujeito ao regime de substituição tributária e uma diferença de 148%, entre o valor a pagar no regime normal e o valor pago no regime de substituição.

O segundo impacto analisado foi o aumento na necessidade de capital de giro nas empresas substitutas. Para a constatação deste impacto foram realizadas as análises financeiras nos balanços da empresa Yoki Alimentos S/A, no período de 2007 a 2011.

A partir dos dados dos balanços e das análises da composição e das fontes de financiamento da NCG, constatou-se que o aumento gerado na necessidade de capital de giro foi motivado principalmente pelo aumento no nível de vendas e pela variação nas contas de ajuste, que são afetadas pela contabilização do ICMS-ST.

Para demonstrar como o regime de substituição tributária no ICMS poderia impactar no aumento da necessidade de capital de giro, simulamos a contabilização da venda de produtos no regime de ST e no regime normal e analisamos os reflexos nas contas patrimoniais determinantes da NCG, isto é, as contas que formam o Ativo Operacional e o Passivo Operacional da empresa.

Constamos que, quando há um descasamento nos prazos de pagamento do ICMS-ST e recebimento da venda, é gerado um aumento na Necessidade de Capital de Giro, entre o período de pagamento do tributo até o recebimento da venda.

Concluimos assim, que a partir de situações e premissas preestabelecidas, o ICMS-ST impacta diretamente no aumento no preço de venda nas empresas substituídas e no aumento na necessidade de capital de giro das empresas substitutas.

REFERÊNCIAS

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINAESP, 325p. 2000.

DE OLIVEIRA, Oscar. **Os Dízimos Eclesiásticos do Brasil**. Belo Horizonte: Universidade de Minas Gerais, 1964

FRANCO, Sílvia Cintra. **Dinheiro público e Cidadania**. São Paulo: Editora Moderna, 1985.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Sistema Tributário da Constituição de 1969**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

KOSHIBA, Luiz; PEREIRA, Denise Manzi Frayze. **História do Brasil**. São Paulo: Atual, 1997.

HUGON, Paul. **O Imposto: Teoria Moderna e Principais Sistemas**. São Paulo: Editora Renascença, 1945.

SIMONSEN, Roberto C.. **A Evolução Industrial do Brasil**. São Paulo: Nacional, 1939.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 200p. 2005.

ROSA, José Roberto. **Substituição Tributária no ICMS: Manual Explicativo**. Itu: Ottoni, 290p. 2009.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 452p. 2009.

Código tributário nacional e constituição federal 2012. 41ª ed. São Paulo: Saraiva, 164p. 2012.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 541p. 2011.

CENOFISCO - Centro de Orientação Fiscal. **Regulamento do ICMS - São Paulo**. Curitiba: 597p. 2002.

BRASIL. Presidência da República - Casa Civil - Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei Complementar nº 24, de 7 de Janeiro de 1975**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 31 ago. 2013.

BRASIL. Presidência da República - Casa Civil - Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 31 ago. 2013.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Lei 6.374 - Atualizada até a Lei 13.918, de 22-12-2009**. Disponível em: <info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut1/8>. Acesso em: 14 set. 2013.

FIESP. **Pesquisa FIESP sobre o Impacto da Substituição Tributária**. São Paulo: Decomtec, 2009. Disponível em <<http://www.fiesp.com.br/arquivo-download/?id=1966>>. Acesso em: 14 set. 2013.

OREIRO, José Luis. Origem, Causas e Impacto da Crise. **Valor Econômico**, São Paulo, 13 set. 2011. Disponível em <<http://www.valor.com.br/opiniaio/1005340/serie-especial-sobre-crise-economica>>. Acesso em: 16 out. 2013.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Relatório da Receita Tributária do Estado de São Paulo – Janeiro de 2008**. Disponível em <<http://www.fazenda.sp.gov.br/relatorio/download.asp>>. Acesso em: 12 out. 2013.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Relatório da Receita Tributária do Estado de São Paulo – Janeiro de 2009**. Disponível em <<http://www.fazenda.sp.gov.br/relatorio/download.asp>>. Acesso em: 12 out. 2013.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Relatório da Receita Tributária do Estado de São Paulo – Janeiro de 2010**. Disponível em <<http://www.fazenda.sp.gov.br/relatorio/download.asp>>. Acesso em: 12 out. 2013.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Relatório da Receita Tributária do Estado de São Paulo – Janeiro de 2011**. Disponível em <<http://www.fazenda.sp.gov.br/relatorio/download.asp>>. Acesso em: 12 out. 2013.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Relatório da Receita Tributária do Estado de São Paulo – Janeiro de 2012**. Disponível em <http://www.fazenda.sp.gov.br/download/relatorio/INTERNET_janeiro12.pdf>. Acesso em: 12 out. 2013.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Relatório da Receita Tributária do Estado de São Paulo – Janeiro de 2013**. Disponível em <http://www.fazenda.sp.gov.br/download/relatorio/INTERNET_janeiro13.pdf>. Acesso em: 14 out. 2013.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 370p. 2010.

MATARAZZO, Dante C.. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 459p. 2003

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Introdução à Administração Financeira: Texto e Exercícios**. São Paulo: Thomson, 299p. 2005.

GITMAN, Lawrence J.. **Princípios de administração financeira**. 10ª ed. São Paulo: Addison-Wesley, 745p. 2005.

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **Pesq. Plan. Econ**, Rio de Janeiro, v.27, n.1, p.1-40, abr. 1997.

MUSGRAVE, Richard A.. **Teoria das finanças públicas**. São Paulo, Atlas, 397-775p. 1973.

