



A substituição tributária do ICMS no Brasil

Março de 2011

Sumário Executivo

A intensificação no uso do regime de substituição tributária do ICMS pelos governos estaduais nos últimos anos tem causado distorções no ambiente econômico e conseqüentemente afetado empresas e consumidores. A disseminação da substituição tributária restringe a concorrência através da formação de preços, e pode comprometer o fluxo de caixa dos contribuintes que operam com produtos sujeitos a essa sistemática. Há uma forte tendência ao aumento do preço final das mercadorias submetidas ao regime de acordo com as variáveis envolvidas na equação produtiva do agente econômico.

Este estudo tem como objetivo analisar o regime de substituição tributária do ICMS aplicado no Brasil, sua expansão e seus impactos sobre o sistema econômico, bem como propor alterações visando a melhor utilização do instrumento.

Conclusões

Dentre as principais conclusões apontadas por esse estudo, estão aquelas que apontam os impactos financeiro-societários do regime de substituição tributária do ICMS, a destacar:

I. A adoção do regime de substituição tributária pode resultar em aumento no preço final da mercadoria ao consumidor se comparado com o mesmo produto sujeito a tributação pelo regime normal de apuração do ICMS.

Para demonstrá-la, foram elaborados quadros comparativos entre as duas sistemáticas de tributação – ICMS-ST X ICMS “Normal”, apontando esses impactos e como eles ocorreriam.

De acordo com o exemplo adotado, o preço final da mercadoria torna-se aproximadamente 5% superior quando submetida ao regime de substituição tributária comparado à hipótese de adoção do regime normal de apuração do ICMS.

II. O regime de substituição tributária interfere negativamente na livre concorrência na medida em que não foi autorizada a restituição do imposto quando a operação foi efetuada por valores inferiores aos que serviram de base para o cálculo do imposto, impedindo que as empresas possam reduzir a margem de determinados produtos quando pretenderem

incrementar sua participação de mercado quando submetida à substituição tributária do ICMS. A indústria necessitaria reduzir em aproximados 5,6% sua margem de lucro caso a elasticidade-preço do produto e conseqüentemente o mercado lhe impuser a manutenção do preço final da mercadoria idêntico àquele formado sob o regime normal de apuração.

III. A adoção do regime resulta em redução do capital de giro das empresas que atuam como substitutos tributários do ICMS, na medida em que estas pagam o tributo antes de receberem o valor relativo à venda efetuada.

Além disso, o descasamento entre os prazos médios de pagamento do tributo e da realização financeira dos recebíveis resulta em maior custo financeiro para as empresas submetidas ao regime. Com o intuito de demonstrar esse potencial impacto, o estudo simulou o dispêndio financeiro decorrente da antecipação do desembolso do tributo.

O custo financeiro estimado foi de até 48,7%, dadas as premissas adotadas. A perda financeira (custo de oportunidade), sob a ótica inversa, seria de até 16,6% sobre o capital não investido no mercado, destinado à antecipação do tributo.

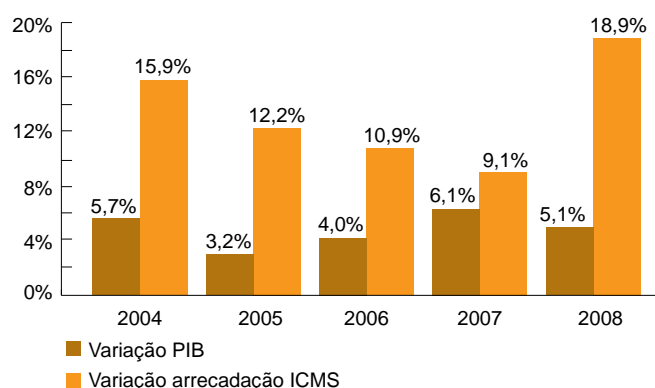
IV. Houve ampliação injustificada da utilização do regime de substituição tributária pelos Estados, por meio da inserção no regime de grande quantidade de produtos que não atendem às premissas econômicas para a adoção dessa sistemática de tributação, quais fossem, de serem produtos:

- a) cuja comercialização fosse pulverizada;
- b) com alta concentração de fabricantes ou distribuidores;
- c) de difícil controle pelas fiscalizações estaduais; e
- d) de alta relevância para a arrecadação tributária;

- V. Os critérios para inclusão de novos produtos no regime de substituição tributária do ICMS e definição das margens de valor agregado não são claros** e tampouco aparecem de forma expressa em qualquer norma tributária.
- VI. A ampliação do regime ocasionou o aumento da arrecadação tributária,** descontada a inflação pelo IPCA.

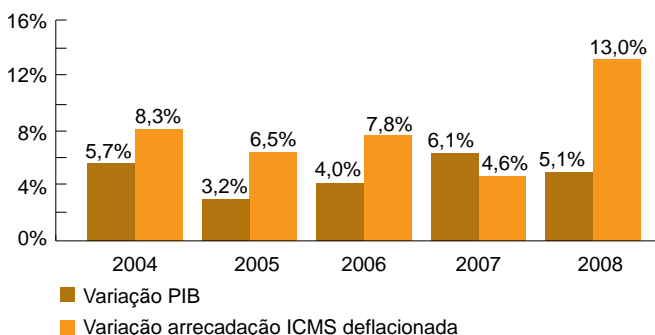
Houve aumento da arrecadação do ICMS (47%) em percentuais significativamente superiores à variação do PIB nacional (26,5%), na série histórica entre 2004 e 2008, em valores nominais:

Variação do PIB x Variação na Arrecadação do ICMS



Em valores reais, deflacionados pelo IPCA-IBGE, também foi registrado incremento significativo na arrecadação do ICMS em relação ao PIB, exceto no ano-fiscal de 2007.

Variação do PIB x Variação na Arrecadação do ICMS Deflacionada



Proposições

Com base nas conclusões obtidas, foram formuladas as seguintes propostas para o aperfeiçoamento da utilização do regime de substituição tributária do ICMS no Brasil, visando torná-lo mais justo, coerente e adequado às premissas que ensejaram a criação dessa sistemática de apuração, no sentido de que:

- I. Os Estados devem promover o ressarcimento, em dinheiro ou em forma de crédito fiscal, da diferença do ICMS recolhido por substituição tributária sempre que ficar comprovado que a base de cálculo presumida foi superior ao preço de venda real da mercadoria.
- II. Os prazos de recolhimento do ICMS retido por substituição tributária devem ser ampliados para período superior ao prazo médio da realização financeira dos recebíveis, para evitar o comprometimento do fluxo de caixa das empresas que atuam como contribuintes substitutos do imposto.
- III. Devem ser excluídos do regime de substituição tributária os produtos que não apresentam características de comercialização pulverizada e difícil controle para os fiscos estaduais ou que não sejam representativos para a arrecadação tributária.
- IV. Devem ser estabelecidos, em caráter normativo, os critérios objetivos a serem observados para inclusão de produtos na substituição tributária e alteração das Margens de Valor Agregado. Para tanto o estudo sugere que seja introduzida na legislação a observância do índice "Herfindahl-Hirschman Index" (HHI), que se afigura como uma medida do tamanho das empresas em relação ao mercado do setor que permite a percepção do nível de concentração ou competição em determinado mercado.

Ações de adequação do regime

Para equacionar os problemas identificados pelo estudo, foi elaborado o seguinte anteprojeto de Lei Complementar, que altera a Lei Complementar nº 87/96.

(Projeto de) Lei Complementar
nº _____, de ____ de _____ de 2010

Dispõe sobre as alterações na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (Lei Kandir)

O Presidente da República

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º. Dê-se ao § 2º a seguinte redação e inclua-se os § 3º, 4º, 5º e 6º no artigo 6º da Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996:

“Art. 6º

§ 2º. A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado, autorizados mediante Convênio firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária.

§ 3º. A substituição tributária do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias será definida ou revogada nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

§ 4º. Os Estados e o Distrito Federal somente poderão requerer a atribuição de responsabilidade tributária em relação à mercadorias, bens e serviços cujo fator de concentração HHI (Índice Herfindahl-Hirschman) seja maior que 0,18, segundo fórmula constante do Anexo a esta Lei.

§ 5º. O Conselho Nacional de Política Fazendária realizará o cálculo do fator de concentração HHI (Índice Herfindahl-Hirschman) de modo a refletir a concentração industrial do país a cada período de cinco anos, e o divulgará até o dia 30 de junho do ano seguinte ao do quinquênio da apuração, facultada a contratação de instituto, órgão ou entidade de pesquisa de reputação idônea e independente para tal fim.

§ 6º. A substituição tributária será estabelecida apenas sobre produtos finais, assim considerados aqueles que não demandem outros aperfeiçoamentos para o consumo final e sejam apresentados em formas ou embalagens destinadas ao consumo doméstico.

Art. 2º. Dê-se ao parágrafo 4º do art. 8º da Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 a seguinte redação:

“Art. 8º

§ 4º A margem a que se refere a alínea “c” do inciso II do caput será determinada conforme critérios fixados na lei ou Convênio que estabelecer a substituição tributária, devendo tomar por base os preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem, realizado por instituto, órgão ou entidade de pesquisa de reputação idônea e independente, contratado pelas entidades representativas do setor envolvido na produção, comercialização e prestação das referidas mercadorias, bens ou serviços, ou pelo Estado, na ausência de estudo apresentado pelas entidades.”

Art. 3º Inclua-se o § 3º no Art. 10º de Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 a seguinte redação:

“Art. 10º

§ 3º Na hipótese de pagamento antecipado do ICMS decorrente da aplicação do regime de substituição tributária, o contribuinte substituído está sujeito à complementação, no caso de insuficiência do recolhimento em relação ao preço efetivo de venda ao consumidor final, e tem direito a compensação, no caso de excesso de recolhimento em relação ao preço efetivo de venda ao consumidor final.

Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, ____ de _____ de 2010, 187º da Independência e 120º da República.

Anexo

(§ 1º do art. 9-A da Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1986)

$$H = \sum_{i=1}^N s_i^2$$

Onde:

S = a participação de mercado de cada empresa

N = quantidade de empresas

Roteiro metodológico do estudo

De acordo com as premissas teóricas que nos foram apresentadas, para que fossem obtidos e analisados os dados que resultaram nas conclusões apresentadas, o estudo percorreu as seguintes principais etapas:

- I. identificação em nível nacional dos produtos sujeitos ao regime de substituição tributária;
- II. identificação e verificação da variação positiva ou negativa da quantidade absoluta de produtos/setores submetidos ao regime de substituição tributária do ICMS nos últimos cinco anos;
- III. avaliação subjetiva da adequação das características dos produtos/setores submetidos à substituição tributária às premissas econômicas apresentadas pela literatura econômica como necessárias para a utilização do regime;
- IV. comparação demonstrativa de que o crescimento da arrecadação do ICMS está diretamente ligada ao aumento do número de produtos/setores submetidos ao regime de substituição tributária;
- V. análise dos impactos da adoção da substituição tributária sobre as empresas e os mercados;
- VI. proposição de alterações na legislação que buscam aperfeiçoar a aplicação do regime de substituição tributária.

Após pesquisa e levantamento dos dados, estes foram consolidados por exercício social no período compreendido entre 2004 e 2009. Foram subdivididos por exercício social e por Estado da Federação, para que fosse possível visualizar as regras impostas a cada produto em cada um dos exercícios sociais e a ampliação da importância do ICMS recolhido por substância tributária em detrimento daquele recolhido pelo sistema normal de apuração.

Além dessas verificações, foram analisados os principais aspectos relacionados à teoria geral do regime de substituição tributária do ICMS, abordando suas premissas e seus objetivos, e apresentadas algumas questões polêmicas ligadas ao tema considerando aspectos de ordem doutrinária e jurisprudencial. Nesse sentido, ganham destaque a possibilidade de restituição dos valores recolhidos sobre as bases presumidas, quando estas superam

os valores reais de venda das mercadorias, e a discussão acerca da inclusão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária.

Finalmente, foram avaliados os impactos econômicos decorrentes do regime, tais como, a exemplo, a discrepância resultante do diferencial entre o prazo de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária e o prazo médio de recebimento das vendas pela indústria e a interferência da substituição tributária no ambiente concorrencial brasileiro para as empresas que comercializam produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.

Escritórios da PricewaterhouseCoopers no Brasil

São Paulo - SP

Av. Francisco Matarazzo, 1400
05001-903 - São Paulo/SP
Torre Torino - Água Branca
Telefone: (11) 3674-2000

Belo Horizonte - MG

Rua dos Inconfidentes, 1190 - 9º
30140-120 - Belo Horizonte/MG
Telefone: (31) 3269-1500
Fax: (31) 3261-6950

Brasília - DF

SHS - Quadra 6 - Conjunto A - Bloco C
Edifício Business Center Tower -
Salas 801 a 811 - Brasília/DF
70322-915 - Caixa Postal 08850
Telefone (61) 2196-1800
Fax (61) 2196-1820

Campinas - SP

Edifício Piazza Affari
Rua José Pires Neto, 314
7º, 8º, 9º e 10º andares
Cambuí - Campinas, SP
Telefone: (19) 3794-5400
Fax: (19) 3794-5454

Caxias do Sul - RS

Rua Os 18 do Forte, 1256 - Sala 11
95020-471 - Caxias do Sul/RS
Telefone: (54) 3202-1466
Fax: (54) 3225-6789

Curitiba - PR

Curitiba Trade Center
Alameda Dr. Carlos de Carvalho,
417 - 10º
80410-180 - Curitiba/PR
Telefone: (41) 3883-1600
Fax: (41) 3222-6514

Joinville - SC

Rua Alexandre Döhler, 129 - 6º
Salas 605, 606 e 607
89201-260 - Joinville/SC
Telefone: (47) 3422-7848
Fax: (47) 3422-6771

Manaus - AM

Av. Djalma Batista 3.694
Centro Empresarial Art Center
Bloco 01, Loja 05
69050-010 - Manaus/AM
Telefone: (92) 3236-8873
Fax: (92) 3634-5080

Porto Alegre - RS

Edifício Madison Center
Rua Mostardeiro, 800 8º e 9º
90430-000 - Porto Alegre/RS
Telefone (51) 3378-1700
Fax (51) 3328-1609

Recife - PE

Edifício Empresarial Center
Rua Padre Carapuceiro, 733 - 8º
51020-280 - Recife/PE
Telefone: (81) 3465-8688
Fax: (81) 3465-1063

Ribeirão Preto - SP

Edifício Metropolitan Business Center
Av. Antônio Diederichsen, 400 - 21º e 22º
14020-250 - Ribeirão Preto/SP
Telefone: (16) 2133-6600
Fax: (16) 2133-6685

Ribeirão Preto - SP | Outsourcing

Rua Rui Barbosa, 1145 - 12º
14015-120 - Ribeirão Preto/SP
Telefone: (16) 3635-4303
Fax: (16) 3632-4424

Rio de Janeiro - RJ

Rua da Candelária, 65 - Centro
20091-020 - Rio de Janeiro/RJ
Telefone: (21) 3232-6112
Fax: (21) 2516-6319

Salvador - BA

Edifício Citibank
Rua Miguel Calmon, 555 - 9º
40015-010 - Salvador/BA
Telefone: (71) 3319-1900
Fax: (71) 3243-2943

São José dos Campos - SP

Rua Euclides Miragaia, 433
Cjs. 301 e 304
12245-550 - São José dos Campos/SP
Telefone: (12) 3913-4505
Fax: (12) 3942-3329

Sorocaba - SP

Edifício Trade Tower
Rua Riachuelo, 460 - 5º
Salas 501, 502, 503 e 504
18035-330 - Sorocaba/SP
Telefone: (15) 3332-8080
Fax: (15) 3332-8076

Vitória - ES

Edifício Century Towers - Torre B
Av. Nossa Senhora da Penha, 699
Cjs. 801 e 802
29055-131 - Vitória/ES
Telefone: (27) 3200-3139
Fax: (27) 3324-3239

www.pwc.com/br