

O IMPACTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NOS CUSTOS DOS MEDICAMENTOS ADQUIRIDOS PELO COMÉRCIO ATACADISTA

Tanize Beatriz de Souza¹

Joana D'arc Medeiros Martins²

RESUMO

O presente trabalho teve por objetivo analisar o impacto da substituição tributária do ICMS nos custos de produtos adquiridos pelo comércio atacadista de medicamentos, imposto de competência estadual com regras diferenciadas e instituídas por cada Estado. Para responder à questão da pesquisa e o objetivo proposto utilizou-se pesquisa documental e exploratória, onde para análise dos dados, observou-se que as notas fiscais de aquisição de mercadorias oriundas da região sul e sudeste. Os dados foram coletados de uma empresa de atividade econômica de comércio atacadista de medicamentos no geral cuja a identidade foi mantida anônima nesta pesquisa, classificando neste aspecto a pesquisa como estudo de caso. O estudo foi realizado no período de agosto a novembro de 2018 através de análises bibliográficas, artigos e legislação vigente no Estado do Rio Grande do Norte - RN explanando aspectos teóricos pertinentes ao tema com a finalidade de proporcionar melhor entendimento do problema. Percebeu-se com a pesquisa, que para o fisco o mecanismo da substituição tributária proporciona uma arrecadação mais racional, o que provoca uma melhoria no controle fiscal e nos processos operacionais das empresas, e em contrapartida o fisco utiliza da transparência da reponsabilidade tributária para concentrar a arrecadação em um menor número de contribuintes, onde recai o encargo de recolher todo o imposto desde a

¹ Discente do Curso de Pós-Graduação Especialização em Gestão Fiscal e Tributária do Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN

² Docente e Professora Orientadora do Curso de Pós-Graduação Especialização em Gestão Fiscal e Tributária do Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN

primeira até a última etapa da operação com medicamentos. O estudo conseguiu atingir seus objetivos, evidenciando a onerosidade dos custos do contribuinte.

Palavras-chave: Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS). Substituição tributária. Custos. Margem de Valor Agregado.

ABSTRACT

The objective of this study was to analyze the impact of tax substitution of ICMS on the costs of products purchased by the wholesale drug trade, state jurisdiction tax with differentiated rules and established by each State. To answer the question of the research and the proposed objective was used documentary and exploratory research, where for data analysis, it was observed that the invoices for the acquisition of goods from the South and Southeast. The data were collected from an economic activity company of wholesale drugs trade whose identity was kept anonymous in this research, classifying in this aspect the research as a case study. The study was carried out from August to November of 2018 through bibliographical analyzes, articles and current legislation in the State of Rio Grande do Norte - RN explaining theoretical aspects pertinent to the theme in order to provide a better understanding of the problem. It was perceived with the research, that for the tax authorities the mechanism of tax substitution provides a more rational collection, which causes an improvement in fiscal control and in the operational processes of the companies, and in contrast, the fiscal uses of the transparency of the tax responsibility to concentrate the collection in a smaller number of taxpayers, where it is the responsibility of collecting all the tax from the first to the last stage of the operation with medicines. The study was able to reach its objectives, evidencing the onerosity of the taxpayer's costs.

Keywords: Tax on the circulation of goods and services (ICMS). Tax substitution. Costs. Value Added Margin.

1. INTRODUÇÃO

No âmbito estadual, um dos impostos que mais sofrem alterações na legislação, visando uma otimização da arrecadação, é o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

A partir da instituição do ICMS e diante das tributações peculiares a cada produto, foi criada a substituição tributária do ICMS (ICMS ST) através dele os produtos são tributados antecipadamente, desta forma o imposto devido dos produtos incluídos nas operações subsequentes já são arrecadados na primeira etapa de venda da mercadoria, otimizando a arrecadação de impostos e a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais nos contribuintes, visto que o fisco concentra sua fiscalização em um número menor de contribuintes e não mais em todos os integrantes de uma cadeia de valor. (BARRETO 2013).

De acordo com Galhardo (2010), o ICMS-ST foi criado inicialmente com o intuito de reduzir a evasão fiscal, e sua eficácia foi perceptível de tal forma que atualmente todos os estados tem adotado essa sistemática de tributação, identificando a praticidade na fiscalização dos contribuintes.

Um dos casos é o Decreto 27.670, de 29 dezembro 2017, altera o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto Estadual n.º 13.640, de 13 de novembro de 1997, que trata de diversas atividades ali indicadas, entre outras, das operações com o comércio varejista de mercadoria em geral, com predominância em medicamentos tendo ênfase no anexo 191 do regulamento do ICMS.

Este artigo tem como objetivo de estudo, o comércio atacadista de medicamentos em geral, conhecido como distribuidoras ou farmácias. Diante deste contexto o artigo tem o objetivo de analisar como a substituição tributária do ICMS através do Decreto 27.670/2017 com ênfase no anexo 191 que irá refletir nos custos de aquisição dos medicamentos das empresas do comércio atacadista e farmacêuticos.

Pressupondo-se que exista um reflexo negativo nos custos das mercadorias adquiridas pelo comércio varejista, após a aplicação da substituição tributária do ICMS através do referido decreto, torna-se instigante pesquisar a cerca desta temática pois interessa aos comerciantes e aos consumidores finais.

Para produzir esse trabalho e realizar tal análise foram escolhidos alguns medicamentos, de acordo com sua essencialidade e oriundos das regiões sul, sudeste exceto Espírito Santo que são Amoxicilina 50 miligramas/ml, Diltiazem 30 miligramas, Ibuprofeno 100 miligramas gotas, Captopril 50 miligramas, Diclofenaco de Sódico 50 miligramas e Furosemida 40 miligramas.

O trabalho está dividido em cinco seções, sendo uma seção introdutória onde foi apresentado e contextualizado o problema de pesquisa e seu objetivo. Nas próximas seções serão apresentadas características referentes a substituição tributária (ST) e o Decreto 27.670/2017 com ênfase no anexo 191, que trata da ST nos medicamentos em geral. Os procedimentos metodológicos serão o alvo da terceira seção. Em seguida, serão apresentados a análise e discussão dos resultados, e por fim as considerações finais na quinta e última seção.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O sistema tributário nacional é um conjunto de regras jurídicas que disciplinar o exercício do poder impositivo pelos diversos órgãos públicos, aos quais a constituição federal atribui competência tributária, a expressão STN serve para designar o conjunto de todos os impostos cobrados no país, sem distinguir os da competência Federal, Estadual ou Municipal, e, bem assim, todas as regras jurídicas com relações entre si que disciplinam a arrecadação destes impostos.

Para melhor explicar, este estudo é sobre o ICMS que incide, em regra, as operações de circulação de mercadorias (inclusive sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal) e as operações de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Sua incidência se dá sempre sobre o valor agregado, respeitada a não cumulatividade, com alíquotas que variam entre 7% e 25%, em função da destinação das mercadorias e da essencialidade destas e dos serviços

Desta forma em seu art. 16 do código tributário nacional estabelece que imposto é o tributo cuja a obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, assim temos o Imposto Sobre Circulação de mercadoria e serviços (ICMS).

2.2 ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

De acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 artigo 155, inciso II, o ICMS é definido como Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. É um imposto instituído e implementado pela Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), consoante o Código Tributário Nacional ele é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, e cada unidade federativa tem seu próprio regulamento.

No Estado do Rio Grande do Norte o ICMS é regido e consolidado pelo Decreto nº 13.640, de 13 de novembro de 1997, que regulamenta a Lei Estadual nº 6.968 de 30 de dezembro de 1996 a qual dispõe acerca do ICMS. De acordo com a Lei Kandir e com o Convênio do ICMS nº 81/93, a substituição tributária é o regime no qual a responsabilidade pelo pagamento do ICMS na circulação de mercadorias ou prestação de serviços é atribuída a outro contribuinte, que não seja o contribuinte de fato.

Conforme Baratto (2007) trata-se de uma forma de recolhimento, no qual a obrigação principal (tributo) passa a ser do primeiro representante na cadeia de tributação, normalmente as industriais ou os importadores.

Ainda na linha de raciocínio de Baratto (2007) a substituição tributária é uma forma diferenciada de recolhimento do imposto, ela foi criada quando determinados medicamentos tinham o seu preço tabelado pelo governo e possuíam poucos fabricantes. Foi implantada porque se constatou que poucos fabricantes vendiam seus produtos a milhares de distribuidores e revendedores, sendo que esses últimos sonegavam ICMS. Assim passaram a tributar os fabricantes, que por serem grandes e em pouco número, seriam, e são facilmente fiscalizados.

As operações com substituição tributária, a Lei Complementar nº 87/96 em seu artigo 8º, ao tratar do regime de sujeição passiva por substituição, determina que a base

de cálculo (BC) seja valor e correspondente ao preço de venda a consumidor acrescido do valor de frete, IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação (sobre esse total) do percentual do valor agregado (margem de lucro). Este percentual é estabelecido de acordo com as peculiaridades de cada medicamento, conforme a Lei Kandir.

$$BC = (\text{Valor mercadoria} + \text{Frete} + \text{IPI} + \text{outras despesas}) \times \text{margem de lucro}$$

A margem de valor agregado (MVA) será determinada com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a forma de média ponderada dos preços coletados. De acordo com o artigo nº 8º da Lei Complementar 87/1996, a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária em operação interestadual terá a MVA estabelecida em convênio ou protocolo.

3. METODOLOGIA

Com o intuito de responder à questão da pesquisa e atender ao objetivo proposto neste artigo, foi realizada uma pesquisa documental. Conforme Gil (2002, p. 46) a pesquisa documental apresenta vantagens, pois “há que se considerar que os documentos constituem fonte rica e estável de dados”.

Por englobar um determinado estudo específico, relacionando fenômenos ou variáveis das características significativas, está pesquisa também se classifica com descritiva. Assim “a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar quanto a primeira, nem tão aprofundada como a segunda” (BEUREN, 2006, p. 81). No que concerne a abordagem do problema, esta pesquisa classifica-se como qualitativa.

Quanto ao delineamento da pesquisa, trata-se de um estudo de caso, no qual foi realizada em uma empresa cuja a identidade permanece anônima neste trabalho. O estudo foi realizado no período de agosto a outubro 2018, na cidade de Natal, Rio Grande

do Norte. As informações utilizadas para se chegar ao resultado desse trabalho, tais como valores da operação, ICMS, Frete e etc., foram extraídas de notas fiscais de compra fornecidas pelo grupo econômico da empresa, que atua no segmento atacadista a 18 anos.

Para melhor estruturar os dados comparativos, os medicamentos analisados foram (Amoxicilina 50 miligramas/ml, Diltiazem 30 miligramas, Ibuprofeno 100 miligramas, gotas, Captopril 50 miligramas, Diclofenaco Sódico de 50 miligramas e Furosemida 40 miligramas) com alíquotas internas zeradas de acordo com regime da substituição tributária, conforme anexo 191 instituído por meio do anexo I do decreto de nº 25.847/2015.

4 ANÁLISES DOS RESULTADOS

Para fins comparativos, simulou-se uma situação em que a compra da mercadoria não se enquadra no regime de substituição tributária do ICMS no Estado do Rio Grande do Norte, ou seja, o regime normal de antecipação, conforme o (RICMS-RN artigo 946-B, inciso I a III), as mercadorias vindas de outra unidade federada ficam sujeita ao pagamento antecipado do ICMS sobre a saída subsequente.

Os primeiros dados foram coletados e analisados de medicamentos oriundos das regiões sudeste e nordeste. De acordo com a tabela 1, se tem os valores que supostamente seriam pagos no regime de recolhimento normal do ICMS (antecipado), que é calculado aplicando a alíquota interna do Estado do Rio Grande do Norte sobre o montante da base de cálculo (valor medicamentos, fretes, IPI, seguros). Deste valor é subtraído o crédito de origem, que é calculado ao aplicar a alíquota de origem constante na nota fiscal (Estado de aquisição) da mercadoria na base de cálculo.

Tabela 1 – Cálculo do ICMS no regime antecipado (normal)

CÁLCULO	PRODUTOS COM ALÍQUOTA INTERNA 18%, 7%		
	Amoxicilina	Diltiazem	Ibuprofeno
Valor Unitário	4,8	4,48	2,73
Alíquota do ICMS	7%	7%	7%
Valor do ICMS (Crédito)	0,34	0,31	0,19

Valor do ICMS Antecipado	0,75	0,7	0,35
Custo Total	5,21	4,87	2,89

Fonte: Valores extraídos de notas fiscais da Germed e Nova química. (SP);

Para encontrar o valor do ICMS substituição exposto na tabela 2. Este é calculado ao aplicar sobre o valor dos medicamentos, fretes, seguros, IPI, quando houver, a margem de valor agregado estabelecida no decreto, para forma a base de cálculo do ICMS-ST, dessa forma aplica-se a carga tributária.

Tabela 2 – Cálculo do ICMS no regime substituição tributária

CÁLCULO	PRODUTOS COM ALÍQUOTA INTERNA 18%, 7%		
	Amoxicilina	Diltiazem	Ibuprofeno
Valor Unitário	4,8	4,48	2,73
Alíquota do ICMS	7%	7%	7%
Valor do ICMS (Crédito)	0,34	0,31	0,19
Valor do ICMS Substituição	0,95	1,41	0,44
Custo Total	5,41	5,58	2,98

Fonte: Valores extraídos de notas fiscais da Germed e Nova química. (SP);

De acordo com os valores elucidados na tabela 2 percebe-se que a forma de arrecadação pela substituição tributária torna-se maior. No entanto esse valor é refletido nos custos dos medicamentos que de certa forma irá impactar na formação do preço de venda. Como visto na tabela 1 os custos totais dos produtos têm uma redução, o valor do imposto a ser pago por antecipação é abatido no valor do custo unitário do produto. Na tabela dois tem-se os valores que foram efetivamente recolhidos pelo estabelecimento atacadista pelo regime de substituição tributária, o valor do ICMS-ST é adicionado no custo dos medicamentos, fazendo com que o valor fique ainda mais alto.

Tabela 3 – Diferença de Imposto

CÁLCULO	PRODUTOS COM ALÍQUOTA INTERNA 18%, 7%		
	Amoxicilina	Diltiazem	Ibuprofeno
V. Substituição Tributária	0,95	1,41	0,44
V. ICMS Antecipado	0,75	0,70	0,35
Diferença	0,20	0,71	0,09
Imposto pago a maior (%)	21,06%	50,35%	20,45%

Fonte: Elaboração própria, baseada na tabela 1 e 2.

Conforme o exposto na tabela 3, há um aumento considerável no custo dos medicamentos após informar as duas formas de tributação do ICMS, o que nos permite fazer uma análise inicial, é verificar que a substituição tributária deixa o medicamento com o preço de custo mais alto.

Por ser uma empresa que vende no atacado e no varejo, a mesma possui uma rotatividade de estoque considerada alta, pois a empresa faz aquisições de diferentes regiões do país. Neste contexto, as tabelas 4 e 5 irão mostrar medicamentos com custo dos medicamentos oriundos das regiões Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo).

Tabela 4 – Cálculo do ICMS no regime antecipado (normal)

CÁLCULO	PRODUTOS COM ALÍQUOTA INTERNA 18%, 7%		
	Captopril	Diclofenaco sódico	Furosemida
Valor Unitário	12,90	15,90	13,00
Alíquota do ICMS	7%	7%	7%
Valor do ICMS (Crédito)	0,90	1,11	0,91
Valor do ICMS Antecipado	2,00	2,47	2,03
Custo Total	14,00	17,26	14,12

Fonte: Valores extraídos de notas fiscais da Prati Donaduzzi. (SP);

Foi supostamente levantado na tabela 4, como seria o custo dos medicamentos adquiridos da região sul caso o ICMS fosse recolhido como antecipado. Desta forma a tabela 5 irá demonstrar o cálculo do recolhimento pelo regime de substituição tributária, que foi a real situação de recolhimento do imposto. Os cálculos são iguais os estabelecidos nas tabelas 1 e 2.

Tabela 5 – Cálculo do ICMS no regime substituição tributária

CÁLCULO	PRODUTOS COM ALÍQUOTA INTERNA 18%, 7%		
	Captopril	Diclofenaco sódico	Furosemida
Valor Unitário	12,90	15,90	13,00
Alíquota do ICMS	7%	7%	7%
Valor do ICMS (Crédito)	0,90	1,11	0,91

Valor do ICMS Substituição	2,95	2,86	2,76
Custo Total	14,95	17,65	14,85

Fonte: Valores extraídos de notas fiscais da Prati Donaduzzi. (SP);

Por fim na tabela 6, demonstra a diferença entre o que foi pago pelo regime de substituição tributária e o que seria pago no regime normal do ICMS (antecipado) com medicamentos oriundos da região sul.

Tabela 6 – Diferença de Imposto

CÁLCULO	PRODUTOS COM ALÍQUOTA INTERNA 18%, 7%		
	Captopril	Diclofenaco sódico	Furosemida
V. Substituição Tributária	14,95	17,65	14,85
V. ICMS Antecipado	14,00	17,26	14,12
Diferença	0,95	0,39	0,73
Imposto pago a maior (%)	6,35%	2,2%	4,91%

Fonte: Elaboração própria, baseada na tabela 4 e 5.

Percebe-se que a substituição tributária incidente sobre medicamentos da região sul encarece o custo dos produtos, diferentemente se estes fossem recolhidos pelo ICMS antecipado no momento da entrada interestadual no Estado do RIO Grande do Norte.

Conforme se observa nas análises das tabelas, a substituição tributária do ICMS tem um alto índice de acréscimo nos custos dos medicamentos. Esse aumento será embutido no preço de venda, fazendo com que o consumidor final arque com o pagamento dos impostos indiretamente. Assim, enfatize-se que o mecanismo da substituição tributária do ICMS propicia uma arrecadação com mais inteligência, que para o fisco indica uma melhoria do controle fiscal e na simplificação de processos operacionais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve por objetivo analisar o impacto do ICMS substituição tributária no custo dos produtos adquiridos pelas empresas da atividade do comércio de distribuidoras e farmacêuticos em geral, com predominância nos medicamentos substitutos através do estudo de caso em uma empresa do município de Natal RN.

Observou-se que, a substituição tributária provoca um deslocamento da responsabilidade tributária, qualificando um terceiro como responsável pelo pagamento em etapa que for mais conveniente para o órgão arrecadador. Assim tem-se a projeção do recebimento em um instante futuro, presente ou anterior no lugar daquele que a própria lei definiu como sendo a matriz de cobrança, fator este principal da sistemática.

Diante disso, pode-se afirmar que o mecanismo da substituição tributária proporciona uma arrecadação mais racional, o que provoca uma melhoria do controle fiscal e nos processos operacionais das distribuidoras. Em contrapartida, o fisco usa a transparência da responsabilidade tributária para concentrar a arrecadação em um número menor de contribuintes, sobre os quais recai o encargo de recolher todo o imposto incidente desde a primeira até a última etapa da operação com medicamentos, onerando os custos dos contribuintes com atividade de varejo e atacado de medicamentos em geral, durante a aquisição de medicamentos, conforme o Decreto 27.670/2017 e anexo 191 estudado neste artigo.

Com o cálculo do ICMS-ST elucidado na tabela 2, percebe-se um valor maior arrecadado por esta modalidade de recolhimento do ICMS. Desta forma, esse valor é refletido nos custos dos medicamentos que de certa forma impactará na formação do preço de venda. Como visto na tabela 1 os custos totais dos produtos têm uma redução, haja visto, o valor do imposto a ser pago por antecipação é abatido no valor do custo unitário do medicamento.

Neste contexto a pesquisa contribui no incentivo, de que os empresários e os profissionais contábeis realizem eficientemente um planejamento tributário para analisarem onde a substituição tributária mais afeta a empresa e procurar formas de minimizar estes efeitos.

O artigo contribui academicamente por trazer conhecimento do fenômeno da tributação, pela construção de esclarecimentos práticos, que avaliam teoricamente os efeitos financeiros das modalidades de tributação nas empresas, abrindo-se a possibilidade de desenvolvimento de pesquisas futuras, em entidades e em setores econômicos. O trabalho limita-se ao estudo de caso e ao período de estudo.

REFERÊNCIAS

BARRETO, M. **O impacto da substituição tributária progressiva do ICMS no preço de venda de produtos de informática do setor varejista no estado de Santa Catarina.** Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis). UNESC. Criciúma, 2013.

BARATTO G. **Regime tributário do ICMS nas transações interestaduais - 46** Harmonização tributária ou autonomia estadual? Revista Paranaense de Desenvolvimento. Curitiba, n. 113, p. 9-30, jul./dez. 2007.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade.** teoria e prática, 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4 ed – São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, 05 outubro de 1988.

_____. **Decreto nº 13.640, de 13 de novembro de 1997.** Regulamento do ICMS Estado do Rio Grande do Norte.

_____. **Decreto nº 27.670, de 29 de dezembro de 2017.** Regulamenta o regime de substituição tributária.

_____. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).** Regula o ICMS entre Estados.

_____. **Lei Estadual nº 6.968 de 30 de dezembro 1996.** Regula o ICMS no Estado do Rio Grande do Norte.