

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC

CURSO DE GRADUAÇÃO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DAIANE RODRIGUES COLONETTI

**ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS INTERNOS DO RECOLHIMENTO DO ICMS –
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO DE CASO EM UMA CERÂMICA DA
REGIÃO CARBONÍFERA**

CRICIÚMA

2012

DAIANE RODRIGUES COLONETTI

**ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS INTERNOS DO RECOLHIMENTO DO ICMS –
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO DE CASO EM UMA CERÂMICA DA
REGIÃO CARBONÍFERA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado
para obtenção do grau de bacharel. no curso
de Ciências Contábeis da Universidade do
Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientadora: Prof. Érica Regina Preis de
Oliveira

CRICIÚMA

2012

DAIANE RODRIGUES COLONETTI

**ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS INTERNOS DO RECOLHIMENTO DO ICMS –
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO DE CASO EM UMA CERÂMICA DA
REGIÃO CARBONÍFERA**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 12 de Julho de 2012.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Érica Regina Preis de Oliveira - Orientadora

Prof. Esp. Daniela Figueredo da Silva - Examinadora

Prof. Esp. Tiago Stock - Examinador

Dedico esse trabalho à minha família, especialmente meu pai e minha mãe. Assim como todos aqueles que de certa forma, contribuíram ao longo desses anos, na conquista dos meus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por todas as conquistas e obstáculos vencidos ao longo desses anos. À minha mãe Zelia e meu pai Hilário, que sempre colaboraram com meus estudos, através do incentivo, amor, esperança e por acreditarem em meu potencial.

Ao meu irmão Mateus, minha irmã Cristiane e minhas sobrinhas maravilhosas, por fazerem parte da minha vida e estarem presentes nos momentos mais difíceis.

Agradeço a minha ilustre orientadora Érica, por acreditar em minha competência e que, através da experiência adquirida com o passar dos anos, pode me ajudar a concluir esse trabalho.

Às meninas da esquerda, Ariadne, Luana, Mariane, Monique e Priscila, por alegrarem meus dias em sala de aula e que juntas, superamos essa grande etapa em nossas vidas.

Por todos os professores, aos demais colegas de classe e a todos que fazem parte da família Contábeis, pelos conhecimentos obtidos durante a minha vida acadêmica.

Enfim, a todos que de certa forma, contribuíram para essa conquista.

“Uma vida sem desafios não vale a pena ser vivida.”

Sócrates

COLONETTI, Daiane Rodrigues. **Ânalyse dos Procedimentos Internos do Recolhimento do ICMS – Substituição Tributária: Um Estudo de Caso em uma Cerâmica da Região Carbonífera**. 2012. 82 p. Orientadora: Érica Regina Preis de Oliveira. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

RESUMO

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS, por ser um imposto estadual, cada Estado institui suas regras, podendo reunirem-se entre si e criar protocolos ou até mesmo, convênios para regularem situações específicas concernentes ao ICMS. Para melhor facilitar a fiscalização, criou-se a substituição tributária - ST, que tem por finalidade o recolhimento do imposto antecipado, ou seja, o substituto tributário deverá recolher o imposto devido por seu cliente, chamado na esfera tributária de substituído. Com isso, o âmbito de contribuintes diminui e o fisco poderá desempenhar seu trabalho com maior eficiência. Cada Estado pode definir os produtos que devem ser regidos pela substituição tributária em seu território. Desta forma, ao efetuar uma venda interestadual, a indústria deverá verificar se o NCM (Nomenclatura Comum do MERCOSUL) do produto que está vendendo está sujeito ao ICMS-ST em seu Estado e no Estado destinatário. Para isso, devem-se verificar os decretos, protocolos e convênios assinados pelas Unidades Federativas. Portanto, o objetivo deste trabalho é verificar quais são os procedimentos adotados por uma empresa de revestimento cerâmico nas vendas de produtos sob o regime do ICMS - Substituição Tributária, entre os Estados que possuam ou não, protocolo com Santa Catarina.

Palavras-chave: ICMS. Substituição Tributária. Protocolo. Decreto. Procedimentos

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Substituição Tributária Antecedente.....	45
Figura 2: Substituição Tributária Concomitante.....	46
Figura 3: Substituição Tributária Subsequente.....	47
Figura 4: Venda para cliente optante pelo simples nacional	54
Figura 5: Nota fiscal de venda para o PR.....	56
Figura 6: Alpes Crossover	61
Figura 7: Mármore HD.....	62
Figura 8: Eco Náutica HD.....	62
Figura 9: Art Glass	63
Figura 10: DARE–SC	66
Figura 11: Nota Fiscal de venda para RS	68
Figura 12: GNRE Paga para RS	68
Figura 13: Nota fiscal de venda para MA	69
Figura 14: Nota fiscal de venda para RJ	71
Figura 15: GNRE paga para o RJ	72
Figura 16: Demonstrativo de Item de Pagamento	73
Figura 17: Nota fiscal de venda para MT	75
Figura 18: Venda para SP.....	77

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Fórmula MVA.....	49
Quadro 2 – MVA Ajustada.....	49
Quadro 3 – Cálculo da MVA Ajustada.....	49
Quadro 4 – Protocolo 196/2009	52
Quadro 5 – Venda para cliente localizado em Santa Catarina.....	53
Quadro 6 – Venda para o simples nacional	54
Quadro 7 – Venda para o PR.....	56
Quadro 8 – MVA ajustada – Vendas da Cecrisa.....	65
Quadro 9 – Substituição Tributária do RJ	71
Quadro 10 – Venda para RJ.....	72

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ALQ inter	Alíquota Interna
ALQ intra	Alíquota Interestadual
AP	Amapá
CCICMS	Cadastro do Contribuinte do ICMS
CF	Constituição Federal
CFOP	Código Fiscal de Operações e Prestações
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
DARE	Documento de arrecadação de receitas estaduais
DIP	Demonstrativo de Item de Pagamento
GNRE	Guia Nacional de Recolhimentos de Tributos Estaduais
IE	Imposto sobre Exportação
II	Imposto sobre Importação
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ISS	Imposto Sobre Serviço
MA	Maranhão
MG	Minas Gerais
MS	Mato Grosso do Sul
MT	Mato Grosso
MVA	Margem de Valor Agregado
NCM	Nomenclatura Comum do MERCOSUL
PI	Piauí
PIS	Programa de Integração Social
PMC	Prefeitura Municipal de Criciúma
PR	Paraná
RICMS	Regulamento do ICMS

RJ	Rio de Janeiro
RS	Rio Grande do Sul
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SEF	Secretaria de Estado da Fazenda
SEFAZ	Secretaria de Estado da Fazenda
SC	Santa Catarina
SINIEF	Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SENAT	Serviço Nacional de Aprendizagem do transporte
SESI	Serviço Social da Indústria
SP	São Paulo
ST	Substituição Tributária
STN	Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

1.1 TEMA E PROBLEMA	13
1.2 OBJETIVOS	14
1.2.1 Objetivo geral	14
1.2.2 Objetivos específicos.....	14
1.3 JUSTIFICATIVA	14
1.4 METODOLOGIA.....	15
2 NOÇÕES BÁSICAS DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA	17
2.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	17
2.1.1 Princípio da anterioridade da lei	17
2.1.2 Princípio da capacidade contributiva	19
2.1.3 Princípio da irretroatividade da lei.....	19
2.1.4 Princípio da não-cumulatividade	20
2.1.5 Princípio da vedação ao confisco.....	21
2.1.6 Princípio da legalidade	21
2.1.7 Princípio da isonomia ou igualdade	22
2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	23
2.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	24
2.4 CONCEITO DO TRIBUTO	25
2.4.1 Impostos	26
2.4.2 Contribuição de melhoria	26
2.4.3 Taxas	27
2.4.4 Empréstimos compulsórios	28
2.4.5 Contribuições parafiscais.....	29
2.4.6 Contribuições sociais	29
3 ICMS	30
3.1 CONCEITO DO ICMS	30
3.1.1 Fato gerador	32
3.1.2 Base de cálculo	34
3.1.3 Alíquotas	36
3.2 NORMAS QUE REGEM O ICMS	37
3.2.1 Lei complementar.....	38
3.2.2 Decretos	39

3.2.3 Convênios	39
3.2.4 Protocolos.....	40
3.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ICMS.....	41
3.3.1 Substituto.....	43
3.3.2 Substituído.....	43
3.3.3 Substituição tributária das operações antecedentes ou “para trás”	44
3.3.4 Substituição tributária concomitante	45
3.3.5 Substituição tributária nas operações subsequentes ou “para frente”	46
3.3.6 Base de cálculo	47
3.3.7 Margem de valor agregado - MVA.....	48
3.3.8 Restituição e ressarcimento do ICMS – ST	50
3.3.8.1 Restituição.....	50
3.3.8.2 Ressarcimento	51
3.4 ICMS-ST PARA MATERIAIS DE CONTRUÇÃO.....	52
3.4.1 ICMS-ST em Santa Catarina	52
3.4.2 Protocolos assinados por Santa Catarina	55
3.4.2.1 Forma de Recolhimento do ICMS-ST.....	56
3.4.3 Estados que não possuem protocolos assinados com Santa Catarina....	57
4 ESTUDO DE CASO	60
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	60
4.1.1 Histórico.....	60
4.1.2 Missão	60
4.1.3 Produtos.....	61
4.2 PROCEDIMENTOS ADOTADOS PARA O RECOLHIMENTO DO ST SOBRE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO.....	63
4.2.1 Dados a serem verificados para o cálculo da substituição tributária	63
4.2.1.1 Alíquota Interna	63
4.2.1.2 MVA ajustada	64
4.2.2 Vendas dentro de Santa Catarina	65
4.2.3 Vendas para Estado que tenha protocolo com SC.....	66
4.2.4 Venda para Estado que não tenha protocolo com SC	69
4.2.4.1 Acordos com clientes	75
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	78
REFERÊNCIAS.....	80

1 INTRODUÇÃO

Neste trabalho será evidenciado um assunto que está sendo bastante debatido na atualidade, pois envolve as empresas, o fisco e o contador, que é a substituição tributária do ICMS.

Será demonstrado inicialmente o tema e o problema, trazendo a importância do mesmo. Em sequência, serão analisados os objetivos gerais e específicos da pesquisa, com a finalidade de alcançar o objetivo proposto na monografia. E, para finalizar, será apresentada a justificativa e os procedimentos metodológicos utilizados neste trabalho de conclusão de curso.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Com o intuito de facilitar a fiscalização e a cobrança do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), o governo criou a Substituição Tributária, que tem como finalidade o pagamento antecipado do imposto. O substituto passou a recolher o tributo de futuras operações, ou seja, é responsabilizado pelo cálculo, retenção e recolhimento do imposto devido por seu cliente.

As indústrias de revestimentos cerâmicos de Santa Catarina são obrigadas a analisarem os protocolos assinados entre os Estados para que se saiba a regra e valores relacionados ao cálculo do ICMS que regem nos mesmos e, desta forma, possa efetuar de forma correta o recolhimento do ICMS Substituição Tributária. Além disso, é necessário verificar os Estados que não possuem protocolos assinados.

As cerâmicas catarinenses têm a obrigatoriedade de recolher o ICMS substituição tributária das vendas para empresas que se localizem nos estados que possuem protocolo, mas o cliente tem a obrigação de reembolsar o valor pago pela substituta. E para os que não possuem acordo com Santa Catarina, a obrigação do recolhimento do ICMS-ST será dos clientes.

Com isso, algumas indústrias passaram a adotar práticas e métodos que facilitassem seus processos de vendas, de modo que as mercadorias não atrasassem por falta de pagamento do ICMS-ST.

Diante do exposto, levanta-se a seguinte questão: Quais são os procedimentos adotados por uma empresa de revestimento cerâmico, nas vendas de produtos sob o regime do ICMS – Substituição Tributária, entre os Estados que possuam ou não, protocolo com Santa Catarina?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

Analisar os procedimentos internos do recolhimento do ICMS – Substituição Tributária em uma empresa de revestimentos cerâmicos.

1.2.2 Objetivos específicos

Em relação ao objetivo geral, apresentam-se os seguintes objetivos específicos:

- Abordar sobre o Sistema Tributário Nacional;
- Demonstrar os princípios constitucionais tributários;
- Conceituar o tributo e suas espécies;
- Explanar sobre o ICMS, assim como seu fato gerador, base de cálculo, alíquotas e normas vigentes;
- Apresentar o conceito da Substituição Tributária, desde o cálculo até o pagamento;
- Identificar os procedimentos realizados pela Cerâmica, relacionados com o recolhimento do ICMS-ST.

1.3 JUSTIFICATIVA

O tema apresentado está inteiramente envolvido na atualidade e principalmente no dia a dia das empresas de revestimentos cerâmicos. Com isso, este projeto se insere no contexto do impacto causado pela ampliação da abrangência do regime de Substituição Tributária.

A criação deste regime ocasiona problemas operacionais nas indústrias, pois as mesmas precisam estar preparadas para as mudanças, bem como no surgimento de novos decretos e protocolos com novas regras de substituição tributária, para que não deixe de recolher o ICMS por substituição tributária. O não recolhimento do imposto poderá gerar multas para a empresa no momento em que a mercadoria esteja sendo transportada para o cliente.

Sem o pagamento do ICMS-ST, as mercadorias não podem sair da fábrica ou entrar no Estado da Federação do estabelecimento do adquirente. Desta forma, muitas empresas recolhem o imposto devido pelos seus clientes e só depois cobram do cliente o valor pago. Mas, com esse procedimento a indústria pode sair prejudicada, pois, se após o pagamento do ICMS substituição tributária a nota fiscal for cancelada ou devolvida, a empresa terá dificuldade em restituir pois tal pedido, deverá ser feito pelo cliente, caso a guia esteja em nome do substituído.

O pagamento do ICMS-ST em nome do cliente ou da cerâmica depende dos protocolos assinados entre os Estados, que podem instituir obrigações entre os mesmos ou então apenas para contribuintes dentro de um determinado Estado.

O não acompanhamento do ICMS-ST poderá gerar multas à empresa, sendo que a ideia é reforçada pelo roteiro da fiscosoft – roteiro – estadual – 2011/4421:

[...] O ICMS retido deverá ser recolhido pelo substituto antes da saída da mercadoria de seu estabelecimento, por meio da Guia Nacional de Recolhimentos de Tributos Estaduais (GNRE), sendo que o transporte deverá ser acompanhado por uma das vias da GNRE.

A pesquisa apresentada é considerada importante, porque traz a realidade das entidades, mostrando quais foram as mudanças prejudiciais em relação ao contribuinte substituto e a praticidade do trabalho do fisco com a criação da Substituição tributária.

1.4 METODOLOGIA

A metodologia é o estudo e explicação detalhada do método de trabalho da pesquisa. É a comprovação de como foram pesquisados e analisados os

dados que compõem a monografia.

Segundo Barros e Lehfeld (2000, p. 2) “a Metodologia corresponde a um conjunto de procedimentos a serem utilizados na obtenção do conhecimento. É a aplicação do método, através de processos e técnicas, que garante a legitimidade do saber obtido”. Em relação à tipologia de pesquisa dos objetivos, será uma pesquisa explicativa.

No seguinte trabalho será analisado os procedimentos do recolhimento do ICMS – Substituição Tributária, conforme descrito na legislação. Quanto ao tipo de pesquisas dos procedimentos, foi utilizado a bibliográfica, documental e o estudo de caso realizado em uma indústria cerâmica.

Segundo Gil (2002, p. 54), em relação ao estudo de caso, “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento [...]”. E de acordo com Gil (1996, p. 48), “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”.

Também será necessário o exame dos documentos fiscais contidos na empresa objeto de estudo, desta forma realiza-se a pesquisa documental. Segundo Pereira (2011), do site Contornos Auxílio à pesquisa:

A pesquisa documental é um recurso metodológico ainda visto como um complemento à produção de dados na prática de pesquisa social. É comum observarmos a utilização dos documentos nas pesquisas como uma ferramenta para reforçar o entendimento, situando relatos em um contexto histórico ou como um método que possibilita comparações entre as interpretações do observador com documentos relacionados.

Com o maior aprofundamento da pesquisa, pode-se esclarecer e melhor compreender o problema questionado.

2 NOÇÕES BÁSICAS DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA

O seguinte capítulo irá abordar o Sistema Tributário Nacional, competência tributária, princípios constitucionais tributários, o conceito dos tributos e suas espécies, com base na legislação e autores do ramo tributário.

2.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

A constituição federal permite o direito de tributar e reparte esse poder entre os entes políticos. Porém, existem limitações que estão descritas nos arts. 150 a 152 da Constituição Federal.

Enfatiza Rosa Jr (2000, p. 269) que:

o poder de tributar decorre diretamente da Constituição Federal e somente pode ser exercido pelo Estado através de lei, por delegação do povo, logo este tributa a si mesmo. Assim, a norma jurídica deve preexistir ao exercício do poder de tributar.

Os limites dados pela CF são chamados de princípios constitucionais tributários e servem como uma proteção para o contribuinte contra o poder de tributar e de acordo com Cais (2007, p. 40), “além de nortear a atividade do Estado na sua função de tributar, também agem como seu freio, impondo-lhe limites em relação aos contribuintes, a fim de outorgar à vida social o necessário equilíbrio”.

Desta forma, apresenta-se alguns princípios constitucionais: princípio da anterioridade da lei, da capacidade contributiva, da irretroatividade, da não-cumulatividade, vedação ao confisco, legalidade e isonomia.

2.1.1 Princípio da anterioridade da lei

O princípio da anterioridade da lei foi criado para inibir a União, estados, Distrito Federal e municípios, que cobrem um tributo no mesmo exercício em que a lei foi alterada. Com isso, a mudança será válida somente no próximo ano.

Conforme Strapasson (2003, p. 83), “o princípio em pauta significa claramente, que uma lei que venha a instituir ou aumentar tributo, se for publicada

num dado exercício, então só poderá exigir o referido tributo no exercício subsequente”.

Essa regra oferece tranquilidade para os contribuintes, pois caso ocorra modificações na lei tributária que eles sejam afetados, os mesmos possuirão um tempo para se adequarem conforme a lei.

De acordo com o inciso III do Artigo 150 da Constituição Federal (BRASIL, 2012A):

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

III – cobrar tributos:

b) No mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

Conforme o texto constitucional, existem tributos que são dispensados do princípio da anterioridade da lei, sendo eles (BRASIL, 2012A):

- Empréstimos compulsórios (Art. 148 I)
- Importação de produtos estrangeiros (Art. 153)
- Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (Art. 153)
- Produtos industrializados (Art. 153)
- Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (Art. 153)
- Na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação. (Art. 154)
- Propriedade de veículos automotores. (Art. 155)
- Propriedade predial e territorial urbana (Art. 156)
- Renda e proventos de qualquer natureza (Art. 153)

Ou seja, retirando os tributos que estão dispensados do princípio da anterioridade, os demais só poderão ser cobrados no ano seguinte à sua criação ou majoração, respeitando o prazo de 90 dias de edição da lei, conforme está disposto no art. 150, inciso III, alínea “c” (BRASIL, 2012A):

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

III - cobrar tributos:

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Desta forma, esse prazo é importante para que o contribuinte possa adaptar-se as novas mudanças.

2.1.2 Princípio da capacidade contributiva

Conforme Strapasson (2003, p. 84), esse princípio “[...] encontra seu fundamento na justa repartição da carga tributária. De maneira tal que aquele que tem maior capacidade econômica, pagará mais, e aquele que tem menos, pagará menos”. Ou seja, quem possui uma riqueza maior, terá condições de pagar mais tributos.

O princípio da capacidade contributiva está descrito no art. 150, §1 da Constituição Federal (BRASIL, 2012A), que assim dispõe:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Desta forma, quanto maior a disponibilidade do contribuinte, maior será a incidência tributária.

2.1.3 Princípio da irretroatividade da lei

O princípio da irretroatividade da lei está evidenciado no artigo 150, Inciso III, alínea “a” da Constituição Federal (BRASIL, 2012A) e disciplina que quando uma nova lei é descrita, a nova norma que se refere a ela não poderá ser aplicada retroativamente. Ou seja, não se pode cobrar tributos de fatos geradores que já ocorreram.

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

[...]

III- cobrar tributos:

a)Em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Esse princípio descreve que as novas normas não podem retroagir para fatos que já foram materializados, exceto quando for para favorecer o réu na esfera penal ou o contribuinte na matéria tributária. Segundo Strapasson (2003, p. 86), “[...] a lei penal somente poderá retroagir quando beneficiar o réu, e a lei tributária, quando beneficiar o contribuinte”.

De acordo com o Código Tributário Nacional (BRASIL, 2012B), existem três exceções de leis que podem retroagir:

- Lei benéfica em penalidade (art. 106, Inciso II), ela melhora a situação do contribuinte e poderá retroagir nas infrações. Essa lei só não irá retroagir, quando já houver pagamento ou atos definitivamente julgados.
- Leis meramente interpretativas (art. 106, Inciso I), quando a lei serve para esclarecer o conteúdo de uma lei antiga.
- Lei que altera critérios meramente formais do lançamento (art. 144). Ela só modifica os procedimentos e não altera a base de cálculo, sujeito passivo e alíquotas.

A lei tributária só poderá retroagir a favor do contribuinte quando não se referir aos aspectos principais da cobrança do tributo podendo retroagir, por exemplo, quando houver redução de percentual de penalidade de multa.

2.1.4 Princípio da não-cumulatividade

O contribuinte poderá efetuar a compensação entre o crédito do imposto referente às compras concretizadas e o débito das vendas de mercadorias da entidade. Ao efetuar a diferença entre ambos, será encontrado o valor devido pelo contribuinte. Conforme Pegas (2007, p.116), “[...] todo o imposto pago nas etapas anteriores estaria gerando crédito passível de compensação com os débitos existentes por ocasião da venda futura”.

Desta forma, conforme Neto (2000, p. 37):

o princípio da não-cumulatividade foi concebido [...] com o objetivo de estancar problemas tributários existentes entre os Estados produtores e consumidores na época de vigência do IVC, imposto sobre vendas e consignações.

Como o IVC funcionava em cascata, com incidência em cada operação, havia uma excessiva oneração nos produtos [...].

Desta forma, o aproveitamento de crédito incidente nas etapas anteriores e decorrente das aquisições, contribui para que o preço final do produto seja diminuído, pois estará menor onerado pelo tributo não cumulativo.

2.1.5 Princípio da vedação ao confisco

Conforme o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal (BRASIL, 2012A), é proibido “utilizar tributo com efeito de confisco”. Deste modo, fica limitado o poder do Estado ao instituir a cobrança dos tributos, que não pode ser tão significativo, ao ponto de diminuir a fonte geradora de riqueza tributável.

Strapasson (2003, p. 88) discorre sobre o princípio em questão:

O princípio do não-confisco tem por finalidade essencial limitar o direito que as entidades políticas têm de expropriar bens privados. Em sendo assim, os tributos devem ser graduados, de maneira tal a não esgotar a fonte de riqueza das pessoas.

Desta forma, não importa a espécie do tributo, o mesmo deverá incidir somente em uma parte do patrimônio ou da renda do contribuinte, caso contrário ele será confiscatório (Strapasson 2003).

O contribuinte deve invocar o judiciário, ao perceber que o tributo está confiscando seus bens.

2.1.6 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade institui que, para que haja modificação dos tributos, a mesma seja em forma de lei. Conforme Strapasson (2003, p. 66), “o princípio da legalidade prescreve que ninguém pode ser compelido a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

O artigo 150, inciso I, da CF (BRASIL, 2012A), descreve sobre o princípio da legalidade, que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é

vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Porém, existem seis exceções ao princípio da legalidade, tais como o II (imposto sobre importação), IE (imposto sobre exportação), IPI (imposto sobre produtos industrializados), IOF (imposto sobre operações financeiras), ICMS Combustíveis e CIDE (contribuição de intervenção no domínio econômico) Combustíveis, pois a modificação se dá por um ato administrativo e não por lei, conforme dispositivo abaixo:

Artigo 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; (grifamos)

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º. É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. (Constituição Federal, art. 153)

Ainda, de acordo com o artigo 177, § 4, inciso I, alínea “b” (BRASIL, 2012A), a alíquota da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível poderá ser reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo. Com isso, o Poder Executivo poderá reduzir ou restabelecer a alíquota da CIDE sobre combustíveis, possibilidade esta introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/2011.

2.1.7 Princípio da isonomia ou igualdade

O art. 5º da Constituição Federal (BRASIL, 2012A) traz a proibição do tratamento desigual de qualquer ser humano, pois “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...]”. Em relação ao âmbito tributário, o princípio da igualdade está expresso no art. 150, Inciso II da CF (BRASIL, 2012A):

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

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Desta forma, a todo contribuinte que se encontra em uma mesma situação, é vedado o tratamento diferenciado no que se refere a capacidade de recolher tributos. De acordo com Cais (2007, p. 49), “o respeito da igualdade em tema da ação tributária assegura ao titular de direito já violado, ou ao titular de direito em vias de vir a ser violado por tratamento desigual, ingressar em juízo a fim de obter a proteção jurídica”. Ou seja, o contribuinte deve ficar atento a qualquer tratamento desigual, podendo indagar seus direitos perante a lei.

2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional - STN está disposto nos artigos 145 a 162 na Constituição Federal de 1988, possuindo como finalidades instituir, arrecadar e fiscalizar os tributos.

De acordo com Rosa Jr (2000, p. 225), “Sistema tributário nacional é o conjunto de tributos vigentes em um país em determinada época, sem se distinguir entre os de competência federal, estadual e municipal, e das regras jurídicas que os disciplinam”.

Na Constituição Federal o STN está dividido em seis partes, conforme sintetiza (Federighi, 2000, p. 28):

- Art. 145 a 149 > Princípios Gerais
- Art. 150 a 152 > Limitações do Poder de Tributar
- Art. 153 e 154 > Impostos da União
- Art. 155 > Impostos dos Estados e do Distrito Federal
- Art. 156 > Impostos Municipais
- Art. 157 a 162 > Repartição das receitas Tributárias

O autor Rosa Jr (2000, p. 225) descreve sobre o conceito do sistema tributário nacional e explica que ele “[...] implica certa coordenação dos diferentes tributos entre si com o sistema econômico dominante e com os fins fiscais e extrafiscais da tributação, bem como com os princípios constitucionais”.

Sendo assim, seria um conjunto de normas e princípios constitucionais, que organiza o modo de obtenção de receitas necessárias para que seus fins possam ser atingidos (STRAPASSON, 2003, p. 81).

Conforme o art. 145 da Constituição Federal (BRASIL, 2012A):

A União, os Estados, O Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de política ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Nos artigos 148 e 149, também é mencionado o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, que são espécies de tributo.

2.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Cada ente federativo recebe a titularidade de alguns tributos, desta forma o ente possui a competência tributária sobre determinado tributo, podendo instituir, legislar, fiscalizar e arrecadar.

O autor Rosa Jr (2000, p. 255) relata o conceito da competência tributária “como sendo a parcela do poder de tributar conferida pela Constituição a cada ente político para criar tributos”

De acordo com Strapasson (2003, p. 122):

a competência tributária está rigorosamente delineada pela Carta Constitucional, apontando expressamente o campo de atuação tributária federal, estatal, distrital e municipal [...]. Cada qual vai agir dentro do seu âmbito de competência.

Só possui a competência tributária quem possui o poder legislativo. Conforme a Constituição Federal, art. 24, Inciso I (BRASIL, 2012A), “compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico”. Não podendo um ente delegar a outro legislar na sua matéria. Assim, afirma Rosa Jr (2000, p. 259) que “somente a entidade favorecida poderá exercer o referido poder impositivo, ainda que não edite a lei necessária a criação do tributo”.

Também nos artigos 153, 155 e 156 da CF, decorrem sobre a competência da União, Estados, Distrito Federal e os Municípios, para instituir os impostos relevantes a cada ente político.

Referente as limitações estabelecidas para a pessoa jurídica de direito público, está descrito no Código Tributário Nacional, art. 9º (BRASIL, 2012B):

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;
II – cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;
III – estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;
IV – cobrar imposto sobre:
a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
b) templos de qualquer culto;

Desta forma, a Constituição Federal estabelece a competência tributária para que os entes políticos criem os tributos através da lei.

2.4 CONCEITO DO TRIBUTO

Mencionado desde a época de Cristo, o tributo veio com o intuito de sustentar o Estado. De acordo com o artigo 3º do CTN (BRASIL, 2012B), “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”.

Quando o tributo for vinculado a uma atuação ou serviço estatal, ele será considerado vinculado, é o caso das taxas, contribuições de melhoria, contribuições (PIS e COFINS) e empréstimos compulsórios. Já o não vinculado, que são os impostos (ICMS, IPI), não tem vinculação a nenhuma atuação específica do Estado. Sendo assim, a arrecadação é destinada para atividades genéricas da administração estatal independente de ser a favor direto do contribuinte.

De acordo com Rosa Jr (2000, p. 211 – 212 apud CF e CTN):

Tributo *vinculado* é aquele cuja obrigação tem por hipótese de incidência uma situação dependente de uma atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (taxas e contribuições de melhoria, segundo o art, 145, II e III da CF e arts. 77 e 81 do CTN). De outro lado, tributo *não-vinculado* é aquele cuja obrigação tem por hipótese de incidência uma situação independente

de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (impostos – CF, art. 145, I e CTN, art.16).

As espécies de tributos são os impostos, contribuição de melhoria, taxas, empréstimos compulsórios, contribuições parafiscais e contribuições sociais.

2.4.1 Impostos

Os impostos incidem sobre a renda e o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas, sendo pagos por elas. Conforme o Código Tributário Nacional, art.16 (BRASIL, 2012B), “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Becker (2007, p. 402) refere-se ao imposto como “a regra jurídica que tiver escolhido para base de cálculo do tributo *um fato lícito* qualquer (consistente em serviço estatal ou coisa estatal), terá criado um imposto”

Para Rosa Jr (2000, p. 348), “o imposto corresponde a um tributo *não-vinculado* porque é devido pelo contribuinte independentemente de qualquer contraprestação por partes do Estado, destinando-se a atender as despesas gerais da administração”. Ou seja, o Estado não possui um destino específico para esse tributo.

O valor do imposto a ser recolhido pelo contribuinte não pode afetar de forma significativa na sua renda, a ponto de prejudicá-lo. Assim confirma Rosa Jr (2000, p. 351), “o imposto não deve nunca atingir a parte da renda necessária à vida do contribuinte” em função do princípio de vedação ao confisco.

2.4.2 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria está disposta no art. 145, Inciso III, da Constituição Federal (BRASIL, 2012A), que define que “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

Ressalta Federichi (2000, p. 51) que “prende-se a cobrança da contribuição de melhoria a uma atuação estatal indireta e mediatemente referida ao contribuinte”. Desta forma, o valor a ser pago desse tributo, tem como base de

cálculo a diferença entre o valor do imóvel antes e depois da obra pública ser finalizada.

Assim conceitua o Código Tributário Nacional, art. 81 (BRASIL, 2012B):

Art. 81 - A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

O art. 82 do CTN (BRASIL, 2012B), por sua vez, dispõe sobre os requisitos para a cobrança da contribuição de melhoria, quais sejam:

Art. 82 - A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Pode-se citar como melhorias que podem refletir na cobrança da contribuição de melhoria, a iluminação e o asfalto.

2.4.3 Taxas

É considerada taxa, o tributo que possui como fato gerador o serviço estatal. Afirma Becker (2007, p. 403), “a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo o *serviço estatal ou coisa estatal* terá criado uma

taxa”. Referente ao conceito está disposto no o art. 77 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2012B):

Art. 77 - As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

A taxa é um tributo vinculado, diferentemente do imposto. De acordo com Rosa Jr (2000, p. 370), “[...] a sua hipótese de incidência definida em lei deve depender de uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, ou seja, de uma ação estatal que acarrete ao contribuinte o gozo individualizado do serviço público”.

O pedágio e a coleta de lixo são exemplos de taxas que são pagas pelos contribuintes.

2.4.4 Empréstimos compulsórios

Podemos classificar esse tributo como sendo um dinheiro que o Estado utiliza dos contribuintes a título de empréstimo, para que sejam atendidas as despesas extraordinárias. De acordo com o art. 148, da Constituição Federal (BRASIL, 2012A):

Art. 148 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

- I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
- II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Para Becker (2007, p. 110), podemos conceituar o empréstimo compulsório como o “dever de prestação pecuniária, não voluntariamente desejada, que o Estado impõe, mediante regra jurídica, [...] correlacionando a efetivação daquela prestação pecuniária com a sua posterior devolução por parte do Estado, à mesma pessoa”. Desta forma, o dinheiro tomado do contribuinte deverá ser devolvido posteriormente.

2.4.5 Contribuições parafiscais

Conforme o autor Becker (2007, p.407), “os tributos ditos parafiscais são instituídos não para obtenção de Receita, mas para regular ou modificar a distribuição da riqueza nacional, para equilibrar os níveis de preços de utilidades ou de salários [...]”. Tendo como características, segundo Rosa Jr (2000, p.416):

a) a atribuição da arrecadação é cometida pelo Estado a uma entidade dotada de autonomia administrativa e financeira; b) essa entidade deve, portanto, arrecadar diretamente a receita e administrá-la na consecução de suas finalidades; c) constitui uma receita extra-orçamentária, fora ou ao lado do orçamento estatal (CF, art. 165, § 5º); d) está sujeita à fiscalização do órgão de controle de execução orçamentária porque é arrecadada por pessoas de direito público, como o INSS, ou por pessoas de direito privado mas responsáveis por dinheiro ou outros bens públicos.

Sendo assim, caso o tributo seja arrecadado por outra pessoa e não a que o criou, o mesmo será parafiscal. Como exemplo, pode-se citar as atividades que são desenvolvidas pelo SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas); SENAT (Serviço Nacional de Aprendizagem do transporte); SENAI (Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial) e SESI (Serviço Social da Indústria).

2.4.6 Contribuições sociais

As contribuições sociais são utilizadas para o benefício da sociedade e sua aplicação está disposta no art. 149 da Constituição Federal (BRASIL, 2012A), “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas [...]”.

Conforme Machado (2006, p. 418), em relação a finalidade da contribuição social, “[...] que induz a ideia de vinculação direta: a) do órgão do Poder Público incumbido da intervenção no domínio econômico; ou b) da entidade gestora dos interesses da categoria profissional ou econômica”.

Tem-se como exemplos de contribuições sociais, a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), instituto de seguridade social (INSS) e contribuições sindicais.

3 ICMS

Esse capítulo focará o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), desde seu surgimento até o momento da arrecadação. Será evidenciado o conceito, as normas que o regem, a substituição tributária, restituição e ressarcimento, assim como as hipóteses de substituição tributária para materiais de construção.

3.1 CONCEITO DO ICMS

O ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) é de competência dos Estados e do Distrito Federal, sendo regido pela não cumulatividade. O principal fato gerador para a incidência do ICMS é a circulação de mercadoria, além de incidir sobre determinados serviços.

Segundo Neto (2000, p. 30):

Na sigla proposta ICMS, fez juntar tributos que, no ordenamento constitucional anterior, recebiam definição particular, ou seja, eram tributos com natureza própria. Englobou os três impostos únicos federais sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e minerais (IUM); e mais os impostos sobre transportes e de comunicação em geral.

Conforme o art. 6º do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 2.870/01-RICMS (SANTA CATARINA, 2012A) e Oliveira (2005), seguem alguns fatos geradores que determinam a base de cálculo do ICMS.

- Sempre que houver saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte; a base de cálculo será o valor da operação.
- Na entrada de combustíveis, lubrificantes e derivados de petróleo e energia elétrica trazidos de outros Estados, para uso e consumo; a base de cálculo será o valor da operação de que decorrer a entrada.
- No fornecimento de alimentações, bebidas e outras mercadorias de qualquer estabelecimento; será o valor da operação, mercadoria e serviço.

- Na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal; o preço do serviço.
- Na importação de mercadorias ou bens; a base de cálculo vai ser a soma de: 1. Valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, 2. Imposto de Importação (II), 3. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), 4. Imposto sobre Operações de Câmbio (IOF), 5. quaisquer despesas aduaneiras efetivamente pagas à repartição alfandegária até o momento do desembaraço da mercadoria ou bem.
- Na prestação onerosa de serviço de comunicação; o preço do serviço compreende, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços.
- No fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não tributados pelo ISS; o valor da operação.
- Fornecedor de mercadoria com prestação de serviços, compreendidos na competência tributária dos municípios, com indicação expressa de incidência do ICMS sobre as mercadorias fornecidas, sendo o preço da mercadoria empregada ou fornecida.

Conforme o art. 3º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de Dezembro de 1968 (BRASIL, 2012C), “[...] Art 3º. O imposto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado”, ou de acordo com a Constituição Federal, art. 155, § 2º, inciso I (BRASIL, 2012A):

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. (grifamos)

Com isso, o ICMS por ser regido pelo regime da não cumulatividade, pode-se aproveitar os créditos por entradas para abater débitos de saídas. Conforme Pegas (2007, p.116), “[...] todo o imposto pago nas etapas anteriores

estaria gerando crédito passível de compensação com os débitos existentes por ocasião da venda futura”.

Existem casos que o aproveitamento do ICMS não é aceito, como na compra de materiais para uso e consumo, manutenções e a energia elétrica, que tem como exceção, as indústrias e empresas exportadoras. Para Pêgas (2007, p. 123), “[...] a lei não permite o crédito nos casos em que as vendas seguintes sejam isentas ou não tributadas”, tendo como base legal, o art. 155, § 2, inciso II, alínea “a” e “b” da Constituição Federal (BRASIL, 2012A):

- II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação contrário da legislação:
 - a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
 - b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Antes do aproveitamento do crédito do ICMS, é preciso verificar se o produto que foi adquirido integra os itens necessários para a industrialização das mercadorias que são vendidas pela indústria, caso contrário, o mesmo será considerado como uso e consumo ou para manutenções, sendo que estes, conseqüentemente, não geram direito ao crédito.

3.1.1 Fato gerador

De acordo com o art. 114 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2012B), “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Desta forma, Meira Junior (2001, p. 49) ressalta:

O fato gerador do ICMS é definido pelo próprio texto constitucional e compreende não só as operações de circulação de mercadorias como também as prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

No art. 1º do RICMS/SC (ESTADO, 2012A), destaca-se as circunstâncias em que existe a incidência do fato gerador:

- Art. 1º O imposto tem como fato gerador:
- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
 - III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
 - IV - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
 - V - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;
 - VI - o recebimento de mercadorias, destinadas a consumo ou integração ao ativo permanente, oriundas de outra unidade da Federação;
 - VII - a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado ou no Distrito Federal e não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente.
- Parágrafo único. O imposto incide também:
- I - sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade (Lei nº 12.498/02);
 - II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
 - III - sobre a entrada, no território do Estado, em operação interestadual, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Após estabelecer a ocorrência do fato gerador, para que se possa exigir o recolhimento do ICMS, deve-se verificar o momento de sua ocorrência. Sobre isso, o art. 3º, do RICMS/SC (SANTA CATARINA, 2012A), assim define:

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, neste Estado;
- IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de qualquer natureza;
- VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII - da prestação onerosa de serviço de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
 - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
 - b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;
- IX - do desembaraço aduaneiro dos bens ou mercadorias importados do exterior (Lei nº 12.498/02);
- X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados (MP 108/02);

XII - da entrada, no território do Estado, de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado ou do Distrito Federal, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (Lei Complementar nº 102/00);

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado ou no Distrito Federal e não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente;

XIV - da entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado ou do Distrito Federal, destinada a consumo ou ao ativo permanente.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Considera-se também ocorrido o fato gerador no consumo, ou na integração ao ativo permanente, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, adquirida para comercialização ou industrialização.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável exigir a comprovação do pagamento do imposto (MP 108/02).

Ocorrido o fato gerador, nasce para o contribuinte a obrigação de recolher o imposto e, para o fisco, o direito de cobrá-lo.

3.1.2 Base de cálculo

A base de cálculo é o valor utilizado para encontrar-se a importância a ser paga de ICMS. Ou seja, tem-se como exemplo para encontrar o valor devido do ICMS, a base de cálculo multiplicada pela alíquota. De acordo com o art. 9º do RICMS-SC (SANTA CATARINA, 2012A):

Art. 9º A base de cálculo do imposto nas operações com mercadorias é:

I - na saída de mercadoria prevista no art. 3º, I, III e IV, o valor da operação;

II - na hipótese do art. 3º, II, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - no fornecimento de que trata o art. 3º, VIII:

a) o valor da operação, na hipótese da alínea "a";

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea "b";

IV - na hipótese do art. 3º, IX, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação;

b) o imposto de importação;

c) o imposto sobre produtos industrializados;

d) o imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas devidas às repartições alfandegárias (MP 108/02);

f) o montante do próprio imposto (Lei nº 12.498/02).

V - no caso do art. 3º, XI, o valor da operação acrescido dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VI - na hipótese do art. 3º, XII, o valor da operação de que decorrer a entrada;

VII - na hipótese do art. 3º, XIV, o valor da operação no Estado de origem ou no Distrito Federal;

VIII - no caso do imposto devido antecipadamente por vendedor ambulante ou por ocasião da entrada no Estado de mercadoria destinada a contribuinte com inscrição temporária, sem inscrição ou sem destinatário certo, o valor da mercadoria acrescido de margem de lucro definida em portaria do Secretário de Estado da Fazenda.

§ 1º No caso do inciso IV, "a", o preço de importação, expresso em moeda estrangeira, será convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do imposto de importação, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior se houver variação da taxa de câmbio até o pagamento efetivo do preço.

§ 2º Na hipótese a que se refere o § 1º, se for o caso, o preço declarado será substituído pelo valor fixado pela autoridade aduaneira para base de cálculo do imposto de importação, nos termos da lei aplicável.

§ 3º No caso do inciso VII, o imposto a recolher será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na hipótese prevista no § 3º, quando a mercadoria entrar no estabelecimento para fins de industrialização ou comercialização, sendo, após, destinada para consumo ou ativo permanente do estabelecimento, acrescentar-se-á, à base de cálculo, o valor do imposto sobre produtos industrializados cobrado na operação de que decorreu a entrada.

Caso não possua os valores que estão destacados no art. 9º, tem-se como base de cálculo:

Art. 11. Na falta do valor a que se refere o art. 9º, I e VI, a base de cálculo do imposto é:

I - o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia elétrica;

II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial;

III - o preço FOB estabelecimento comercial à vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

§ 1º Para aplicação dos incisos II e III, adotar-se-á:

I - o preço efetivamente cobrado pelo remetente na operação mais recente;

II - caso o remetente não tenha efetuado venda de mercadoria, o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional.

§ 2º Na hipótese do inciso III, caso o estabelecimento remetente não efetue vendas a outros comerciantes ou industriais ou, em qualquer caso, se não houver mercadoria similar, a base de cálculo será equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do preço de venda corrente no varejo. (RICMS-SC, art. 11)

Já no art. 12 da RICMS-SC (SANTA CATARINA, 2012A), consta a base de cálculo na ocorrência de prestação de serviços. Porém, caso não haja preço

determinado, “a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço, no local da prestação” (RICMS-SC, art. 13).

Art. 12. A base de cálculo do imposto nas prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação é o preço do serviço.

§ 1º Na hipótese do art. 3º, X, o valor da prestação será acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização.

§ 2º Na hipótese do art. 3º, XIII, será considerado o valor da prestação no Estado de origem ou no Distrito Federal e o imposto a recolher será o resultado da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Para encontrar a base de cálculo do ICMS sobre as vendas de mercadorias das indústrias, será o valor dos produtos, mais o frete e as despesas acessórias.

3.1.3 Alíquotas

As alíquotas são os percentuais utilizados para aplicar-se sobre a base de cálculo. Sem ela, não se consegue encontrar o valor devido do ICMS. Cada Estado define suas alíquotas, dentro dos limites da Lei Federal, e em SC, estão dispostos nos arts. 26 e 27 do RICMS-SC (SANTA CATARINA, 2012A), como segue:

Art. 26. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas e interestaduais, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são:

I - 17% (dezesete por cento), salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II, III e IV;

II - 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos:

- a) operações com energia elétrica;
- b) operações com os produtos supérfluos relacionados no Anexo 1, Seção I;
- c) prestações de serviço de comunicação;
- d) operações com gasolina automotiva e álcool carburante;

III - 12% (doze por cento) nos seguintes casos:

- a) operações com energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150 Kw (cento e cinquenta quilowatts);
- b) operações com energia elétrica destinada a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 Kw (quinhentos quilowatts) mensais por produtor rural;
- c) prestações de serviço de transporte rodoviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
- d) mercadorias de consumo popular, relacionadas no Anexo 1, Seção II;
- e) produtos primários, em estado natural, relacionados no Anexo 1, Seção III;
- f) veículos automotores, relacionados no Anexo 1, Seção IV;
- g) óleo diesel;
- h) coque de carvão mineral.

i) pias, lavatórios, colunas para lavatórios, banheiros, bidês, sanitários e caixas de descarga, mictórios e aparelhos fixos semelhantes para uso sanitário, de porcelana ou cerâmica, 6910.10.00 e 6910.90.00 (Lei nº 13.742/06);

j) ladrilhos e placas de cerâmica, exclusivamente para pavimentação ou revestimento, classificados segundo a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado – NBM/SH nas posições 6907 e 6908 (Lei nº 13.742/06);

l) blocos de concreto, telhas e lajes planas pré-fabricadas, painéis de lajes, pré-moldados, classificados, segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, respectivamente, nos códigos 6810.11.00, 6810.19.00, 6810.99.00 (Lei nº 13.742/06);

m) mercadorias integrantes da cesta básica da construção civil, relacionadas no Anexo 1, Seção XXXII (Lei nº 13.841/06).

IV - 7% (sete por cento) nas prestações de serviços de comunicação destinadas a empreendimentos enquadrados no Programa de Fomento às Empresas Prestadoras de Serviço de “Telemarketing”. (Lei nº 13.437/05).

Nota:

V. Anexo 6, Cap. LII.

§ 1º Até 30 setembro de 2006, a alíquota do imposto incidente nas operações com álcool etílico hidratado carburante fica reduzida para 18% (dezoito por cento) (Lei nº 10.297/96, art. 19, parágrafo único).

§ 2º Até 31 de dezembro de 2006, a alíquota do imposto incidente nas operações com vinho fica reduzida para 17% (dezesete por cento) (Lei nº 10.297/96, art. 19, parágrafo único).

§ 3º Fica reduzida para 17% (dezesete por cento) a alíquota do imposto nas operações com protetor solar (Lei nº 14.835/09).

Quando a venda de mercadorias for para contribuintes localizados fora de Santa Catarina, as alíquotas a serem utilizadas estão dispostas no art. 27, do RICMS/SC (SANTA CATARINA, 2012A):

Art. 27. Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias ou serviços a contribuintes do imposto, as alíquotas são:

I - 12% (doze por cento), quando o destinatário estiver localizado nos Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo;

II - 7% (sete por cento), quando o destinatário estiver localizado nos demais Estados e no Distrito Federal;

III - 4% (quatro por cento) na prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros, carga e mala postal (Resolução do Senado nº 95/96).

Parágrafo único. Para efeitos deste artigo, as saídas interestaduais destinadas a empresas de construção civil equiparam-se a saídas a contribuintes do ICMS (Lei nº 10.789/98).

Desta forma, deve-se verificar qual é o Estado destinatário no momento da venda, para que seja utilizada a alíquota correta.

3.2 NORMAS QUE REGEM O ICMS

Assim como qualquer imposto, o ICMS possui normas, conforme o CTN

Art. 96 (BRASIL, 2012B). “A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. Nesse capítulo será evidenciado o conceito da lei complementar, decretos, convênios e protocolos.

3.2.1 Lei complementar

As leis complementares são utilizadas para complementar assuntos previstos na Constituição Federal. Assim, destaca Meira Junior (2001, p. 98), “são leis complementares da Constituição todas aquelas que completam, integram as normas constitucionais, tornando-se plenamente eficazes, ou desenvolvendo os princípios nela contidos”.

Sobre o surgimento das leis complementares, a ideia é reforçada por Amaro (2006, p. 167), “foram introduzidas no direito constitucional brasileiro pela Constituição de 1967, com a missão (que lhes deu o nome) de “complementar” a disciplina constitucional de certas matérias, indicadas pela Constituição”.

Sobre a competência da Lei Complementar no âmbito tributário, em geral destaca-se o art. 146 da CF (BRASIL, 2012A), “a Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

No art. 155, § 2º, inciso XII, da CF (BRASIL, 2012A), consta a previsão de edição da lei complementar para regular o ICMS de forma geral e, desta forma, complementar as disposições previstas na Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
XII - cabe à lei complementar:
a) definir seus contribuintes;
b) dispor sobre substituição tributária;
c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"

- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (grifamos)

A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (BRASIL, 2012D), conhecida como Lei Kandir, foi criada para regular o ICMS nos Estados e no Distrito Federal. Assim segue seu art. 1º:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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.

Desta forma, a lei complementar poderá ser federal, quando for sancionada pela União, ou Estadual, pelo Governador.

3.2.2 Decretos

Os decretos possuem como função regulamentar as leis. Porém ele não poderá alterá-las, pois uma lei só deve ser alterada por outra do mesmo nível ou que seja superior a ela conforme a hierarquia.

De acordo com o art. 99 da CTN (BRASIL, 2012A), “conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei”.

Cada Estado pode criar particularmente seu decreto, que terá validade somente no âmbito estadual, ou seja, não pode impor regras para outros Estados.

3.2.3 Convênios

Os convênios são acordos entre os Estados e, segundo Gorges (2008, p. 299) “são editados pelo CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária”. Conforme o CTN art. 100, inciso IV (BRASIL, 2012B), “os convênios que entre si

celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios” e de acordo com art. 103, inciso III, “salvo disposição em contrário, entram em vigor: III - os convênios a que se refere o inciso IV do artigo 100, na data neles prevista”.

Meira Junior (2001, p. 104), destaca que “[...] a eficácia dos convênios que outorgam isenções e (ou) benefícios fiscais depende de ratificação pelas respectivas Assembléias Legislativas dos Estados, o que se dá por via do decreto legislativo[...]”

Os entes federativos se reúnem e acordam entre si métodos que deverão ser utilizados por todos, como destaca Amaro (2006, p. 190), “há convênios que são meros acordos entre as diferentes pessoas políticas com vista à fiscalização ou arrecadação de tributos, à troca de informações de interesse fiscal etc.”.

Pode-se citar como exemplo de convênio, o de nº 110/07, cujos produtos combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, passaram a ter o ICMS por substituição tributária. Por ser convênio, essa regra será válida para todos os Estados do território brasileiro.

3.2.4 Protocolos

Os protocolos diferenciam dos convênios, pois o acordo será firmado por alguns entes federativos, conforme Meira Junior (2001, p. 105), “[...] normalmente assinados entre os Estados interessados, que, portanto, não possuem efeito *erga omnes*, mas apenas àqueles que o assinarem [...]” *erga omne*, significa na esfera jurídica, que atingem todos os indivíduos que assinaram o acordo.

Desta forma, para ocorrer um protocolo, é preciso que algumas partes estejam interessadas em uma mesma situação. Meira Junior (2001, p. 105), leciona que:

[...] tudo que se diga em relação aos convênios pode ser aplicados aos protocolos, uma vez que estes são convênios que agregam apenas as partes interessadas, diferentemente dos convênios tradicionais que possuem a confirmação de todos os Estados e do Distrito Federal

Como exemplo de protocolo, tem-se o 69/2011, que por ser acordado entres os estados de Amapá, Minas Gerais, Paraná, Rio Grande do Sul e Santa

Catarina, referente à substituição tributária para materiais de construção, somente será válida nesses Estados.

3.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ICMS

Com o intuito de facilitar a fiscalização e a cobrança do ICMS, o governo criou a Substituição Tributária, que tem como finalidade o pagamento antecipado do imposto. De acordo com Neto (2000, p. 49), “o instituto da substituição tributária foi inserido no sistema positivo brasileiro por intermédio da Lei 5.172 de 25.10.66[...]”, que instituiu o CTN.

Desta forma, o CTN reconheceu o surgimento de responsáveis, para o recolhimento da substituição tributária, através do art. 58, § 2º, incisos I, II e III (BRASIL, 2012B), sendo o Inciso II alterado pelo Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967:

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável:

I - ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada;

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo:

a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente;

b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o imposto a que se refere o art. 46, nos demais casos.

III - à cooperativa de produtores, quanto ao imposto relativo às mercadorias a ela entregues por seus associados.

O artigo citado anteriormente foi revogado pelo Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 (BRASIL, 2012C), conforme seu art. 13, “art 13. Revogam-se os artigos 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 71, 72 e 73 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, com suas modificações posteriores, bem como tôdas as demais disposições em contrário”. Porém a Lei Complementar 44 de 07 de dezembro de 1983 (BRASIL, 2012E), alterou o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 e introduziu-se novamente o instituto da substituição tributária, com a inclusão do § 3º, art. 6º:

Art 6º Contribuinte do impôsto é o comerciante, industrial ou produtor que promove a saída da mercadoria, o que a importa do exterior ou o que arremata em leilão ou adquire, em concorrência promovida pelo Poder Público, mercadoria importada e apreendida.

§ 3º - A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:

- a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;
- b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;
- c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;
- d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

O substituto passou a recolher o tributo de futuras operações, ou seja, é responsabilizado pelo cálculo, retenção e recolhimento do imposto devido por seu cliente, que é chamado de substituído. Assim, afirma Pereira Filho (2006, p.111), “indaga-se se a antecipação do fato gerador pressupõe, necessariamente, a alteração do obrigado ao pagamento do tributo, substituindo o destinatário legal do gravame por um terceiro”.

Conforme Amorim (2007, p. 109):

[...] o imposto devido é apurado em cada operação, de forma individualizada e compensatória entre débito e crédito. Como regra geral, tal sistemática encerra todo o ciclo de tributação de uma mercadoria sujeita ao ICMS/ST, não mais sofrendo incidência do imposto nas operações subseqüentes.

Após a apuração do ICMS, ele deve ser pago até o 10º dia do período seguinte, isso em Santa Catarina, pois cada Estado possui uma data específica para o pagamento do mesmo. Em operações interestaduais, essa regra só poderá ser aplicada se o responsável pela retenção contiver inscrição como substituto tributário no Estado em que o tributo é devido. Caso não o tenha, o ICMS retido deverá ser recolhido antes que a mercadoria saia do estabelecimento.

Segundo a FISCOsoft (roteiro – estadual – 2011/4421):

Na hipótese do substituto de outro Estado não possuir inscrição neste Estado ou regime especial para recolhimento do imposto, deverá ser emitida uma GNRE ou um DARE-SC, para cada destinatário, constando no campo informações complementares o número da nota fiscal a que se refere o respectivo recolhimento. Também deve ser utilizado um documento específico para cada mercadoria.

Na maioria dos Estados, a guia a ser utilizado para o recolhimento do ICMS – ST é o GNRE, prevista no ajuste da SINIEF (Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais), o mais recente é o de 26 de março de 2010, que altera o convênio SINIEF 06/89.

3.3.1 Substituto

O substituto é o responsável pelo cálculo, retenção e o recolhimento devido pelo substituído. Pode-se ter como exemplo de substituto as indústrias, que substituem as empresas comerciais. Assim afirma Lima Neto (2000, p. 84), “compete ao substituto tributário promover todos os atos necessários para identificar o valor do tributo a recolher, independentemente de qualquer atividade da autoridade administrativa”.

Tem-se como finalidade a criação do substituto tributário, a redução do número de contribuintes para facilitar a fiscalização. Deste modo, Lima Neto (2000, p. 46) alega:

o objetivo da criação do substituto, como técnica de tributação, reside na concentração de obrigações em universo mais reduzido de contribuintes permitindo que a fiscalização e arrecadação sejam facilitadas, além de servir, evidentemente, como um fortíssimo mecanismo impedor da evasão fiscal.

Conforme Faria (2000, p. 69) “é necessário recordar que o substituto tem de exercer o poder de reembolso, seja ou não, mediante a retenção”. Com isso, o substituto possui o direito de cobrar o valor do imposto pago, que é devido pelo substituído. Como exemplo, têm-se as vendas efetuadas pelas indústrias, que quando o produto for regido pela substituição tributária, no momento da emissão da nota fiscal será destacado o valor que deverá ser recolhido pelo substituto, incluindo-o no valor total da nota, que deverá ser pago pelo cliente.

3.3.2 Substituído

É chamado de substituído, todo o contribuinte que anteriormente teve seu imposto recolhido pelo substituto. A chamada substituição tributária, pois o substituto o substituiu da obrigação do recolhimento devido do tributo. De acordo com a FISCOsoft, Roteiro – Estadual – 201/4421, “contribuinte substituído é aquele que pratica o fato definido como gerador do imposto, mas a legislação o dispensa do recolhimento por já ter sido efetuado por outra pessoa designada em lei, isto é, o substituto tributário”.

Caso o substituído receba alguma mercadoria que é regida pela substituição tributária e o recolhimento do imposto devido não tenha ocorrido, o mesmo deverá efetuar o cálculo e pagamento do tributo.

3.3.3 Substituição tributária das operações antecedentes ou “para trás”

Também chamada como substituição regressiva, ela ocorre quando o imposto for diferido no ato da venda e deverá ser recolhido pelo destinatário. Conforme o disposto no RICMS/SC-01(SANTA CATARINA, 2012A), Anexo 3, §§ 1º a 3º, do art. 1º:

Art. 1º Nas operações abrangidas por diferimento, fica atribuído ao destinatário da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de substituto tributário.

§ 1º O imposto devido por substituição tributária subsumir-se-á na operação tributada subsequente promovida pelo substituto.

§ 2º O contribuinte substituto deverá recolher o imposto diferido:

I - quando não promover nova operação tributada ou a promover sob regime de isenção ou não-incidência, salvo quanto às operações que destinem mercadorias diretamente para o exterior do país;

II - proporcionalmente à parcela não-tributada, no caso de operação subsequente beneficiada por redução da base de cálculo do imposto;

III - por ocasião da entrada ou recebimento da mercadoria, nas hipóteses expressamente previstas neste Regulamento;

IV - se ocorrer qualquer evento que impossibilite a ocorrência do fato gerador do imposto.

§ 3º A base de cálculo do imposto devido por substituição tributária é o valor da operação praticada pelo substituído ou de que decorrer a entrada da mercadoria no estabelecimento.

Desta forma, tem-se como exemplo de substituição tributária antecedente, as vendas realizadas pelos produtores rurais, que são diferidas no ato da venda e o ICMS deve ser calculado e recolhido pelo comprador dos alimentos, os mercados, por exemplo. Sendo assim, é mais fácil fiscalizar os mercados do que os produtores rurais. Segundo a afirmação do Lima Neto (2000, p. 52):

Normalmente as operações sujeitas a este regime são aquelas originadas de produtores rurais que, na maioria das vezes, não possuem constituição regular, na forma de sociedades ou firma individual, formando apenas unidades econômicas ou mesmo de características eventuais, a exemplo das operações com aparas de papel, sucata de metal, cacos de vidro etc.

Para melhor demonstrar, segue a figura:

Figura 1: Substituição Tributária Antecedente



Fonte: elaborada pela autora

De acordo com Meira Junior (2001, p. 41), “[...] o diferimento permite que o pagamento do imposto devido sobre tais operações [...] seja postergado e recolhido por outrem”. Com isso, a venda realizada pelo produtor rural será diferida e a venda do supermercado, por exemplo, será tributada.

3.3.4 Substituição tributária concomitante

O recolhimento do imposto nos casos da substituição tributária concomitante ocorre no exato momento que ocorre o fato gerador. Conforme Lima Neto (2000, p. 56):

operação concomitante é aquela em que o contribuinte faz o recolhimento antecipado do imposto de sua própria operação, assim como das demais operações subseqüentes à sua, a serem realizadas por outro ou outros contribuintes até o consumidor final.

Esse caso ocorre quando o transportador não for inscrito no Estado onde se iniciou a prestação de serviço. Com isso, tem-se como exemplo, o serviço de transporte realizado por transportador não inscrito no CCICMS/SC (Cadastro do Contribuinte do ICMS de SC), que pode ser autônomo ou localizado em outro Estado. A empresa X, vende mercadorias para a empresa Y e contrata a empresa Z para transportar os produtos. Conforme segue figura:

Figura 2: Substituição Tributária Concomitante



Fonte: elaborada pela autora

O ICMS devido pelo transporte, será pago no momento da saída, pela empresa que contratou o serviço.

3.3.5 Substituição tributária nas operações subsequentes ou “para frente”

Chamada também de substituição tributária progressiva, é a mais encontrada no dia a dia. O imposto que deveria ser recolhido pelo destinatário, será calculado e pago pela indústria no momento em que for concretizada a venda das mercadorias. De acordo com o RICMS/SC-01 – Anexo 3, art. 11, §§ 2º e 3º (SANTA CATARINA, 2012A):

Art. 11. Será atribuída ao fabricante, ao atacadista, ao distribuidor, ao importador, ao arrematante de mercadoria importada e apreendida ou ao depositário a qualquer título, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes até a praticada pelo comerciante varejista [...]

§ 2º O estabelecimento recebedor de mercadoria sujeita à substituição tributária fica solidariamente responsável pelo imposto devido nas operações seguintes.

§ 3º Para os fins deste artigo, inclui-se também como fato gerador a entrada da mercadoria ou do bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

O substituto tributário fará a antecipação do imposto das mercadorias que futuramente serão vendidas, desta forma, o substituído não precisará pagar novamente o ICMS quando seus produtos forem vendidos, pois o imposto já foi pago na compra. Segundo Faria (2000, p. 61):

A chamada substituição tributária “para frente” consiste na regra pela qual se presume realizada a operação seguinte (fato gerador presumido), onde é aplicada a alíquota interna sobre a base de cálculo do maior preço

alcançado pela mercadoria no seu caminho da produção até o consumo (valor fictício e estimado valor de tabela), observado o fato concreto de que, quase sempre, não é realizada a margem de lucro estipulada (totalmente aleatória e exorbitantemente composta), podendo até ocorrer prejuízo na operação.

Para melhor demonstrar, segue a figura:

Figura 3: Substituição Tributária Subsequente



Fonte: elaborada pela autora

A indústria automotiva deverá calcular e efetuar o recolhimento do ICMS devido pela revenda, tendo o direito de cobrar da revenda o valor do imposto que pagar, em relação à futura operação que será realizada por ela. Quando a revenda de automóveis efetuar a venda para o consumidor final, não será destacado o ICMS na nota fiscal.

3.3.6 Base de cálculo

Para obter a base de cálculo da substituição tributária, será necessário somar o valor das mercadorias a serem vendidas pelo substituto tributário, com o valor do seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados do substituído, devendo aplicar sobre o resultado dessa somatória, a MVA (Margem de Valor Agregado) específica para tal produto. Segundo o art. 8º da lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (BRASIL, 2012D):

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

- I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;
- II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:
 - a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

Portanto, para encontrar o valor do ICMS-ST devido, deve-se primeiramente, encontrar a base de cálculo.

3.3.7 Margem de valor agregado - MVA

O percentual da MVA, será relativo a cada produto e, para isso, deve-se verificar os decretos de cada Estado ou os protocolos e convênios assinados. Segundo o Portal tributário:

A margem de valor agregado 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 média ponderada dos preços coletados. A mercadoria submetida ao regime de substituição tributária em operação interestadual terá a margem de valor agregado estabelecida em Convênio ou Protocolo.

Desta forma, para encontrar o valor do ICMS-ST, é preciso saber a MVA do produto. De acordo com o RICMS-SC/01, em seu art. 15 do anexo 3 (SANTA CATARINA, 2012A), dispõe sobre a identificação da MVA:

Art. 15. O Secretário de Estado da Fazenda designará comissão formada por funcionários fazendários e representantes do setor interessado para definição das margens de valor agregado referidas no art. 13, III.
 § 1º Para o cálculo da margem de valor agregado serão observados os seguintes critérios:
 I - pesquisa de preços realizada, por amostragem, no mínimo, nos dez municípios de maior participação na receita do Estado;
 II - média ponderada dos preços coletados;
 III - outros elementos fornecidos pelas entidades representativas do setor.
 § 2º Havendo a concordância do setor interessado, poderá ser adotada a margem de valor agregado fixada em convênio ou protocolo firmado entre os Estados e o Distrito Federal.

Referente ao art. 13, inciso III do RICMS-SC/01 (SANTA CATARINA, 2012A) citado anteriormente, segue a redação:

Art. 13. Ressalvado o disposto no Capítulo IV, a base de cálculo do imposto retido por substituição tributária será a soma das seguintes parcelas:
 III - margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações subsequentes, conforme percentuais definidos no Capítulo IV.

Nas vendas interestaduais, deve-se encontrar a MVA ajustada, pois a alíquotas internas dos Estados, nem sempre são iguais. A fórmula disponibilizada pelo site da Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina, demonstra como encontra-se a MVA ajustada:

Quadro 1 – Fórmula MVA

$$\text{MVA ajustada} = [(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$$

Fonte: Site da secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina

Como exemplo, segue o cálculo da MVA ajustada para o produto cujo NCM é o 69.08 para o Estado do Rio Grande do Sul, sendo que o 12% (ALQ inter) corresponde à alíquota interestadual, de SC para o RS, e o 17% (ALQ intra) a alíquota interna do RS.

Quadro 2 – MVA Ajustada

ALÍQUOTA INTERNA	MVA Original	MVA Ajustada
17%	39,00	47,37%

Fonte: Adaptada pela autora do site da Secretaria do estado da Fazenda.

Quadro 3 – Cálculo da MVA Ajustada

MVA - ajustada	=	$[(1 + 0,39) \times (1 - 0,12) / (1 - 0,17)] - 1$
MVA - ajustada	=	$[1,39 \times 0,88 / 0,83] - 1$
MVA - ajustada	=	$[1,22 / 0,83] - 1$
MVA - ajustada	=	$1,4737 - 1$
MVA - ajustada	=	$0,4737 \times 100 = 47,37\%$

Fonte: Elaborado pela autora.

Nas vendas interestaduais, é preciso encontrar a MVA ajustada, pois ela é essencial para o cálculo do ICMS-ST.

3.3.8 Restituição e ressarcimento do ICMS – ST

Nesse sub-capítulo abordar-se-á sobre a restituição e o ressarcimento do ICMS-ST, sendo que um é considerado “a devolução de valor pago ou recolhido indevidamente aos cofres públicos” e o outro seria “a devolução de imposto retido por Substituição Tributária a favor deste Estado quando o substituto tributário efetuar nova retenção em favor de outro Estado”, conforme o descrito no site da SEF de Santa Catarina.

3.3.8.1 Restituição

A restituição é o direito que o contribuinte possui para cobrar do Estado a devolução do valor pago do imposto, caso não tenha concretizado o fato gerador do tributo. Deste modo, quando é pago um valor de imposto maior do que o devido, não existe a possibilidade de restituir esse valor, pois só será cabível a restituição do tributo que foi antecipado, quando o fato gerador não ocorra, Pereira Filho (2006).

Assim dispõe o art. 150, § 7 da Constituição Federal (BRASIL, 2012A):

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos 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.

Está disposto no art. 26 do RICMS-SC/01, anexo 3 (SANTA CATARINA, 2012A), o direito que o contribuinte possui de restituir o valor pago:

Art. 26. O contribuinte substituído tem direito à restituição do valor do imposto retido por substituição tributária correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º A restituição deverá ser pleiteada mediante requerimento ao Diretor de Administração Tributária, instruído com documentos que comprovem a situação alegada.

§ 2º Não sendo respondido o pedido de restituição no prazo de 90 (noventa) dias, o contribuinte substituído fica autorizado a se creditar na sua escrita fiscal do valor objeto do pedido, atualizado monetariamente segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 3º Na hipótese do § 2º, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de 15 (quinze) dias contados do ciente do despacho, procederá ao estorno do crédito lançado, atualizado monetariamente e com os acréscimos legais cabíveis.

Pode-se ter como exemplo a venda de uma mercadoria que após a emissão da nota e pagamento do imposto, foi cancelada, sem que houvesse saído do depósito da indústria. Nesse caso, o fato gerador não se realizou e tem-se o direito de pedir restituição do valor pago.

Em relação ao prazo que o contribuinte possui para pedir a restituição do imposto recolhido, “o direito de utilizar o crédito extingue-se após 05 (cinco) anos contados da data de emissão do documento (art. 32 do RICMS/SC) ou do pagamento indevido (artigo 76 da Lei 3.938/66 - Código Tributário Estadual)”, conforme o descrito no site da SEF de SC.

3.3.8.2 Ressarcimento

O ressarcimento é o direito possuído pelo contribuinte para pedir reembolso ao Estado que foi recolhido o imposto, caso a venda passe a ser devida para outra Unidade Federativa.

Desta forma, quando o comerciante localizado em Santa Catarina comprou mercadorias da indústria com sede no mesmo Estado, o ICMS foi recolhido pelo substituto para SC, pois era previsto que o substituído vendesse as mercadorias para os consumidores dessa mesma Unidade Federativa. Então, caso o comerciante resolva vender para um cliente do Paraná, o ICMS passará a ser devido para PR. Sendo assim, o substituído poderá pedir ressarcimento do valor pago para Santa Catarina, pois o imposto passou a ser devido para o Paraná.

Sendo assim, segue o art. 24 do RICMS/SC – 01, anexo 3 (SANTA CATARINA, 2012A):

Art. 24. O contribuinte que, tendo recebido mercadoria com imposto retido por substituição tributária a favor deste Estado, efetuar nova retenção em favor de outro Estado ou do Distrito Federal, solicitará o ressarcimento do imposto retido na operação anterior através de requerimento endereçado à Gerência Regional a que jurisdicionado, que se manifestará conclusivamente sobre o pedido (Convênios ICMS 81/93 e 56/97).

§ 1º O requerimento será instruído com, no mínimo, os seguintes documentos:

I - demonstrativo do imposto pleiteado;

II - cópia da Nota Fiscal da operação interestadual;

III - cópia da GNRE;

IV - cópia das Notas Fiscais de aquisição das mercadorias cujo ressarcimento esteja sendo solicitado;

V - Nota Fiscal emitida em nome do estabelecimento que reteve originalmente o imposto, consignando o valor do imposto referido no inciso I retido em favor do outro Estado.

Também será cabível o pedido de ressarcimento nos casos em que o pagamento da guia de substituição tributária seja efetuado indevidamente para outro Estado.

3.4 ICMS-ST PARA MATERIAIS DE CONTRUÇÃO

Nesse capítulo destacar-se-á as operações com materiais de construção, especialmente com os revestimentos cerâmicos, de acordo com as legislações internas dos Estados, Protocolos e Convênios.

3.4.1 ICMS-ST em Santa Catarina

No estado de Santa Catarina, o protocolo vigente em relação ao ICMS-ST para materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno, é o 196, de 11 de dezembro de 2009 (SANTA CATARINA, 2012B). Com isso, as cerâmicas precisam analisá-lo antes de efetuarem as vendas para os clientes localizados em SC.

É necessário que seja verificado o NCM e o MVA que constam no protocolo. Portanto, seguem os NCM's dos produtos mais vendidos pelas indústrias de revestimentos cerâmicos, que se encontram no anexo único, conforme a última alteração efetuada pelo protocolo 181/2010 (SANTA CATARINA, 2012C).

Quadro 4 – Protocolo 196/2009

Item	NCM	Descrição	MVA
29	68.02	Ladrilhos de mármore, travertinos, lajotas, quadros, alabastro, ônix e outras rochas carbonáticas, e ladrilhos de granito, cianito, charnokito, diorito, basalto e outras rochas silicáticas, com área de até 2m ²	44
36	69.07 69.08	Ladrilhos e placas de cerâmica, exclusivamente para pavimentação ou revestimento	39
46	70.16	Blocos, placas, tijolos, ladrilhos, telhas e outros artefatos, de vidro prensado ou moldado, mesmo armado, para construção; cubos, pastilhas e outros artigos semelhantes	61,20

Fonte: Site do Ministério da Fazenda

Na Legislação interna de Santa Catarina, a substituição tributária para materiais de construção está previsto no Anexo 3, Seção XXXVI, do RICMS/SC-2001 (SANTA CATARINA, 2012A). O art. 227 desta seção traz esta obrigação:

Art. 227. Nas operações internas e interestaduais destinadas a este Estado com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno relacionadas no Anexo 1, Seção XLIX, ficam responsáveis pelo recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes ou de entrada no estabelecimento destinatário para o ativo permanente ou para uso ou consumo:

I - o estabelecimento industrial fabricante ou importador;

II - qualquer outro estabelecimento, sito em outra unidade da Federação, nas operações com destinatários localizados neste Estado.

As cerâmicas catarinenses precisam verificar o MVA, conforme o NCM do produto, para aplicar a substituição tributária nas operações realizadas em SC. Desta forma, deverá ser realizado o cálculo devido do ICMS-ST, efetuando o pagamento mensal do mesmo.

Para melhor demonstrar, suponhamos uma venda para um cliente não optante pelo Simples Nacional, cujo valor dos produtos foi de 595,45, com o NCM 6907. A alíquota interna de SC, referente a revestimentos cerâmicos é de 12% e o MVA a ser utilizado para o NCM 6907 é o de 39%. Após o cálculo do ICMS-ST, o mesmo deverá ser incluso no valor total da nota a ser cobrado do cliente, pois a cerâmica precisa ser reembolsada depois do pagamento da substituição tributária.

Quadro 5 – Venda para cliente localizado em Santa Catarina

ICMS Normal	Valor do produto	x	alíquota de SC para operações internas	
ICMS Normal	595,45	x	12%	
ICMS Normal	71,45			
ICMS-ST	Valor do produto	+	MVA	x alíquota interna do Estado destino - ICMS normal
ICMS-ST	595,45	+	39,00%	x 12% - 71,45
ICMS-ST	27,87			
Valor total da nota	Valor dos produtos	+	ICMS ST	
Valor total da nota	595,45	+	27,87	
Valor total da nota	623,32			

Fonte: elaborado pela autora

Nas vendas para as empresas do Simples Nacional de Santa Catarina, o MVA precisa ser modificado, sendo assim haverá a redução de 70% do percentual. Ou seja, deve-se verificar o MVA de acordo com a tabela anterior e reduzi-lo em 70%. Essa regra está disposta no § 4º, art. 229, anexo 3, do RICMS/SC (SANTA CATARINA, 2012A):

Art. 229. A base de cálculo do imposto, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço único ou máximo de venda a varejo fixado pelo órgão público competente.

§ 4º O percentual de margem de valor agregado será equivalente a 30% (trinta por cento) daquele referido no § 1º quando o destinatário for contribuinte enquadrado no Simples Nacional, observado o seguinte:

I – tratando-se de operação interestadual, a MVA ajustada deverá ser calculada a partir da MVA original já com a redução para 30%;

II – deverá ser consignada no campo Informações Complementares da respectiva nota fiscal a seguinte informação: “ST – 30% de MVA – Anexo 3, art. 229, § 4º; e

III – as disposições deste parágrafo não se aplicam na hipótese de operação contemplada com redução de base de cálculo, com manutenção integral de crédito.

Desta forma, segue o cálculo do mesmo produto citado anteriormente, cujo NCM é 6907 e o valor de 595,45 para os produtos.

Quadro 6 – Venda para o simples nacional

ICMS Normal	Valor do produto	x	aliquota de SC para operações internas
ICMS Normal	595,45	x	12%
ICMS Normal	71,45		

ICMS-ST	Valor do produto	+	MVA	x	aliquota interna do Estado destino	-	ICMS normal
ICMS-ST	595,45	+	MVA (39% - 70%)	x	12%	-	71,45
ICMS-ST	595,45	+	11,70%	x	12%	-	71,45
ICMS-ST	8,36						

Valor total da nota	Valor dos produtos	+	ICMS ST
Valor total da nota	595,45	+	8,36
Valor total da nota	603,81		

Fonte: elaborado pela autora

Para ambas as situações, a nota fiscal de venda deverá ser emitida com o CFOP 5.401 (venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto) e a base de cálculo do ICMS substituição tributária será o valor dos produtos mais o MVA que é de 39%. Porém, caso a empresa seja optante pelo Simples Nacional, deve-se diminuir 70% do MVA, resultando 11,70%. Portanto, o valor da base de cálculo do ICMS-ST será a soma de 595,45, com o MVA encontrado de 11,70%.

Figura 4: Venda para cliente optante pelo simples nacional

CÁLCULO IMPOSTO							
BASE DE CÁLCULO DO ICMS		VALOR DO ICMS		BASE DE CÁLCULO DO ICMS DE SUBSTITUIÇÃO		VALOR DO ICMS DE SUBSTITUIÇÃO	
595,45		71,45		665,12		8,36	
VALOR DO FRETE		VALOR DO SEGURO		OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS		VALOR TOTAL DO IPI	
0,00		0,00		0,00		0,00	
DESCONTO		0,00		0,00		VALOR TOTAL DA NOTA	
0,00		0,00		0,00		603,81	

Fonte: Cecrisa

A redução de 70% no MVA, somente é válida para as vendas internas em Santa Catarina.

3.4.2 Protocolos assinados por Santa Catarina

No site da Secretaria da Fazenda de SC estão dispostos os protocolos assinados pelo Estado de Santa Catarina com outros Estados, sendo que cada protocolo discorre sobre seus respectivos NCM's que estão sobre o regime da substituição tributária nas Unidades Federativas envolvidas, contendo o MVA que deve ser utilizado para cada produto e quem será designado como substituto tributário, entre outros regulamentos utilizados para o recolhimento do ICMS-ST. Os protocolos a seguir, dispõem sobre as regras para a aplicação da substituição tributária nos materiais de construção:

- SC – RS: Rio Grande do Sul aderiu ao protocolo 14/2011, que o inclui nas disposições do protocolo 196/2009, assinado por Santa Catarina;
- SC – AP: Amapá aderiu ao protocolo 69/11, que o inclui nas disposições do protocolo 196/2009, assinado por Santa Catarina;
- SC – PR: Paraná aderiu ao protocolo 69/11, que o inclui nas disposições do protocolo 196/2009, assinado por Santa Catarina;
- SC – MG: Minas Gerais aderiu ao protocolo 196/2009, assinado por Santa Catarina.

Ou seja, após os Estados assinarem o protocolo, os contribuintes estabelecidos em suas Unidades Federativas passam a ser contribuintes do ICMS nas outras Unidades Federativas envolvidas, portanto, quando as empresas catarinenses venderem para os Estados que possuem protocolo assinado com Santa Catarina, elas deverão recolher o ICMS-ST devido por seus clientes interestaduais.

Como exemplo, segue uma nota fiscal emitida para um cliente localizado no Paraná. O CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) será o 6.401 (venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto), a MVA a ser utilizado será de 39% com base no protocolo assinado e a margem de valor agregado não precisará ser ajustada, pois a alíquota interna do ICMS dos revestimentos cerâmicos do PR é de 12% (a mesma de Santa Catarina).

Quadro 7 - Venda para o PR

36	69.07	Ladrilhos e placas de cerâmica, exclusivamente para pavimentação ou revestimento	39
	69.08		

Fonte: Site do Ministério da Fazenda

A base de cálculo do ICMS substituição tributária será o valor dos produtos (931,75) mais a MVA que é de 39%, resultando no valor de **1.295,13**. O valor do ICMS normal é o valor dos produtos multiplicado pela alíquota interestadual de 12%. Sendo assim, o valor do ICMS normal será de **111,81**.

O valor do ICMS substituição tributária será a base de cálculo encontrada anteriormente, multiplicada pela alíquota interna do PR, subtraindo o valor do ICMS Normal. Com isso, o valor do ICMS-ST será de **43,61**.

O total da nota é o valor dos produtos somado ao valor da substituição tributária, que deverá ser cobrado do cliente.

Figura 5 : Nota fiscal de venda para o PR

NATUREZA DA OPERAÇÃO 6401-VENDA PROD. ESTABEL.(SUBST.TRIBUTARIA)				PROT. DE AUTORIZAÇÃO 342120042196591 08/05/2012 02:40:29			
CRT (Codigo de Regime Tributario) 3 - Regime Normal		INSCRIÇÃO ESTADUAL 252994531		INSC. ESTADUAL SUBST. TRIBUTARIA		CNPJ 79.655.916/0003-00	
DESTINATÁRIO/REMETENTE NOME / RAZÃO SOCIAL				CNPJ/CPF		DATA DE EMISSÃO 07/05/2012	
ENDEREÇO				BAIRRO CENTRO		CEP	
MUNICÍPIO PONTA GROSSA		UF PR		PAÍS BRASIL		HORA DE ENTRADA/SAÍDA	
FATURA/ DUPLICATA							
NUMERO	VENCIMENTO	VALOR	NUMERO	VENCIMENTO	VALOR	NUMERO	VENCIMENTO
01227037	04/06/2012	975,36					
CÁLCULO IMPOSTO							
BASE DE CÁLCULO DO ICMS		VALOR DO ICMS		BASE DE CÁLCULO DO ICMS DE SUBSTITUIÇÃO		VALOR DO ICMS DE SUBSTITUIÇÃO	
931,75		111,81		1.295,13		43,61	
VALOR DO FRETE		VALOR DO SEGURO		OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS		VALOR TOTAL DO IM	
0,00		0,00		0,00		0,00	
VALOR TOTAL DOS PRODUTOS		VALOR TOTAL DA NOTA					
931,75		975,36					
TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS							
RAZÃO SOCIAL				FRETE POR CONTA 0 - EMISSOR 1 - DESTINATÁRIO 2 - TERCEIROS 3 - SEM FRETE		CÓDIGO ANTT	
R.CEL JOSE MARTINS CABRAL				1		PLACA DO VEICULO REBOQUE	
MUNICÍPIO TUBARAO				UF SC		INSCRIÇÃO ESTADUAL	
QUANTIDADE 18		ESPECIE CAIXAS		MARCA CECRISA/PORTINARI		PESO BRUTO	
						322,020	
						PESO LÍQUIDO	
						317,160	
DADOS DO PRODUTO/SERVIÇOS							
CODIGO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO	NCM/SH	CST	CFOP	UNIDADE	QUANTIDADE	VALOR UNIT.
54324	PO 43,7X87,7 R RIO HD A5 6008 Cx:18	69089000	010	6401	M2	13,6800	68,1100
							DESC
							VLR TOTAL
							931,75
							B.CALC.
							931,75
							VLR ICMS
							111,81
							VLR IPI
							12,00
							ALÍQUOTAS ICMS IPI

Fonte: Cecrisa

3.4.2.1 Forma de Recolhimento do ICMS-ST

Para efetuar o recolhimento do ICMS-ST devido para os Estados destinatários, tem-se duas alternativas: o pagamento mensal, que é a soma do imposto devido de todas as notas fiscais emitidas para um respectivo Estado ou o

recolhimento individual do ICMS-ST por nota fiscal emitida, antes de sua saída do estabelecimento remetente.

Portanto, quando a empresa possui inscrição estadual de substituto tributário no Estado em que o ICMS-ST é devido, a indústria poderá optar por fazer o pagamento mensal utilizando a GNRE. De acordo com a cláusula quinta do protocolo ICMS 196, de 11 de dezembro de 2009 (SANTA CATARINA, 2012B):

Cláusula quinta O imposto retido pelo sujeito passivo por substituição regularmente inscrito no cadastro de contribuintes na unidade federada de destino será recolhido até o dia 9 (nove) do mês subsequente ao da remessa da mercadoria, mediante Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE, na forma do Convênio ICMS 81/93, de 10 de setembro de 1993, ou outro documento de arrecadação autorizado na legislação da unidade federada destinatária.

Caso não possua inscrição, deve-se efetuar o recolhimento do ICMS-ST individualmente para cada nota fiscal e a guia devidamente paga deverá ser anexada ao documento fiscal.

Por possuir Protocolo com os Estados mencionados, a empresa catarinense é substituta tributária e, portanto, contribuinte do ICMS devido ao outro Estado, de forma que deverá recolher o ICMS-ST em seu nome.

3.4.3 Estados que não possuem protocolos assinados com Santa Catarina

Muitos Estados não possuem Protocolo assinado com Santa Catarina sobre a ST dos materiais de construção. Diante disso, as Unidades Federativas que não firmaram Protocolo com SC, são: Acre, Alagoas, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, São Paulo, Sergipe e Tocantins.

Nas vendas para as Unidades Federativas que não possuem protocolo com Santa Catarina, a empresa catarinense não é obrigada a vender com destaque do ICMS-ST e efetuar o recolhimento do mesmo, por mais que o produto vendido, esteja sob o regime da substituição tributária no Estado destinatário.

Como exemplo, tem-se o Estado de São Paulo, que responsabiliza o destinatário localizado em São Paulo pelo recolhimento da substituição tributária, caso o produto seja regido pela ST no território paulista e o remetente não possuir

protocolo com SP. Conforme o art. 426-A do RICMS 2000 (SÃO PAULO, 2012A), atualizado até o decreto 58.090 de 29/05/2012, segue o responsável pelo recolhimento:

Artigo 426-A – Na entrada no território deste Estado de mercadoria indicada no § 1º, procedente de outra unidade da Federação, o contribuinte paulista que conste como destinatário no documento fiscal relativo à operação deverá efetuar antecipadamente o recolhimento (Lei 6.374/89, art. 2º, § 3º-A):

I – do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria;

II – em sendo o caso, do imposto devido pelas operações subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se às mercadorias sujeitas ao regime jurídico da substituição tributária referidas nos artigos 313-A a 313-Z20, exceto se o remetente da mercadoria tiver efetuado a retenção antecipada do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, conforme previsto na legislação.

Em relação a substituição tributária dos materiais de construção em São Paulo, segue a Decisão Normativa CAT - 6, de 9-4-2009 (SÃO PAULO, 2012B):

1. Fica aprovado o entendimento contido na Resposta à Consulta nº 513/2008, de 20 de outubro de 2008, cujo texto é reproduzido a seguir, com as adaptações necessárias: “A - a substituição tributária prevista no artigo 313-Y do RICMS/2000 é aplicável na saída, com destino a estabelecimento localizado em território paulista, das mercadorias arroladas, por sua descrição e classificação na NBM/SH, no seu § 1º e que se caracterizem como materiais de construção e congêneres.

E o §1º do Artigo 313-Y do RICMS/2000 de SP (SÃO PAULO, 2012A):

Artigo 313-Y - Na saída das mercadorias arroladas no § 1º com destino a estabelecimento localizado em território paulista, fica atribuída a responsabilidade pela retenção e pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subsequentes (Lei 6.374/89, arts. 8º, XXXIII, e 60, I):

I - a estabelecimento de fabricante ou de importador ou a arrematante de mercadoria importada do exterior e apreendida, localizado neste Estado;

II - a qualquer estabelecimento localizado em território paulista que receber mercadoria referida neste artigo diretamente de outro Estado sem a retenção antecipada do imposto.

III - a estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, conforme definido em acordo celebrado por este Estado.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente às mercadorias adiante indicadas, classificadas nas seguintes posições, subposições ou códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH:

[...]

62 - ladrilhos de marmores, travertinos, lajotas, quadros, alabastro, onix e outras rochas carbonáticas, e ladrilhos de granito, cianito, charnokito, diorito, basalto e outras rochas silicáticas, com área de até 2m², 68.02

[...]

71 - ladrilhos e placas de cerâmica, exclusivamente para pavimentação ou revestimento, 69.07 e 69.08; (grifamos)

Portanto, a indústria catarinense poderá efetuar a venda de um ladrilho, cujo NCM seja o 6908 que é regido pela substituição tributária em São Paulo, e não precisará recolher e nem destacar o ICMS-ST. O CFOP que deverá ser utilizado pela empresa localizada em Santa Catarina, é o 6.101 (venda de produção do estabelecimento).

4 ESTUDO DE CASO

Nesse capítulo evidenciar-se-á a caracterização da empresa objeto do estudo de caso e os procedimentos adotados por ela em relação ao recolhimento do ICMS - Substituição Tributária.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa objeto do estudo de caso é a Cecrisa S/A, localizada em Criciúma/SC, cujas características são apresentadas a seguir, com informações extraídas de seu site na internet.

4.1.1 Histórico

A Cecrisa S.A. é uma companhia de sociedade anônima de capital fechado que produz e comercializa *porcellanatos* e revestimentos cerâmicos com as marcas CERÂMICA PORTINARI e CECRISA.

Suas origens remontam à década de 40, quando o empresário Diomício Freitas iniciou atividades no setor extrativo de carvão mineral, na bacia carbonífera de Santa Catarina.

A empresa Cerâmica Criciúma S.A foi constituída em 08 de Junho de 1966, por iniciativa do empresário catarinense Manoel Dilor de Freitas, filho de Diomício Freitas. Os primeiros azulejos saíram da linha de produção em 11 de abril de 1971. Desde então a empresa vem seguindo com seu arrojado programa de expansão. Inovação e pioneirismo sempre foram fatores marcantes na vida da Cecrisa.

Possui gestão profissionalizada, constituída pelo Conselho de Administração da Cecrisa, cujo presidente é o empresário João Paulo Borges de Freitas e sua Diretoria Executiva, é presidida por Rogério Gustavo Arns Sampaio.

4.1.2 Missão

Proporcionar estilo e bem-estar mediante soluções integradas para todos

os ambientes.

4.1.3 Produtos

A empresa hoje é líder em seu segmento. Possui o maior portfólio de *porcellanatos* do mercado nacional. É integrada por Regionais de Vendas instaladas nas principais cidades do país. Exporta para mais de 50 países, em 5 continentes. Conta com 3 Show Room's e 5 unidades industriais, com parque fabril modernizado, utilizando tecnologia de ponta na produção de revestimentos cerâmicos e *porcellanatos*.

Segue alguns produtos:

Figura 6: Alpes Crossover



Fonte: Cecrisa S/A

Figura 7: Mármore HD



Fonte: Cecrisa S/A

Figura 8: Eco Náutica HD



Fonte: Cecrisa S/A

Figura 9: Art Glass



Fonte: Cecrisa S/A

4.2 PROCEDIMENTOS ADOTADOS PARA O RECOLHIMENTO DO ST SOBRE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO

Nesse capítulo destacar-se-á os procedimentos adotados pela empresa em que foi realizado o estudo de caso, em relação ao recolhimento do ICMS-ST.

4.2.1 Dados a serem verificados para o cálculo da substituição tributária

Para encontrar o valor do ICMS substituição tributária a ser pago, precisa-se saber a alíquota interna e o MVA ajustada dos produtos, de cada Estado.

4.2.1.1 Alíquota Interna

Cada Estado possui suas alíquotas internas vigentes, sendo elas utilizadas para o cálculo da substituição tributária que deverá ser recolhida pelo substituto tributário. Desta forma, as alíquotas internas de revestimentos cerâmicos dos Estados que a empresa objeto de estudo vende mercadorias são:

- **Minas Gerais:** 12% para os NCM's 6907 e 6908 e 18% para os NCM's 6802, 7006 e 7016;
- **Piauí:** 17% para os NCM's 6907, 6908, 6802, 7006 e 7016;
- **Mato Grosso do Sul:** 17% para os NCM's 6907, 6908, 6802, 7006 e 7016;
- **Santa Catarina:** 12% para os NCM's 6907 e 6908; 17% para o NCM 6802 e 7016;
- **Mato Grosso:** 17% para todos os produtos;
- **Rio de Janeiro:** 19% para os NCM's 6907, 6908 e 6802;
- **Rio Grande do Sul:** 17% para os NCM's 6907, 6908, 6802 e 7016;
- **Amapá:** 17% para os NCM's 6907, 6908, 6802 e 7016;
- **Paraná:** 12% para os NCM's 6907 e 6908 e 18% para o 6802.

4.2.1.2 MVA ajustada

É necessário que seja verificado a MVA vigente em cada Estado para o produto que se pretende vender. Para descobrir o percentual a ser utilizado da margem de valor agregado por NCM, deve-se analisar os protocolos e decretos que envolvem cada Estado. A MVA original será ajustada quando a alíquota interna do Estado remetente for diferente a do Estado Destinatário.

Desta forma, o quadro a seguir demonstra o percentual da MVA já ajustada, por NCM, referente às vendas para os Estados que a Cecrisa faz o destaque e o recolhimento do ICMS-ST:

Quadro 8 – MVA ajustada – Vendas da Cecrisa

UF ORIGEM	UF DESTINO	Aliquota Interna UF Destino	PRODUTOS	MVA
SC	MG	12%	6907, 6908	39,00%
		18%	6802	54,54%
		18%	7016	73,00%
		18%	7006	49,17%
SC	PI	17%	6907 e 6908	50%
			6802	50%
			7006 e 7016	28%
SC	MS	17%	6907, 6908	38,00%
			6802	38,00%
			7006	50,00%
			7016	38,00%
SC	SC	12%	6907, 6908	39,00%
		17%	6802	44,00%
		17%	7016	61,20%
SC	MT	17%	Todos os produtos	10,15%
SC	RJ	19%	6907 e 6908	51,01%
			6802	52,10%
SC	RS	17%	6907, 6908	47,37%
			6802	52,67%
			7016	70,91%
SC	AP	17%	6907 e 6908	55,75%
			7016	80,62%
			6802	61,35%
SC	PR	12%	6907 e 6908	39,00%
		18%	6802	54,54%

Fonte: Adaptada pela autora, do quadro fornecido pela Cecrisa.

4.2.2 Vendas dentro de Santa Catarina

As vendas realizadas em Santa Catarina, conforme os produtos que constam no protocolo 196, de 11 de dezembro de 2009, deverão ser calculados e destacados o valor da substituição tributária na nota fiscal e o recolhimento dos impostos poderão ser efetuados mensalmente.

Referente ao pagamento do ICMS-ST em Santa Catarina, o mesmo deve ser pago com a DARE-SC (documento de arrecadação de receitas estaduais), conforme o art. 19, Anexo 3, do RICMS/SC-01 (SANTA CATARINA, 2012A):

art. 19. O pagamento do imposto será efetuado:
I - na rede bancária autorizada, por meio de DARE-SC, se o contribuinte for domiciliado neste Estado

O recolhimento deverá ser realizado todo dia 10 de cada mês, podendo a data ser postergada caso não seja dia útil, de acordo com o art. 17, Anexo 3, Seção III do RICMS/SC (SANTA CATARINA, 2012A), “Art. 17. O imposto devido por substituição tributária deverá ser recolhido até o 10º (décimo) dia do período seguinte ao da apuração”. E o código a ser utilizado, será o 1473 – ICMS Substituição Tributária por Apuração.

Desta forma, segue como exemplo uma DARE preenchida:

Figura 10: DARE-SC

ESTADO DE SANTA CATARINA  SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DARE-SC Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais  Sistema de Administração Tributária		 85640000005-0 00000024120-8 42001170476-4 70000014731-9			
		01 I.E CNPJ CPF Renavam RG 25.299.453-1		02 Número S@T 120420011704767	
Nome/Razão Social CECRISA REVESTIMENTOS CERAMICOS SA					
03 Código Receita 1473		Receita ICMS Substituição Tributária por Apuração			
04 Documento		05 Referência/Parcela Maio/2012		06 Vencimento 11/06/2012	
Informações Adicionais Telefone: (48) 34316282 10049 - Substituição tributária - prazo normal				07 Principal 500,00	
				08 Multa 0,00	
				09 Juros 0,00	
				10 Correção Monetária 0,00	
				11 Total a Pagar 500,00	
Autenticação Mecânica					

Fonte: Exemplo impresso no site de SEF – S.C

O valor do ICMS-ST devido pelas indústrias catarinenses em um determinado mês, pode ser efetuado em uma única guia.

4.2.3 Vendas para Estado que tenha protocolo com SC

Nas vendas realizadas para os Estados que possuem protocolo com Santa Catarina a indústria catarinense deverá calcular o ICMS-ST devido por seu cliente e efetuar o pagamento para o Estado destinatário. A nota fiscal deverá ser emitida com o CFOP 6.401 (venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto), destacando a base de cálculo do ICMS-ST e o valor a ser recolhido.

Para melhor demonstrar o procedimento da empresa em relação ao recolhimento do ICMS-ST com os Estados que possuem protocolo com Santa Catarina, segue como exemplo uma venda realizada para o Rio Grande do Sul.

Primeiramente, deve-se verificar qual é o protocolo assinado entre os dois Estados, que nessa operação, é o protocolo 14, de 1º de abril de 2011 (RIO GRANDE DO SUL, 2012A), em que o Rio Grande do Sul passou a estar incluso no Protocolo 196/2009, onde está descrito a incidência do ICMS Substituição tributária, nas vendas de SC para RS, conforme os NCM's: 68.02; 69.07; 69.08 e 70.16.

Desta forma, seguem as etapas para encontrar os valores a serem destacados na nota fiscal:

1. Calcular o valor do ICMS Normal, devido pela cerâmica em sua operação própria:

ICMS Normal: Valor do produto x alíquota de SC para vendas interestaduais

ICMS Normal: $248,17 \times 12\% = \mathbf{29,77}$

2. Calcular a base de cálculo do ICMS-ST devido ao Estado destinatário da mercadoria, no caso o RS:

Base de cálculo do ICMS – ST: Valor do produto + MVA ajustada

Base de cálculo do ICMS – ST: $248,17 + 47,37\% = \mathbf{365,73}$

3. Calcular o valor do ICMS-ST:

ICMS ST: base de cálculo do ICMS – ST x alíquota interna do Estado destino – ICMS normal

ICMS ST: $365,73 \times 17\% - 29,77 = \mathbf{32,40}$

4. Calcular o valor total da nota

Valor total da nota: Valor dos produtos + ICMS ST:

Valor total da nota: $248,17 + 32,40 = \mathbf{280,57}$

5. Emitir a nota com o CFOP 6.401 e conforme os dados encontrados anteriormente:

Figura 11: Nota Fiscal de venda para RS

NATUREZA DA OPERAÇÃO 6401-VENDA PROD. ESTABEL.(SUBST.TRIBUTARIA)		PROT. DE AUTORIZAÇÃO 342120042196965 08/05/2012 02:44:39	
CRT (Código de Regime Tributário) 3 - Regime Normal		INSCRIÇÃO ESTADUAL	INSC. ESTADUAL SUBST. TRIBUTARIA CNPJ
DESTINATÁRIO/REMETENTE NOME / RAZÃO SOCIAL		CNPJ/CPF	DATA DE EMISSÃO 07/05/2012
ENDEREÇO		Bairro CENTRO	CEP 96.810-156
MUNICÍPIO	UF RS	PAÍS BRASIL	HORA DE ENTRADA/SAÍDA
FATURA/ DUPLICATA			
NÚMERO	VENCIMENTO	VALOR	NÚMERO
01110092	04/06/2012	280,57	
CÁLCULO IMPOSTO			
BASE DE CÁLCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLCULO DO ICMS DE SUBSTITUIÇÃO	VALOR DO ICMS DE SUBSTITUIÇÃO
248,17	29,77	365,73	32,40
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	DESCONTO	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS
0,00	0,00	0,00	0,00
VALOR TOTAL DOS PRODUTOS		VALOR TOTAL DA NOTA	
248,17		280,57	
TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS			
RAZÃO SOCIAL MARCIO A. ENGLERT - TRANSPORTES LTDA		PRETE POR CONTA 1 - DESTINATÁRIO 2 - TERCEIROS 3 - SEM FRETE	CODIGO ANTT 1
ENDEREÇO VL ARLINDO		MUNICÍPIO VENANCIO AIRES	UF RS
QUANTIDADE	ESPECIE	MARCA	NUMERAÇÃO
6	CAIXAS	CECRISA/PORTINARI	180,100
PESO BRUTO		PESO LÍQUIDO	
180,100		178,620	
DADOS DO PRODUTO/SERVICOS			
CODIGO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO	NCM/SH	CST
53593	PO 58,4X58,4 R FUSION SGR A5 5014 Cxs:1	69089000	010
53593	PO 58,4X58,4 R FUSION SGR C Cxs:5	69089000	010

Fonte: Cecrisa

Pelo fato de o Estado de Santa Catarina possuir o protocolo nº 196/2009 assinado com o Rio Grande do Sul, a guia para recolhimento do ICMS-ST devido ao RS deverá ser feita em nome da Cerâmica catarinense e paga para o Estado destinatário. A seguir um exemplo do GNRE devido pela empresa catarinense ao Estado do RS.

Figura 12: GNRE Paga para RS

Pagamento Eletrônico de Tributos/Contas de Consumo Bradesco
Comprovante de Pagamento

85850000000 2 32400095513 9 05027965591 2 60006092004 0

GNRE Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais			
13 UF FAVORECIDA RS-Rio Grande do Sul	14 VENCIMENTO 08/05/2012	01 CÓDIGO DA UF FAVORECIDA 21-3-Rio Grande do Sul	
15 CONVÊNIO OU N° DO PROTOCOLO		02 CÓDIGO 100099	
16 NOME DA FIRMA OU RAZÃO SOCIAL CECRISA REVEST. CERAMICOS S.A.	17 INSCRIÇÃO NA UF FAVORECIDA	03 INSCRIÇÃO DO CONTRIBUINTE 079.655.916/0006-44	
18 ENDEREÇO COMPLETO ROD. LUIZ ROSSO, 9997		04 DOCUMENTO DE ORIGEM 00110092004	
19 MUNICÍPIO CRICIUMA	20 UF SC	21 CEP 88803470	22 DDD / TELEFONE 0484780008
23 INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES / USO DA EMPRESA RS N.F.110092 UI:05D.5.21206.3 Nome do Cliente		05 REFERÊNCIA 0052012	
24 AUTENTICAÇÃO 054907693 69701097000621840005401060		06 VALOR PRINCIPAL R\$ 32,40	
		07 ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA R\$ 0,00	
		08 JUROS R\$ 0,00	
		09 MULTA R\$ 0,00	
		10 TOTAL R\$ 32,40	

RS N.F.110092 UI:05D.5.21206.3 Nome do Cliente

A GNRE - Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais acima foi paga através do PTRB - Pagamento Eletrônico de Tributos, dentro das condições especificadas.
O lançamento consta no extrato da conta junto a agência 345-0, data de pagamento 08/05/2012.
Nº do Documento: 07965591600012012050800037
Atto Bradesco - SAC - 0800 704 8363 Deficiente Auditivo - 0800 722 0099, atendimento 24 horas, 7 dias por semana. Ouvidoria - 0800 727 9933, atendimento de 2ª a 6ª feira das 8h às 18h, exceto feriados

Banco Bradesco S/A

Fonte: Cecrisa

Algumas indústrias acabam obedecendo a determinados decretos internos, para que não haja problemas nas barreiras fiscais e desta forma, facilitar as operações de vendas.

Com isso, para melhor demonstrar o procedimento da empresa em relação ao recolhimento do ICMS-ST com os Estados que não possuem protocolos com Santa Catarina, mas a empresa opta por adotar os decretos internos, apresenta-se uma venda realizada pela empresa objeto de estudo para o Rio de Janeiro e outra para Mato Grosso.

O RICMS/RJ institui o ICMS-ST para materiais de construção no âmbito interno. Porém, no art. 16, está disposta a obrigação que é instituída para o Estado remetente, em relação ao recolhimento antecipado do ICMS.

Desta forma, segue os artigos 16 e 21 do decreto nº 27.427 de 17 de novembro de 2000 (RIO DE JANEIRO, 2012A), que aprovou o Regulamento do ICMS – RICMS do Rio de Janeiro, Livro II da Substituição Tributária:

Art. 16. Na hipótese de o contribuinte substituto estar localizado em outra unidade da Federação, o imposto será recolhido em agente arrecadador autorizado localizado na praça do estabelecimento remetente, em conta especial, a crédito do Estado do Rio de Janeiro, mediante Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).

[...]

Art. 21. O sujeito passivo por substituição localizado em outra unidade da Federação deve providenciar sua inscrição no CADERJ, nos termos da legislação específica.

§ 1.º O número de inscrição deve ser apostado em todos os documentos dirigidos a esta unidade da Federação, inclusive no de arrecadação.

§ 2.º Se o sujeito passivo por substituição não providenciar a sua inscrição nos termos deste artigo, em relação a cada operação, deverá efetuar o recolhimento do imposto devido a este Estado, por ocasião da saída da mercadoria de seu estabelecimento por meio de GNRE, devendo uma via acompanhar o transporte da mercadoria.

§ 3.º No caso previsto no parágrafo anterior, deverá ser emitida uma GNRE distinta para cada um dos destinatários, constando no campo informações complementares o número da nota fiscal a que se refere o respectivo recolhimento.

E no Anexo I, do Livro II - da Substituição Tributária, está disposto o enquadramento do NCM da nota fiscal, que será utilizada para exemplificar o cálculo do ICMS-ST:

Quadro 9 – Substituição Tributário do RJ

Subitem	NCM	Especificação	MVA - Contribuinte Substituto (ou Responsável solidário)	
			Operações internas (ou aquisições no RJ)	Aquisições em outro Estado
31.29**	69.07 69.08	Ladrilhos e placas de cerâmica, exclusivamente para pavimentação ou revestimento	39,00%	51,01%

Fonte: Site da Sefaz do Rio de Janeiro

Portanto, segue a nota fiscal de venda para o Rio de Janeiro, emitida pela empresa estudo de caso:

Figura 14: Nota fiscal de venda para RJ

NATUREZA DA OPERAÇÃO 6401-VENDA PROD. ESTABEL.(SUBST. TRIBUTARIA)		PROT. DE AUTORIZAÇÃO 342120041893018 07/05/2012 13:00:06																			
CRT (Código de Regime Tributário) 3 – Regime Normal	INSCRIÇÃO ESTADUAL	INSC. ESTADUAL SUBST. TRIBUTARIA	CNPJ																		
DESTINATÁRIO/REMETENTE NOME / RAZÃO SOCIAL		CNPJ/CPF	DATA DE EMISSÃO 07/05/2012																		
ENDEREÇO		BARRIO CENTRO	CEP 28.015-055																		
MUNICÍPIO CAMPOS DOS GOYTACAZES	UF RJ	PAÍS BRASIL	INSCRIÇÃO ESTADUAL																		
FATURA/DUPPLICATA		HORA DE ENTRADA/SAÍDA																			
NUMERO 01110037	VENCIMENTO 04/06/2012	VALOR 120,05																			
<table border="1"> <thead> <tr> <th>NUMERO</th> <th>VENCIMENTO</th> <th>VALOR</th> <th>NUMERO</th> <th>VENCIMENTO</th> <th>VALOR</th> <th>NUMERO</th> <th>VENCIMENTO</th> <th>VALOR</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>01110037</td> <td>04/06/2012</td> <td>120,05</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>				NUMERO	VENCIMENTO	VALOR	NUMERO	VENCIMENTO	VALOR	NUMERO	VENCIMENTO	VALOR	01110037	04/06/2012	120,05						
NUMERO	VENCIMENTO	VALOR	NUMERO	VENCIMENTO	VALOR	NUMERO	VENCIMENTO	VALOR													
01110037	04/06/2012	120,05																			
CÁLCULO IMPOSTO																					
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 102,87	VALOR DO ICMS 12,34	BASE DE CÁLCULO DO ICMS DE SUBSTITUIÇÃO 155,34	VALOR DO ICMS DE SUBSTITUIÇÃO 17,18																		
VALOR DO FRETE 0,00	VALOR DO SEGURO 0,00	DESCONTO 0,00	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS 0,00																		
VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 102,87		VALOR TOTAL DA NOTA 120,05																			
TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS																					
RAZÃO SOCIAL RODOZAPE TRANSPORTES LTDA		FRETE POR CONTA 1 - DESTINATÁRIO 2 - TERCEIROS 3 - SEM FRETE	CODIGO ANTT 1																		
ENDEREÇO LUIZ LOPES DOS REIS FALCAO		MUNICÍPIO CRICIUMA	UF SC																		
QUANTIDADE 1	ESPECIE CAIXAS	MARCA CECRISA/PORTINARI	NUMERAÇÃO 40,840																		
DADOS DO PRODUTO/SERVICOS		PESO BRUTO 40,620																			
CODIGO 54332	DESCRIÇÃO DO PRODUTO PO 87,7X87,7 R CIMENTO HD GF A5 5004	NCM/SH 69089000	CST 010																		
		CFOP 6401	UNIDADE M2																		
		QUANTIDADE 1,5400	VALOR UNIT. 66,8000																		
		DESC 102,87	VLR TOTAL 102,87																		
		B.CALC. 102,87	VLR ICMS 12,34																		
		VLR IPI 12,00	ALÍQUOTAS ICMS IPI																		

Fonte: Cecrisa

Deste modo, para calcular o valor do ICMS normal, utiliza-se a alíquota de 12% vigente no Estado de Santa Catarina para as vendas interestaduais para os Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo, conforme o RICMS/SC. No cálculo do ICMS-ST, deve-se utilizar a MVA ajustada de

51,01% para o NCM 6908 e a alíquota de 19%, correspondente a alíquota interna vigente no Rio de Janeiro.

Quadro 10 – Venda para RJ

ICMS Normal	Valor do produto	x	alíquota de SC para vendas interestaduais	
ICMS Normal	102,87	x	12%	
ICMS Normal	12,34			
ICMS-ST	Valor do produto	+	MVA	x alíquota interna do Estado destino - ICMS normal
ICMS-ST	102,87	+	51,01%	x 19% - 12,34
ICMS-ST	17,18			
Valor total da nota	Valor dos produtos	+	ICMS ST	
Valor total da nota	102,87	+	17,18	
Valor total da nota	120,05			

Fonte: elaborada pela autora

Por ser um decreto interno do Estado do Rio de Janeiro que a empresa objeto de estudo optou por adotar o regulamento nele descrito e por não existir protocolos assinados entre os Estados de Santa Catarina e Rio de Janeiro, a GNRE será paga em nome do cliente e deverá ser confeccionada no site da fazenda do RJ (www.fazenda.rj.gov.br).

Figura 15: GNRE paga para o RJ

85800000000-3 17180278120-4 12050902000-4 00125025298-6

Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE

11 UF - Favorecida: RJ - Rio de Janeiro
 12 Data de Vencimento: 09/05/2012
 13 Nº do Convênio ou Protocolo / Especificação da Mercadoria
 14 Nome da Firma ou Razão Social
 15 Inscrição Estadual UF Favorecida
 16 Nome do cliente
 17 Endereço Completo: RUA JORGE BAPTISTA JACYNTHO 74, CENTRO
 18 Município: CAMPOS DOS GOYTACAZES
 19 UF: RJ
 20 CEP: 28015-055
 21 DDD / Telefone
 22 Informações Complementares: ** NOSSO NÚMERO 1201205090200000125025298

Documento válido para pagamento até 09/05/2012

TERCEIRA VIA

1 Código UF Favorecida: 22-1 - Rio de Janeiro
 2 Código da Receita: 10009-9
 3 CNPJ / CPF do Contribuinte: CNPJ do cliente
 4 Nº do Documento de Origem: 1250252
 5 Período de Referência / Nº Parcela
 6 Valor Principal: 17,18
 7 Atualização Monetária: 0,00
 8 Juros: 0,00
 9 Multa: 0,00
 10 Total Recolher: 17,18

Fonte: Cetriza

O Estado do Rio de Janeiro exige que junto com a guia do ICMS-ST paga, seja anexado o Demonstrativo de Item de Pagamento – DIP, que é gerado junto a GNRE. O "**Demonstrativo de Item de Pagamento - DIP**" deverá ser emitido juntamente com a GNRE Online, tendo em vista que nele constam todos os dados

necessários à especificação do débito e identificação do estabelecimento devedor” (Sefaz/RJ, site www.fazenda.rj.gov.br).

Desta forma, segue um exemplo do demonstrativo de item de pagamento,

Figura 16: Demonstrativo de Item de Pagamento



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Arrecadação, Cadastro e Informações Econômico-Fiscais
Demonstrativo de Item de Pagamento - DIP

Dados do Documento de Arrecadação	
Nosso Número:	1201205090200000125025298
Tipo de Documento:	GNRE
Tipo de Pagamento:	ICMS/FECF
Data Pagamento:	09/05/2012

Dados do Item de Pagamento	
Natureza da receita:	Substituição Tributária por Responsabilidade
Produto:	Material de Construção
CNPJ/CPF:	
Inscrição estadual/RJ:	
Nome/razão social:	Nome do cliente
Endereço:	RUA JORGE BAPTISTA JACYNTHO 74, CENTRO
Município:	CAMPOS DOS GOYTACAZES
UF:	RJ
CEP:	28015-055
Telefone:	
Nº Nota Fiscal:	110037
Série:	4
Tipo:	Nota Fiscal Eletrônica
CNPJ/CPF Emitente:	79.655.916/0006-44
Data Emissão:	07/05/2012
Dia Vencimento:	9
Data Vencimento:	09/05/2012
Informações Complementares:	

Valores em Real	
	R\$
ICMS Informado:	15,63
ICMS Atualizado:	15,63
Mora:	0,00
Total:	15,63

	R\$
FECF Informado:	1,55
FECF Atualizado:	1,55
Mora:	0,00
Total:	1,55

Fonte: Cecrisa

A GNRE paga e a DIP deverão acompanhar a nota fiscal.

Já no Estado de Mato Grosso, o decreto vigente é o de nº 1.462, de 22 de Julho de 2008 do Mato Grosso (MATO GROSSO, 2012A), que institui a obrigação para o remetente da mercadoria no art. 3º:

Art. 3º Incumbe ao remetente da mercadoria:

I – demonstrar, na Nota Fiscal que acobertar saída de mercadoria destinada a contribuinte estabelecido no território mato-grossense, o cálculo do ICMS devido por substituição tributária a este Estado, em conformidade com o disposto no artigo anterior, efetuando o respectivo destaque;

II – efetivar o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Mato Grosso, mediante utilização de Documento de Arrecadação – DAR-1/AUT, obtido no endereço eletrônico www.sefaz.mt.gov.br, em substituição à Guia Nacional de Recolhimentos de Tributos Estaduais – GNRE, antes da saída da mercadoria;

III – informar o número do DAR-1/AUT na Nota Fiscal que acobertar a operação;

IV – anexar o DAR-1/AUT correspondente à Nota Fiscal que acobertar o trânsito da mercadoria, para comprovação do recolhimento do valor do ICMS devido por substituição tributária relativo a cada operação.

Referente ao cálculo da substituição tributário, consta no Art. 1º, §1º ao §3º, de acordo com a Lei nº 9.480, de 17 de dezembro de 2010 (MATO GROSSO, 2012B):

Art. 1º Nas aquisições de bens e mercadorias efetuadas junto a estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação, por contribuintes deste Estado, cujas atividades econômicas estejam enquadradas nos códigos da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, arrolados no § 1º deste artigo, a base de cálculo do ICMS devido nas operações subsequentes a ocorrerem no território mato-grossense, fica reduzida de forma que a carga tributária final corresponda a 10,15% (dez inteiros e quinze centésimos por cento) do valor total da Nota Fiscal que acobertar a respectiva aquisição.

§ 1º A redução de que trata o caput aplica-se, exclusivamente, às aquisições interestaduais efetuadas por contribuintes mato-grossenses enquadrados nos seguintes códigos da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE:

[...]

IX - 4744-0/05 – comércio varejista de materiais de construção não especificados anteriormente;

X - 4744-0/99 – comércio varejista de materiais de construção em geral.

§ 2º Para fins de obtenção da carga tributária final estabelecida no caput, o imposto devido nas operações subsequentes será calculado mediante a observância dos seguintes procedimentos:

I - ao valor total da Nota Fiscal que acobertar a aquisição interestadual será acrescido o valor da margem de lucro correspondente a 45% (quarenta e cinco por cento) desse total;

II - o imposto corresponderá ao valor que resultar da aplicação do percentual de 7% (sete por cento) sobre o montante apurado na forma do inciso anterior.

§ 3º As operações de que trata o caput ficam submetidas ao regime de substituição tributária, condicionando-se a fruição da redução da carga tributária prevista neste artigo a que o remetente do bem ou mercadoria, estabelecido em outra unidade da Federação, efetue a retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes, observadas as disposições fixadas em Regulamento.

Desta forma, caso a empresa catarinense opte por seguir o decreto interno de MT, a nota deve ser emitida com o CFOP de substituição tributária, destacando o valor a ser recolhido para o Estado destinatário. Como segue:

Figura 17: Nota fiscal de venda para MT

NATUREZA DA OPERAÇÃO 6401-VENDA PROD. ESTABEL.(SUBST.TRIBUTARIA)		PROT. DE AUTORIZAÇÃO 342120042196579 08/05/2012 02:40:20	
CRT (Codigo de Regime Tributario) 3 - Regime Normal	INSCRIÇÃO ESTADUAL 252994531	INSC. ESTADUAL SUBST. TRIBUTARIA	CNPJ 79.655.916/0003-00
DESTINATÁRIO/REMETENTE NOME / RAZÃO SOCIAL		CNPJ/CPF	DATA DE EMISSÃO 07/05/2012
ENDEREÇO		Bairro CIDADE ALTA	CEP 78.300-000
MUNICÍPIO TANGARA DA SERRA	UF MT	PAÍS BRASIL	HORA DE ENTRADA/SAÍDA
FATURA/ DUPLICATA			
NÚMERO 01227034	VENCIMENTO 04/06/2012	VALOR 492,03	VALOR 377,19
NÚMERO 02227034	VENCIMENTO 02/07/2012	VALOR 377,19	VALOR 377,19
CÁLCULO IMPOSTO			
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 1.131,56	VALOR DO ICMS 79,20	BASE DE CÁLCULO DO ICMS DE SUBSTITUIÇÃO 1.640,76	VALOR DO ICMS DE SUBSTITUIÇÃO 114,85
VALOR DO FRETE 0,00	VALOR DO SEGURO 0,00	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS 0,00	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 1.131,56
TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS			VALOR TOTAL DA NOTA 1.246,41
RAZÃO SOCIAL RUA 3 RIBEIROES LT-01		PRETE POR CONTA 0 - EMISSOR 1 - DESTINATÁRIO 2 - TERCEIROS 3 - SEM PRETE	CÓDIGO ANTT 1
MUNICÍPIO CRICIUMA		PLACA DO VEÍCULO REBOQUE	UF SC
QUANTIDADE 6	ESPECIE CAIXAS	MARCA CECRISA/PORTINARI	INSCRIÇÃO ESTADUAL
PESO BRUTO 115,230		PESO LÍQUIDO 114,060	
DADOS DO PRODUTO/SERVICOS			
CODIGO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO	NCM/SH	CST
49925	AZ 29,1X87,7 R VIVERE GRIGIO A5 6308	69089000	010
53333	TO 21,8X21,8 R MC LINHO MULTICOLOR A5	69089000	010
	6701 Cxs:3		

Fonte: Cecrisa

Portanto, nos Estados que Santa Catarina não possui protocolo, mas caso tenha um decreto que responsabiliza as indústrias catarinenses a destacar e recolher o ICMS-ST, depende da decisão da cerâmica, para aceitar ou não, as regras do estado destinatário.

A empresa, ao optar por seguir esses decretos, poderá sair no prejuízo, pois, em quase todos, as guias são pagas em nome do cliente e, portanto, caso ocorra o cancelamento ou devolução da nota, somente ele poderá pedir restituição para o Estado que foi pago o ICMS substituição tributária e a indústria catarinense, perde o valor que foi recolhido.

4.2.4.1 Acordos com clientes

O Estado de São Paulo não possui protocolo que contenha os produtos de materiais de construção com Santa Catarina. Porém, internamente ele obrigada os contribuintes paulistas a efetuar o pagamento do imposto antecipado. De acordo

com o art. 426-A do RICMS 2000 (SÃO PAULO, 2012A), atualizado até o decreto 58.090 de 29/05/2012:

Artigo 426-A – Na entrada no território deste Estado de mercadoria indicada no § 1º, procedente de outra unidade da Federação, o contribuinte paulista que conste como destinatário no documento fiscal relativo à operação deverá efetuar antecipadamente o recolhimento (Lei 6.374/89, art. 2º, § 3º-A):

I – do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria;

II – em sendo o caso, do imposto devido pelas operações subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se às mercadorias sujeitas ao regime jurídico da substituição tributária referidas nos artigos 313-A a 313-Z20, exceto se o remetente da mercadoria tiver efetuado a retenção antecipada do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, conforme previsto na legislação.

E o §1º do Artigo 313-Y do RICMS/2000 de São Paulo (SÃO PAULO, 2012A):

Artigo 313-Y - Na saída das mercadorias arroladas no § 1º com destino a estabelecimento localizado em território paulista, fica atribuída a responsabilidade pela retenção e pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subseqüentes (Lei 6.374/89, arts. 8º, XXXIII, e 60, I):

I - a estabelecimento de fabricante ou de importador ou a arrematante de mercadoria importada do exterior e apreendida, localizado neste Estado;

II - a qualquer estabelecimento localizado em território paulista que receber mercadoria referida neste artigo diretamente de outro Estado sem a retenção antecipada do imposto.

III - a estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, conforme definido em acordo celebrado por este Estado.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente às mercadorias adiante indicadas, classificadas nas seguintes posições, subposições ou códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH:

[...]

62 - ladrilhos de marmores, travertinos, lajotas, quadrotos, alabastro, onix e outras rochas carbonáticas, e ladrilhos de granito, cianito, charnokito, diorito, basalto e outras rochas silicáticas, com área de até 2m2, 68.02

[...]

71 - ladrilhos e placas de cerâmica, exclusivamente para pavimentação ou revestimento, 69.07 e 69.08; (grifamos)

Portanto, o responsável pelo recolhimento do imposto é o cliente, que deverá pagar o imposto antes que a mercadoria entre no Estado de São Paulo. Mas, para facilitar a entrega dos produtos, a empresa possui um acordo comercial com alguns clientes localizados em SP. Nesses casos, a indústria paga a guia que seria de responsabilidade do cliente e, desta forma, consegue agilizar a entrega da

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a criação da substituição tributária o fisco pode centralizar suas atenções para um grupo menor de contribuintes, além de diminuir as sonegações do imposto. O substituto tributário é o responsável pelo cálculo e recolhimento do imposto devido pelo substituído, que deverá reembolsá-lo. Desta forma, o Estado recebe os tributos antecipadamente, mesmo que as mercadorias fiquem anos no estoque do substituído.

A parte complicada da substituição tributária é que os produtos que são regidos por este instituto, variam de Estado para Estado. Portanto, antes de efetuar uma venda deve-se primeiramente analisar em qual Unidade Federativa o cliente está localizado e, depois, é preciso verificar se o Estado remetente e o destinatário possuem protocolos assinados que conste o produto a ser vendido. Caso possua, o ICMS-ST deverá ser pago para o Estado destinatário pelo remetente da mercadoria.

Muitas vezes não existem protocolos assinados, porém as Unidades Federativas podem conter decretos internos, responsabilizando como substituto tributário a indústria que está vendendo os produtos, mesmo que a venda seja interestadual. Um Estado não pode impor regras ao outro, mas para facilitar as vendas e não ter problemas na barreira fiscal, as indústrias respeitam os decretos estaduais internos.

Desta forma, a criação da substituição tributária causou impacto nas indústrias, quando se refere a confecção e pagamento das guias, fazendo com que elas passassem a analisar técnicas que não prejudicassem o pagamento da ST e o transporte das mercadorias, como respeitar os decretos de cada Estado e em alguns casos, recolher o tributo que não seria de sua responsabilidade para agilizar as vendas. Porém, as cerâmicas são prejudicadas de outras formas, como a possível perda do valor pago da GNRE (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais) e o capital de giro necessário para o pagamento diário do ICMS-ST.

No caso das vendas para Estados que não possuem protocolos com Santa Catarina, as indústrias acabam saindo no prejuízo, porque existem casos em que as vendas são canceladas ou os produtos são devolvidos e a guia da substituição tributária já estava paga. Como em alguns Estados a guia deve ser feita em nome do cliente, somente ele poderá pedir a restituição do imposto, que foi

pago. Porém, os mesmos não se preocupam com o pedido de restituição e, com isso, a indústria perde o valor que foi recolhido.

As cerâmicas catarinenses precisam ter um capital de giro reservado especialmente para efetuar o pagamento das guias de substituição tributária, fazendo com que os produtos não fiquem estagnados por falta de recolhimento da GNRE.

Portanto, a substituição tributária possui um lado bom para o fisco, pois diminuirá as sonegações de impostos, porém, prejudica o substituto, que deverá recolher antecipadamente o ICMS-ST devido por seu cliente.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev. e atual São Paulo: Saraiva, 2006. 512 p.

AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência)**. Niterói, RJ: Impetus, 2007. 177 p.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 2. ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. . **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed São Paulo: Noeses, 2007. 727p.

BRASIL. ; ABREU FILHO, Nylson Paim de. Leis, . **Constituição federal; Código civil; Código de processo civil**. 10. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2009. 1127 p.
A

_____. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 11 de fevereiro de 2012. B

_____. Decreto-Lei nº 406, de 31 de Dezembro de 1968. **Dispõe sobre as normas do ICMS**. Disponível em <http://www.portaltributario.com.br>. C

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. **Lei Kandir**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br>. D

_____. Lei Complementar 44 de 07 de dezembro de 1983. **Dispõe sobre as normas gerais de Direito Tributário**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br>. E

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 5. ed. rev., ampl. e atual. com a Reforma Proce São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. 896 p.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. 141 p.

Cecrisa. Disponível em <www.ceramicaportinari.com.br>. Acesso em 13 de maio de 2012.

Código Tributário Nacional. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em 11 de fevereiro de 2012.

FARIA, Luis Carlos Silva de. Da substituição tributária do icms. Curitiba, PR: Juruá, 2000. 269 p.

Fazenda. Disponível em <www.fazenda.gov.br>. Acesso em 06 de maio de 2012.

FEDERIGHI, Wanderley José. **Direito tributário: parte geral**. São Paulo: Atlas, 2000. 138 p.

FISCOsoft - Disponível em: <www.fiscosoft.com.br> . Acesso em 04 de novembro de 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3.ed São Paulo: Ed. Atlas, 1996. 159 p.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.

GORGES, Almir José. **O seu plantão fiscal, dicionário do ICMS-SC**: o ICMS de A a Z. 9. ed. rev. e ampl Blumenau, SC: Instituto aprimorar, 2008. 950 p.

Legislação de Santa Catarina. Disponível em <www.sef.sc.gov.br>. Acesso em 06 de maio de 2012.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição tributária**: uma visão do Instituto no Ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS. Curitiba, PR: Juruá, 2000. 193 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27.ed. rev., atual. e ampl São Paulo: Malheiros, 2006. 549 p.

MATO GROSSO. Decreto-Lei nº 1.462, de 22 de Julho de 2008. **Dispõe sobre o regulamento do ICMS no Mato Grosso**. Disponível em <http://www.sefaz.mt.gov.br>. A

_____. Decreto-Lei nº 9.480, de 17 de dezembro de 2010. **Dispõe sobre a carga tributária aplicável às operações realizadas por contribuinte enquadrado em CNAE**. Disponível em <http://www.sefaz.mt.gov.br>. B

MEIRA JUNIOR, José Julberto. **ICMS:substituição tributária**. Curitiba, PR: Juruá, 2001. 141 p.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005. 274 p.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Manual de contabilidade tributária**. 2. ed São Paulo: Atlas, 2003. 434 p.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007. 666 p.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **ICMS**: questões polêmicas. 1. ed Curitiba, PR: Juruá, 2006. 245 p.

PEREIRA, Vanessa Souza. **Pesquisa documental: utilização e abordagens metodológicas**. Disponível em: <<http://www.contornospesquisa.org>> acesso em 30 de agosto de 2011.

Portal tributário. Disponível em <www.portaltributario.com.br>. Acesso em 12 de maio de 2012.

RICMS-SC/01 – Regulamento do ICMS – Disponível em: <www.sef.sc.gov.br> Acesso em 07 de outubro de 2011.

RIO GRANDE DO SUL. Protocolo 14, de 1º de abril de 2011. **Dispõe sobre a inclusão do Rio Grande do Sul no protocolo 196/09**. Disponível em <http://www.fazenda.gov.br>. A

RIO DE JANEIRO. Decreto-Lei nº 27.427 de 17 de novembro de 2000. **RICMS/RJ**. Disponível em <http://www.fazenda.rj.gov.br>. A

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 14 ed Rio de Janeiro: Renovar, 2000. 817 p.

SANTA CATARINA. Decreto-Lei nº 2.870, de 27 de agosto de 2001. **RICMS/SC**. Disponível em <http://www.sef.sc.gov.br>. A

_____. Protocolo 196, de 11 de dezembro de 2009. **Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção assinado pelo Estado de Santa Catarina**. Disponível em <http://www.fazenda.gov.br>. B

_____. Protocolo 181, de 24 de novembro de 2010. **Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção assinado pelo Estado de Santa Catarina**. Disponível em <http://www.normaslegais.com.br>. C

SÃO PAULO. Decreto-Lei nº 45.490, de 30 de novembro de 2000. **RICMS/SP**. Disponível em <http://www.fazenda.sp.gov.br>. A

_____. Decisão Normativa CAT - 6, de 9 de abril de 2009. **Dispõe sobre a substituição tributária para materiais de construção**. Disponível em <http://www.fazenda.sp.gov.br>. B

Secretaria do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em <www.fazenda.rj.gov.br>. Acesso em 07 de maio de 2012.

STRAPASSON, Maria das Graças. **Princípio constitucional da legalidade tributária**. Curitiba, PR: Juruá, 2003. 151 p.