



**ASPECTOS FISCAIS DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
NO ESTADO DE GOIÁS NO COMÉRCIO ATACADISTA**

**TAX ASPECTS OF THE TAX REPLACEMENT REGIME IN THE
STATE OF GOIAS IN WHOLESALER**

Alexandre Gonçalves da Abadia Seixas

Graduando em Ciências Contábeis pela Uni Evangélica – GO

Anderson Carlos da Silva

Professor Orientador do Curso de Ciências Contábeis da Uni evangélica – GO

¹ Alexandre Gonçalves da Abadia Seixas - Bacharelando no curso de Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Anápolis (Uni Evangélica) – Brasil - E-mail: alexandregoseixas@gmail.com

² Anderson Carlos da Silva – Professor do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Anápolis (Uni Evangélica) – Brasil – E-mail: andersoncarlosuniversocontabil@gmail.com

Resumo:

O presente trabalho expõe uma pesquisa pouca explorada sobre o comércio atacadista e o entendimento da Substituição Tributária no contexto deste segmento comercial, no qual é trivial para aqueles inseridos neste ramo procurar melhor entendimento deste tributo de grande relevância que é o ICMS-ST no estado de Goiás, que ao abordar este tema, alcançara um vasto entendimento. Para dar início ao trabalho foi empregada a pesquisa qualitativa do tipo bibliográfica. A finalidade, portanto, é suceder conhecimento a respeito da substituição tributária sobre o atacado. No desenrolar deste trabalho retratado como funciona, aonde abrange, demonstrando como é válido a prática do recolhimento antecipado do tributo, discorrer o conceito de tributo, conceituar sobre a própria substituição tributária, apresentar um breve conhecimento do comércio atacadista que nos dias atuais é uma potência em sua área de atuação e sua ampla diversidade

Palavras Chave: Substituição Tributária, Comércio Atacadista, Tributo.

Abstract:

The present work exposes a little explored research on the wholesale trade and the understanding of Tax Substitution in the context of this commercial segment, in which it is trivial for those inserted in this branch to seek a better understanding of this highly relevant tax which is the ICMS-ST in the state of Goiás, which when approaching this topic, had reached a wide understanding. To start the work, qualitative research of the bibliographic type was used. The purpose, therefore, is to gain knowledge about the wholesale tax substitution. In the course of this work, it portrays how it works, where it covers, demonstrating how valid the practice of paying the tax in advance is, discussing the concept of tax, conceptualizing the tax substitution itself, presenting a brief knowledge of the wholesale trade that today is a power in its area of operation and its wide diversity

Keywords: Tax Replacement, Wholesale Trade, Tax.

1.INTRODUÇÃO

As empresas encontram diversas dificuldades relacionadas a gestão, nas quais pode-se observar que o planejamento tributário é um dos temas mais complexos e abrangentes no que tange a administração, fatos como crise econômica, desemprego, falta de mão de obra qualificada, políticas públicas cada vez mais complexas e abrangentes vem modificando a maneira de gerir os negócios tornando assim um grande desafio para empresários.

Neste sentido pode-se observar que os tributos diretos e indiretos possuem um grande impacto, pois são através deles que a máquina pública consegue gerir as demandas da população, sendo que um dos principais tributos utilizando neste aspecto trata-se do ICMS, (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação). E le incide na circulação de mercadoria em todos o território nacional e está previsto na constituição sendo de competência dos Estados e do Distrito Federal, de acordo com Artigo 155 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) – 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93 – DOU de 18.03.1993.)

Existem formas distintas de recolhimento do imposto anterior descrito, dentre elas se destaca o regime de substituição tributária onde este determina que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte, tem por objetivo evitar possíveis de fraude perante o fisco, pois o imposto e recolhido antecipadamente facilitando assim a fiscalização dos contribuintes. A previsão legal da Substituição Tributária está no art. 150 da Constituição Federal (BRASIL, 1988):

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 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.

Através dos pontos acima descritos, esta pesquisa responde a seguinte problemática:
Quais são os principais aspectos fiscais na substituição tributária no estado de Goiás no comércio atacadista?

A presente pesquisa como um todo tem o objetivo **apresentar os principais aspectos da substituição tributária no estado de Goiás levando em consideração como principal segmento o comércio atacadista.**

O objetivo geral da pesquisa levantar os principais aspectos da substituição tributária no estado de Goiás. Os objetivos específicos tratam se de: (a) definir o que é Tributo conceituando os aspectos fiscais, (b) conceituar Substituição Tributária, (c) sintetizar a Legislação Pertinente a Substituição Tributária no Estado de Goiás, (d) exemplificar o Cálculo da Substituição Tributária, (e) historiar tributos; (f) contextualizar comércio atacadista.

O presente tema se justifica, por ser um assunto de grande relevância no planejamento tributário das organizações e apresenta poucos estudos com foco no segmento apresentado, sendo que o regime substituição tributária é um sistema complexo de difícil compreensão e aplicação.

As hipóteses se trata: Objetivar o conhecimento da Substituição Tributária, conhecer brevemente os tributos desde os primórdios da vida do ser humano, evidenciar tributos, comentar a abrangência do comércio atacadista.

O referencial teórico divide-se em sete subcapítulos onde primeiro subcapítulo defini tributos, o segundo subcapítulo conceitua a substituição tributária, o terceiro subcapítulo sintetiza a legislação pertinente a substituição tributária, o quarto subcapítulo exemplifica o cálculo da substituição tributária, o quinto subcapítulo conta brevemente a história de tributos, o sexto subcapítulo conceitua aspectos fiscais e o sétimo subcapítulo contextualiza comércio atacadista.

2.Desenvolvimento

Definição de Tributo

Para Sabbag *apud* Nogueira (2013, p. 383) define tributo:

Os tributos [...] são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário.

Constata-se que o tributo de fato trata-se em dar o direito ao Estado de recolher as receitas do patrimônio dos indivíduos e devidamente baseado pelas normas do direito público

que se constituem pelo Direito Tributário. O tributo se qualifica pelo fato que se dá a origem (fato gerador), e não pela destinação ou até por nomes adotados pela lei.

Para Santos (2015) explana tributo como:

O tributo constitui elemento primário do sistema constitucional tributário através do qual se fundamentam vários outros componentes daquela estrutura, além de delimitar o objeto da matéria dentro da qual está inserido. Trata-se de conceito jurídico nuclear do direito tributário brasileiro, em torno do qual gravitam todos os demais institutos e categorias relativas à matéria, sobretudo as competências tributárias e as limitações do poder de tributar.

Nota-se que o tributo é o integrante no sistema constitucional que se destaca em primeiro pois é fundamentado como um importante componente no âmbito tributário jurídico brasileiro pois é dele que se parte o poder de tributar do indivíduo, mas claro dentro da legalidade e limitações tributárias.

O tributo demonstra aspectos de recolhimento de tal, como redigido por lei, conforme Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Art. 3º da CTN (Código Tributário Nacional):

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Assim disposto no Art. 3º, o tributo tende a ser arrecadado de forma legal perante a sociedade, de forma que não aceite formas ilícitas de indivíduos que não exerça atividade administrativa e/ou vinculada de acordo com a lei.

Conceito de Substituição Tributária

Quintanilha (2010) conceitua a Substituição Tributária do ICMS:

É a atribuição da responsabilidade em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, incluindo também o valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual.

A substituição tributária é um tipo de regime de ICMS no qual a responsabilidade pelo recolhimento deste imposto é atribuída a um contribuinte diferente do que realizará o comércio, ou seja, é uma forma de substituir o responsável pelo recolhimento do imposto, conforme deve ser observado na legislação estadual.

Quanto a modalidade da base de cálculo do ICMS-ST, Kushiya *apud* Rosa (2015, p. 40), se expressou:

Observa-se que, quando determinado produto é incluído na ST começa um intenso processo de conversação entre a Fazenda e os setores econômicos, visto que estes, pela lei complementar, também podem fornecer elementos de convicção, sobretudo

pesquisas de preço, de modo a se chegar num percentual de IVA-ST que tenha um mínimo de consenso. Não é raro vermos que determinado IVA-ST fixado pela legislação, é por vezes posteriormente alterado para adequação à realidade do mercado.

Nota-se que a base de cálculo da Substituição Tributária neste sentido é um processo que envolve as entidades de modo geral para discutir e avaliar algum produto incluído na ST e também envolvem pesquisas de preço para que possa atingir um percentual de IVA-ST (Índice de Valor Agregado da Substituição Tributária) seguido da legislação.

Campos (2019) explana o que realmente acontece na prática:

Na prática, o Estado usa essa possibilidade constitucional, para concentrar a cobrança do ICMS em apenas um membro da cadeia produtiva de um produto, fazendo com que ele pague antecipadamente, o imposto que seria coletado apenas nas movimentações posteriores ou anteriores do mesmo produto. Um contribuinte age como substituto de seus pares e coleta não somente o imposto referente a sua movimentação, mas também o referente as movimentações posteriores. Vamos deixar ainda mais simples. O ICMS é devido em todas as movimentações de um produto, desde a sua manufatura, até sua venda ao consumidor final. No entanto, nesse processo muita coisa acontece. Tomemos, por exemplo, um produto que é vendido ao distribuidor, que o vende a um atacadista, que vende ao varejista, que finalmente vende ao consumidor final. O ICMS incide sobre todas essas operações, no entanto, o estado opta por taxar apenas o fornecedor do produto exatamente o que cobraria de todos os membros da cadeia produtiva. Pode parecer que a substituição tributária poderia ser explicada meramente dizendo que apenas um membro da cadeia produtiva será tributado. No entanto, isso não poderia estar mais errado. No nosso exemplo em questão, o fornecedor é apenas o substituto dos demais, e coleta o imposto referente as movimentações futuras que eles farão. O que termina por onerar toda a cadeia produtiva do mesmo jeito.

Percebe-se que a substituição tributária basicamente se concentra em recolher o ICMS do primeiro contribuinte da cadeia, daquele que produz o produto e que este integrante da cadeia pague o imposto antecipado na movimentação que poderia ser recolhido posteriormente ou anteriormente. Referente ao recolhimento do ICMS, neste processo ocorre algumas situações até a venda final, e para que isso aconteça, o produto que é vendido para o atacadista distribuidor, que vende posteriormente ao varejista e que venda ao consumidor final, o ICMS incidi em todas estas operações e não somente para o primeiro da cadeia.

Sintetizando a Legislação Pertinente a Substituição Tributária no Estado de Goiás

De acordo com o Art. 42 do Código Tributário do Estado de Goiás a sujeição passiva por substituição tributária se define:

Art. 42. A sujeição passiva por substituição tributária deve atender ao seguinte (Lei nº 11.651/91, art. 49):

I - o pagamento do imposto feito pelo substituto tributário é definitivo, não se permitindo reajuste, ainda que ocorra eventual diferença entre o valor regularmente tomado como base de cálculo pelo substituto e o efetivamente auferido pelo contribuinte substituído, assegurando-se, porém, o direito à restituição do valor do imposto pago, por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar;

II - formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 (noventa) dias, o contribuinte substituído pode se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo, hipótese em que, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo máximo de 15 (quinze) dias da respectiva notificação, deve proceder ao estorno dos créditos escriturados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis;

III - caso o substituto tributário ou o contribuinte não estejam localizados neste Estado, a substituição depende de Convênio a ser firmado com o Estado da localização do sujeito passivo;

IV - tem o mesmo tratamento tributário dispensado ao transportador autônomo a pessoa jurídica transportadora estabelecida em outro Estado, cuja prestação tenha início no território goiano;

V - caso o cumprimento de obrigação decorrente de substituição tributária dependa de informação ou declaração a ser fornecida por contribuinte ou terceiro envolvido na operação ou prestação, esses respondem solidariamente com o substituto tributário pela respectiva obrigação, quando deixarem de oferecê-la ou a fizerem irregularmente.

Nota-se que no estado de Goiás a legislação que é regulamentada pelo Código Tributário de Goiás pelos artigos de 41 ao 43 e no que tange o Artigo 42 através do mesmo sintetiza que no estado de Goiás, passivo a Substituição Tributária, o pagamento deste imposto deve ser feito pelo substituto assim definindo o contribuinte como o único da cadeia e não permitindo uma ocasional diferença de valores que usualmente imbuído como base de cálculo por aquele que se encontra como substituto e com efeito obtido pelo contribuinte substituído que se não assegurado o direito de se tirar proveito à restituição do imposto pago através da Substituição Tributária, venha corresponder o fato gerador presumido que não a vir a ser realizado.

Vanessa Braz (2012) fixa ainda a Substituição Tributária em operação em que o substituído contribui na operação, fixa:

O contribuinte substituído tributário é aquele que adquire a mercadoria com o ICMS ST já retido. Na operação de substituição tributária subsequente, o substituído tributário é o contribuinte atacadista, distribuidor e varejista, pelo qual o substituto tributário pagou o ICMS relativo à mercadoria a ser por aquele vendido. Em resumo, o substituído tributário é o contribuinte revendedor, que ao adquirir mercadoria, em sua nota fiscal de aquisição o substituto tributário destacou a substituição tributária na nota fiscal, somando no valor total da nota fiscal e recolheu antecipadamente. Este revendedor ao realizar as operações subsequentes dentro do Estado de Goiás, não destacará o imposto novamente, vez que o substituto tributário já o fez.

Distingue-se então que o substituído é o contribuinte que compra a mercadoria com substituição tributária já retida sem o destaque do ICMS, pois o substituto cumpriu com o seu

papel e recolheu antecipadamente e assim a mercadoria apresenta-se sem destaque do ICMS ST na Nota Fiscal. Assim como por exemplo o distribuidor no Estado de Goiás quando realizar a venda subsequente para o próximo da cadeia ainda dentro do Estado, ele posteriormente não destacará o ICMS, pois o primeiro da cadeia o substituto tributário já tenha feito o destaque.

De acordo com a Cefis (2020), define MVA:

MVA é a Margem de Valor Agregado. É uma porcentagem determinada pelas Secretarias da Fazenda dos Governos Estaduais para os produtos, ou grupo de produtos, a fim de calcular o ICMS que deve ser pago por substituição.

Constata-se para que a Substituição Tributária aconteça cada Estado de acordo com as suas Secretarias da Fazenda definam os produtos ou um grupo de mercadorias para o cálculo do ICMS que tem de ser pago por Substituição, para que isso ocorra são dadas as MVA (Margem de Valor Agregado) ou IVA (Índice de Valor Agregado), que são porcentagens disponibilizadas por cada Secretaria em concordância com sua origem.

Exemplificando o Cálculo da Substituição Tributária

Com um exemplo prático sobre o cálculo de Substituição Tributária, Cefis (2020) demonstra:

Se o produto X citado acima tem um MVA definido de 50% e a indústria vende ele a R\$200,00, o valor desse produto para o consumidor final será de R\$300,00, assim o valor da base de cálculo para a substituição tributária é de R\$300,00 e é sobre esse valor que a alíquota será aplicada. Se aplicarmos uma alíquota de 17% teremos um valor de ICMS a recolher de R\$51,00, supondo que a indústria é responsável pelo recolhimento de R\$22,00, a diferença entre esses valores, ou seja, R\$29,00 é o valor referente ao ICMS substituição tributária, que anteriormente deveria ser recolhido pelo distribuidor e pelo lojista, mais que agora será repassado pela indústria juntamente com o valor que é referente a sua parcela do valor total do imposto.

Observa-se então que neste exemplo de um cálculo de ICMS-ST basicamente funciona como a seguir: Produto x com Substituição Tributária no Estado de Goiás.

$R\$ 200 \times MVA 50\% = (50\%)100 + R\$200 = R\$ 300 \times (\text{Aliq. Interna do Est. Goiás}) 17\% = R\$ 51,00 - R\$ 22,00 (\text{Suposição da Industria}) = R\$ 29,00$. Estes 29 reais é o que normalmente a Industria deve recolher antecipados.

Na figura a seguir evidencia bem o processo de recolhimento do imposto, onde a Cefis (2020) apresenta logo abaixo o recolhimento sem e com Substituição Tributária:

Figura1 – Fluxograma Substituição Tributária



Fonte: Blog CEFIS

Ressalta-se que o processo se mostra bastante simples, pois este é um bom exemplo para uma fábrica de refrigerantes no Estado de Goiás. No caso de uma empresa X, fabricante de refrigerantes, o governo determina para esta empresa que faça o recolhimento do valor total do ICMS. Visto que a fábrica já realizou o pagamento dos valores apropriados ao governo, quando as empresas subsequentes comprarem o refrigerante para revenda, não será necessário pagar mais uma vez o ICMS sobre a mercadoria.

Vanessa Braz (2012) explana sobre o cálculo da substituição tributária:

O contribuinte substituído, na operação que realizar, relativamente à mercadoria recebida com imposto retido, deve emitir nota fiscal, sem destaque do imposto, contendo, além dos demais requisitos, a seguinte declaração: IMPOSTO RETIDO NOS TERMOS DO ANEXO VIII DO RCTE. É facultado ao contribuinte substituído efetuar o destaque do ICMS retido, para fins de transferência do respectivo ônus financeiro ao adquirente, mediante aplicação da alíquota interna, quando da emissão da nota fiscal relativa à saída de mercadoria do seu estabelecimento, tomando-se como base de cálculo uma das seguintes alternativas:

- 1) A diferença a maior, entre o valor que serviu de base de cálculo para efeito de retenção na operação anterior e o valor da operação que realizar;
- 2) O valor resultante da aplicação de 50% do IVA correspondente sobre o valor da operação que realizar.

Conhece-se então que o substituído em uma operação subsequente ao emitir uma nota fiscal, deve-se observar que não deve haver destaque do imposto e sim formalizar o destaque do ICMS retido em sua nota fiscal.

Histórico de tributos

Para Santos (2015) historicamente da ênfase no termo tributo:

O signo tributo tem origem no latim “tribuere”, que significa tributar ou repartir entre as tribos. Essa noção surge com a própria ideia de sociedade, no sentido de contribuir materialmente para a satisfação das necessidades comuns dos membros da comunidade.

Observa-se que o termo tributo deriva-se e tem origem do latim, que já na época tinha o significado de compartilhar com os demais os bens materiais como forma de tributar e contribuir com a sociedade e isso demonstra como é antigo este termo, mas ao mesmo tempo tão atual na sociedade em que vivemos.

Monteiro (2014) descreve que:

Desde os tempos mais primórdios, nas eras das cavernas, ao descobrir sua força o tributo era pago ao guerreiro, ao mais forte, como finalidade de recompensa. Porém, com o passar do tempo, com o domínio dos metais e formação das primeiras civilizações, criou-se um novo modelo de relações, dominante e dominado. E a partir daí, o tributo deixou de ser voluntário e passou a ser imposição.

Percebe-se que o tributo é tão antigo quanto a existência da humanidade, e ainda, tão necessário quanto nos dias atuais. Na época o autor descreve que era pago ao guerreiro mais forte, como recompensa, e com o passar dos tempos deixou de ser voluntário passando a ser de forma obrigatória.

Para Ferreira (2015) a história se dá origem:

O tributo tem origem remota e certamente acompanhou a evolução do homem, a criação das primeiras sociedades, o surgimento de líderes tribais ou chefes guerreiros e políticos. Estudos indicam ter sido voluntária a primeira manifestação tributária, em forma de presentes ou ofertas destinadas aos líderes ou chefes, por seus serviços ou sua atuação em favor da comunidade. Depois as contribuições passaram a ser compulsórias, quando os vencidos de guerra eram forçados a entregar parte ou a totalidade de seus bens aos vencedores. Após essa época, começou a cobrança pelos chefes de Estado de parte da contribuição dos súditos, sob a forma de tributos.

Entende-se então que o tributo de uma forma voluntária surgiu nos primórdios do tempo como uma forma de presentear líderes daquela época como maneira de agradecimento por ajudar a comunidade, porém depois de certa época os próprios líderes ali viram uma forma de seus súditos os dar uma parte de suas rendas como contribuição em forma de tributos para os chefes de estado.

No Brasil a história dos tributos se originalizou através da colonização por Portugal, assim conforme descrito por Santos, Âmbito Jurídico, (2020):

Voltando-se para a questão histórica tributária, a origem da tributação no Brasil se deu com a sua colonização por Portugal; assim, o direito vigente, a partir desse momento, sofreu sérias influências do direito geral português, do direito colonial especial formado para o Brasil, dos costumes locais, dentre outros.

Surge, nesse período, o "quinto do pau-brasil", considerado o primeiro tributo brasileiro e decorreu da exploração da árvore nativa pau-brasil. É válido ressaltar que já nessa época eclode o problema de redistribuição tributária.

Neste sentido a história dos tributos foram sofrendo alterações conforme o passar dos anos e através das diversas influências culturais e tecnológicas, chegando assim aos dias atuais com uma grande evolução desde os princípios.

Conceitos de Aspectos Fiscais

De acordo com o Artigo 113 do CTN — Código Tributário Nacional a obrigação tributária divide-se em:

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

A obrigação principal se inicia através do fato gerador, que tem por finalidade o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e se finalizada juntamente com o recebimento da mesma. Já a obrigação acessória está instituída através da legislação tributária e tem por objetivo gerenciar o cumprimento da obrigação principal.

O fato gerador pode ser definido como a hipótese necessária para gerar a obrigação tributária. Para Führer e Führer (2002, p. 50) define fato gerador:

Fato gerador é o fato ou situação que gera ou cria a obrigação tributária. Do francês, fait générateur. O fato gerador, de acordo com a doutrina tradicional, tem dois aspectos. Primeiramente, temos o fato gerador no sentido de concepção, de descrição em tese, feita pela lei, de um fato ou situação que fará surgir a obrigação tributária (se ocorrer o fato X, incidirá o tributo Y). Em segundo lugar, temos o fato gerador no sentido de ocorrência concreta, existente no mundo real, conforme foi descrito na lei (o fato X ocorreu; deu-se, portanto, a incidência do tributo Y).

Podendo desta forma o fato gerador ser considerada uma expressão que indica um fato ou um conjunto de fatos que a lei vincula a uma consequência, gerando assim uma obrigação tributária, seja esta principal ou acessória.

Ainda Führer e Führer (2002, p. 51) denomina aspectos do fato gerador:

O fato gerador pode ser visto sob vários aspectos. Quanto a *modalidade*, o fato gerador pode referir-se à obrigação principal (pagar tributo) ou a uma obrigação acessória (escriturar livros, por exemplo). Também como modalidade, o fato gerador pode ser *instantâneo* (originando em um só ato, como o ICMS ou o IPI), *complexo* (resultante de vários fatos, como o IR, apreciado dentro de um certo período), ou *continuado* (renovado em cada exercício financeiro, como o IPTU).

O fato gerador pode ser observado de diferentes maneiras, sendo elas: Em relação a modalidade onde pode definir obrigação principal, ou seja, o ato de pagar os impostos ou ainda poderá levar a uma obrigação acessória ligada diretamente a obrigação principal.

Na obrigação tributária estão desenvolvidos o sujeito ativo e o sujeito passivo. Assim Sabbag (2013, p. 692) explana sobre sujeito ativo:

A sujeição ativa é matéria afeta ao polo ativo da relação jurídico-tributária. Refere-se, pois, ao lado do credor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes que devem proceder à invasão patrimonial para a retirada compulsória de valores, a título de tributos.

O sujeito ativo credor da obrigação tributária, sendo assim é aquele que cobra o tributo e fiscaliza sendo pessoa jurídica de direito público, isto é, o próprio ente federativo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), sendo uma autarquia ou uma fundação pública.

E para Sabbag (2013, p. 696) o sujeito passivo denomina:

A sujeição passiva é matéria adstrita ao polo passivo da relação jurídico-tributária. Refere-se, pois, ao lado devedor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes destinatários da invasão patrimonial na retirada compulsória de valores, a título de tributos.

Neste sentido o sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou multa, onde o mesmo pode ser o contribuinte do tributo ou o responsável pelo recolhimento.

Comércio Atacadista

O comércio atacadista atua com a comercialização de um ou vários produtos em grande escala, assim sendo um intermediário entre indústrias e varejo. Para o site Gobacklog *apud* ABAD - Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores, (GOBACKLOG, 2020):

Os Atacadistas são aqueles que compram e vendem produtos de fornecedores da Indústria para fazer a venda ao varejo, fazendo a maior parte de seu atendimento para os pequenos varejistas independentes. Já os Distribuidores, são aqueles que compram e vendem produtos de fornecedores da Indústria, possuindo vínculo de

exclusividade, onde o privilégio pode ser dado por: Marca, Empresa ou Região; Categoria de produto e Canal.

De acordo com Santiago (INFOESCOLA, 2020) “comércio atacadista é aquele destinado à comercialização de grandes quantidades de determinado produto, ou de produtos de emprego similar, sendo o intermediário entre fabricantes e varejistas”.

Sendo assim o segmento estudado atua com uma gama diversificada de itens podendo inclusive efetuar a comercialização de diversos fornecedores e neste aspecto podendo efetuar venda de produtos de indústrias concorrentes, ainda sobre a conceituação de comércio atacadista:

A Divisão Estatística das Nações Unidas possui uma definição para a atividade do atacadista, que assim se apresenta: revenda (venda sem qualquer modificação) de bens novos e usados para comerciantes, destinado a usuários nos setores industrial, comercial, institucional ou profissional ou a outros atacadistas ou agindo ainda como um agente ou corretor na compra ou venda de mercadorias para determinadas pessoas ou empresas. Os atacadistas frequentemente embalam, separam, e classificam fisicamente as mercadorias em lotes, loteando, embalando e distribuindo em lotes menores. Oferecem costumeiramente preços mais baratos por se tratarem de um elo da cadeia do comércio, fornecendo produtos para os comerciantes. (SANTIAGO, INFOESCOLA, 2020)

Ao longo de tempo o atacadista passou a cumprir uma importante tarefa reduzir a discrepância entre a quantidade e a variedade de mercadorias compradas e vendidas pelo varejo (SANTOS, ADMINISTRADORES, 2020).

A logística propiciada através dos atacados, sendo estes, fonte de compras de diversos varejos de pequeno porte, possibilita aos fabricantes uma distribuição uniforme e em todo o território nacional sem a utilização de grandes estruturas logísticas, conforme Santos (ADMINISTRADORES, 2020):

As pequenas indústrias foram particularmente as que mais se beneficiaram, pois dificilmente elas conseguiriam colocar seus produtos em nível nacional através de seus representantes comerciais. Os atacadistas possuem estoques e frota própria, o que possibilitou atender rapidamente o varejo com pequenas quantidades e grande variedade de produtos.

Diante do exposto pode-se identificar quais são as principais funções mercadológicas desempenhadas em benefício dos varejistas:

- Assegurar disponibilidade do produto – a função mercadológica básica que os atacadistas oferecem a seus clientes é prover produtos de pronta entrega.
- Serviços ao cliente – clientes requerem serviços como entrega rápida, reparos, garantia de funcionamento, etc. Ao colocar estes serviços à disposição dos clientes, os atacadistas poupam seus fornecedores desse esforço e custo.
- Assistência creditícia e financeira – a primeira assistência é a oferta de crédito, permitindo que os varejistas comprem, sem a necessidade de um recurso imediato. A outra é o fato de os atacadistas estocarem e oferecem

pronta-entrega, reduzindo as necessidades financeiras que seus clientes incorrem para manter estoque.

- Sortimento de produto – refere-se à habilidade do atacadista em juntar vários fabricantes com um sortimento de produtos que facilitem o cliente na atividade de compras. Dessa forma, compradores evitam contatar inúmeros fabricantes para compor o mesmo pedido.
- Venda em pequenas quantidades – muitos fabricantes acreditam ser antieconômico atender a pequenos pedidos e, por isso mesmo, os atacadistas fornecem um serviço a seus fornecedores vendendo de acordo com as necessidades de seus clientes.
- Assessoria e suporte técnico – mesmo alguns produtos não considerados técnicos requerem alguns conselhos, tanto para uso apropriado quanto forma de venda. Atacadistas oferecem serviço de assessoria mercadológica e técnica através de vendedores bem treinados. (SANTOS, ADMINISTRADORES, 2020).

Nos dias atuais, a melhor via para o comerciante atacadista distribuidor brasileiro que desenvolve um papel importante na venda de mercadorias e através desta atividade que o varejo influencia a grande demanda do atacado, sendo assim um grande parceiro de negócios e como por exemplo, o atacado estimula os varejistas a realizar ofertas e/ou vir a sugerir outros novos produtos para que assim auxiliar em até possíveis ações de promoção.

3.METODOLOGIA

Esse tópico abrange as principais ferramentas, métodos e pesquisas que foram utilizadas para o alcance dos objetivos do projeto proposto.

Gil (2002, p. 162), sobre isso, discorre que:

A metodologia descreve os procedimentos a serem seguidos na realização da pesquisa. Sua organização varia de acordo com as peculiaridades de cada pesquisa. Requer-se, no entanto, a apresentação de informações acerca de alguns aspectos, como os que são apresentados a seguir: Tipos de pesquisa, população e amostra, coleta de dados e análise de dados.

Já Minayo (2011, p. 14) define:

Entendemos por metodologia o caminho do pensamento e a prática exercida na abordagem da realidade. Ou seja, a metodologia inclui simultaneamente a teoria da abordagem (o método), os instrumentos de operacionalização do conhecimento (as técnicas) e a criatividade do pesquisador (sua experiência, sua capacidade pessoal e sua sensibilidade). A metodologia ocupa um lugar central no interior das teorias e está referida a elas.

Neste sentido a metodologia tem como principal característica descrever quais serão os meios utilizados para o alcance dos objetivos pesquisados no decorrer do projeto fundamentando cientificamente a pesquisa.

De acordo com Lakatos e Marconi (2004, p. 46):

O método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimento validos e verdadeiros -, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

O método descreve quais os procedimentos e técnicas necessários no alcance do objetivo determinando um caminho a percorrer durante a pesquisa do assunto proposto.

Pesquisa Qualitativa.

Mendonça et al (2008, p. 47) afirma que o método qualitativo difere, em princípio, do quantitativo na medida em que não emprega um instrumento estatístico base do processo de análise de um fenômeno.

Nota-se que pesquisa qualitativa tem como objetivo a compreensão e explicação da dinâmica das relações sociais.

Para Goldenberg (1997, p. 34) a Pesquisa Qualitativa se define:

Não se preocupa com representatividade numérica, mas, sim, com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização, etc. Os pesquisadores que adotam a abordagem qualitativa opõem-se ao pressuposto que defende um modelo único de pesquisa para todas as ciências, já que as ciências sociais têm sua especificidade, o que pressupõe uma metodologia própria. Assim, os pesquisadores qualitativos recusam o modelo positivista aplicado ao estudo das 32EAD vida social, uma vez que o pesquisador não pode fazer julgamentos nem permitir que seus preconceitos e crenças contaminem a pesquisa.

Pode-se constatar que a pesquisa qualitativa não se atém a representação numérica e se dedica a compreender as concepções do assunto tratado, ou seja, este método de investigação utiliza técnicas diferentes como entrevistas, observações, discussão sendo este tipo de

metodologia de caráter exploratório onde seu foco está no caráter subjetivo do objeto analisado.

Já Fernandes (2004, p. 42) sobre o mesmo método diz que:

O aperfeiçoamento da quantidade tende normalmente à qualidade. Não significa isso que os métodos se confundam. Pelo contrário, cada um se distingue pelas suas funções específicas. Assim, se a empresa se propõe a alcançar um determinado grau de excelência que caminha de zero a cem, todo o trajeto se opera em termos de quantidade. A qualidade só será alcançada quando se obtiver o grau máximo de excelência, que compreende a eficiência e a eficácia. Durante o trajeto, parte-se da ineficiência e se começa a ser eficiente; mas a eficácia só é conseguida, no momento que se alcança o objetivo.

Observa-se que o método qualitativo tem a função de traduzir o que os números não podem expressar, as informações para utilização deste método foram obtidas através dos diversos meios.

Pesquisa Bibliográfica:

Para Gil (2002, p. 44):

À pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho dessa natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas.

Mostra-se que a pesquisa bibliográfica sendo a fase de início em volta da pesquisa onde se busca o levantamento bibliográfico relacionado ao tema da mesma.

Segundo Lakatos e Marconi (2010, pag. 166) a pesquisa bibliográfica se define como:

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc., até meios de comunicação oral: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito ou dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas quer gravadas.

A pesquisa bibliográfica consiste em utilizar os diversos tipos de referenciais existentes, para ter como uma base teórica a respeito do tema e do segmento estudado no decorrer do projeto.

Conforme Lima e Miotto (2007)

Na perspectiva desse artigo, pretende-se contribuir para a qualificação dos estudos que estabelecem a pesquisa bibliográfica como procedimento metodológico. Inicialmente apresenta-se a importância de expor com clareza o método científico do

qual parte o pesquisador; a segunda seção sinaliza as formas de construção do desenho metodológico e a escolha dos procedimentos que permitem realizar a classificação do material e do conteúdo a ser pesquisado; a terceira seção aborda a exposição do percurso de pesquisa realizado, direcionado às formas de apresentar e de analisar os dados obtidos; por fim são tecidas algumas considerações e listadas as referências bibliográficas.

Para o desenvolvimento deste artigo a pesquisa bibliográfica foi utilizada sendo ela um auxílio para a construção do referencial teórico, estes referenciais foram obtidos através de livros, artigos, sites especializados proporcionando ao pesquisador o conhecimento relacionado ao tema abordado.

4.CONCLUSÃO

Conforme exposto no decorrer deste trabalho, o regime de substituição tributária apresenta várias características elucidadas através de embasamentos legais federais e estaduais, levando em consideração a característica da organização e o tipo de mercadoria comercializada, sendo assim o foco principal foi apresentar os aspectos do ICMS ST nas operações com contribuintes atacadistas no Estado de Goiás.

No decorrer desta pesquisa observou-se que o regime de ICMS ST a responsabilidade pelo pagamento do imposto sob as vendas de mercadorias determinadas pela legislação é atribuída a outro contribuinte nem sempre será aquele responsável pela venda do produto ao consumidor final, ou seja, o primeiro contribuinte da cadeia, geralmente indústria assumi a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pelo distribuidor, varejista e até mesmo pelo consumidor final, tal processo se dá pela utilização do IVA aplicado ao valor total dos produtos.

Simplificadamente o imposto deve ser calculado através da utilização do preço de venda acrescido do IVA (Índice de Valor Agregado) que resultará em um novo preço, parte de preço é repassada diretamente para os cofres públicos referente ao imposto de toda a cadeia envolvida no momento da comercialização do produto.

Diante do que se foi exposto no desenrolar desde trabalho, pode-se concluir que o segmento atacadista se beneficia em partes com o recolhimento do ICMS ST realizado diretamente pelas indústrias, facilitando assim o planejamento tributário uma vez que em determinados produtos não ocorrerá novo fato gerador para a comercialização internas no estado de Goiás de produtos substituídos, caso estes contribuintes efetuem comercialização

para outras unidades da federação deverá ser observados os regulamentos do ICMS do estado destinatária afim de verificar a incidência de outro fato gerador.

Este trabalho, de um modo geral demonstra a necessidade continua de aperfeiçoamento da sociedade a acerca do estudo do regime apresentado buscando aperfeiçoamento continuo no planejamento tributário das organizações, onde o fisco apresenta formas de reduzir a sonegação fiscal.

Sendo esta pesquisa uma forma de trilhar caminhos para outros trabalhos no mesmo sentido, pois o tema é abrangente e desafiador, objetivando a melhoria contínua da literatura do assunto e buscando esclarecer continuamente a sociedade e os empresários.

5.REFERÊNCIAS

BRAZ, Vanessa 2012, **Módulo III Contribuinte Substituído Tributário**. Disponível em: http://www.econeteditora.com.br/links_pagina_inicial/ap-prof/sub_tributaria_go/modulo3.php. Acesso em: 19/11/2020.

CEFIS 2020, **MVA – Substituição Tributária e Alíquotas**. Disponível em: <https://blog.cefis.com.br/substituicao-tributaria-aliquotas-e-mva/>. Acesso em: 30/09/2020.

Código Tributário Nacional – CTN. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em 07/06/2020

EMERSON SANTIAGO, 2011, **Comércio atacadista**. Disponível em <https://www.infoescola.com/economia/comercio-atacadista/>. Acesso em 01/06/2020.

FECOMERCIO 2018, **Comércio atacadista é responsável por mais da metade da movimentação mercantil**. Disponível em <https://www.fecomercio.com.br/noticia/comercio-atacadista-e-responsavel-por-mais-da-metade-da-movimentacao-do-mercado-mercearil>. Acesso em 01/06/2020.

FERNANDES, José. **Técnicas de estudo e pesquisa**. 7ª. ed. Goiânia: Kelps, 2004.

FERREIRA, Rodrigo. **Tributos: origem e evolução breve abordagem histórica sobre a revolução dos tributos**. Disponível em: <https://rfersantos.jusbrasil.com.br/artigos/222353175/tributos-origem-e-evolucao#:~:text=O%20tributo%20tem%20origem%20remota,ou%20chefes%20guerreiros%20e%20pol%C3%ADticos.&text=Ap%C3%B3s%20essa%20%C3%A9poca%2C%20come%C3%A7ou%20a,sob%20a%20forma%20de%20tributos>. Acesso em 06/06/2020.

FÜHRER, Maximilianus Cláudio Américo e FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Resumo de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo. Malheiros Editores. 2002.

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

GOBACKLOG 2020, **Atacado e distribuição: Cenário atual e perspectiva futura**. Disponível em <https://gobacklog.com/report-atacado-e-distribuicao/>. Acesso em 02/06/2020.

GOLDENBERG 1997, p. 34. **Unidade 2 – A Pesquisa Científica**. Disponível em: http://www.cesadufs.com.br/ORBI/public/uploadCatalogo/09520520042012Pratica_de_Pesquisa_I_Aula_2.pdf. Acesso em 05/06/2020.

JORGE CAMPOS, 2019, **Substituição Tributária: Tudo o que você precisa saber sobre ICMS-ST**. Disponível em <https://www.spedbrasil.com.br/substituicao-tributaria/>. Acesso em 19/05/2020.

JULIO SANTOS 2011, **Comércio atacadista distribuidor**. Disponível em <https://administradores.com.br/artigos/comercio-atacadista-distribuidor>. Acesso em 02/06/2020.

LAKATOS e MARCONI 2010, p.166. **As Práticas De Leitura No Programa Ler E Escrever: Breves Reflexões**. Disponível em <http://www.unoeste.br/site/enepe/2012/suplementos/area/Humanarum/Ci%C3%AAscias%20Humanas/Educa%C3%A7%C3%A3o/AS%20%20PR%20%20TICAS%20DE%20LEITURA%20NO%20PROGRAMA%20LER%20E%20ESCREVER%20BREVES%20RE%20FLEX%20%20REFLEX%20%20REFLEX%20%20REFLEX.pdf>. Acessado em 06/06/2020.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina Andrade de. **Metodologia Científica**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas 2004.

LIMA, Telma Cristiane Sasso de; MIOTO, Regina Célia Tamasso. **Procedimentos metodológicos na construção do conhecimento científico: a pesquisa bibliográfica**. Disponível em https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1414-49802007000300004&script=sci_arttext. Acesso em 18/06/2020.

MENDONÇA, Alzino Furtado de; Rocha, Cláudia Regina Ribeiro; Nunes, Helaine Prudente. **Trabalhos acadêmicos: Planejamento, execução e avaliação**. Goiânia: Faculdade Alves de Faria, 2008.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **Pesquisa social: Teoria, método e criatividade**. Digital ed. Petrópolis, Editora Vozes Ltda. 2011.

MONTEIRO, J.C.B. **A Relação da História da Humanidade e os Tributos**. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/relacao-da-historia-humanidade-e-tributos.htm>. Acesso em 05/06/2020.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**, 14. Ed., p. 155.

QUINTANILHA, Willian Jefferson. **Manual do Tributarista: Doutrina, Legislação, Jurisprudência e Modelos**. 3. Ed. São Paulo: Tradebook, 2010.

Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás. Disponível em: http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LTE_VER_40_3_htm/Rcte/RCTE.htm#A41. Acesso em 19/11/2020.

ROSA, José Roberto. **Substituição tributária no ICMS**. 33 ed. Itu: Ottoni Editora, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual do Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo. Saraiva. 2013.

SANTOS, Marcio Tadeu Martins dos. **O Conceito de Tributo**. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/44469/o-conceito-de-tributo>. Acesso em 07/06/2020.

VALÉRIA DE PINA SANTOS 2015, **A história do Brasil pelos tributos**. Disponível em <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-historia-do-brasil-pelos-tributos/#:~:text=Voltando%2Dse%20para%20a%20quest%C3%A3o,dos%20costumes%20locais%2C%20dentre%20outros>. Acesso em 15/06/2020.