

# SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO RIO DE JANEIRO x SIMPLES NACIONAL: BUROCRACIA NA RESTITUIÇÃO DE INDÉBITOS

Patrícia Figueiredo Salgado<sup>1</sup>  
José Maria Zucheli Batista<sup>2</sup>  
Marcelo Lourenço da Silva Travassos<sup>3</sup>  
Franciany Duarte Sidaco<sup>4</sup>

## RESUMO

O presente Artigo Científico trata do sistema atual de arrecadação do ICMS por substituição tributária, abordando os aspectos gerais, definição e conceito com foco principal na sistemática de restituição do valor pago por empresas optantes pelo Simples Nacional em suas operações de venda nos casos em que ocorre a devolução da mesma tendo por consequência a anulação da operação em questão, gerando assim um indébito tributário a ser reavido/restituído pela empresa pagadora, trazendo a tona a dificuldade de se creditar do ICMS ST nestes casos. O objetivo geral do presente artigo é verificar a possibilidade de recuperação de créditos proveniente de devoluções de venda chegando a problemática do mesmo que visa responder: existe a recuperação de crédito de ICMS ST para empresas do simples Nacional?

**Palavras-Chave:** ICMS, Substituição Tributária, Restituição Tributaria

## 1. INTRODUÇÃO

Os governos em tem por objetivo a arrecadação de impostos de forma eficiente, com obrigação de distribuir e empregar corretamente esses recursos através de sua estrutura organizacional nos setores administrados pelo mesmo visando oferecer à sociedade os serviços básicos (saúde, segurança, educação, entre outros) e manter o bom funcionamento desses serviços de forma organizada, eficaz e justa para que os contribuintes tenham retorno dos impostos e contribuições pagos por eles.

Um dos obstáculos encontrados pelo fisco nesta cadeia de arrecadar e servir é a sonegação fiscal por parte principalmente dos pequenos contribuintes no ramo do varejo, por se tratar de uma quantidade significativamente maior em relação ao ramo de indústria e por tanto tornando-se assim muito mais difícil e onerosa de fiscalizar, o governo por sua vez instituiu a cobrança antecipada por substituição tributaria do ICMS, impostos este que seria pago pelos varejistas somente nas operações subsequentes (saída/venda do produto do seu estabelecimento com emissão de documento fiscal).

---

<sup>1</sup> Administradora, especialista em administração e mestranda em psicologia. E-mail: patricia.salgado.gea@hotmail.com

<sup>2</sup> Administrador, especialista em administração e mestre em psicologia. E-mail: zucheli@gmail.com

<sup>3</sup> Contador, pós-graduado em Ciências Contábeis. E-mail: travassosmlst@oi.com.br

<sup>4</sup> Bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade Salgado de Oliveira (Universo). E-mail: francianyduarte@yahoo.com.br

Este regime de tributação consiste basicamente em um contribuinte chamado de substituto, que é responsável em efetuar o pagamento do tributo e o contribuinte substituído que é aquele que tem o imposto devido relativo às operações e prestações de serviços pago pelo contribuinte substituto, ou seja, o que antes seria cobrado somente no momento da venda do varejista (substituído) com esta sistemática o imposto é antecipado pelo industrial (substituto) sendo embutido em sua nota fiscal de venda o ICMS ST que automaticamente será arcada pelo destinatário (varejista, atacadista) pois o valor do mesmo será somado no total da nota fiscal, transferindo apenas a responsabilidade do repasse ao governo que será do contribuinte substituto.

Neste contexto, a presente pesquisa tem o objetivo de abordar a possibilidade de reaver os valores pagos a título de ICMS, recolhidos sob o regime da Substituição Tributária, por uma empresa beneficiada pelo regime especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, conhecido como Simples Nacional (ou “Supersimples”) instituída pela Lei complementar 123/2006, quando ocorre a devolução de uma venda cujo imposto já tenha sido pago anteriormente, lembrando que a legislação tributária não prevê a utilização do registro de apuração de ICMS para as empresas do simples nacional já que as mesmas não apuram o seu ICMS PRÓPRIOS pela sistemática do débito e crédito, mas sim por tabelas estabelecidas pela própria lei complementar de acordo com as suas atividades, porém no caso do ICMS por substituição tributária a regra para a apuração em geral é a mesma.

## **2 - HISTÓRIA DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

A substituição tributária foi criada com intuito de aumentar a arrecadação e facilitar a fiscalização, pois o foco das ações fiscais recairiam basicamente nas indústrias que através da regra da substituição tributária tornam-se os responsáveis pelo recolhimento antecipado do ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) evitando assim a sonegação fiscal por parte dos varejistas e distribuidores que somam a grande maioria dos contribuintes, exigindo assim por parte do governo um maior esforço, aumento de efetivo na fiscalização consequentemente aumentando os custos para ter o controle das arrecadações de impostos.

No sistema normal de débito e crédito e do simples nacional o contribuinte recolheria o ICMS apenas na venda da mercadoria o que poderia demorar muito ou nem acontecer oficialmente para que o governo pudesse arrecadar estes impostos, com isso na década de 70 passou-se a considerar a substituição tributária como uma forma de

facilitação operacional do imposto, porém este assunto foi muito discutido e questionado pela indústria que se negavam a tal retenção com alegação de que não existia uma lei complementar para a regulação desta obrigação.

Por meio da Emenda Constitucional nº 03/1993, a substituição tributária ganhou status constitucional, mais especificamente em seu artigo 150, §7º:

Art. 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. (Constituição Federal de 1988)

Mesmo com a emenda constitucional 03/93 a substituição tributária ainda precisava de viabilidade aplicativa, o que foi ocorrer apenas 3 anos mais tarde quando foi editada a Lei Complementar nº 87/1996.

"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". (Redação dada pela (Lei Complementar 114, de 16.12.2002)

§ 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. (Lei Complementar 114, de 16.12.2002)

"§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado." (Lei Complementar 114, de 16.12.2002)

Apesar do contribuinte substituto ter a obrigação da retenção e recolhimento da substituição tributária esta responsabilidade pode também ser atribuída ao contribuinte substituído nos casos em que o mesmo recebe mercadorias de dentro ou de fora do Estado onde percebe-se que a devida substituição não foi alvo de retenção, tornando-se o sujeito passivo por substituição, também chamado de responsável solidário.

Esse conceito também é aplicado nas mercadorias sujeita a ST apenas nas operações internas. O Governo Estadual poderá atribuir responsabilidades a cada tipo de operação com substituição tributária inclusive nas operações destinadas a consumidor final ao que se refere a diferença de alíquota interestadual, que deverá ser calculada pelo remetente quando houver protocolo entre os estados.

Os Estados interessados pela adoção do sistema de substituição tributária nas operações interestaduais deverão obrigatoriamente participar de convênios e protocolos

firmados entre eles, o contribuinte substituto deverá sempre observar as regras da unidade federada de destino para cálculo e recolhimento do ICMS substituição tributária.

## **2.1. Tipos de Operações com ST**

**2.1.1. Antecedentes** – também conhecida por substituição "para trás", acontece quando o imposto a ser recolhido é referente a fato gerador que já tenha ocorrido (passado). Exemplo: O "diferimento", onde a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido pelo remetente se transfere para o adquirente da mercadoria e, cumulativamente, adia-se o início do prazo de recolhimento do imposto devido.

**2.1.2. Concomitantes** – Quando a responsabilidade do pagamento é transferida a outro contribuinte e não ao realizador da operação ou prestação simultaneamente ao fato gerador. Exemplo: Na contratação de empresa de transporte de outro estado onde o ICMS deverá ser recolhido pelo contratante no momento da contratação do serviço.

**2.1.3. Subsequentes** – também conhecida como substituição "para frente", é a mais comum, refere-se às operações ou prestações futuras, ou seja, quando o sujeito passivo recolhe os dois impostos: o ICMS próprio gerado através da tributação sobre a venda atual e o ICMS Substituição tributária devido nas operações subsequentes antes mesmo que ocorra o fato gerador das mesmas, geralmente tratada como retenção na fonte. Como é uma antecipação da tributação não existe preço exato para formação da sua base de cálculo, sendo assim a legislação estabelece a agregação de um percentual chamado de MVA (margem de valor agregado) para cada produto, a ser somado ao valor da operação. Normalmente nesta modalidade de substituição a responsabilidade inicial fica com o fabricante, o importador ou o arrematante, que ficará na condição de responsável do recolhimento dos impostos relativos as próximas operações destinadas ao consumidor final.

## **2.2. Tipos de contribuintes:**

**2.2.1. Substituto:** É aquele que no momento de sua venda além de pagar o ICMS próprio da operação também é obrigado a fazer a retenção/ antecipação do imposto relativo a operações subsequentes, destacando em sua nota fiscal em campos próprios, agregando este valor no total da mesma e recolhendo-o ao fisco em guia separada.

**2.2.2. Substituído:** São aqueles que adquirem a mercadoria já com o ICMS retido anteriormente pelo contribuinte substituído. O contribuinte substituído (atacadista, distribuidor e varejista) não poderá se creditar do ICMS na entrada pois não terá débito em sua saída.

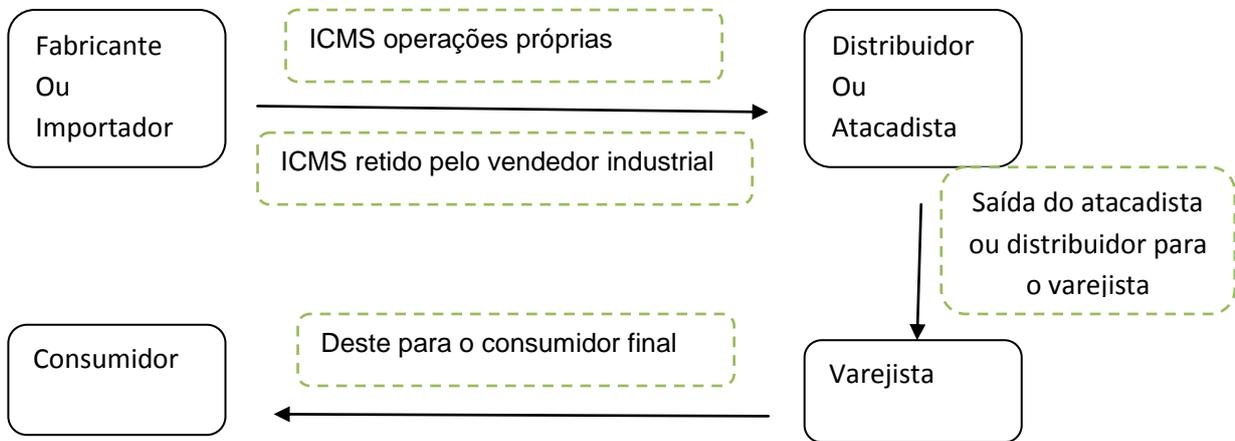


Figura 01 - Fonte: (Curso - Treina Rio – treinamento e desenvolvimento)

### 3. CÁLCULOS

#### 3.1. Base de Calculo do ICMS ST

A base de calculo da ST é o preço máximo do varejo fixado pela autoridade competente, quando da não existência deste teto, a base será formada pelo valor da venda somado ao IPI, frete, seguros e outras despesas acessórias que vierem a compor a nota fiscal incluindo também a esta base de calculo as bonificações, descontos e outras deduções concedidas no valor total do produto, adicionado da parcela resultante da aplicação do MVA (margem de valor agregado) determinada por convenio ou protocolo de acordo com a mercadoria ou seguimento.

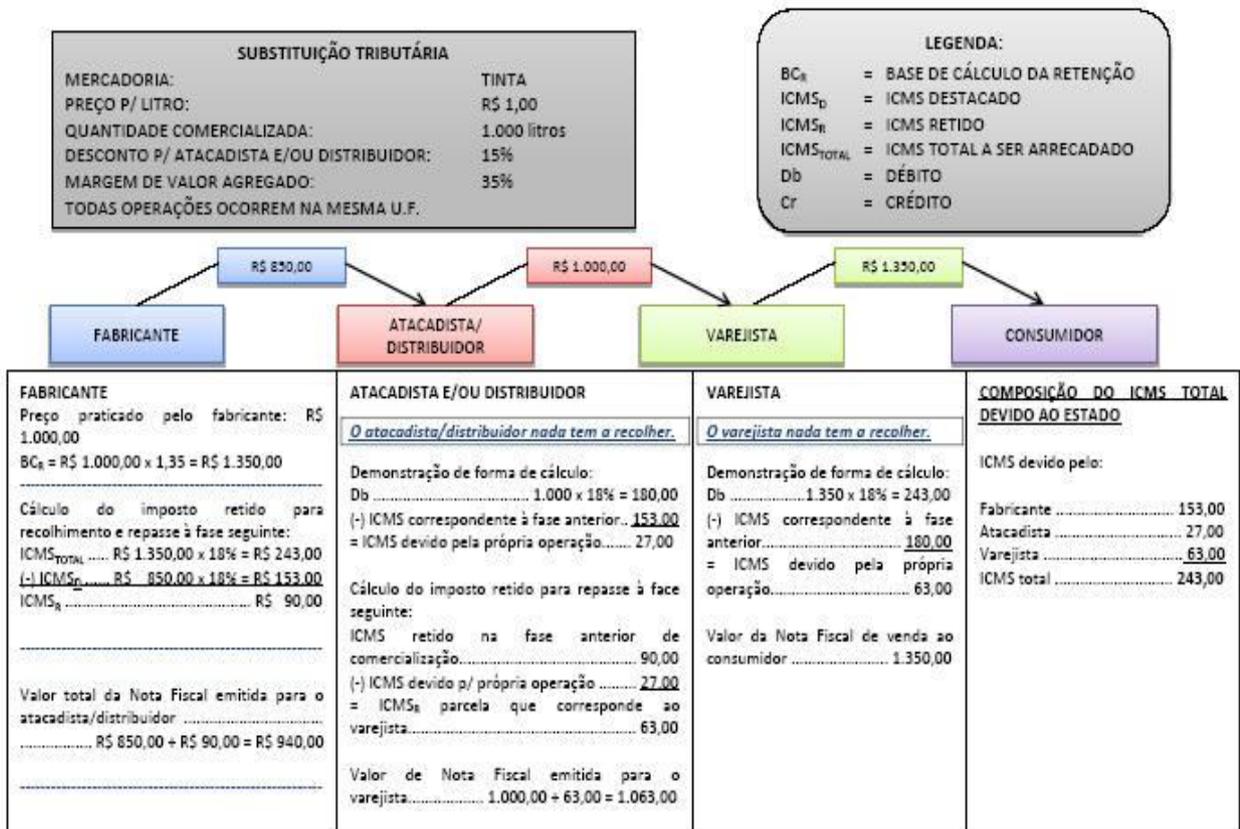
#### 3.2. Da não Cumulatividade

Conforme o Art. 19 da LC. 87/96 da Constituição Federal “O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.” Ou seja, os valores do ICMS pagos na aquisição de mercadorias e serviços prestados, destinados a emprego no processo de industrialização ou comercialização, cuja saída

será tributada pelo imposto, constituem débitos em favor do fisco e crédito ao contribuinte adquirente. Esses valores deverão constar destacados nas Notas Fiscais relativas as aquisições dos referidos produtos e serviços.

### 3.3. Dinâmica de Aplicação da Substituição Tributária

De acordo com o Livro II do RICMS art. 5º inc. IV, § 1º: não podem ser abatidos da base de cálculo para a retenção da substituição tributária: Os descontos incondicionais nem tampouco os descontos condicionais, este abatimento só é permitido nos casos de operações próprias.



Fig

ura 02 - Fonte: Manual ST – econeteditora.com.br

### 3.4. Operações Internas

#### Exemplos Prático:

Empresa Vendedora: TUDO TEM MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA ME  
 Contribuinte Substituto Tributário, para a empresa compradora: VAREJÃO MATERIAIS

DE CONSTRUÇÃO LTDA ME – Contribuinte substituído. Ambas as empresas estão localizadas no Rio de Janeiro.

Produto a ser vendido: PORTA, mercadoria sujeita à substituição tributária. O valor da mercadoria é de R\$ 1.000,00. Temos ainda despesas de transporte (R\$ 200,00) e outras despesas acessórias (R\$ 100,00), além da tributação pelo IPI (5%).

Primeiramente identificamos os valores que compõem a base do IPI para calcularmos o mesmo que será somado ao valor do produto mais as despesas acessórias e frete, para preenchimento da nota fiscal:

<b>VALORES RELATIVOS À OPERAÇÃO</b>	
Valor dos produtos	R\$ 1.000,00
Valor do IPI (alíquota de 5%)	R\$ 65,00
Valor do transporte	R\$ 200,00
Valor das despesas acessórias	R\$ 100,00

Tabela 01 - Fonte: econeteditora – adaptado pelo autor deste artigo (2015)

Em seguida, calcula-se o ICMS relativo à operação própria. A base de cálculo será igual à do IPI. Aplicando sobre esta base de cálculo a alíquota interna de 19% (18% + 1% relativo ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza), para obtermos o valor relativo ao ICMS de operação própria:

<b>VALOR RELATIVOS AO ICMS – OPERAÇÃO PRÓPRIA</b>	
Base de cálculo	R\$ 1.300,00
Alíquota	19%
Valor do ICMS	R\$ 247,00

Tabela 02 - Fonte: econeteditora – adaptado pelo autor deste artigo (2015)

Para obtermos a base de cálculo da substituição tributária, deverão ser somados o VALOR DOS PRODUTOS + IPI + FRETE + Despesas acessórias. Sobre resultado desta soma aplica-se a Margem de Valor Agregado (no caso em questão, 46%), agregando o resultado ao valor inicial, chegando-se ao valor da base da ST:

<b>BASE DE CÁLCULO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	
Valor dos produtos	R\$ 1.000,00
Valor do IPI (alíquota de 5%)	R\$ 65,00

Despesas acessórias (inclusive o valor do frete)	R\$ 300,00
Total da soma:	R\$ 1.365,00
MVA (46%) R\$ 1.365,00 x 46%	R\$ 627,90
Base de Calculo da ST	R\$ 1.992,90

Tabela 3 - Fonte: econeteditora – adaptado pelo autor deste artigo (2015)

Após acharmos a base de cálculo da substituição tributária, aplica-se a alíquota interna (19%) sobre a mesma. Deste quociente, deve ser subtraído o valor do imposto relativo à operação própria:

<b>VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	
Base de cálculo da substituição tributária	R\$ 1.992,90
Alíquota	19%
SUBTOTAL	R\$ 378,65
ICMS operação própria (deduzir)	(R\$ 247,00)
ICMS Substituição tributária	R\$ 131,65
Valor do ICMS ST pago em DARJ ref. ao FECFP	R\$ 6,93
Valor do ICMS ST pago em DARJ Subst. Trib.	R\$ 124,72

Tabela 04 - Fonte: econeteditora – adaptado pelo autor deste artigo – (2015)

<b>TOTAL DA NOTA FISCAL</b>	
Valor total dos produtos	R\$ 1.000,00
Valor do ICMS Substituição Tributária	R\$ 131,65
Valor do IPI	R\$ 65,00
Valor do frete	R\$ 200,00
Valor das despesas acessórias	R\$ 100,00
TOTAL DA NOTA	R\$ 1.496,65

Tabela 05 - Fonte: econeteditora – adaptado pelo autor deste artigo (2015)

### 3.5. Operações Interestaduais

#### Exemplo Prático:

Venda da empresa TOMA LA DA CÁ ARTIGOS CASA E CONTRUÇÃO, substituto tributário, para a empresa ARMARINHO DO BAIRRO COMERCIO VAREJISTA LTDA ME, substituído. A vendedora está localizada em São Paulo, e a adquirente, no Estado do Rio de Janeiro.

Produto a ser vendido: PORTA, mercadoria sujeita à substituição tributária. O valor da mercadoria é de R\$ 1.000,00. Temos ainda despesas de transporte (R\$ 200,00) e outras despesas acessórias (R\$ 100,00), além da tributação pelo IPI (5%).

Primeiramente identificamos os valores que compõem a base do IPI para calcularmos o mesmo que será somado ao valor do produto mais as despesas acessórias e frete, para preenchimento da nota fiscal:

<b>VALORES RELATIVOS À OPERAÇÃO</b>	
Valor dos produtos	R\$ 1.000,00
Valor do IPI (alíquota de 5%)	R\$ 65,00
Valor do transporte	R\$ 200,00
Valor das despesas acessórias	R\$ 300,00

Tabela 06 - Fonte: econeteditora – adaptado pelo autor deste artigo (2015)

Em seguida, calcula-se o ICMS relativo à operação própria. A base de cálculo será igual à do IPI, ou seja, o valor dos produtos mais as despesas acessórias. Aplicando sobre esta base de cálculo a alíquota interestadual de 12%, chegamos ao valor do ICMS relativo à operação própria:

<b>VALOR RELATIVOS AO ICMS – OPERAÇÃO PRÓPRIA</b>	
Base de cálculo	R\$ 1.000,00
Alíquota	12%
Valor do ICMS	R\$ 120,00

Tabela 07 - Fonte: econeteditora – adaptado pelo autor deste artigo (2015)

Para obtermos a base de cálculo da ST, deverão ser somados o Valor dos Produtos + IPI + Frete + Despesas acessórias. Sobre resultado desta soma aplica-se a Margem de Valor Agregado (no caso em questão, 52,10%), agregando o resultado ao valor inicial, chegando-se ao valor da base da Substituição Tributária:

<b>BASE DE CÁLCULO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	
Valor dos produtos	R\$ 1.000,00
Valor do IPI (alíquota de 5%)	R\$ 65,00
Despesas acessórias (inclusive o valor do frete)	R\$ 300,00
Total da soma:	R\$ 1.365,00
MVA (52,10%) R\$ 1.365,00 x 52,10%	R\$ 711,16
Base de calculo da ST:	R\$ 2.076,16

Tabela 08 - Fonte: econeteditora – adaptado pelo autor deste artigo (2015)

Após acharmos a base de cálculo da substituição tributária, aplica-se a alíquota interna (19%) sobre a mesma. Deste quociente, deve ser subtraído o valor do imposto relativo à operação própria:

<b>VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	
Base de cálculo da substituição tributária	R\$ 2.076,16
Alíquota	19%
SUBTOTAL	R\$ 394,47
ICMS operação própria (deduzir)	(R\$ 120,00)
ICMS Substituição tributária	R\$ 274,47
Vr do ICMS ST pago em DARJ cód. 750-1 ref. ao FECF	R\$ 7,11
Valor do ICMS ST pago em GNRE	R\$ 267,36

Tabela 09 - Fonte: econeteditora – adaptado pelo autor deste artigo (2015)

<b>TOTAL DA NOTA FISCAL</b>	
Valor total dos produtos	R\$ 1.000,00
Valor do ICMS Substituição Tributária	R\$ 274,47
Valor do IPI	R\$ 65,00
Valor do frete	R\$ 200,00
Valor das despesas acessórias	R\$ 100,00
TOTAL DA NOTA	R\$ 1.639,47

Tabela 10 - Fonte: econeteditora – adaptado pelo autor deste artigo (2015)

#### **4. PROCEDIMENTOS APLICÁVEIS AO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO:**

##### **4.1. Emissão de nota fiscal (art. 22- Livro II – RICMS/00)**

Na saída de mercadoria sujeita ao regime o contribuinte substituto deverá informar em sua nota fiscal além das indicações exigidas na legislação a base de cálculo para retenção e o valor do imposto retido por substituição tributária. procedendo sua escrituração no registro de saída nas colunas próprias, os dados relativos à operação e na coluna “Observações” na mesma linha, os valores do imposto retido e da respectiva base de cálculo, utilizando colunas distintas para tais indicações, sob o título “Substituição Tributária”. Os valores lançados nas colunas relativas ao imposto retido e a sua base de cálculo serão totalizados no último dia do período de apuração separados por operações internas e interestaduais.

## **4.2. Escrituração fiscal (art. 23 – Livro II – RICMS/00)**

Para a escrituração deverá ser utilizada a folha seguinte ao da operações próprias indicando na mesma a expressão “Substituição tributaria”, utilizando o que couber, os quadros “débitos do imposto” “Crédito do Imposto” e “apuração dos saldo”, devendo ser lançado as operações internas com retenção do imposto no campo “ Por saída com débito de Imposto” e os valores referente às devoluções que sofreram retenção do ICMS ST no campo “Por entradas com Débito do Imposto”, na folha seguinte deverão se lançados também as operações interestaduais efetuadas pelo substituto detalhando os valores relativo a cada federação identificando-as na coluna “Valores contábeis”.

## **4.3. Recolhimento (art. 24 – Livro II – RICMS/00)**

Os valores apurados e registrados nas apurações referente a ST Interna deverão se recolhidos por meio de DARJ (documento de arrecadação do Estado do Rio de Janeiro) que deverão se r emitidas pelo próprio portal da fazenda: [www.fazenda.rj.gov.br](http://www.fazenda.rj.gov.br), quanto a ST interestadual deverá ser recolhida por meio de GNRE (guia nacional de recolhimento estadual) podendo ser obtido informações do seu preenchimento também pelo site acima indicado.

## **5. PROCEDIMENTOS APLICÁVEIS AO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO:**

### **5.1. Escrituração e emissão de n.f. (art. 27- Livro II – RICMS/00)**

O contribuinte Substituído deverá escriturar as mercadorias cuja entrada já tenham sido alvo de retenção da substituição tributaria na coluna “Outras”, de operações sem crédito do imposto e anotar na coluna “observações”, a base de calculo e o valor do imposto retido por ST.

Na saidas destas mercadorias o contribuinte substituído deverá emitir nota fiscal sem destaque do imposto informando que o mesmo já foi retido anteriormente por substituição tributaria. A escrituração desta nota deverá ser feita no registro de saida utiliando a coluna “outras” de operações sem débito do Imposto”.

## **6. RESTITUIÇÃO – PROCEDIMENTOS**

“ É Assegurado ao contribuinte substituido o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributaria correspondente ao fato gerador

que não se realizar, caracterizado pela inoccorrência de operação subseqüente por motivo de perda, roubo, quebra, extravio, inutilização ou consumo da mercadoria, devendo no caso, ser comunicada no prazo de 10 dias a contar da data em que ocorrer o evento e que no prazo máximo de 90 dias, efetuará as verificações cabíveis e autorizará o crédito correspondente ao imposto retido atualizado, o qual será lançado no campo "007 – outros créditos do RICMS", consignando-se a expressão "restituição de imposto retido".

Em não havendo deliberação no prazo de 90 dias, o contribuinte substituído poderá efetuar o crédito atualizado objeto do pedido, observando que, em havendo decisão contrária irrecorrível deverá efetuar o estorno do crédito no prazo máximo de 15 dias da notificação também devidamente atualizado." (art. 17,18 e 19 – Livro II RICMS /00)

O fato gerador não realizado caracteriza-se pela inoccorrência de operação subseqüente por motivo de perda, roubo, quebra, extravio, inutilização ou consumo de mercadoria, não ocorrendo este fato deverá ser feita comunicação a repartição fiscal de jurisdição do contribuinte onde será verificado o pedido e sendo procedente a decisão, será feita uma autorização de crédito relativo ao valor retido com devidas atualizações na escrituração fiscal do contribuinte.

Este crédito deverá ser lançado na coluna "Outros Créditos" do Livro Registro de Apuração do ICMS, consignando-se a expressão "Restituição de imposto retido".

## **7. RESSARCIMENTO – PROCEDIMENTOS (ART. 20 – LIVRO II RICMS)**

Nos casos de saída de mercadoria em operações interestaduais ou na não efetivação do negócio o contribuinte substituído solicitará o ressarcimento do imposto retido por ST, mediante emissão de nota fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do estabelecimento que tenha efetuado a retenção, pelo valor do imposto retido, esta nota deverá ser visada pela repartição fiscal, acompanhada de um relatório detalhando as operações com outros estados acompanhando seus respectivos documentos de forma a provar que a mercadoria não ficou no destinatário.

Para haver a substituição tributária em operações interestaduais é necessário o acordo entre os estados, os mesmos são instituídos por meio de protocolos e convênios entre as unidades federativas conforme conv. 133/97 e disposições gerais do conv. 81/93.

Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente. (Clausula primeira – com. ICMS 81/93)

## **8. PROCEDIMENTOS NA DEVOLUÇÃO (ART. 35 – LIVRO II DO RICMS)**

Nos casos de devolução de mercadoria cujo o imposto já tenha sido pago antecipadamente por substituição tributária a legislação prevê que o contribuinte poderá se creditar deste valor desde que conste no documento fiscal relativo a devolução o número da n.f. originária, o valor da substituição e o motivo da mesma.

O contribuinte substituto tributário que estiver recebendo a nota deverá lançar em seu registro de entradas a nota referente a devolução em “Operações com crédito do ICMS” informando na coluna “Observações” o valor da base de cálculo e do imposto retido que foi alvo da devolução, os mesmos serão totalizados e transportados para o campo “Outros créditos” do registro de apuração do ICMS na parte de operações próprias, sendo assim efetuada a compensação do referido imposto.

## **9. METODOLOGIA DA PESQUISA**

Para Marconi e Lakatos (2006), a escolha da metodologia se relaciona com o problema estudado, em função do objetivo da pesquisa, a natureza do fenômeno, e de outras questões de razão investigativa. Assim visa descrever e seguir os procedimentos adotados na pesquisa.

Segundo Gil (2008), as pesquisas se classificam três grupos, em relação a seu tipo: Descritivas, explicativas e exploratórias, verificando hipóteses causais. Para ele na atualidade estas recebem outra definição, pois verificam hipóteses causais, descritas como explicativas.

A seguir, apresentam-se os conceitos dos tipos de pesquisa, segundo os objetivos citados por Gil (2008): Pesquisa exploratória: tem como objetivo primordial desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, com base na formulação do problema ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores.

Pesquisa descritiva: tem como finalidade a descrição das características de determinada população, ou fenômenos, ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

Pesquisa explicativa: caracterizada pela preocupação em identificar as causas que contribuem para a ocorrência do fenômeno.

Desta forma esta pesquisa se relaciona:

I. Quanto aos fins:

- a) Exploratória – porque se propôs a explorar a importância de um método eficaz e rápido para que as empresas optantes pelo regime tributário do Simples Nacional se creditem do ICMS ST pagos antecipadamente nos casos em que ocorre a devolução desta venda;

- b) Explicativa – pela explicação dada aos comentários e citações dos autores pesquisados e comentados;

## II. Quanto aos meios

- a) Documental – para sua elaboração foi utilizado material disponibilizado na Internet, publicações sobre o assunto, arquivos técnicos especializados como: Monografias, dissertações, teses e manuais.
- b) Bibliográfica – pelas obras consultadas e comentadas nesta pesquisa;

## 10. PROBLEMA DETECTADO

Embora a legislação através do RICMS/RJ preveja os casos de restituição, indébito, ressarcimento e devolução com suas respectivas orientações e procedimentos, a mesma não deixa claro a medida a ser adotada pelos contribuintes optantes pelo simples nacional, pois apesar da regra da substituição ser aplicada praticamente de forma igual aos contribuintes beneficiados pela LC 123/2006 a sistemática de apuração de seus impostos próprios é bem diferente, uma das diferenças e principais para a questão da devolução é a dispensa pela própria legislação estadual de algumas obrigações acessórias para os optantes do simples Nacional.

A principal dispensa e mais relevante para este caso refere-se exatamente ao registro de apuração de ICMS, sendo por tanto impossível de registrar os valores referente a devolução de uma mercadoria devolvida cuja a ST já tenha sido paga anteriormente por empresa optante do simples, para que a mesma se credite automaticamente no final do período de apuração de seus impostos, dessa forma como a legislação não traz embasamento legal para que o contribuinte deste regime abata o crédito em suas operações subsequentes, o contribuinte do simples nacional acaba tendo que recorrer ao ato administrativo junto as repartições fiscais procedendo o pedido de devolução do referido imposto pago indevidamente, trazendo por tanto transtornos a empresa pois as decisões administrativas costumam demorar e por se tratar de um fato que poderá ocorrer varias vezes, torna-se inviável e moroso para o bom desempenho na rotina fiscal da empresa, contrariando totalmente a premissa que norteia a lei do Simples Nacional:

"Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei." (Constituição Federal)

A ideia inicial seria de que as mesmas fossem beneficiadas com a desburocratização e redução da carga tributária sobre os pequenos empreendimentos, porém esta desburocratização foi implantado parcialmente, pois não alcançou o âmbito estadual no que se refere a sistemática da substituição tributaria, criando não só uma disputa fiscal injusta com empresas de maiores porte como também burocratizando ainda mais o procedimento de restituição de indébito dessas empresas, por falta de uma previsão legal que oriente a restituição/ ressarcimento diretamente na apuração de seus impostos como é feito no regime do Lucro Presumido e no Lucro Real.

## **11. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Perante a necessidade do governo em arrecadar, percebe-se que devido ao reduzido efetivo de fiscais fazendários, é imprescindível a implantação de técnicas que possibilitem agilizar e controlar a arrecadação sem que o contribuinte optante pelo simples nacional seja afetado onerosamente e administrativamente. Deste modo com base na pesquisa aplicada, conclui-se que é de uma extrema importância e relevância para o planejamento tributário das pequenas e médias empresas optante pelo simples nacional a introdução de forma de recuperação do crédito de ICMS ST quando devido de forma mais simples e rápida para o contribuinte e eficaz para o estado.

Neste Sentido, podemos verificar a necessidade de uma previsão legal para orientar as empresas do Simples para restituir seus indébitos de ICMS ST e buscar uma forma de adequar a sua apuração mensal para tal procedimento quando o mesmo ocorrer.

Atualmente as mesmas apuram seu imposto sobre faturamento de acordo com os anexos I ao VI da Lei complementar 123/2006, tendo por tanto seus recolhimentos unificados em uma só guia, o DAS (documento de arrecadação simples), a receita líquida da empresa é informada mensalmente no sistema PGDAS (Programa gerador do documento de arrecadação do simples Nacional) levando em consideração o tipo de venda ou serviços prestado atentando-se as reduções, recolhimentos fixos, isenções, entre outras especificações tributárias estabelecidas pela legislação.

Assim como os impostos próprios do simples nacional são apurados pelo PGDAS, com base nas pesquisas realizadas a substituição tributaria também poderia ter o seu campo específico dentro do sistema ou até mesmo sistema próprio em separado para sua apuração de forma mais simplificada e justa, sendo extremamente eficaz na resolução do problema da devolução/ ressarcimento do indébito onde a forma atual que é o ato

administrativo, é muito moroso e desgastante, tanto para o contribuinte quanto para as repartições que demandam de um efetivo maior para análise desses processos que poderiam ser automáticos sendo feitos de forma online, tendo também como ponto positivo um maior controle das apurações e pagamentos da ST pela própria administração fazendária nos casos de fiscalização.

## 12. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

OLIVEIRA, Antônio Sérgio de. **Manual da Substituição tributária do ICMS DO Estado de São Paulo**. 1. ed. Sapucaia do Sul: Nota Dez. 2010.

Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços do Estado do RJ - decreto 27.427/2000, acesso em:

<[http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu\\_structure/legislacao/legislacao-estadualnavigation/coluna2/RegulamentoDoICMS?\\_afLoop=2003973972223000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A80773&\\_adf.ctrl-tate=m3brblo4n\\_231#TITULO\\_I](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/legislacao/legislacao-estadualnavigation/coluna2/RegulamentoDoICMS?_afLoop=2003973972223000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A80773&_adf.ctrl-tate=m3brblo4n_231#TITULO_I)> Acesso em 23/05/2015.

**SITE:** BRASIL, Constituição Federal do Brasil. **Emendas Constitucionais**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm)>. Acesso em: 24/05/2015.

**SITE:** BRASIL, **Portal Tributário. Substituição Tributária do ICMS**. Disponível em: <[http://www.portaltributario.com.br/guia/substituicao\\_tributaria.html](http://www.portaltributario.com.br/guia/substituicao_tributaria.html)>, acesso em: 01/06/2015.

**SITE:** BRASIL, econeteditora. **Portal da Nota Fiscal**. Disponível em: <[http://www.econeteditora.com.br/index.asp?url=/boletim\\_icms/bo-icms-sp/sp-11/boletim-04/icms\\_sp\\_dev\\_subst\\_tribu\\_sp.php?1=1#>](http://www.econeteditora.com.br/index.asp?url=/boletim_icms/bo-icms-sp/sp-11/boletim-04/icms_sp_dev_subst_tribu_sp.php?1=1#>). Acesso em: 02/06/2015.

**SITE:** BRASIL, Fazenda RJ. **Manual ST**. Disponível em: <[http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site\\_fazenda/informacao/icms/substituicao\\_trib/Manual\\_ST\\_v1.pdf](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/informacao/icms/substituicao_trib/Manual_ST_v1.pdf)>. Acesso em: 05/06/2015.

