

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MONICA BARRETO

**O IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS NO
PREÇO DE VENDA DE PRODUTOS DE INFORMÁTICA DO SETOR VAREJISTA
NO ESTADO DE SANTA CATARINA**

CRICIÚMA

2013

MONICA BARRETO

**O IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS NO
PREÇO DE VENDA DE PRODUTOS DE INFORMÁTICA DO SETOR VAREJISTA
NO ESTADO DE SANTA CATARINA**

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

Orientador: Prof. Esp. Tiago Stock

CRICIÚMA

2013

MONICA BARRETO

**O IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS NO
PREÇO DE VENDA DE PRODUTOS DE INFORMÁTICA DO SETOR VAREJISTA
NO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Trabalho de Conclusão de Curso 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, 27 de novembro de 2013.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Tiago Stock - Orientador

Prof. Esp. José Luiz Possolli - Examinador

Prof. Esp. Fernando Marcos Garcia - Examinador

Dedico este trabalho ao meu adorável e inesquecível avô, Sr. Alfredo Biz (*in memoriam*), exemplo de marido, irmão, pai, avô e amigo, figura primordial em minha formação pessoal e profissional.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pelo dom da vida e por estar presente em todos os momentos, guiando-me, protegendo-me e dando-me forças para seguir com perseverança em busca dos meus sonhos.

Aos meus avós Alfredo e Albina, por serem meus dois grandes exemplos de vida, meus heróis e meus anjos da guarda. Obrigada por acreditarem em mim e no meu potencial. Vocês me fizeram chegar até aqui, vocês foram o grande incentivo para a conclusão deste trabalho. Serei eternamente grata a vocês pelo amor, carinho e confiança em mim depositados.

Aos meus pais Oceli e Janete. Obrigada por serem a minha referência de tantas maneiras. Meu pai, você partiu desta vida cedo demais, contudo eu sei que lá do céu você olha e zela por mim. Minha mãe, obrigada por estar sempre presente na minha vida de uma forma indispensável. Agradeço o zelo, amor, cuidado e dedicação durante todos estes anos. Nós sabemos o quanto foi difícil, obrigada por lutar ao meu lado.

Ao meu irmão Michel e a minha cunhada Monica, pela paciência, carinho e, sobretudo, apoio nos momentos mais difíceis. A ajuda de vocês foi muito importante para a conclusão deste trabalho.

A minha sobrinha Vitória, que ilumina meus dias e traz alegria para a minha vida. Jamais me esquecerei dos momentos que passastes ao meu lado dando-me atenção e carinho. Teu amor me fez mais forte quando o cansaço tomava conta de mim e eu pensava em desistir.

A todos os meus familiares, especialmente aos tios, Maria, Agenor e Antonio e a minha prima Fabiana por terem me ajudado no que foi preciso.

Ao meu namorado Guilherme, ofereço um agradecimento mais do que especial, você é a pessoa que representa minha segurança em todos os aspectos, meu companheiro incondicional. Obrigada por ter vivenciado comigo passo a passo todos os detalhes deste trabalho, por ter me dado todo o apoio que necessitava nos períodos de dificuldade, por todo carinho e paciência nos momentos de estresse, sobretudo, obrigada por me fazer sentir tão amada e feliz.

Ao meu orientador Tiago Stock, que acreditou em mim, que ouviu pacientemente as minhas ideias, compartilhando comigo todo o seu conhecimento e experiência, que sempre me motivou e jamais mediu esforços para me auxiliar

durante a elaboração deste trabalho. Quero expressar o meu reconhecimento e admiração pela sua competência e ética profissional e pela forma espetacular com a qual conduziu esta orientação. Agradeço, também a sua irmã, Denise Stock, pela contribuição com a elaboração deste trabalho.

A todos os professores do Curso de Ciências Contábeis, pelas trocas de conhecimento e experiências que foram de extrema relevância na minha vida acadêmica e pessoal. Em especial à professora Kátia Aurora Dalla Líbera Sorato, pela sensibilidade que a diferencia como educadora e pela presença marcante em minha vida acadêmica.

Aos professores da Escola de Ensino Básico Barão do Rio Branco, que me propiciaram sólidos conhecimentos, em especial às professoras Antônia Bez Fontana Mottini, que fez nascer em mim a paixão incondicional pelos estudos; e Maristela Fabro, que não mediu esforços para me auxiliar no ingresso ao ensino superior.

Aos meus amigos e colegas de sala, que plantaram um pedaço de si em meu coração e contribuíram significativamente para esta realização.

Às minhas amigas e colegas de trabalho, Bruna, Daiane, Erica, Eunice, Joana e Silvia, obrigada pelo apoio, carinho e compreensão nos momentos de estresse.

A todos os meus amigos de vida, aos quais sempre pude contar em todos os momentos, obrigada por serem meus grandes incentivadores ao longo desta jornada.

À empresa estudo de caso, obrigada pela atenção e pela disponibilização das informações solicitadas.

E a todos que contribuíram direta ou indiretamente para a realização deste estudo, fica aqui o meu sincero agradecimento.

“Seja você quem for, seja qual for a posição social que você tenha na vida, a mais alta ou a mais baixa, tenha sempre como meta muita força, muita determinação e sempre faça tudo com muito amor e com muita fé em Deus, que um dia você chega lá. De alguma maneira você chega lá.”

Ayrton Senna

RESUMO

BARRETO, Monica. **O impacto da substituição tributária progressiva do ICMS no preço de venda de produtos de informática do setor varejista no estado de Santa Catarina**. 2013. 116 p. Orientador: Tiago Stock. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

O ICMS, imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, é um tributo de competência estadual que tem suas regras estabelecidas por cada um dos Estados. Por ser um imposto bastante complexo, sua arrecadação e fiscalização é um grande desafio para os órgãos competentes. Nesse sentido, foi instituída a substituição tributária do ICMS. Por meio deste regime, o recolhimento do ICMS centraliza-se em apenas um contribuinte, o substituto tributário. Deste modo, o fisco concentra sua fiscalização em um número menor de contribuintes, facilitando, assim, a arrecadação deste imposto. Entretanto, este instituto tem gerado muitas dúvidas e controvérsias, dentre as quais, os contribuintes não conseguem avaliar, ainda, qual o reflexo da substituição tributária no preço de venda dos produtos abrangidos por esta sistemática de arrecadação. O objetivo deste trabalho é evidenciar qual o impacto causado pelo regime de substituição tributária do ICMS no preço de venda de dois produtos de informática, no estado de Santa Catarina, por meio de análise bibliográfica onde se buscou explicar os aspectos teóricos pertinentes ao tema seguindo a visão de diversos autores da área e a legislação tributária do Estado, assim como, também, por intermédio de estudo de caso em uma empresa comercial varejista do ramo de informática, com o intuito de propiciar melhor entendimento do problema. O estudo conseguiu atingir seus objetivos, evidenciando os cálculos do preço de venda nas operações com produtos de informática e o impacto da substituição tributária em cada uma delas.

Palavras-chave: ICMS. Substituição Tributária. Preço de venda.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Substituição tributária nas operações antecedentes.....	55
Figura 2 - Substituição tributária nas operações subseqüentes.....	56
Figura 3 - Substituição tributária nas operações concomitantes.....	57
Figura 4 - Esquema gráfico de venda de mercadorias de substituído enquadrado no Simples Nacional para empresa em regime normal de apuração.....	67
Figura 5 - Esquema a gráfico de venda de mercadorias de substituído enquadrado em regime normal de apuração para empresa do Simples Nacional.....	68

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Cálculo do ICMS-ST sobre o estoque de contribuinte substituído enquadrado no Simples Nacional.....	59
Quadro 2 - Cálculo do ICMS-ST sobre o estoque de contribuinte substituído sujeito ao regime normal de apuração do ICMS.....	60
Quadro 3 - Composição da base de cálculo do ICMS-ST	61
Quadro 4 - Fórmula MVA	63
Quadro 5 - Base de cálculo.....	66
Quadro 6 - Cálculo do ICMS-ST quando a mercadoria é destinada à integração ao ativo imobilizado ou ao uso ou consumo do substituído	69
Quadro 7 - Formas de Cálculo do <i>Mark up</i>	78
Quadro 8 - Operação de compra e venda de notebook sem substituição tributária.	91
Quadro 9 - Operação de compra e venda de notebook com substituição tributária.	91
Quadro 10 - Operação de compra de notebook com ST de empresa normal e revenda para empresa do Simples Nacional.....	91
Quadro 11 - Operação interestadual de compra e venda de notebook sem substituição tributária.....	93
Quadro 12 - Operação interestadual de compra e venda de notebook com substituição	93
Quadro 13 - Operação interestadual de compra e venda de notebook importado sem substituição tributária.....	95
Quadro 14 - Operação interestadual de compra e venda de notebook importado com substituição tributária.....	95
Quadro 15 - Operação de compra e venda de notebook para contribuinte consumidor final sem o ICMS-ST diferencial de alíquotas	97
Quadro 16 - Operação de compra e venda de notebook para contribuinte consumidor final com incidência do ICMS-ST diferencial de alíquotas	98
Quadro 17 - Operação de venda interna de notebook para contribuinte consumidor final do estado do Rio de Janeiro	99
Quadro 18 - Operação de compra e venda de tablet sem substituição tributária	100
Quadro 19 - Operação de compra e venda de tablet com substituição tributária	100
Quadro 20 - Operação de compra de tablet com ST de empresa normal e revenda para empresa do Simples Nacional.....	100

Quadro 21 - Operação interestadual de compra e venda de tablet sem substituição tributária	102
Quadro 22 - Operação interestadual de compra e venda de tablet com substituição tributária	103
Quadro 23 - Operação interestadual de compra e venda de tablet importado sem substituição tributária.....	105
Quadro 24 - Operação interestadual de compra e venda de tablet importado com substituição tributária.....	105
Quadro 25 - Operação de compra e venda de tablet para contribuinte consumidor final sem o ICMS-ST diferencial de alíquotas.....	107
Quadro 26 - Operação de compra e venda de tablet para contribuinte consumidor final com incidência do ICMS-ST diferencial de alíquotas.....	107
Quadro 27 - Operação de venda interna de tablet para contribuinte consumidor final do estado do Rio de Janeiro	109

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E SÍMBOLOS

§	Parágrafo
Abinee	Associação Brasileira da Indústria Elétrica e Eletrônica
ALQ	Alíquota
Art.	Artigo
BC ST	Base de Cálculo da Substituição Tributária
CCICMS	Cadastro de Contribuintes do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal
CDFT	Custos e Despesas Fixos Totais
CDV	Custos e Despesas Variáveis
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
CIP	Conselho Interministerial de Preços
CNS	Confederação Nacional de Serviços
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF	Contribuições Provisórias sobre Movimentação ou Transmissão de Valores, de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira
CPP	Contribuição Patronal Previdenciária
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CRM	Conselho Regional de Medicina
CSSL	Contribuição Social sobre o Lucro
CTN	Código Tributário Nacional
CV	Custos Variáveis
DARE	Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais de Santa Catarina
DV	Despesas Variáveis
EPP	Empresa de Pequeno Porte
FOB	<i>Free on board</i> (Livre a bordo)
GNRE	Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IE	Imposto sobre a Exportação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto sobre Importação
INSS	Instituto Nacional da Seguridade Social
Inter	Interestadual
Intra	Intraestadual
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre a Transmissão inter vivos de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
KW	Quilowatts
MC	Margem de Contribuição
MCu	Margem de Contribuição Unitária
MVA	Margem de Valor Agregado
ME	Microempresa
MS	Margem de Segurança
M ²	Metros Quadrados
NBM/SH	Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
NTC	Associação Nacional das Empresas de Transportes Rodoviários de Carga
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PEC	Ponto de Equilíbrio Contábil
PEE	Ponto de Equilíbrio Econômico

PEF	Ponto de Equilíbrio Financeiro
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programas de Integração Social
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PV	Preço de Venda
RICMS	Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
RJ	Rio de Janeiro
SP	São Paulo
SEF	Secretaria do Estado da Fazenda
SEFAZ	Secretaria do Estado da Fazenda
SN	Simples Nacional
ST	Substituição Tributária

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1 TEMA E PROBLEMA	17
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	18
1.3 JUSTIFICATIVA	18
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	21
2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	22
2.3 TRIBUTO	23
2.4 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	24
2.4.1 Impostos	25
2.4.2 Taxas	26
2.4.3 Contribuições de melhorias	27
2.4.4 Empréstimos compulsórios	28
2.4.5 Contribuições especiais	29
2.4.5.1 Contribuições sociais.....	29
2.4.5.2 Contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE)	29
2.4.5.3 Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas.....	30
2.5 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	30
2.5.1 Princípio da legalidade	31
2.5.2 Princípio da capacidade contributiva	31
2.5.3 Princípio da anterioridade da lei	32
2.5.4 Princípio da igualdade ou isonomia	33
2.5.5 Princípio da irretroatividade da lei	34
2.5.6 Princípio da vedação do confisco	34
2.6 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS).....	35
2.6.1 Conceito do ICMS	36
2.6.2 Fato gerador	37
2.6.3 Base de cálculo	39
2.6.4 Alíquotas	41

2.6.5 Contribuinte	44
2.6.6 Responsável	45
2.6.7 Não-Cumulatividade	46
2.6.8 Não-Incidência	47
2.7 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS	48
2.7.1 Conceito de substituição tributária	50
2.7.2 Convênios e protocolos	51
2.7.3 Sujeitos da obrigação tributária	51
2.7.3.1 Contribuinte substituto.....	51
2.7.3.2 Contribuinte substituído.....	52
2.7.4 Modalidades de substituição tributária	53
2.7.4.1 Substituição tributária nas operações antecedentes	53
2.7.4.2 Substituição tributária nas operações subsequentes	55
2.7.4.3 Substituição tributária nas operações concomitantes.....	57
2.7.5 Mercadorias sujeitas a substituição tributária das operações subsequentes no Estado de Santa Catarina	58
2.7.6 Levantamento de estoque quando da inclusão e exclusão de produtos sujeitos ao regime da substituição tributária	58
2.7.7 Base de cálculo	61
2.7.8 Margem de valor agregado (MVA)	62
2.7.8.1 MVA ajustada	63
2.7.8.2 MVA – Redução de 70% para substituídos optantes pelo Simples Nacional estabelecidos em Santa Catarina.....	64
2.7.8.3 MVA Ajustada quando empresa remetente optante pelo Simples Nacional..	65
2.7.9 Alíquota	65
2.7.10 Cálculo do ICMS substituição tributária	66
2.7.10.1 Substituído enquadrado no Simples Nacional que revenda mercadoria para empresa em regime normal de apuração.....	67
2.7.10.2 Substituído que adquirir mercadoria com MVA integral e efetuar operação com destino a empresa do Simples Nacional.....	67
2.7.10.3 Mercadoria destinada a integração no ativo imobilizado ou uso e consumo.....	68
2.7.11 Prazo e forma de recolhimento do ICMS substituição tributária	69
2.7.12 Do pagamento	71

2.7.13	Direito ao crédito do ICMS-ST	71
2.7.14	Ressarcimento do ICMS-ST	72
2.7.15	Restituição do ICMS-ST	74
2.8	FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA	75
2.8.1	Preço de venda	75
2.8.2	Fatores que interferem no preço de venda	75
2.8.3	Custos e despesas	76
2.8.4	Mark-up	77
2.8.5	Margem de contribuição	79
2.8.6	Ponto de equilíbrio	80
2.8.7	Margem de segurança	82
2.8.8	Formação do preço de venda	83
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	84
3.1	ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	84
3.2	PROCEDIMENTOS PARA REALIZAÇÃO DO ESTUDO DE CASO	85
4	ESTUDO DE CASO	86
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA	86
4.2	SETOR DE INFORMÁTICA	87
4.3	INFORMAÇÕES A SEREM CONSIDERADAS AO ESTUDO DE CASO	88
4.3.1	Preço de venda do notebook nas operações internas	90
4.3.2	Preço de venda do notebook nas operações interestaduais	92
4.3.3	Preço de venda de notebook importado nas operações interestaduais	95
4.3.4	Preço de venda do notebook nas operações para contribuinte do ICMS consumidor final	97
4.3.5	Preço de venda do tablet nas operações internas	99
4.3.6	Preço de venda do tablet nas operações interestaduais	102
4.3.7	Preço de venda do tablet importado nas operações interestaduais	104
4.3.8	Preço de venda do tablet nas operações para contribuinte do ICMS consumidor final	107
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	110
	REFERÊNCIAS	113

1 INTRODUÇÃO

Ao decorrer deste capítulo, serão abordados o tema e o problema do estudo, esclarecendo-se os objetivos a serem alcançados. Posteriormente, será elucidada a justificativa da pesquisa, por meio da qual evidencia-se a importância do tema.

1.1 TEMA E PROBLEMA

O governo tem a obrigação de arrecadar tributos de forma eficaz e racional visando suprir a necessidade de recursos para a manutenção do Estado e o custeio dos serviços públicos. No Brasil, há vários tipos de tributos, federais, estaduais e municipais, o que torna a carga tributária brasileira uma das mais elevadas do mundo.

Esta complexa carga tributária tem sido motivo de várias críticas e conflitos entre os Estados (enquanto entes arrecadadores) e os contribuintes. Para cumprir o papel de entes arrecadadores de tributos, os governos estão em contínua busca de métodos mais eficazes de fiscalização e arrecadação. Seja em âmbito federal, estadual ou municipal, há constantes alterações na legislação tributária e cada vez mais exigências em relação às informações das atividades empresariais.

No âmbito estadual, um dos impostos que mais sofrem alterações na legislação, visando uma otimização da arrecadação, é o ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação). Nesse sentido, foi criado o regime de Substituição Tributária Progressiva do ICMS, onde determinados produtos são tributados antecipadamente, isto é, o imposto devido nas operações subsequentes já é arrecadado na primeira etapa de venda da mercadoria, o que facilita a arrecadação de impostos e a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes, visto que o fisco concentra sua fiscalização em um número menor de contribuintes e não mais em todos os integrantes de uma cadeia de valor.

Assim, esse mecanismo traz benefícios para o governo, mas, para as empresas, o regime de substituição tributária tem gerado dúvidas e controvérsias. A

maioria das empresas não consegue avaliar ainda o impacto para a instituição em relação à substituição tributária. O contribuinte não consegue visualizar o reflexo tributário da substituição tributária e acredita que este regime provoca aumento de preços, já que o imposto é calculado com base na estimativa de receitas com as vendas futuras.

Diante deste panorama, chega-se ao seguinte problema: Qual o impacto no preço de venda de produtos do ramo de informática no setor varejista, em decorrência da adoção da Substituição Tributária Progressiva do ICMS no estado de Santa Catarina?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral desta pesquisa consiste em avaliar o impacto da substituição tributária progressiva do ICMS no preço de venda de produtos de informática do setor varejista no estado de Santa Catarina.

Os objetivos específicos estabelecidos para chegar ao objetivo geral são:

- Descrever o sistema tributário nacional;
- Explicar a legislação pertinente a Substituição Tributária do ICMS no estado de Santa Catarina;
- Realizar comparativo entre o preço de venda de produtos de informática antes do regime de Substituição Tributária e pós-regime; e
- Evidenciar o reflexo tributário da Substituição Tributária Progressiva do ICMS em uma empresa do ramo de informática.

1.3 JUSTIFICATIVA

O Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo. Além de ser uma carga extremamente pesada, ela vem crescendo continuamente ano após ano. Conforme o Instituto Brasileiro de Planejamento tributário (IBPT), a arrecadação tributária em 2012 foi de R\$ 1,59 trilhão, chegando ao recorde de 36,27% do Produto Interno Bruto (PIB), sendo que o segundo imposto mais arrecadado foi o ICMS, com R\$ 28,48 bilhões, devido, principalmente, ao aumento da Margem de Valor Agregado (MVA) do ICMS substituição tributária.

Essa onerosa carga tributária é justificada pela necessidade que o Estado possui de arrecadar recursos para atender com o seu dever de garantir o bem estar social. Assim, cada vez mais o fisco busca métodos eficazes para “fechar o cerco” ao contribuinte, criando rigorosas sistemáticas de arrecadação de impostos e trazendo constantes alterações na legislação tributária. Na contramão disso estão as empresas, que sofrem estas pesadas tributações, e que necessitam se adaptar constantemente às novas legislações que vão sendo impostas.

O regime de Substituição Tributária Progressiva do ICMS é um exemplo dos mecanismos de arrecadação criados pelo governo, que geram polêmica devido a dificuldade que o contribuinte possui de interpretar e aplicar a legislação na prática, e, principalmente, de reconhecer o impacto financeiro e tributário deste mecanismo no seu empreendimento. Este regime, que tem por objetivo recolher o ICMS devido nas operações subsequentes no início do processo de circulação da mercadoria, tem tido grande repercussão no meio empresarial, visto que a cada ano novos produtos têm sido enquadrados nesta sistemática de arrecadação.

Deste modo, este estudo é importante, tanto para profissionais contábeis quanto para empresários, mais especificamente do ramo de informática, porque visa evidenciar os reflexos financeiros e tributários que o regime de Substituição Tributária provocou numa empresa deste ramo de atividade.

Este estudo também vai contribuir para a sustentação e manutenção da empresa no segmento onde atua. A manutenção da empresa é primordial, porque atende, dentre outros aspectos, ao interesse coletivo, na medida em que a instituição é uma fonte geradora de empregos, de renda, de tributos que serão empregados no financiamento das políticas sociais, além de contribuir para o desenvolvimento da economia.

Além disso, esta pesquisa possui significativa contribuição teórica, visto que é baseada na legislação do ICMS em Santa Catarina, e retrata com clareza questões pertinentes a Substituição Tributária do ICMS, desmistificando este assunto que é tão polêmico em função da complexidade de entendimento da norma tributária. Assim, além de trazer relevantes resultados para a contabilidade, também pode contribuir como base para outras pesquisas.

De modo geral, justifica-se a elaboração deste trabalho a apresentação de informações que esclareçam se a adoção deste regime diminuiu ou aumentou a margem de lucro da empresa, se houve impacto financeiro e se a carga tributária

dessas empresas se tornou mais onerosa. Estando conscientes disto e conhecendo a legislação inerente ao assunto, as empresas e os profissionais da área saberão como direcionar o seu empreendimento, entender de que maneira a substituição tributária mais lhes afeta e procurarão formas de minimizar este impacto.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo está fundamentado para explanar de forma clara sobre a Substituição Tributária do ICMS de Santa Catarina. Primeiramente, aborda-se sobre o Sistema Tributário Nacional, elencando a competência tributária, as espécies tributárias e os princípios constitucionais. Posteriormente, serão tratados os conceitos legais de tributação do ICMS de Santa Catarina, focando o mecanismo da Substituição Tributária.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional está previsto no título VI, capítulo I, nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal (CF) de 1988. Nestes artigos estão dispostos os princípios gerais que regulamentam o sistema de tributação nacional, bem como as limitações ao poder de tributar. Também são estabelecidas as competências tributárias da União, Estados, Distrito Federal e dos municípios e a repartição das receitas tributárias arrecadadas.

Conforme Harada (2008, p. 22):

o sistema tributário é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

De acordo com Dellagnelo e Pantzler (2002, p. 13) “o sistema tributário trata da atividade administrativa do Estado de arrecadar, obter recursos para a existência e ação do Poder Público, como expressão e ação da sociedade legalmente organizada”.

Portanto, o sistema tributário nacional é formado por um conjunto de normas constitucionais, por meio das quais, rege toda a arrecadação tributária em âmbito federal, estadual e municipal, visando à obtenção de recursos para a manutenção dos serviços públicos e garantia do bem estar social.

2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária estabelece a quem compete criar e arrecadar determinados tributos.

Dellagnelo e Pantzler (2002, p. 17) afirmam que a competência tributária “é o poder conferido pela Constituição à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de criar e administrar os tributos que lhe foram outorgados”.

Segundo o autor supracitado, a Constituição não cria tributos, ela delimita quem pode criá-los, isto é, que tributo cada esfera do Poder Público pode instituir.

Ávila (2007, p. 101) completa que “apenas as pessoas dotadas de representação política é que possuem poder para instituir tributos, desde que o façam mediante lei do respectivo parlamento”.

A competência tributária é delimitada pela Constituição Federal no seu artigo 145:

art. 145. 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 polícia 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.

§ 1º 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.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Por meio da competência tributária é repartido entre os entes federais, estaduais e municipais o poder de arrecadar tributos.

Segundo Machado (2006, p. 55), “pela atribuição de competência divide-se o próprio poder de instituir e cobrar tributos. Entregam-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios parcelas do próprio poder de tributar”.

Fabretti e Fabretti (2004, p. 57) completam que a Constituição Federal “define o regime de governo, os poderes e reparte as competências”. Segundo os autores, a Constituição estabelece que compete à União o poder de tributar sobre os seguintes impostos: Imposto sobre Importação (II), o Imposto sobre a Exportação (IE), Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) e Imposto sobre Grandes Fortunas (IGP).

A União tem competência para instituir impostos não expressos na Constituição, mas apenas em alguns casos.

art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - 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. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988).

De acordo com a Constituição Federal, também compete à União as Contribuições Sociais, as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), as Contribuições Provisórias sobre Movimentação ou Transmissão de Valores, de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira (CPMF) e empréstimos compulsórios.

O art. 155 da CF/88 determina que aos Estados e Distrito Federal cabe o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

E aos Municípios, conforme o art.156 da CF/88, compete o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto Sobre a Transmissão inter vivos de Bens Imóveis e de Direitos Reais Sobre Imóveis (ITBI) e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Segundo Fabretti e Fabretti (2004, p. 60), “as taxas e as contribuições de melhoria podem ser cobradas por qualquer ente federativo que prestar ou colocar serviço à disposição do contribuinte ou realizar obra da qual decorra valorização mobiliária”.

Além destas competências citadas, os Municípios e o Distrito Federal também podem instituir contribuição para o custeio de iluminação pública.

2.3 TRIBUTO

O tributo é a principal fonte de arrecadação de recursos do governo para o financiamento dos serviços públicos.

De acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), “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”.

Ou seja, para ser caracterizado como tributo, o mesmo deve ser pago em moeda corrente nacional ou cujo valor possa exprimir-se em dinheiro. É uma prestação obrigatória e não pode apresentar caráter punitivo. E a administração tributária tem o poder e o dever de fiscalizar por meio das normas expressas em lei. Se a cobrança não apresentar estas características, não se trata de tributo.

Ávila (2007, p. 20) cita que “os tributos são exigidos coercitivamente pelo Poder Público, bastando que se configure o fato gerador descrito na norma tributária, independentemente da vontade do contribuinte, já que esta não concorre para formar a relação jurídico-tributária”.

Portanto, o dever de pagar o tributo nasce independentemente da vontade de pagá-lo.

Outra consideração trazida por Cassone (2002, p. 82) é a de que “nem sempre a lei instituidora ou modificadora do tributo o nomeia corretamente, quando se sabe que, juridicamente, vale o que ele é em sua essência e não como nomeado”.

Logo, percebe-se que, o que determina a natureza jurídica do tributo é sempre o fato gerador da obrigação.

2.4 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Os tributos podem ser classificados em diversas espécies. A Constituição Federal de 1988, em seus artigos 145 a 149, define que as espécies tributárias são: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais.

Conforme Fabretti e Fabretti (2004, p. 51), “os tributos (gênero) classificam-se cientificamente em duas espécies: tributos não vinculados e tributos vinculados”.

Segundo os referidos autores, tributos não vinculados são devidos independentemente, de prestação específica do Estado ao contribuinte. Nesta

classificação enquadraram-se os impostos. Já os tributos vinculados são aqueles que são atrelados a uma atuação ou serviço do Estado. São classificados como tal, a taxa e a contribuição de melhoria.

Uma importante ressalva a ser feita é a de que o tributo não é classificado pelo nome que lhe é atribuído pelo legislador. Conforme o art. 4º do Código Tributário Nacional (1966):

art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Ávila (2007, p. 111) critica este critério de identificação do tributo, porque segundo ele, “as espécies tributárias são constitucionalmente marcadas por características próprias e não podem ser classificadas com base apenas na análise do seu fato gerador, ficando reduzidas, com isto, à condição de imposto, taxa ou contribuição de melhoria”. Tributos como os empréstimos compulsórios, por exemplo, não se encaixam em nenhuma das espécies previstas no art. 5º do CTN.

A seguir serão conceituadas as espécies tributárias, bem como destacadas as suas principais características.

2.4.1 Impostos

O imposto é um tributo arrecado pelo Poder Público e não possui um fim determinado especificamente. Ele vai ser empregado onde houver necessidade, na maioria dos casos, para atender as despesas gerais do governo.

De acordo com o art. 16 do CTN, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Dellagnelo e Pantzier (2002, p. 211) explicam o conceito acima, afirmando que:

os impostos são tributos destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da Administração Pública. Distinguem-se dos demais tributos pelo fim a que se destinam, que não é a necessidade ou o interesse de um indivíduo ou grupo de indivíduos, mas o custeio dos serviços gerais da administração.

Harada (2008, p. 30) também traz a sua explicação para o conceito dado pelo CTN. Segundo o autor:

impostos são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperil* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

O imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitada a capacidade contributiva deste.

Conforme exposto pelos autores acima, o imposto é recolhido ao Estado sem que ocorra qualquer relação com o contribuinte.

Ávila (2007, p. 113) cita, ainda, que o “objeto do imposto deverá ter conteúdo econômico que permita aferir a capacidade contributiva do Sujeito Passivo”.

Assim, constata-se que o imposto é um tributo não vinculado a uma atividade estatal, mas que demonstra a capacidade econômica do contribuinte. Podemos citar como exemplos de impostos o ICMS e o IPVA.

2.4.2 Taxas

A taxa é um tributo vinculado a algum serviço ou atividade estatal. Existem duas modalidades de taxa: a de serviços e a de polícia.

As taxas estão expressas no inciso II, do artigo 145 da Constituição Federal de 1988:

art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – [...];

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

III- [...]

§ 1º [...]

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Dellagnelo e Pantzier (2002, p. 35) assim esclarecem o conceito de taxa trazido pela Constituição Federal:

- é potencial, quando compulsório, funcione efetivamente à disposição do contribuinte. Compulsório o pagamento, não o uso.
- é específico, quando possa ser separado em unidades autônomas de intervenção da autoridade ou de sua utilidade, ou de necessidade pública, que o justificou: - por exemplo, a existência do corpo de bombeiros para o risco potencial de fogo.
- é divisível, quando possa funcionar em condições tais que se apure a utilização individual pelo usuário- a expedição de certidões, a concessão de portes de armas, a aferição dos pesos e medidas etc.

Os autores também citam que a base de cálculo da taxa não pode ser a mesma dos impostos, porque se tratam de tributos diferentes e, assim, evita-se que taxas sejam apelidadas de impostos.

Barreto e Bottallo (2004, p. 44) completam, afirmando que para as taxas, as exigências constitucionais são maiores, “sendo necessário além do fato (atuação do Estado), a concreção da atividade consistente na prestação (ou na colocação à disposição) de serviço público específico e divisível e/ou que reflita exercício do poder de polícia”.

A taxa é, deste modo, um tributo cobrado em função de uma contraprestação de serviço do Estado.

2.4.3 Contribuições de melhorias

A contribuição de melhoria é cobrada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, quando eles realizarem obra pública que resulte em valorização do imóvel do contribuinte.

O artigo 81 do Código Tributário Nacional assim conceitua contribuição de melhoria:

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.

De acordo com Harada (2008, p. 31), a contribuição de melhoria “tem por fato gerador a atuação estatal mediatamente referida ao contribuinte, ou seja, entre a atuação estatal e a obrigação do sujeito passivo existe um elemento intermediário que é a valorização do imóvel”.

O sujeito passivo da obrigação é sempre o proprietário do imóvel valorizado pela obra pública.

Entretanto, para que a contribuição de melhoria seja devida, precisam ser observados alguns requisitos mínimos, que estão expressos no artigo 82 do CTN.

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.

Na prática, a contribuição de melhoria dificilmente é cobrada, porque além de trazer uma série de exigências, ainda permite a impugnação pelo contribuinte.

2.4.4 Empréstimos compulsórios

Os empréstimos compulsórios somente podem ser instituídos pela União e somente devem ser aplicados para atender as despesas que originaram a sua instituição.

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.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Segundo Barreto e Bottallo (2004, p. 45), “pressupõe-se que as receitas ordinárias não seriam suficientes para fazer frente a despesas de tal ordem, razão para prever a possibilidade de cobrança destas exações”.

Ávila (2007, p. 130) ressalta que os empréstimos compulsórios merecem duas relevantes observações:

a) não pode ser instituído por medida provisória, já que esta não pode dispor acerca de matéria reservada à lei complementar [...];

b) não obedece aos princípios da anterioridade de exercício financeiro e anterioridade mínima de 90 dias quando for criado com o objetivo de atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência.

Portanto, a qualquer momento, se constatada situação de caráter urgente, desde calamidade pública até guerra, a União poderá instituir os empréstimos compulsórios para suprir a necessidade de recursos.

2.4.5 Contribuições especiais

As contribuições especiais foram criadas com o intuito de serem utilizadas para o benefício social.

Segundo Fabretti e Fabretti (2004, p. 54), “as contribuições especiais foram introduzidas em nosso ordenamento jurídico pelo art.149 da CF, subdividindo-se em contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas [...]”.

Também, conforme o parágrafo único do artigo 149 da CF, “os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social”.

A seguir serão conceituados os tipos de contribuições presentes no nosso ordenamento jurídico.

2.4.5.1 Contribuições sociais

As contribuições sociais são devidas pela sociedade para o financiamento da seguridade social, conforme trata o art.195 da Constituição Federal.

art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
II - dos trabalhadores;
III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

São exemplos de contribuições sociais, a Contribuição Social sobre o Lucro e a Contribuição Previdenciária, mais conhecida como INSS.

2.4.5.2 Contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE)

A CIDE é um tributo de competência privativa da União, que foi criada com o objetivo principal de regular a economia brasileira.

Fabretti e Fabretti (2004, p. 55) relatam que “foi instituída pela Lei nº 10.336, de 19 de Dezembro de 2001, a CIDE sobre combustíveis derivados de

petróleo, para substituir os subsídios que eram dados pela Petrobrás sobre esses produtos”.

Em 2003, a Emenda Complementar nº 42 trouxe uma alteração ao inciso II do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, que passou a vigorar com a seguinte redação:

art.149 [...]
§ 1º [...]
§ 2º [...]
II- Incidirão, também, sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

Assim, a partir desta nova redação, além de incidir sobre os combustíveis, a CIDE também incide sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços oriundos do exterior. Ressalta-se que alguns produtos possuem benefício, dependendo da legislação.

2.4.5.3 Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas são aquelas devidas pelos profissionais ao seu órgão de registro.

De acordo com Machado (2006, p. 422) “a contribuição social caracteriza-se como de interesse de categoria profissional ou econômica quando destinada a propiciar a organização desta categoria, favorecendo recursos financeiros para a manutenção da entidade associativa”.

São exemplos deste tipo de contribuição, a do contador, ao Conselho Regional de Contabilidade (CRC), do advogado, à Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), do médico ao Conselho Regional de Medicina (CRM), dentre outras.

2.5 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

A Constituição Federal de 1988 concede aos entes federados a competência para criar tributos, entretanto, devem ser obedecidos determinados princípios. Estes princípios tributários limitam o poder de tributar da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, garantindo, assim, à sociedade que os entes não abusem da capacidade de contribuir de cada cidadão.

Segundo Ávila (2007, p. 25), “os princípios constitucionais são mandamentos fundamentais que condicionam a produção e a interpretação de todas as normas jurídicas”.

Machado (2006, p. 56) complementa que “tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder”.

Os princípios constitucionais são: princípio da legalidade, da capacidade contributiva, da anterioridade, da igualdade ou isonomia, da irretroatividade e da vedação do confisco.

2.5.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade está expresso no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.

Para Machado (2006, p. 74), este princípio deixa explícito “que nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei”.

Entretanto, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 153, § 1º, traz algumas exceções ao princípio da legalidade. Conforme o referido artigo, é facultado ao Poder Executivo alterar as alíquotas do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), obedecidos, porém, as condições e os limites estabelecidos em lei.

Destarte, o princípio da legalidade deixa claro que nenhum dos entes federados poderá exigir ou aumentar qualquer tributo sem que a Lei assim determine.

2.5.2 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está expresso no § 1º, do art. 145 da CF/88.

§ 1º 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.

Ávila (2007, p. 70) explica que “o imposto deve ser estruturado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte em suportar a carga tributária, a ponto de ela não comprometer a própria subsistência do devedor”.

Por este princípio fica determinado que o tributo deve ser cobrado conforme a capacidade econômica do contribuinte, isto é, quem tem maior capacidade pagará mais tributo para atender às despesas públicas.

2.5.3 Princípio da anterioridade da lei

O princípio da anterioridade da lei foi criado para impedir que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, cobrem um tributo no mesmo exercício em que foi publicada a lei que os criou ou aumentou.

O artigo 150 da CF, inciso III, alínea "b" e "c", dispõe sobre o princípio da anterioridade:

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

I – [...]

II – [...]

III – cobrar tributos:

a) [...]

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

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observando o disposto na alínea "b";

Um exemplo deste princípio é que um imposto instituído em lei publicada em 2012, apenas a partir de 2013 poderá ser cobrado.

Além da publicação no ano anterior à vigência, os entes federativos também devem obedecer ao prazo mínimo de 90 dias.

Segundo Machado (2006, p. 59), “para que o tributo seja devido a partir do primeiro dia do exercício financeiro, a lei que cria ou aumenta deve ser publicada pelo menos 90 dias antes”.

Assim, por exemplo, se a lei que aumentar um determinado imposto for publicada em 31 de dezembro de 2012, o tributo só será devido a partir de 01 de abril de 2013.

Destaca-se, ainda, segundo Ávila (2007, p. 57), que:

a qualificação de 90 dias, na verdade, só produz resultados para normas publicadas no último trimestre do ano. As normas publicadas até o final do mês de setembro entrarão em vigor em 1º de janeiro, já que terá sido respeitada a anterioridade mínima de 90 dias e a anterioridade de exercício financeiro.

Contudo, a CF/1988 elenca em seu artigo 150, § 1º, as exceções ao princípio da anterioridade da lei e ao princípio da noventena. Conforme este artigo, a vedação estabelecida no princípio da anterioridade, não se aplica aos empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias, II, IE, IPI, IOF e impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa. Já a vedação do princípio da noventena não se aplica aos empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias, II, IE, IR, IOF, impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa e nem à fixação da base de cálculo do IPVA e IPTU.

Portanto, o princípio da anterioridade confere maior segurança ao contribuinte, impedindo que tributos sejam instituídos inesperadamente, sem que ele tenha tempo para adaptar-se às mudanças.

2.5.4 Princípio da igualdade ou isonomia

O princípio da igualdade está expresso na CF/88, art. 5º, que especifica que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...]”.

Com relação à isonomia tributária, o art. 150, inc. II da CF/88 assegura que:

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

I- [...]

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.

Cais (2007, p. 49) retrata que “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”.

Assim, este princípio garante que todos os contribuintes tenham igual tratamento tributário, mas salienta-se que esta condição é válida desde que os mesmos se encontrem em situação equivalente.

Machado (2006, p. 62) confirma isso ao afirmar que “aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar maior imposto, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva”.

Ou seja, todos devem receber o mesmo tratamento tributário, entretanto, deve ser respeitada a capacidade contributiva.

2.5.5 Princípio da irretroatividade da lei

O princípio da irretroatividade da lei está disposto no artigo 150, inciso III, alínea "a" e estabelece que:

art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – [...]
II – [...]
III – cobrar tributos:
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados.

De acordo com Ávila (2007, p. 51) no que tange a matéria tributária “jamais pode a lei voltar-se para o passado com o objetivo de apanhar os fatos geradores que ocorreram antes da data da sua publicação. O fato anterior à lei não gera obrigação tributária”.

A irretroatividade garante, deste modo, que nenhum tributo possa ser cobrado de forma retroativa, isto é, não poderão ser cobrados tributos sobre fatos geradores anteriores à vigência de determinada lei.

2.5.6 Princípio da vedação do confisco

O princípio da vedação do confisco está previsto na CF/88, em seu art. 150, inc. IV, que diz: “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV – utilizar tributo com efeito de confisco”.

Na visão de Cassone (2002, p. 125), “o confisco pode ficar caracterizado quando a base econômica sofre tributação tão elevada a ponto de implicar a transferência da propriedade do bem ou direito do contribuinte para o fisco”.

Entretanto, este fenômeno não pode acontecer. O tributo não pode ser confiscatório, pois segundo Machado (2006, p. 65) “constitui uma receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida”.

Exemplo claro deste princípio é a tributação sobre um veículo com alíquota de 60%. Nesta situação o tributo admite caráter confiscatório, pois o valor tributável é maior do que a metade do valor do bem, isto é, atinge sensivelmente o valor do mesmo. Por este motivo, esta situação é expressamente vedada em lei.

Assim, este princípio estabelece que não possam ser cobrados tributos que atinjam de forma excessiva o patrimônio do contribuinte, adquirindo caráter confiscatório.

2.6 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é atualmente o mais importante imposto estadual.

Em princípio, o ICMS era o IVC, Imposto sobre Vendas e Consignações, instituído pela Constituição de 1934. O IVC era um imposto cumulativo, devido em todas as etapas de circulação da mercadoria.

O IVC foi substituído pelo ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias, por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1965.

De acordo com Copolillo (2006, p. 05), “passou o ICM a ter como característica principal a não-cumulatividade, incidindo apenas sobre o valor acrescido em cada operação de circulação de riqueza”.

Esta alteração trouxe uma mudança de significativa relevância, passando de imposto cumulativo para imposto não cumulativo.

Posteriormente, conforme Harada (2008, p. 93), “o antigo ICM sofreu profundas modificações na Constituição de 1988, que o convolou em ICMS, incorporando os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação”.

Agora, além de mercadorias, o ICMS abrange, também, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação.

Atualmente, o ICMS está delimitado no inciso II, do artigo 155 da Constituição Federal de 1988.

art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I – [...]
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.

Em 1996, foi sancionada a Lei Complementar nº 87, conhecida como “Lei Kandir”. Esta lei rege o ICMS dos Estados e do Distrito Federal.

No estado de Santa Catarina (SC), o ICMS é regulado atualmente pela Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996 e pelo Decreto 2.870, de 2001, que estabeleceu o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS).

Assim, o ICMS é um imposto que está sempre passando por relevantes alterações. Por ser um imposto com grande representatividade de arrecadação, infere-se a necessidade de estar sempre informado sobre estas mudanças.

2.6.1 Conceito do ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é o principal imposto estadual e incide sobre circulação de mercadorias e prestação de alguns serviços.

Carrazza (2002, p. 30 *apud* Amorim, 2007, p. 5) afirma que a Constituição Federal, ao tratar do ICMS, extrai dele cinco tipos de impostos diferentes, os quais:

- a) O imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias;
- b) O imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) O imposto sobre serviço de comunicação;
- d) O imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e,
- e) O imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de materiais.

Embora seja um imposto estadual, Cassone (2002, p. 306) reforça que este imposto “possui características nacionais, tendo em vista que em questões importantes são resolvidas de comum acordo entre os Estados e o Distrito Federal, quando não pela Lei complementar, ou pela Resolução do Senado Federal na fixação de alíquotas”.

Além de ser regulado por um variado conjunto de regras e princípios estabelecidos na Constituição, o ICMS possui uma série de características, bem particulares, entre as quais, é um imposto indireto, seletivo e calculado “por dentro”.

Conforme Amorim (2007, p. 07), “o ICMS é um imposto indireto que onera o consumidor final. Uma empresa que vende mercadoria é repassadora do imposto aos cofres públicos. O ônus deste é do consumidor”.

O autor afirma, ainda, que é um imposto seletivo porque suas alíquotas são diferenciadas, sendo calculadas em função da essencialidade do produto, ou seja, produtos considerados supérfluos serão tributados com uma alíquota maior ao daqueles gêneros considerados de primeira necessidade.

2.6.2 Fato gerador

O fato gerador é a situação expressa em lei que provoca o nascimento da obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional de 1966, em seu art. 114, assim define: “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência”.

Falcão (1995, p. 2 *apud* LIMA NETO, 2000, p. 20) ensina que “fato gerador é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou o Estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado”.

O art. 1º do RICMS/SC de 2001, dispõe sobre o fato gerador do ICMS:

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.

Assim, ocorre o fato gerador do ICMS sempre que verificadas operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Além da ocorrência do fato gerador, para ser exigido o recolhimento do ICMS, deve-se averiguar, também, a ocasião de sua ocorrência. O art. 3º, Capítulo I, Seção II do RICMS/SC-01 estabelece quando há a concretização da operação para que ocorra a tributação.

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).

Destarte, sempre que ocorrer uma operação relativa à circulação de mercadoria ou serviço, é caracterizado o fato gerador do ICMS.

2.6.3 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto é o montante sobre o qual será aplicada a alíquota para se chegar ao valor do imposto devido.

Machado (2006, p. 154) explica que base de cálculo “é a expressão econômica do fato gerador do tributo. Há de estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária”.

Conforme o art. 9º do RICMS-SC, nas operações com mercadorias, a base de cálculo do imposto é:

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.

Por exemplo, um comércio de artigos de vestuário realiza uma venda cujo valor das mercadorias soma R\$ 900,00 e o valor do frete incluso na nota é de R\$ 100,00. A base de cálculo do ICMS desta operação será o valor de R\$1.000,00.

Se não houver os valores que estão destacados no art. 9º, tem-se como base de cálculo o disposto no art. 11º do RICMS-SC/01:

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.

O art. 12º do RICMS-SC/01 dispõe sobre a base de cálculo do imposto nas prestações de serviços.

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.

De acordo com Amorim (2007, p. 13), “a base de cálculo do imposto de circulação de mercadorias e serviços é, portanto, o valor total da operação onerosa com mercadorias ou do serviço, ou o preço corrente da mercadoria ou do serviço, se operação não onerosa”.

Também integra a base de cálculo do ICMS devido na operação o frete e as despesas acessórias.

art. 22. Integra a base de cálculo do imposto:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

A base de cálculo é, portanto, o ponto de partida para determinação do imposto devido.

2.6.4 Alíquotas

A alíquota é o percentual aplicado sobre a base de cálculo para encontrar o valor do imposto devido. Este percentual é definido em lei.

Segundo Machado (2006, p. 155), “alíquota é a relação existente entre a expressão quantitativa, ou mensurável, do fato gerador e o valor do tributo correspondente”.

A responsabilidade pelas alíquotas compete aos Estados e ao Distrito Federal. Os incisos IV a VII, § 2º, do artigo 155 da CF/1988, dispõem sobre as limitações aos legisladores sobre a fixação de alíquotas nas operações.

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

[...] IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta

de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

No Estado de Santa Catarina, as alíquotas estão estabelecidas no art. 26 do RICMS/01, a saber:

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% (dezessete 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).

Já o artigo 27 do RICMS/SC de 2001, define as alíquotas que devem ser utilizadas nas operações e prestações interestaduais:

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).

Ressalta-se que nas operações destinadas a não-contribuinte do imposto, será adotada a alíquota interna do Estado de origem para o produto em questão.

Recentemente, com o intuito de tentar dar fim à chamada “guerra dos portos”, travada pelos estados por meio de isenções fiscais para atração de indústrias, o Senado Federal aprovou a Resolução 13/2012, que estabelece a alíquota única de 4% nas operações interestaduais com mercadorias importadas.

art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro:

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

II - ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

A nova alíquota passou a valer a partir de 01 de janeiro de 2013 somente para produtos importados sem qualquer beneficiamento ou que tenham sido industrializados, mas cujo conteúdo importado seja superior a 40% do valor da mercadoria. Para os demais produtos, as alíquotas anteriores permanecem em vigor.

Outra importante questão no que tange as alíquotas do ICMS diz respeito à seletividade. Conforme Machado (2006, p. 385), “a mercadoria considerada essencial há de ter alíquotas mais baixas, e a menos essencial, cuja gradação vai até aquela que se pode, mesmo, considerar supérflua, há de ter alíquotas mais elevadas”. Isto é, a alíquota varia de acordo com a essencialidade do produto. Por exemplo, a cerveja, por ser um produto supérfluo é tributada com alíquota de 25%, já o pão, por ser um produto de caráter essencial, é tributado com 7%.

Em suma, a alíquota aplicada em Santa Catarina é 17%, entretanto, conforme o exposto acima, pode variar de acordo com o tipo de operação que estiver sendo realizado. Portanto, há necessidade de sempre verificar o que dispõe a legislação pertinente para impedir que sejam aplicadas alíquotas incorretas.

2.6.5 Contribuinte

O contribuinte pode ser conceituado como a pessoa física ou jurídica que realize a operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços.

Conforme Amorim (2007, p. 18), “contribuinte é aquele cuja capacidade contributiva é revelada pelo fato gerador da obrigação tributária”.

O artigo 7º do RICMS/SC, de 2001, assim conceitua contribuinte:

art. 7º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial (Lei nº 12.498/02):

I - importe bens ou mercadorias do exterior qualquer que seja a sua finalidade (Lei nº 12.498/02);

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - adquira em licitação bens ou mercadorias apreendidos ou abandonados (Lei nº 12.498/02); e

IV - adquira 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).

Em suma, contribuinte é aquele que tem relação direta e pessoal com o fato gerador.

2.6.6 Responsável

Responsável é aquele que responde pelo recolhimento do tributo na condição de sujeito passivo da operação por disposição em Lei.

De acordo com Amorim (2007, p. 18), “o sujeito passivo, qualificado como responsável, pode ser um sucessor ou um terceiro e responder solidária ou subsidiariamente, ou ainda por substituição”.

O RICMS-SC/01 define, em seu artigo 8º, quem são os responsáveis pelo recolhimento do imposto:

art. 8º São responsáveis pelo pagamento do imposto devido e acréscimos legais:

I - os armazéns gerais e os depositários a qualquer título:

- a) nas saídas ou transmissões de propriedade de mercadorias depositadas por contribuintes de outro Estado ou do Distrito Federal;
- b) quando receberem para depósito ou derem saída a mercadorias não acompanhadas de documentação fiscal idônea;

II - os transportadores:

- a) em relação às mercadorias que estiverem transportando sem documento fiscal ou com via diversa da exigida para acompanhar o transporte, nos termos da legislação aplicável;
- b) em relação às mercadorias que faltarem ou excederem às quantidades descritas no documento fiscal, quando a comprovação for possível sem a violação dos volumes transportados;
- c) em relação às mercadorias que forem entregues a destinatário diverso do indicado no documento fiscal;
- d) em relação às mercadorias provenientes de outro Estado ou do Distrito Federal para entrega a destinatário incerto em território catarinense;
- e) em relação às mercadorias que forem negociadas em território catarinense durante o transporte;
- f) em relação às mercadorias procedentes de outro Estado ou do Distrito Federal sem o comprovante de pagamento do imposto, quando este for devido por ocasião do ingresso da mercadoria em território catarinense;
- g) em relação ao transporte de mercadoria diversa da descrita no documento fiscal, quando a comprovação for possível sem a violação dos volumes transportados ou quando a identificação da mercadoria independa de classificação;
- h) em relação às mercadorias transportadas antes do início ou após o término do prazo de validade ou de emissão, para fins de transporte, do documento fiscal;

III - solidariamente com o contribuinte:

- a) os despachantes aduaneiros que tenham promovido o despacho de mercadorias estrangeiras saídas da repartição aduaneira com destino a estabelecimento diverso daquele que a tiver importado ou arrematado;

- b) os encarregados pelos estabelecimentos dos órgãos da administração pública, entidades da administração indireta e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público que autorizarem a saída ou alienação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte ou de comunicação;
- c) as pessoas cujos atos ou omissões concorrerem para o não recolhimento do tributo ou para o descumprimento de obrigações tributárias acessórias;
- d) os organizadores de feiras, feirões, exposições ou eventos congêneres, quanto ao crédito tributário decorrente de operações ou prestações realizadas durante tais eventos;
- e) quem fornecer ou instalar “software” ou dispositivo que possa alterar o valor das operações registradas em sistema de processamento de dados de modo a suprimir ou reduzir tributo (Lei nº 11.308/99);
- IV - os representantes e mandatários, em relação às operações ou prestações realizadas por seu intermédio;
- V - qualquer contribuinte, quanto ao imposto devido em operação ou prestação anterior promovida por pessoa não inscrita ou por produtor rural ou pescador artesanal regularmente inscritos no registro sumário de produtor (Lei nº 10.757/98);
- VI - qualquer possuidor, em relação às mercadorias cuja posse mantiver para fins de comercialização ou industrialização, desacompanhadas de documentação fiscal idônea;
- VII - o leiloeiro, em relação às mercadorias que vender por conta alheia;
- VIII - o substituto tributário.

Destaca-se, que o responsável pode ser, inclusive, o transportador em relação ao transporte de mercadoria diversa da descrita no documento fiscal. Exemplo desta situação é o caso de haver erro de quantidade nas mercadorias transportadas em relação à nota fiscal.

2.6.7 Não-Cumulatividade

A não-cumulatividade tributária surgiu na década de 50, na França, e foi trazida para o Brasil por meio da Emenda Complementar nº 18, de 1965.

Segundo Lima Neto (2000, p. 37), este princípio foi concebido “com o objetivo de estancar problemas tributários existentes entre os Estados produtores e consumidores na época de vigência do IVC [...]”.

Machado (1999 *apud* AMORIM, 2007, p. 08) esclarece que:

entende-se por não cumulatividade a qualidade do imposto e o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz do valor do imposto correspondente à saída dos produtos o valor que incidiu na operação anterior, de sorte que reste tributado somente o valor acrescido. Em outras palavras, do valor do imposto que incide na saída dos produtos deduz-se o valor do imposto que incidiu nas operações anteriores sobre os respectivos insumos.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, § 2º, I, dispõe sobre a não-cumulatividade do imposto: “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”.

Amorim (2007, p. 09) explica que a “expressão *compensando-se o que for devido*, constante do texto constitucional, confere-lhes o direito de abater do montante de tributo a pagar tudo o que for recolhido, a título de ICMS, nas operações ou prestações anteriores”.

O princípio da não-cumulatividade do ICMS tem como premissa evitar que o tributo incida sobre o valor do imposto já pago anteriormente, o chamado “efeito cascata”.

2.6.8 Não-Incidência

Para Amorim (2007, p. 20) a “não-incidência deriva da falta de lei ou da impossibilidade jurídica de tributar-se certos fatos em face de a regra-matriz constitucional de tributos a eles não se ajustar”.

art. 6º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas à energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

§ 1º Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive “tradings”, ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro

Por meio do disposto acima, pode-se identificar os casos em que não há incidência do imposto. Alguns dos exemplos mais comuns de não-incidência são os livros, jornais e periódicos.

A não-incidência é, deste modo, tudo aquilo que a norma jurídica tributária não definiu como hipótese para o fato gerador do tributo.

2.7 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

Com o intuito de facilitar a fiscalização e arrecadação do ICMS foi criado pelos estados a Substituição Tributária (ST).

O instituto da substituição tributária surgiu no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, o CTN, onde, em seu art. 58, § 2º, incisos I, II e III estabeleceu a criação por lei de responsáveis:

§ 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.

Logo após, o Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967, substituiu o inciso II, do § 2º do art. 58 do CTN/1966, pelo seguinte:

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

a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, o 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 art. 46, nos demais casos.

Posteriormente, segundo Meira Junior (2001, p. 21), “o Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968 revogou expressamente os referidos dispositivos em seu art.13”.

Porém, de acordo com Lima Neto (2000, p. 50), “o instituto voltou a ser previsto com a edição da Lei Complementar 44 de 07.12.83 que, entre outras medidas, introduziu o § 3º, ao art.6º, do Decreto-lei 406/66”.

art. 6º [...]

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

I – ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quando ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;

II – ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;

III – ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;

IV – aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

§ 4º caso o responsável é o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre Estados interessados.

Na CF/1988, a substituição tributária está prevista no art. 155, § 2º, XII, “b”, segundo o qual, cabe a Lei Complementar dispor sobre o respectivo instituto.

Entretanto, passou-se o período disposto na constituição e a lei complementar não foi editada, “a par disso, os Estados e o Distrito Federal celebraram o Convênio 66/88, discorrendo a respeito de diversas matérias concernentes ao ICMS, e, especialmente, no tocante à Substituição Tributária”. (LIMA NETO, 2000, P. 51).

Mais adiante, sobreveio a Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, que inseriu o § 7º, ao art. 150, da CF/1988, nos seguintes termos:

art. 150 [...]

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

E, finalmente, conforme Meira Junior (2000, p. 23), em substituição ao Convênio ICM 66/88, foi editada a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), “que embora possua alterações posteriores em outros dispositivos, não teve alterados os dispositivos que tratam da substituição tributária e que vão, de forma específica, do art. 5º ao 10º”.

Atualmente, em Santa Catarina, o regime da substituição tributária é regulado pela Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996 e no RICMS-SC/01, Anexo 3, onde estabelece todas as regras para essa modalidade de tributação.

2.7.1 Conceito de substituição tributária

A Substituição Tributária do ICMS é um instituto pelo qual é atribuído a terceiros a responsabilidade pelo recolhimento do imposto.

Amorim (2007, p. 109) esclarece que:

o regime da Substituição tributária tem como principal característica atribuir ao contribuinte substituto a responsabilidade por cálculo, retenção e recolhimento aos cofres públicos do montante do imposto devido pelas operações de terceiros - contribuinte substituído (antecedentes, concomitantes ou subsequentes), além do seu próprio imposto. 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 subsequentes.

A substituição tributária se caracteriza, portanto, pela atribuição do recolhimento do tributo ao sujeito passivo que não praticou o fato gerador da obrigação tributária.

Greco (1999, p. 7, *apud* MEIRA JUNIOR, 2001, p. 33) leciona, também, que:

na realidade, embora a denominação normalmente utilizada para designar a figura seja 'substituição tributária', o cerne das preocupações não é gerado por esta categoria especial da sujeição tributária, mas sim, pela figura da 'antecipação do fato gerador do tributo', pela qual a exigência é feita antes que ocorra o fato legalmente qualificado para fins de nascimento da denominada obrigação tributária.

Lima Neto (2000, p. 170) complementa, ainda, que o instituto da Substituição Tributária tem por objetivo a "concentração de obrigações em um universo mais reduzido de contribuintes, permitindo que a fiscalização e arrecadação sejam facilitadas, além de servir, evidentemente, como um fortíssimo mecanismo impedidor da evasão fiscal".

Assim, fica muito mais fácil para o Fisco impedir a sonegação fiscal, porque o número de contribuintes a serem fiscalizados passa a ser menor com a substituição tributária.

Outra informação importante trazida por Meira Junior (2001, p. 29) é que o regime da Substituição Tributária "ao determinar responsabilidade antecipada de recolhimento a terceiros, não impede que estes, possuindo relação com o substituído, repassem tal encargo de forma embutida no custo do produto".

Deste modo, muitas vezes, quando adotado o procedimento descrito acima, o preço final do produto acaba se tornando maior do que efetivamente deveria ser.

2.7.2 Convênios e protocolos

O regime da Substituição Tributária é aplicado dentro do estado por meio de Lei estadual, mas para a aplicação interestadual são necessárias as celebrações de convênios ou protocolos.

A Cartilha da Substituição Tributária (2012), elaborada pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, define convênios e protocolos, a saber:

são acordos firmados com outros Estados, devidamente publicado no Diário Oficial da União, que tem por finalidade atribuir efeito extraterritorial à legislação estadual, o que permite ao Estado exigir imposto de contribuinte localizado em outro Estado (signatário do convênio ou protocolo). Tem o Estado, a partir do acordo, legitimidade para exigir imposto a título de substituição tributária de contribuinte localizado em Estado signatário do acordo que tenha por destino contribuinte catarinense.

A referida cartilha, também estabelece que estes acordos são conceituados convênios quando assinados por todas as unidades da federação e protocolo, quando o acordo é celebrado por somente algumas unidades federativas do Brasil.

2.7.3 Sujeitos da obrigação tributária

Na Substituição tributária há dois sujeitos passivos envolvidos: o substituto e o substituído tributário. Ambos serão conceituados a seguir.

2.7.3.1 Contribuinte substituto

O substituto tributário é o sujeito passivo da operação, aquele que por força da Lei tem a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-ST.

Segundo a Cartilha da Substituição Tributária (2012), elaborada pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, “o sujeito passivo, diverso do

contribuinte, a quem a lei atribui o dever de recolher o imposto relativo às operações subsequentes àquela por ele praticada, denomina-se substituto tributário”.

Lima Neto (2000, p. 54) leciona que o substituto tributário “surge na obrigação tributária para substituir o devedor originário (contribuinte), no cumprimento da prestação relativamente a um fato acontecido no plano físico”.

Nas operações antecedentes, o artigo 1º, do Anexo 3 do RICMS- SC/01 dispõe que, “art. 1º Nas operações abrangidas por diferimento, fica atribuído ao destinatário da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de substituto tributário”. Portanto, nas operações antecedentes o substituto tributário é o destinatário da mercadoria.

O artigo 11, do anexo 3 do RICMS-SC/01 assim preceitua a figura do substituto tributário do ICMS-ST nas operações subsequentes:

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 [...]

Ou seja, nas operações subsequentes, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é atribuída até a venda no varejo, ao fabricante, distribuidor atacadista ou importador.

Ressalta-se, também, “que o estabelecimento recebedor da mercadoria sujeita à substituição tributária é considerado solidariamente responsável pelo imposto devido nas operações subsequentes”. (BOLETIM IOB, 2012, FASCÍCULO 12, P.13)

De acordo com o exposto acima, verificamos que na hipótese do substituto tributário não realizar a retenção e o recolhimento do tributo devido, o adquirente, na condição de substituto solidário, fica responsável pelo cálculo e recolhimento do ICMS – ST.

2.7.3.2 Contribuinte substituído

O substituído tributário é o sujeito da operação que está diretamente relacionado ao fato gerador, contudo, não possui a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, cabendo esta a um terceiro, o contribuinte substituto.

A Cartilha da Substituição Tributária (2012), elaborada pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, disciplina que “substituído é aquele que promove a operação de circulação de mercadorias (contribuinte) cujo recolhimento a legislação atribuiu ao substituto”.

Para Becker (2007, p. 596), “o substituído não é o sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo”.

Destarte, o substituído tributário é aquele, cujo ICMS já foi recolhido na etapa anterior, pelo substituto. Ressalva-se que nas operações antecedentes, o substituído é o remetente, já nas operações subsequentes é o destinatário.

2.7.4 Modalidades de substituição tributária

A substituição tributária do ICMS pode ser dividida em três modalidades: substituição tributária das operações antecedentes, substituição tributária das operações subsequentes e substituição tributária concomitante. Cada uma delas será caracterizada a seguir.

2.7.4.1 Substituição tributária nas operações antecedentes

A substituição tributária nas operações antecedentes é, também, conhecida como substituição regressiva ou “para trás”.

Segundo Meira Junior (2001, p. 40), este tipo de modalidade:

[...] diz respeito ao diferimento, que é, na realidade uma postergação do momento do recolhimento do tributo (oposto, portanto da forma tradicional), que pode vir a se concretizar em longínqua etapa de comercialização e aplicável com grande ênfase a produtos agropecuários, resíduos e sucatas, facilitando com isto, na essência do ICMS, a agregação de valores para uma futura tributação.

Portanto, a principal finalidade da Substituição Tributária “para trás” é o diferimento.

Bastos (1999, *apud* MEIRA JUNIOR, 2001, p. 44) estabelece que “o diferimento é o não recolhimento do ICMS em determinada operação ficando adiado para etapa posterior”.

Lima Neto (2002, p. 52) explica a criação da Substituição Regressiva ao afirmar que:

para evitar a mecânica individual de cobrança, às vezes de valores ínfimos e de contribuintes instalados em locais de difícil acesso, que poderiam implicar custo superior ao valor a arrecadar, implantou-se esse método de arrecadação, centralizando a responsabilidade pelo recolhimento em número reduzido de contribuintes, com melhores condições materiais para cumprimento das obrigações tributárias e com reais condições de promover o ressarcimento do ônus do imposto.

Gaspar (1998, p. 148 *apud* MEIRA JUNIOR, 2001, p. 41) leciona ainda que “no diferimento ou suspensão, o fato gerador ocorre, mas o ICMS não é cobrado, deixando que se acumule o valor a ser cobrado até o momento que o legislador entende ser mais conveniente”.

Conforme o disposto no RICMS/SC-01, anexo 3, 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.

§ 4º É vedado o destaque do imposto em documento fiscal correspondente à operação abrangida por diferimento.

§ 5º Nas operações praticadas pelo substituto, beneficiadas por isenção ou redução de base de cálculo, com expressa manutenção de créditos, fica dispensado o recolhimento do imposto diferido.

§ 6º Salvo disposição em contrário, fica dispensado o recolhimento do imposto diferido por ocasião da entrada de matéria-prima e insumos industriais, quando empregados na fabricação de produto cuja saída seja beneficiada por crédito presumido em substituição aos créditos efetivos.

O esquema gráfico abaixo melhor elucida esta operação.

Figura 1- Substituição tributária nas operações antecedentes



Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Como pode verificar-se por meio da figura acima, o produtor vende sua mercadoria com o diferimento, isto é, o pagamento do ICMS é adiado, sendo recolhido somente na etapa seguinte de venda.

Assim, na substituição das operações antecedentes, o destinatário é o responsável pelo recolhimento do imposto.

2.7.4.2 Substituição tributária nas operações subsequentes

A substituição tributária nas operações subsequentes é, também, conhecida como substituição progressiva ou “para frente”. Este tipo de modalidade se caracteriza pela antecipação do fato gerador.

Conforme o disposto na Cartilha da Substituição Tributária (2012), elaborada pela Secretaria do Estado da Fazenda - SEF/SC, a substituição tributária nas operações subsequentes é uma “modalidade de responsabilidade tributária em que a legislação atribui a terceiro (substituto tributário), diverso do contribuinte (substituído), a responsabilidade de recolher o imposto relativo às operações subsequentes, até o consumidor final”.

De acordo com o artigo 11 do anexo 3 do RICMS/SC-01:

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 receptor 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.

Mariano, Werneck e Bezerra (2008, p. 56) explicam que o sujeito passivo recolhe o imposto devido pelas operações próprias e pelas operações subsequentes anteriores à ocorrência do fato gerador. Segundo o autor,

a lei determina que a responsabilidade tributária recairá sobre terceiro, que antecipadamente paga o tributo, tendo em vista a provável ocorrência do fato gerador futuro e caracteriza-se pela atribuição a determinado contribuinte (normalmente, o primeiro na cadeia de comercialização, o fabricante/importador) pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas posteriores operações com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor/usuário final.

O esquema gráfico a seguir melhor exemplifica a operação envolvendo a substituição tributária progressiva.

Figura 2 - Substituição Tributária nas operações subsequentes



Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Conforme o exposto acima, quando a indústria realizar operação de venda para o comércio varejista, deverá efetuar o recolhimento do ICMS da operação própria, e, além deste, na condição de substituto tributário, deverá recolher o ICMS devido em todas as operações subsequentes, até que o produto seja adquirido pelo consumidor final. Quando o comércio varejista, na condição de substituído, realizar a venda para o consumidor final, não será destacado o ICMS na nota fiscal, visto que o ICMS já foi pago pelo seu fornecedor na operação anterior.

Conforme Lima Neto (2000, p. 53), esta modalidade foi criada inicialmente para “reduzir o espectro de contribuintes condensando as obrigações numa menor quantidade de contribuintes”. Entretanto, conforme o referido autor:

[...] quando as unidades federativas perceberam que o regime propiciava uma arrecadação segura e eliminava quase por completo a possibilidade de

sonegação do imposto, passaram a instituir a cobrança antecipada em operações interestaduais e com mercadorias oriundas de importantes segmentos econômicos, a exemplo dos automóveis, cervejas e refrigerantes, etc.

Portanto, na substituição tributária das operações subsequentes, o estabelecimento fabricante será o responsável pelo recolhimento da Substituição tributária. Assim, o ICMS devido nas operações subsequentes já estará retido.

2.7.4.3 Substituição tributária nas operações concomitantes

A substituição tributária nas operações concomitantes é uma modalidade em que a responsabilidade pelo pagamento do imposto é atribuída a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação ou prestação de serviço, concomitantemente à ocorrência do fato gerador.

Lima Neto (2000, p. 56) explica que a “operação concomitante é aquela em que o contribuinte faz o recolhimento antecipado do imposto de sua própria operação, assim como das demais operações subsequentes à sua, a serem realizadas por outro ou outros, contribuintes até o consumidor final”.

O referido autor cita que o pagamento do imposto é devido no momento da entrada da mercadoria no território da unidade federativa de destino ou na entrada no estabelecimento do adquirente.

O esquema gráfico abaixo melhor exemplifica este tipo de operação.

Figura 3 - Substituição Tributária nas operações concomitantes



O ICMS DEVIDO PELA TRANSPORTADORA VAI SER PAGO PELA EMPRESA "A" NO MOMENTO DA SAÍDA DAS MERCADORIAS

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Neste exemplo, tem-se a empresa "A" que vende mercadorias para a empresa "B" e contrata uma transportadora para realizar o serviço de transporte

destas mercadorias. Entretanto, a transportadora, por ser autônoma ou localizada em outro Estado, não possui inscrição no Cadastro do Contribuinte do ICMS de SC-CCICMS/SC. Deste modo, a empresa “A”, no momento da saída das mercadorias, deverá efetuar o pagamento do imposto referente ao transporte.

Assim, a substituição tributária nas operações concomitantes ocorre simultaneamente à ocorrência do fato gerador.

2.7.5 Mercadorias sujeitas a substituição tributária das operações subsequentes no Estado de Santa Catarina

Os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária no Estado de Santa Catarina estão dispostos no RICMS-SC/01, anexo 3, Capítulo IV. Dentre os quais, podemos citar,

- a cerveja, inclusive chope, refrigerante, inclusive bebida hidroeletrólítica e energética, água mineral ou potável e gelo;
- os veículos automotores;
- os cigarros e outros produtos derivados do fumo;
- as tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química;
- os combustíveis e lubrificantes;
- os produtos, farmacêuticos;
- os produtos alimentícios;
- os produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; dentre outros.

2.7.6 Levantamento de estoque quando da inclusão e exclusão de produtos sujeitos ao regime da substituição tributária

Na entrada ou na saída de mercadorias no regime de Substituição Tributária, os contribuintes substituídos (varejistas) devem efetuar o levantamento de estoque. Os procedimentos que deverão ser tomados pelos contribuintes substituídos nas hipóteses de início ou término desta sistemática de arrecadação estão dispostos no art. 35, do Anexo 3, do RICMS/01-SC.

art. 35. Quando da inclusão ou exclusão de mercadorias no regime de substituição tributária, os contribuintes substituídos deverão:

- I - efetuar levantamento de estoque das referidas mercadorias, na data da sua inclusão ou exclusão, e escriturar no livro Registro de Inventário;
- II - calcular o imposto incidente sobre as mercadorias em estoque, mediante aplicação da alíquota interna correspondente sobre o custo de aquisição, acrescido da margem de lucro especificada para cada mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, conforme percentuais definidos no Capítulo IV, lançando o valor apurado, no livro Registro de Apuração do ICMS:
- a) a débito, quando se tratar de inclusão;
- b) a crédito, quando se tratar de exclusão.

Nas hipóteses de inclusão de mercadorias no regime de substituição tributária, há duas situações de cálculo: quando o contribuinte substituído estiver enquadrado no Simples Nacional e quando for empresa com regime normal de apuração do imposto.

Conforme o disposto na Cartilha da Substituição Tributária (2012), elaborada pela SEF/SC, quando se tratar de contribuinte optante pelo Simples Nacional, “o montante do imposto devido em razão do regime de substituição será calculado mediante a aplicação do percentual de 3,95% sobre o custo de aquisição de mercadoria existente em estoque acrescido da margem de valor agregado respectiva prevista no Anexo 3 do RICMS/SC”.

Por exemplo, considerando Margem de Valor Agregado (MVA) de 37%, o cálculo do ICMS-ST sobre o estoque para contribuintes enquadrados no Simples Nacional, será:

Quadro 1 - Cálculo do ICMS-ST sobre o estoque de contribuinte substituído enquadrado no Simples Nacional

(=) Custo de aquisição dos produtos	R\$ 7.000,00
(+) MVA com redução de 70%	11,10% (37 x 30%)
(=) Base de cálculo da Substituição Tributária	R\$ 7.777,00
(x) Alíquota interna aplicável	3,95%
(=) Valor do imposto	307,19

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

De acordo com o exposto acima, pode-se verificar que inicialmente é encontrado o custo de aquisição dos produtos, que é composto pelo valor da mercadoria mais os impostos incidentes na operação de entrada (ICMS, IPI...), frete e demais despesas não incluídas no preço. Posteriormente, aplica-se a MVA prevista no Anexo 3 do RICMS/SC para a operação, nesse caso, com a redução de 70%, e obtém-se a base de cálculo. Sobre a base de cálculo aplica-se a alíquota

interna, neste caso, a alíquota máxima do ICMS estabelecida nas tabelas do Simples Nacional, Anexo I e II, resultando, assim, no valor do imposto a recolher por Substituição Tributária.

Já quando for empresa com regime normal de apuração do imposto, considerando a mesma MVA de 37% para exemplo, o cálculo do ICMS-ST sobre o estoque, será:

Quadro 2 - Cálculo do ICMS-ST sobre o estoque de contribuinte substituído sujeito ao regime normal de apuração do ICMS

(=) Custo de aquisição dos produtos	R\$ 7.000,00
(+) Margem de Valor Agregado	37%
(=) Base de cálculo da Substituição Tributária	R\$ 9.590,00
(x) Alíquota interna aplicável	17%
(=) Valor do imposto	R\$ 1.630,30

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Neste exemplo, verifica-se que após encontrar o custo de aquisição do estoque, aplica-se a MVA para obter a base de cálculo sobre a qual é aplicada a alíquota interna de SC, encontrando deste modo, o valor do imposto a recolher.

Por ser empresa sujeita ao regime normal de apuração, o valor do imposto devido sobre o estoque acaba sendo expressivamente maior que o da empresa enquadrada no Simples Nacional, isto porque, esta última, por se tratar de microempresa ou empresa de pequeno porte, possui tratamento tributário diferenciado e favorecido.

No RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 35, § 1º, também está determinado a forma de recolhimento do imposto, a saber:

§ 1º O imposto devido na forma do inciso II, "a", será recolhido:

I - até o 20º (vigésimo) dia do 4º (quarto) mês subsequente àquele de inclusão da mercadoria no regime de substituição tributária, devendo o valor ser informado no aplicativo a que se refere a alínea "a" do inciso II; ou

II - por opção do sujeito passivo, em até 20 (vinte) parcelas mensais, iguais e sucessivas, sem acréscimo de juros e multas, observado o seguinte (Lei nº 14.264/07, art. 8º):

a) o sujeito passivo deverá manifestar sua opção, por intermédio de aplicativo disponibilizado na página oficial da Secretaria de Estado da Fazenda na Internet, declarando o número de parcelas;

b) cada parcela deverá ser recolhida até o 20º (vigésimo) dia de cada mês, vencendo a primeira no 4º (quarto) mês subsequente àquele em que a mercadoria foi incluída no regime de substituição tributária, não se aplicando o disposto no Regulamento, art. 60, § 4º;

- c) o não recolhimento da 1ª (primeira) parcela até 20º dia do terceiro mês subsequente ao seu vencimento, caracteriza desistência da opção;
- d) as especificações do aplicativo previsto na alínea "a", bem como o valor mínimo da parcela, serão disciplinadas em portaria do Secretário de Estado da Fazenda; e
- e) fica automaticamente cancelada a opção na hipótese de inadimplência de montante equivalente a 3 (três) parcelas, vencendo, neste caso, o imposto relativo às parcelas vincendas, até o 20º (vigésimo) dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato.

Portanto, sempre que houver inclusão de mercadorias no regime de Substituição tributária, deverá ser apurado o estoque, efetuado registro no Livro de Inventário, calculado o valor do ICMS-ST e efetuado recolhimento deste, dentro do prazo estabelecido. Além disso, na venda destas mercadorias, o contribuinte deverá informar nos dados adicionais da nota fiscal que o imposto já foi retido por substituição tributária.

2.7.7 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto retido por substituição tributária é composta pelo valor dos produtos, valor do seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados do substituído, e, soma-se a Margem de Valor Agregado específica para cada mercadoria, que é estabelecida pelo Estado.

A seguir, será demonstrado exemplo prático de como é composta a base de cálculo do ICMS devido por Substituição Tributária.

Quadro 3 - Composição da base de cálculo do ICMS-ST

Composição da Base de Cálculo do ICMS-ST	Valores
Valor da mercadoria	R\$ 10.000,00
(+) Frete	R\$ 500,00
(+) Seguro	R\$ 200,00
(+) IPI (10%)	R\$ 1.000,00
(+) MVA (40%)	R\$ 4.680,00
(=) Base de Cálculo do ICMS-ST	R\$ 16.380,00

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Existem regras específicas para a composição da base de cálculo da substituição tributária de cada mercadoria, estas regras estão expressas nos arts. 41 a 104 do Anexo 3 do RICMS-SC/2001. (BOLETIM IOB, FASCÍCULO Nº 28, 2012)

Na inexistência de regra específica para composição da base de cálculo para fins de apuração do ICMS-ST, será adotada a regra geral que está prevista no art. 13, ANEXO 3, do RICMS-SC/2001.

art. 13. Ressalvado o disposto no Capítulo IV, a base de cálculo do imposto retido por substituição tributária será a soma das seguintes parcelas:

I – o valor da operação realizada pelo contribuinte substituto ou pelo substituído intermediário;

II – o montante dos valores de seguro, frete e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes;

III – margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações subsequentes, conforme percentuais definidos no Capítulo IV.

§ 1º A parcela correspondente ao frete não poderá ser inferior ao valor constante da tabela editada pela Associação Nacional das Empresas de Transportes Rodoviários de Carga - NTC, homologada pelo Conselho Interministerial de Preços - CIP.

§ 2º Em substituição ao disposto no “caput”, a base de cálculo poderá ser:

I – o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade federal competente;

II – o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador.

III – o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no art. 15.

§ 3º Ocorrendo reajuste de preço após a remessa da mercadoria, a diferença, quando auferida a qualquer título pelo substituto, fica sujeita à retenção complementar do imposto.

Também, segundo o art. 14 do anexo 3 do RICMS/SC-01, “a base de cálculo poderá ser estabelecida mediante termo de compromisso celebrado entre as empresas interessadas e a Secretaria de Estado da Fazenda”.

Entretanto, o disposto no caput do art. 13 é a opção mais utilizada.

2.7.8 Margem de valor agregado (MVA)

A Margem de Valor Agregado é um percentual estabelecido pelo Fisco como margem de lucro, adicionado sobre o valor da mercadoria, juntamente com outros encargos, tais como: seguro, IPI e frete, para encontrar a base de cálculo da Substituição Tributária.

O RICMS-SC/01, em seu art. 15, do anexo 3, 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.

A MVA é diferente para cada produto, ou grupo de produtos, sujeitos a substituição tributária do ICMS, visto que o fisco estabelece diferentes margens de lucro para cada mercadoria.

2.7.8.1 MVA ajustada

A MVA ajustada é um percentual obtido a partir da MVA original para ajustar o preço das mercadorias nas operações interestaduais em função da diferença de alíquotas.

a metodologia foi criada com objetivo de equilibrar os preços nas duas operações em face da diferença nas alíquotas interna e interestadual. E como o valor do imposto integra a base de cálculo, o preço de partida para fins de determinação da base de cálculo da substituição tributária gera desequilíbrio em relação às duas alíquotas e por óbvio, no preço final da mercadoria. (CARTILHA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, SEFAZ/SC, 2012)

O site da Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina disponibiliza a fórmula para encontrar a MVA ajustada nas operações interestaduais.

Quadro 4 - Fórmula MVA

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

Fonte: Cartilha da Substituição Tributária – SEF/SC (2012)

Onde,

- MVA ST Original = alíquota da MVA de ST original do Estado de destino;
- ALQinter = alíquota interestadual aplicável à operação;
- ALQ intra = alíquota interna do Estado de destino aplicável ao produto.

Deste modo, a MVA ajustada é um percentual maior do que a MVA original, utilizada nas operações interestaduais para determinação do imposto devido por substituição tributária.

2.7.8.2 MVA – Redução de 70% para substituídos optantes pelo Simples Nacional estabelecidos em Santa Catarina

Em 19 de agosto de 2010 foi editado o Decreto estadual nº 3.467, que beneficia alguns segmentos com a redução de 70% (setenta por cento) na Margem de Valor Agregado (MVA), nas operações internas e interestaduais, que destinem mercadorias às empresas enquadradas no Simples Nacional, localizadas em Santa Catarina.

Os segmentos beneficiados com esta redução de 70% foram:

- Cosméticos, Perfumaria, Artigos de Higiene Pessoal e de Toucador (Protocolo ICMS 191/09);
- Produtos de Colchoaria (Protocolo ICMS 190/09);
- Produtos Alimentícios (Protocolo ICMS 188/09);
- Artefatos de Uso Doméstico (Protocolo ICMS 189/09);
- Produtos Eletrônicos, Eletroeletrônicos e Eletrodomésticos (Protocolo ICMS 192/09);
- Ferramentas (Protocolo ICMS 193/09);
- Instrumentos Musicais (Protocolo ICMS 194/09);
- Máquinas e Aparelhos Mecânicos, Elétricos, Eletromecânicos e Automáticos (Protocolo ICMS 195/09);
- Materiais de Construção, Acabamento, Bricolagem ou Adorno (Protocolo ICMS 196/09);
- Material de Limpeza (Protocolo ICMS 197/09);
- Materiais Elétricos (Protocolo ICMS 198/09);
- Artigos de Papelaria (Protocolo ICMS 199/09);
- Bicicletas (Protocolo ICMS 203/09); e
- Brinquedos (Protocolo ICMS 204/09).

Com isto, as empresas enquadradas no Simples Nacional só vão calcular 30% de MVA, salientando que esta redução vale tanto para as MVA originais, quanto para as ajustadas.

2.7.8.3 MVA Ajustada quando empresa remetente optante pelo Simples Nacional

Além da redução de 70% na MVA, as empresas optantes pelo Simples Nacional também passaram a contar com outro benefício, introduzido por meio do Convênio 35/2011.

cláusula primeira. O contribuinte optante pelo regime simplificado e diferenciado do Simples Nacional, que recolhe o ICMS nos termos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, na condição de substituto tributário, não aplicará “MVA ajustada” prevista em Convênio ou Protocolo que instituir a Substituição Tributária nas operações interestaduais com relação as mercadorias que mencionam.

Parágrafo único. Para efeitos de determinação da base de cálculo da substituição tributária nas operações de que trata o *caput*, o percentual de MVA adotado será aquele estabelecido a título de “MVA ST original” em Convênio ou Protocolo ou pela unidade federada destinatária da mercadoria. (CONVÊNIO ICMS 35, DE 1º DE ABRIL DE 2011)

Este convênio estabelece a aplicação da MVA original no cálculo do ICMS devido por Substituição Tributária nas operações interestaduais. Portanto, o remetente, optante pelo Simples Nacional, substituto tributário, aplicará sempre a MVA original, independentemente do regime de apuração do adquirente da mercadoria.

O convênio 35/2011 também define outra hipótese de aplicação de MVA original nas operações interestaduais, a saber:

cláusula segunda. Nas operações interestaduais promovidas por contribuinte optante pelo regime simplificado e diferenciado do Simples Nacional que recolhe o ICMS nos termos da Lei Complementar nº 123/06, em que o adquirente da mercadoria, optante ou não pelo regime do Simples Nacional, seja o responsável pelo recolhimento do imposto devido por substituição tributária, na determinação da base de cálculo será adotado o disposto no parágrafo único da cláusula primeira.

Isto é, quando o destinatário, optante ou não do Simples Nacional, for o responsável pelo pagamento do ICMS-ST, a MVA será a original se o remetente for optante pelo Simples Nacional.

2.7.9 Alíquota

A alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo para encontrar o valor devido por Substituição Tributária, está disposta no artigo 16, anexo 3, do RICMS-SC /01.

art. 16. O imposto a ser recolhido por substituição tributária será apurado mensalmente, ressalvado o disposto no art. 53, § 3º, do Regulamento, e corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações internas sobre a base de cálculo da substituição tributária e o valor devido pela operação própria do substituto, observado o disposto no art. 30 do Regulamento.

Conforme o exposto acima, a alíquota, portanto, corresponde àquela prevista para as operações internas do Estado de destino da mercadoria. Assim, infere-se a necessidade de conhecer a legislação do Estado destinatário das mercadorias a fim de saber qual a alíquota interna a ser utilizada na operação.

2.7.10 Cálculo do ICMS substituição tributária

Para calcular o ICMS-ST das operações subsequentes é necessário considerar as seguintes variáveis: o valor dos produtos, a MVA, a alíquota interna no Estado do adquirente, o destino dos produtos vendidos e a operação própria do contribuinte.

A fórmula a ser utilizada para o cálculo da Substituição Tributária é:

Quadro 5 - Base de cálculo

$$\text{ICMS ST} = (\text{AIQ} \times \text{BC ST}) - (\text{ICMS operação própria})$$

Fonte: Cartilha da Substituição Tributária – SEF/SC (2012)

Onde,

- ICMS ST = imposto a recolher por substituição tributária;
- AIQ = alíquota interna aplicável ao produto;
- BC ST = base de cálculo da substituição tributária apurada conforme regra aplicável ao produto;
- ICMS operação própria = ICMS incidente sobre a operação praticada pelo próprio remetente.

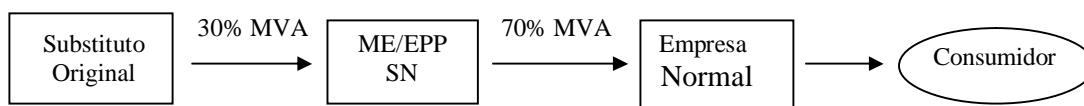
O valor do ICMS-ST é o resultado da aplicação da alíquota interna do Estado sobre a base de cálculo, diminuindo-se o valor do ICMS da operação própria do remetente.

2.7.10.1 Substituído enquadrado no Simples Nacional que revenda mercadoria para empresa em regime normal de apuração

Quando uma empresa enquadrada no Simples Nacional que, na condição de substituído, adquiriu de fabricante, mercadorias com benefício da redução de 70% na MVA efetuar nova operação de venda para empresa enquadrada no regime normal, que está adquirindo as mercadorias para comercializar, deverá realizar a retenção do valor com o qual foi beneficiada.

O esquema gráfico a seguir demonstra esta situação.

Figura 4 - Esquema gráfico de venda de mercadorias de substituído enquadrado no Simples Nacional para empresa em regime normal de apuração



Fonte: Cartilha da Substituição Tributária – SEF/SC (2012)

Disciplina a Cartilha da Substituição Tributária disponibilizada pelo Sefaz/SC (2012), que nesta operação, “a base de cálculo será obtida pela aplicação de 70% da MVA sobre o valor de entrada mais recente da mercadoria, acrescido das demais despesas efetivamente cobradas do destinatário, quando não incluídas no preço”.

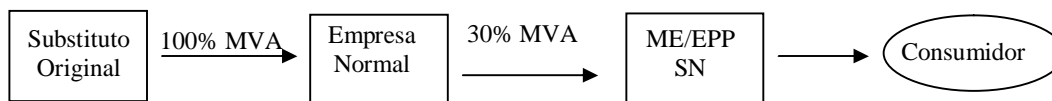
Deste modo, sempre que uma empresa enquadrada no Simples Nacional realizar uma operação de venda para contribuinte submetido ao regime normal de apuração, deverá recolher o imposto referente a redução que obteve na MVA na operação anterior.

2.7.10.2 Substituído que adquirir mercadoria com MVA integral e efetuar operação com destino à empresa do Simples Nacional

Quando o substituído adquirir mercadorias do fabricante com MVA integral e efetuar operações subsequentes com destino à contribuintes submetidos ao regime do Simples Nacional, beneficiadas pela redução na MVA, terá direito ao ressarcimento do valor pago.

Abaixo segue esquema gráfico que exemplifica esta situação:

Figura 5 - Esquema a gráfico de venda de mercadorias de substituído enquadrado em regime normal de apuração para empresa do Simples Nacional



Fonte: Cartilha da Substituição Tributária – SEF/SC (2012)

De acordo com a Cartilha da Substituição Tributária disponibilizada pelo Sefaz/SC (2012):

o contribuinte substituído que receber mercadoria com imposto retido, calculado mediante utilização de percentual integral da MVA, e promover sua saída com destino a contribuinte estabelecido neste Estado enquadrado no Simples Nacional poderá ressarcir-se do valor que resultar da multiplicação dos seguintes fatores:

- base de cálculo utilizada para apuração do imposto devido por substituição, excluída desta a parcela correspondente à MVA utilizada para o cálculo do imposto retido;
- coeficiente correspondente a 70% do percentual de MVA original utilizado pelo substituto; e
- coeficiente correspondente à alíquota interna incidente sobre a mercadoria

Portanto, sempre que contribuinte substituído sujeito ao regime normal receber mercadoria com cálculo do ICMS-ST com MVA integral, na hipótese de efetuar venda para empresa do Simples Nacional poderá ser ressarcido do valor do imposto retido a maior, visto que o adquirente possui o benefício de redução de 70% na MVA.

2.7.10.3 Mercadoria destinada à integração no ativo imobilizado ou uso e consumo

Na venda de mercadorias destinadas a integrar o Ativo Imobilizado ou para uso e/ou consumo, não há que se falar em Substituição Tributária, isto porque o adquirente não irá realizar saída ou venda futura, ou seja, acaba o ciclo de circulação de mercadorias.

Portanto, se o substituído adquirir mercadoria para compor o imobilizado ou para uso e consumo não haverá recolhimento do ICMS-ST, isto na hipótese de estar adquirindo de empresa estabelecida em Santa Catarina. Entretanto, caso as

mercadorias sejam adquiridas de empresa de fora do Estado, é devido o ICMS-ST representado pelo diferencial de alíquota.

A alíquota a ser utilizada neste caso será a diferença entre as alíquotas interna e interestadual concernentes a operação, conforme o disposto no § 1º do art. 16 do anexo 3 do RICMS/SC-01.

§1º Tratando-se de mercadoria destinada à integração ao ativo permanente ou ao uso ou consumo do substituído, o imposto a ser recolhido por substituição tributária corresponderá à diferença entre as alíquotas interna e interestadual aplicadas sobre a base de cálculo relativa à operação própria do substituto.

O quadro abaixo exemplifica esta questão:

Quadro 6 - Cálculo do ICMS-ST quando a mercadoria é destinada à integração ao ativo imobilizado ou ao uso ou consumo do substituído

(=) Valor da Operação	R\$ 11.500,00
(x) Alíquota interna (17%)	R\$ 1.955,00
(x) Alíquota interestadual (12%)	R\$ 1.380,00
(=) ICMS-ST Diferencial de Alíquota	R\$ 575,00

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Como verifica-se, o ICMS-ST devido é de R\$ 575,00 (quinhentos e setenta e cinco reais), resultante do cálculo da diferença entre a alíquota interna do Estado de Santa Catarina (17%) e a alíquota interestadual do Estado de destino da mercadoria (12%).

2.7.11 Prazo e forma de recolhimento do ICMS substituição tributária

O ICMS/ST pode ser pago nos prazos mencionados do Anexo 3 do RICMS/SC-01.

Nas operações com contribuinte substituto estabelecido em Santa Catarina, isto é, com inscrição no CCICMS deste Estado, “o imposto devido por substituição tributária deverá ser recolhido até o 10º (décimo) dia do período seguinte ao da apuração”. (Art.17º do ANEXO 3 do RICMS/SC-01).

O artigo 18 do Anexo 3 trata das operações com contribuinte estabelecido em Estado signatário que não possui inscrição no CCICMS do Estado de SC.

art. 18. O contribuinte substituto, estabelecido em outro Estado, que não providenciar sua inscrição nos termos do art. 27, deverá recolher o imposto devido por substituição tributária a este Estado por ocasião da saída da mercadoria de seu estabelecimento, caso em que o transporte deverá ser acompanhado por uma das vias da GNRE.

Neste caso, o recolhimento deverá ser efetuado por ocasião da saída da mercadoria.

Entretanto, caso o substituído receba mercadorias oriundas de Estado signatário desacompanhadas da guia de recolhimento, DARE-SC ou GNRE, caberá a ele o recolhimento do imposto.

art. 18. [...]

§ 3º Nas hipóteses previstas neste artigo, caso o contribuinte substituído receba mercadorias sujeitas à substituição tributária acobertadas por documento fiscal desacompanhado da GNRE ou DARE-SC, deverá:

I - apurar o imposto devido por substituição tributária, na forma prevista no Capítulo IV;

II – recolher o imposto relativo a cada operação até o 7º (sétimo) dia subsequente ao da emissão do documento fiscal.

Em se tratando de substituto estabelecido em Estado não-signatário de convênio ou protocolo, a obrigação pelo recolhimento fica por conta do substituído, conforme define o artigo 20, parágrafo 1º, do RICMS-SC.

art. 20. O destinatário, estabelecido neste Estado, de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, oriundas de unidade da Federação não signatária de Convênio ou Protocolo ou que os tenha denunciado, fica responsável pelo recolhimento do imposto devido nas etapas seguintes de circulação, apurado por ocasião da entrada na forma prevista no Capítulo IV.

§ 1º O imposto devido deverá ser recolhido:

I – tratando-se de estabelecimento industrial, até o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao da emissão do documento fiscal; ou

II – até o 7º (sétimo) dia subsequente ao da emissão do documento fiscal, nos demais casos.

Ou seja, o ICMS-ST devido deverá ser recolhido até o sétimo dia, contando-se da data de emissão da nota fiscal em Santa Catarina, exceto se destinada à indústria.

Entretanto, conforme a Cartilha de Substituição Tributária disponibilizada pelo SEFAZ/SC (2012), “é facultado ao remetente das mercadorias sujeitas à substituição tributária, estabelecido em estado não signatário de protocolos, assumir a responsabilidade pelo pagamento do ICMS-ST devido por ocasião da entrada no território catarinense”. Nesta hipótese, a opção do remetente se dá por meio de solicitação de inscrição no CCICMS e a assinatura de Termo de Compromisso.

Verifica-se, deste modo, que os prazos de recolhimento do ICMS-ST diferenciam-se entre contribuinte substituto e substituído, por isso, a necessidade de prestar atenção ao que diz a legislação sobre os prazos e forma de recolhimento para cada tipo de operação. Saliendo-se, que, o não recolhimento no prazo correto ocasionará multa e juros sobre o valor que não foi retido.

2.7.12 Do pagamento

O artigo 19, do anexo III, do RICMS-SC/01, disciplina a forma de pagamento do imposto devido por substituição tributária.

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;

Nota:

Art. 4º do Dec. nº 2.908/05 - retificou a ementa da Alteração 764.

II - na rede bancária autorizada, por meio de GNRE ou DARE-SC, se o contribuinte for domiciliado em outro Estado.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso II, o sujeito passivo deverá utilizar GNRE ou DARE-SC específica para cada caso, sempre que realizar operações com mercadorias sujeitas a regimes de substituição tributária regidos por normas específicas (Convênio ICMS 78/96).

Deste modo, percebe-se que o ICMS-ST deverá ser recolhido por meio da guia DARE-SC quando o contribuinte pertencer ao estado de Santa Catarina. Nas hipóteses em que o contribuinte for signatário de outro estado, o imposto deverá ser recolhido por meio da guia GNRE.

2.7.13 Direito ao crédito do ICMS-ST

O ICMS-ST não poderá ser creditado pelo adquirente da mercadoria, visto que a operação subsequente não é tributada. Contudo, os artigos 22 e 23 do RICMS-SC/01, anexo 3, definem quais as situações em que há possibilidade de crédito do ICMS-ST.

art. 22. O contribuinte substituído poderá creditar-se do imposto retido por substituição tributária e do correspondente à operação própria do substituto quando:

I - as mercadorias se destinarem a:

a) emprego como matéria-prima ou material secundário e o adquirente for estabelecimento industrial, desde que o produto resultante seja onerado pelo imposto;

- b) emprego na produção e o adquirente for estabelecimento agropecuário;
 - c) exportação ou a saída com fim específico de exportação, referidas no art. 6º, II e seus §§ 1º e 2º, do Regulamento;
 - d) integração ao ativo permanente;
 - e) REVOGADA.
 - f) aplicação na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.
 - g) preparação de refeição por bares, restaurantes e similares, desde que sua saída seja onerada pelo imposto.
- II - na hipótese prevista no art. 35, II, "b".
- § 1º Nas hipóteses previstas no inciso I, caso a mercadoria tenha sido adquirida de contribuinte substituído, o valor do crédito fiscal será o resultado da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo da substituição tributária mencionada no documento fiscal.
- § 2º O substituído poderá creditar-se do imposto retido por substituição tributária nos casos de furto, roubo, extravio ou deterioração das mercadorias, observado o disposto no Anexo 5, art. 180.
- art. 23. O contribuinte substituto poderá creditar-se do imposto retido por substituição tributária e do correspondente à operação própria quando as mercadorias forem devolvidas, total ou parcialmente, desde que consignado no documento fiscal correspondente à devolução:
- I - número e data da nota fiscal relativa à entrada;
 - II - discriminação dos motivos da devolução;
 - III - valor da mercadoria devolvida, bem como o valor do imposto destacado e do retido.

Por exemplo, uma transportadora pode creditar-se do imposto retido por Substituição Tributária e do correspondente à operação própria do substituto, na aquisição de combustível para a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

Ressalta-se, porém, que o ICMS-ST apenas poderá ser creditado nos casos expressamente previstos na legislação.

2.7.14 Ressarcimento do ICMS-ST

O ressarcimento é o direito que o contribuinte possui de pedir reembolso quando, tiver recebido mercadoria com imposto retido por substituição tributária a favor do estado onde estiver estabelecido e realizar nova operação para outra unidade federativa, havendo, neste caso, a obrigatoriedade de realizar nova retenção em favor do estado destinatário.

Trata desta situação o artigo 24, do Anexo 3, do RICMS-SC/01, onde estabelece que:

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.

§ 2º De posse da cópia do despacho no processo e da nota fiscal referida no § 1º, V, o estabelecimento que efetuou a primeira retenção poderá deduzir, do recolhimento seguinte que efetuar em favor deste Estado, o imposto ressarcido.

§ 3º O valor do imposto a ser ressarcido não poderá ser superior ao valor retido quando da aquisição do respectivo produto pelo estabelecimento.

§ 4º Quando não for possível determinar o valor do imposto na forma do § 3º, será tomado o valor do imposto retido quando da última aquisição do produto pelo estabelecimento, proporcionalmente à quantidade saída.

§ 5º O disposto neste artigo aplica-se:

I - ao desfazimento do negócio, se o imposto retido tiver sido recolhido; e

II - na hipótese de operação realizada com destino a contribuinte localizada em unidade da Federação na qual a mercadoria não esteja sujeita ao regime de substituição tributária.

§ 6º Tratando-se de imposto recolhido pelo próprio contribuinte, nos termos do art. 20, não sendo possível sua reutilização, o ressarcimento será feito em dinheiro.

art. 25. Nas operações interestaduais promovidas por contribuintes catarinenses, com a aplicação do regime de substituição tributária em favor de outras unidades da Federação, se as mercadorias já tiverem sido anteriormente submetidas ao regime de substituição tributária em favor deste Estado, alternativamente à forma prevista no art. 24, o ressarcimento poderá ser efetuado por meio de crédito em conta gráfica do imposto destacado e retido.

Parágrafo único. O imposto retido por substituição tributária em favor deste Estado poderá ser utilizado para compensação com imposto próprio do estabelecimento ou com eventual imposto devido por substituição tributária ao Estado.

art. 25-A. Por regime especial, o Diretor de Administração Tributária, levando em consideração o volume de operações que destinem mercadorias a contribuintes estabelecidos em outros Estados, poderá autorizar que o ressarcimento de que trata esta Seção seja feito de forma diferenciada ao remetente das mercadorias, nos termos deste artigo.

§ 1º O remetente das mercadorias, ao solicitar o regime especial, poderá indicar até 8 (oito) dos seus fornecedores aos quais poderá solicitar o ressarcimento do imposto recolhido por substituição tributária na aquisição das mercadorias remetidas para outro Estado.

§ 2º Os fornecedores indicados deverão manifestar formalmente sua concordância em efetuar o ressarcimento

§ 3º O ressarcimento poderá ser solicitado a quantos fornecedores, desde que sejam os indicados na forma dos §§ 1º e 2º, o remetente da mercadoria julgar conveniente, independentemente de ter ou não fornecido a mercadoria remetida para o outro Estado.

§ 4º O remetente das mercadorias deverá emitir nota fiscal em nome de cada fornecedor ao qual solicitará o ressarcimento no mês, consignando o valor do imposto a ser ressarcido.

§ 5º O fornecedor, de posse da nota fiscal referida no § 4º poderá deduzir o valor nela constante do próximo recolhimento que fizer a este Estado independentemente de prévia autorização do fisco.

§ 6º A responsabilidade pelas informações e os valores indicados na nota fiscal referida no § 4º é do remetente das mercadorias, ao qual foi concedido o regime especial de que trata este artigo.

§ 7º O disposto neste artigo aplica-se também ao contribuinte substituído que receber mercadoria com imposto retido por substituição tributária, calculado mediante utilização de percentual integral da MVA, e promover sua saída com destino a contribuinte estabelecido neste Estado, enquadrado no Simples Nacional, em operações beneficiadas pela redução de 70% (setenta por cento) da MVA.

Deste modo, é assegurado ao contribuinte ser ressarcido do imposto retido por substituição tributária anteriormente, quando realize operação interestadual, onde infere-se a necessidade de uma nova retenção do imposto em favor do estado para o qual se destina a mercadoria.

2.7.15 Restituição do ICMS-ST

A restituição concede ao contribuinte o direito de solicitar ao estado a devolução do valor do imposto retido por substituição tributária nas hipóteses em que não se concretize o fato gerador do tributo.

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 irrecurável, 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.

São exemplos de situações em que não se concretiza o fato gerador do imposto a ocorrência de perda, roubo, quebra, extravio, inutilização ou consumo de mercadoria. Não havendo o fato gerador, há o direito de solicitar restituição do valor pago.

2.8 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

A formação de preço de venda deve ser realizada com precisão a fim de evitar preços mal calculados que ocasionem prejuízos à empresa. Para auxiliar a organização neste processo, existem várias ferramentas de custos, as quais serão conceituadas no decorrer deste sub-capítulo.

2.8.1 Preço de venda

O preço de venda é composto por meio da análise de uma série de condições internas e externas, como: demanda, custos, ciclo de vida do produto e concorrência.

Conforme Bernardi (2007, p. 121), estabelecer uma política de preços de venda é um assunto bastante complexo para as empresas, visto que “o número de variáveis qualitativas e quantitativas, incertezas, probabilidades e eventos a considerar e ponderar, para sua definição, é extenso, abrangendo aspectos internos e externos, interdependências e interações sistêmicas, por vezes caóticas”.

Também segundo Bernardi (2007, p. 126), o preço tem cinco objetivos gerais: “manutenção; maximização dos lucros; maximização do faturamento; crescimento das vendas; maximização do mercado”.

Portanto, estabelecer preço de venda é um processo de grande responsabilidade que exige da empresa métodos bem estruturados e definidos.

2.8.2 Fatores que interferem no preço de venda

São muitos os fatores que influenciam na formação do preço de venda.

Santos (2005, p. 148) cita quais os principais fatores a serem levados em consideração no momento da formação de preços, a saber:

- a quantidade do produto em relação as necessidades do mercado consumidor;
- a existência de produtos substitutos a preços mais competitivos;
- a demanda esperado do produto;
- o mercado de atuação do produto;
- os níveis de produção e de vendas que se pretende ou que se pode operar;

- os custos de fabricar, administrar e comercializar o produto;
- os níveis de produção e de vendas desejados etc.

Diante do exposto, verifica-se que alguns dos principais custos que interferem na formação de preços são o mercado e a demanda.

2.8.3 Custos e despesas

As atividades operacionais da empresa geram uma série de gastos. Para a correta alocação destes ao preço de venda de um produto é preciso saber classificá-los em custos ou despesas.

Os custos são aqueles gastos que estão direta ou indiretamente relacionados ao processo produtivo.

Conforme Bernardi (2007, p. 41), os custos “são gastos direcionados à produção de bens, portanto, inerentes à atividade de produzir, incluindo a produção em si e a administração da produção”.

De acordo com a forma de apropriação dos custos aos produtos, estes podem ser classificados em: diretos e indiretos.

a) Custos Diretos: São os que podem ser diretamente (sem rateio) apropriados aos produtos, bastando existir uma medida de consumo (quilos, horas de mão de obra ou de máquina, quantidade de força consumida etc.). De maneira geral, associam-se a produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida.

b) Custos Indiretos: São os que, para serem incorporados aos produtos, necessitam da utilização de algum critério de rateio. Exemplos: aluguel, iluminação, depreciação, salário de supervisores etc. (CREPALDI, 2004, P. 18)

Os custos também podem ser classificados, quanto ao nível de atividades, em fixos ou variáveis.

Segundo Bruni e Famá (2004, p. 32), custos fixos são aqueles que, “em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa. Existem mesmo que não haja produção”. São exemplos de custos fixos: aluguel, seguro de fábrica, depreciação, etc.

Já os custos variáveis “são todos os custos de natureza variável, em relação aos volumes produzidos ou vendidos (comércio), usualmente identificados diretamente, ou seja, sem rateios, no produto, mercadoria ou serviço, portanto

inexistentes quando não há volume”. (BERNARDI, 2004, P. 62). São exemplos de custos variáveis: matéria-prima, embalagem, etc.

E além destes, os custos podem ser classificados, ainda, em semivariáveis ou semifixos. Crepaldi (2004, p. 19) ensina que estes são os custos que variam “em função do volume de produção ou venda, mas não exatamente nas mesmas proporções. São considerados fixos até uma determinada parcela, e a partir deste ponto passam a ser variáveis”. Como exemplo cita-se a energia elétrica da indústria. Segundo o autor, “ele é fixo na unidade e variável no total. Quanto mais produzir, maior vai ser o volume consumido”.

As despesas são os gastos necessários à obtenção de receitas.

Berti (2006, p. 20) explica que a despesa é “bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para obtenção de receitas. O esforço no sentido da obtenção da receita deve ter como contrapartida a entrega ou promessa de entrega de ativos”.

As despesas podem ser classificadas de acordo com a sua função em: comerciais, administrativas e financeiras. Pode-se citar respectivamente como exemplos destas despesas, as comissões de vendedores, os salários administrativos e as taxas de cobrança.

Portanto, verifica-se que a política de formação de preço de venda deve considerar os custos e as despesas para que a empresa consiga manter equilíbrio operacional e gere lucros.

2.8.4 Mark-up

O *mark-up* é uma técnica amplamente utilizada pelas empresas na formação do preço de venda.

Santos (2005, p. 148) explica que *mark-up* é “um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação do preço de venda”.

Conforme Bernardi (2007, p. 130), *mark-up* “é um método básico e elementar no qual, com base na estrutura de custos e despesas e do lucro desejado, aplica-se um fator, marcador ou multiplicador formando-se o preço”.

Por exemplo, um dono de sorveteria aplica o índice 2 sobre o custo de produção de 1 quilo de sorvete. Com este índice, o dono da sorveteria pretende suprir os custos, despesas e impostos e ainda obter o lucro almejado.

o *Mark-up* a utilizar será estruturado conforme a incidência de impostos, as despesas variáveis de venda, a inclusão das despesas operacionais e o lucro desejado na venda, observadas as circunstâncias e interesses mercadológicos e financeiros, as experiências passadas, tudo combinado de forma equilibrada para que a empresa consiga atingir seus objetivos. (BERNARDI, 2007, P.164)

Diante do exposto, verifica-se que a estruturação de preços baseadas no *mark up*, se fundamenta na aplicação de um índice multiplicador ou divisor sobre os custos, despesas e impostos. O *mark up* pode ser calculado de duas formas: multiplicador e divisor.

Conforme Bruni e Famá (2004, p. 341), o “multiplicador, mais usual, representa por quanto devem ser multiplicados os custos variáveis para se obter o preço de venda a praticar, e divisor, menos usual, representa percentualmente o custo variável em relação ao preço de venda”.

Segue abaixo as fórmulas de cálculo do *mark up* por meio do divisor e do multiplicador.

Quadro 7 - Formas de Cálculo do *Mark up*

$\text{Mark up divisor} = [100\% - (\% \text{ despesa variável} + \% \text{ despesa fixa} + \% \text{ margem de lucro líquido desejado})]: 100$
$\text{Mark up multiplicador} = 1: \text{mark up divisor}$

Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2004)

Ressalta-se que é preciso conhecer bem a estruturação da formação de preços por meio desta técnica. Verifica-se comumente preços incorretos para mais ou para menos, vendas perdidas e prejuízos, isto deve-se, segundo Bernardi (2007, p. 165), “a uma política de preços indefinida e a um método de trabalho incorreto, pois os preços estão mal calculados, isso sem considerar o levantamento dos custos e despesas”.

Portanto, é necessário atentar as possibilidades estratégicas e particularidades, e, sobretudo, analisar os resultados obtidos por meio da utilização do *mark up*, a fim de evitar erros e deficiências nos preços.

2.8.5 Margem de contribuição

A margem de contribuição corresponde ao montante com que cada produto vendido contribui para suprir os custos fixos.

Bernardi (2007, p. 64) define margem de contribuição como a “diferença entre o valor das vendas, os custos variáveis e as despesas variáveis da venda. Isto significa que se pode avaliar o quanto cada venda contribui para pagar os custos fixos e despesas fixas”.

Esquemáticamente, assim pode ser representada a margem de contribuição:

$$MC = PV - (CV + DV)$$

Onde,

- MC= Margem de Contribuição
- PV= Preço de Venda
- CV= Custos Variáveis
- DV= Despesas Variáveis

A fórmula apresentada acima, também serve para o cálculo da margem de contribuição unitária. Neste caso, as variáveis demonstradas acima deverão estar dispostas em valor unitário. A margem de contribuição unitária demonstra a potencialidade de cada produto.

A margem de cálculo também pode ser apresentada em termos percentuais, conforme abaixo:

$$MC (\%) = MC / PV$$

Onde,

- MC= Margem de Contribuição
- PV= Preço de Venda

Segundo Crepaldi (2004, p. 232), a margem de contribuição auxilia os gerentes das empresas de diversas formas, as quais:

1. esta informação ajuda o gerente a decidir sobre se deve diminuir ou expandir uma linha de produção;
2. ajuda a avaliar alternativas provenientes da produção, de produção, de propagandas especiais etc.;
3. ajuda a decidir sobre estratégias de preço, serviços ou produtos;

4. ajuda a avaliar o desempenho da produção.

A margem de contribuição auxilia a gestão na tomada de decisão, pois demonstra quanto cada produto gera de recursos para pagar os custos e despesas fixas e ainda gerar lucro para o negócio, e, assim, se torna uma ferramenta imprescindível para o planejamento operacional e financeiro da empresa.

2.8.6 Ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio é uma das variáveis de formação do preço de venda.

Conforme explica Bernardi (2007, p. 65), “é o volume calculado, em que as receitas totais de uma empresa igualam-se aos custos e despesas totais; portanto, o lucro é igual a zero”. Ou seja, não há nem lucro e nem prejuízo.

A fórmula de cálculo do ponto de equilíbrio em reais é:

$$\text{Ponto de Equilíbrio} = \frac{\text{Custos e Despesas Fixas}}{\text{Margem de contribuição em \% unitário}}$$

Em unidades, a fórmula pode ser representada pela seguinte equação:

$$\text{Ponto de Equilíbrio} = \frac{\text{Custos e Despesas Fixas}}{\text{Margem de contribuição unitária em reais}}$$

Segundo Sandroni (1989, p. 245 *apud* BERTI, 2006, p. 148), o ponto de equilíbrio “é o ponto que define o volume exato de vendas e produção em que a empresa nem ganha e nem perde dinheiro, acima deste ponto a empresa começa a apresentar lucros; abaixo sofre perdas”.

O ponto de equilíbrio pode ser de três tipos: Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC), Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) e Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF).

a) Ponto de Equilíbrio Contábil: Segundo Crepaldi (2004, p. 235), “é obtido quando há volume (monetário ou físico) suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixas, ou seja, o ponto em que não há lucro ou prejuízo contábil”. Isto é, onde receita total equivale a custo total.

É representado pela seguinte fórmula:

$$\text{PEC} = \frac{\text{CDFT}}{\text{MCu (PV-CDV)}}$$

Onde,

- PEC= Ponto de Equilíbrio Contábil
- CDFT= Custos e Despesas Fixos Totais
- MCu = Margem de Contribuição Unitária
- PV= Preço de Venda
- CDV= Custos e Despesas Variáveis

b) Ponto de Equilíbrio Econômico: Conforme Crepaldi (2004, p. 236), “ocorre quando existe lucro na empresa e esta busca comparar e demonstrar o lucro obtido em relação à taxa de atratividade que o mercado financeiro oferece ao capital investido”.

A fórmula do ponto de equilíbrio econômico está disposta a seguir:

$$PEE = \frac{CDFT + \text{Custo de Oportunidade}}{MCu (PV - CDV)}$$

Onde,

- PEE= Ponto de Equilíbrio Econômico
- CDFT= Custos e Despesas Fixos Totais
- MCu = Margem de Contribuição Unitária
- PV= Preço de Venda
- CDV= Custos e Despesas Variáveis

c) Ponto de Equilíbrio Financeiro: Crepaldi (2004, p. 237) explica que é “representado pelo volume de vendas necessárias para que a empresa possa cumprir com seus compromissos financeiros”. Alguns custos de produção não representam desembolsos, como a depreciação, por exemplo, por isso os resultados contábeis e econômicos divergem do financeiro.

Abaixo, a fórmula de cálculo do ponto de equilíbrio que retrata o valor das vendas necessário para que a empresa não fique sem dinheiro.

$$PEF = \frac{CDFT - \text{Despesas não Desembolsáveis}}{MCu (PV - CDV)}$$

Onde,

- PEF= Ponto de Equilíbrio Financeiro

- CDFT= Custos e Despesas Fixos Totais
- MCu = Margem de Contribuição Unitária
- PV= Preço de Venda
- CDV= Custos e Despesas Variáveis

Verifica-se que nos três tipos de cálculo de ponto de equilíbrio, o que diverge são os custos e despesas fixas a serem considerados.

2.8.7 Margem de segurança

A margem de segurança indica quanto as vendas podem diminuir sem ocasionar prejuízo à empresa.

Bruni e Famá (2004, p. 62) sustentam que a “margem de segurança consiste na quantia ou índice das vendas que excedem o ponto de equilíbrio da empresa”. Segundo os autores, pode ser calculada em quantidade, valor ou percentual.

A margem de segurança (MS) em quantidade pode ser obtida por meio da seguinte fórmula:

$$MS = \text{Vendas Reais} (-) \text{Vendas do Ponto de Equilíbrio}$$

A margem de segurança em valor é demonstrada a seguir:

$$MS (R\$) = \text{Margem Segurança em Quantidade} \times \text{Preço de venda}$$

E, por fim, a margem de segurança em percentual é expressa pela seguinte fórmula:

$$MS (\%) = \text{Margem Segurança em Quantidade} / \text{Vendas Atuais}$$

A margem de segurança é uma garantia à empresa, visto que se as vendas forem inferiores ao esperado, o risco de prejuízo é menor.

2.8.8 Formação do preço de venda

A formação de preços é de caráter fundamental para a empresa, visto que a precificação incorreta de seus produtos pode levá-la à falência.

De acordo com Bernardi (2007, p. 157), a estratégia de preços da empresa “deve orientar-se economicamente e do ponto de vista interno, por três caminhos: maximização dos lucros; retorno do investimento; preços baseados nos custos”.

Santos (2005, p. 147) complementa o exposto acima, citando as condições que devem ser observadas na formação do preço de venda:

- forma-se um preço-base;
- critica-se o preço-base à luz das características existentes do mercado, como preço dos concorrentes, volume de vendas, prazo, condições de entrega, qualidade, logística, assistência técnica etc.;
- testa-se o preço às condições do mercado, levando-se em consideração as relações custo/volume/lucro e demais aspectos econômicos e financeiros da empresa;
- fixa-se o preço mais apropriado com condições diferenciadas para atender:
 - volumes diferentes;
 - prazos diferentes de financiamentos de vendas;
 - descontos para prazos mais curtos;
 - comissões sobre venda para cada condição.

Por isto, conforme verifica-se, a definição de preços envolve uma série de variáveis para que a empresa consiga atingir os objetivos desejados.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo, inicialmente, descreve-se o enquadramento metodológico do estudo. Em seguida, apresentam-se os procedimentos utilizados para realização do estudo de caso.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para realizar um estudo científico faz-se necessário utilizar variadas tipologias de pesquisa que nortearão a realização do trabalho. Andrade (2005, p. 121) afirma que “pesquisa é o conjunto de procedimentos sistemáticos, baseado no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar soluções para problemas propostos, mediante a utilização de métodos científicos”.

Esta pesquisa, quanto aos objetivos, caracteriza-se como descritiva, pois serão realizados estudos baseados na Legislação da Substituição Tributária do ICMS em Santa Catarina, visando demonstrar o impacto deste instituto no preço final de venda de produtos de informática.

Andrade (2005, p. 124) esclarece que na pesquisa descritiva “os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador”.

Quanto aos procedimentos, será realizada pesquisa bibliográfica, baseada em livros, artigos científicos, monografias, materiais disponibilizados na *internet* e legislação pertinente ao objeto da pesquisa.

Conforme Santos (2004, p. 28):

são fontes bibliográficas os livros (de leitura corrente ou de referência, tais como, dicionários, enciclopédias, anuários etc.), as publicações periódicas (jornais, revistas, panfletos, etc.), fitas gravadas de áudio e vídeo, *websites*, relatórios de simpósios/seminários, anais de congresso etc. A utilização total ou parcial de quaisquer dessas fontes caracteriza a pesquisa como pesquisa bibliográfica.

Outro procedimento a ser adotado é o estudo de caso, por meio do qual serão demonstrados os resultados obtidos acerca do problema deste estudo. Segundo Lintz e Martins (2007, p. 23), o estudo de caso “trata-se de uma técnica de

pesquisa cujo objetivo é o estudo de uma unidade que analisa profunda e intensamente”.

Por fim, a tipologia, quanto à abordagem do tema, será qualitativa. De acordo com Richardson (1999, p. 70),

a abordagem qualitativa de um problema, além de ser uma opção do investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social. Tanto assim é que existem problemas que podem ser investigados por meio de metodologia quantitativa, e há outros que exigem diferentes enfoques e, conseqüentemente, uma metodologia de conotação qualitativa.

Este tipo de abordagem descreve o tema de forma clara, analisando e interpretando o problema.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA REALIZAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

O estudo de caso será realizado no estado de Santa Catarina. Os dados necessários para atender ao objetivo deste estudo foram disponibilizados por uma empresa do setor varejista de informática.

Neste estudo, os dados foram coletados por meio de uma amostragem de dois produtos com significativa representatividade de vendas, para que possa ser analisado o custo de aquisição e o preço praticado pela empresa, antes e depois da ST do ICMS. Os dados coletados no estudo de campo são: preço de aquisição e preço de venda.

Com os dados coletados, é estabelecido o preço praticado na venda de cada um dos produtos com base no *mark up*. Será calculado, também, o valor dos impostos por meio da sistemática do ICMS normal e com o regime de Substituição Tributária. Os valores serão registrados em planilhas no Excel para, posteriormente, transformar estes dados em informações. Em seguida, será realizado comparativo visando identificar qual a forma de cálculo resulta em uma menor carga tributária, bem como, responder às questões levantadas, e concluir a pesquisa com os objetivos coerentes ao proposto.

Deste modo, será possível evidenciar qual o impacto da Substituição Tributária do ICMS no preço de venda de produtos de informática no setor varejista, em Santa Catarina.

4 ESTUDO DE CASO

Este capítulo visa evidenciar por meio de planilhas desenvolvidas com base nos dados de uma empresa do setor de informática o efeito financeiro e tributário, que a substituição tributária do ICMS de Santa Catarina causa nas empresas deste ramo de atividade.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa objeto do estudo de caso é uma das mais conceituadas do setor de informática da região. É uma empresa do setor varejista de informática, tributada pelo Regime de Lucro Real. Suas principais características foram obtidas por meio de informações coletadas em seu site na internet e no site do jornal Panorama de Urussanga.

A empresa foi fundada em 1º de julho de 1991. Um empreendimento ousado, visto que naquela época os equipamentos e as tecnologias de informática possuíam custos elevados e eram praticamente desconhecidos pela grande maioria da população.

Ela iniciou suas atividades em uma sala no porão da residência dos pais dos sócios. Do porão, foi alugada uma pequena sala que possuía uma placa de madeira como indicador do estabelecimento. Posteriormente alugou-se uma sala maior. E, finalmente, em dezembro de 2005, inaugurou sua sede própria, com 350m² de área construída, uma ampla e moderna loja, com espaços planejados para proporcionar maior conforto aos clientes.

A empresa atua na área de revenda de celulares, sendo autorizada da TIM, e na venda e assistência técnica na área de informática, tendo como alguns de seus parceiros a HP (notebooks, tablets, desktops, impressoras e multifuncionais, suprimentos e acessórios), Schalter (thin clients), Datalogic (coletores de dados para automação industrial e logística), QlickView (software de Business Intelligence) e SAGA (software de WMS - logística). É, também, a única revenda Certificada Microsoft do sul de Santa Catarina e revenda autorizada da Apple.

Atualmente, o empreendimento conta com 25 colaboradores, possuindo como filosofia oferecer sempre o máximo em qualidade em produtos e serviços aos seus clientes.

4.2 SETOR DE INFORMÁTICA

Atualmente, a informática tem papel de destaque na vida das pessoas e nas empresas. Sua utilização, além de ser uma poderosa ferramenta de aprendizagem e de grande relevância no meio social, é, também, algo indispensável para empresas competitivas.

Conforme a Confederação Nacional de Serviços - CNS (2010), o setor teve grande expansão nos últimos cinco anos e continua com boas perspectivas. Esta expansão é favorecida pela redução dos custos das comunicações e a Internet que facilitam o ingresso em muitos mercados.

O setor também foi beneficiado pelas mudanças da Lei do Bem, que consolidou os incentivos fiscais que as pessoas jurídicas podem usufruir de forma automática, desde que realizem pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, além dos programas governamentais de inclusão digital.

Porém, embora seja um setor que sofreu grande expansão nos últimos anos no mercado brasileiro, de acordo com a Associação Brasileira da Indústria Elétrica e Eletrônica - Abinee (2013), o faturamento da área de Informática ficou estável em 2012 comparado com 2011.

Outra relevante informação trazida pela Abinee (2013), é de que nos últimos anos as vendas de desktops vêm decaindo, enquanto crescem as de notebook. A receita, em Reais, de desktops recuou 8% em 2012 em relação a 2011, enquanto dos notebooks, aumentou 6%.

Verificou-se, ainda, significativa expansão do mercado de tablets, cuja receita, em reais, aumentou 76% no ano de 2012.

Vislumbra-se, assim, que a comercialização de notebooks e tablets têm tido grande representatividade no setor. Esta expansão está relacionada com a necessidade cada vez maior de mobilidade e com a evolução de tecnologias sem fio.

A Associação Brasileira da Indústria Elétrica e Eletrônica (2013) também coloca que para 2013 a projeção de crescimento para o setor é de 5% em relação ao ano de 2012. Isto porque além do crescimento da classe média, a proximidade com a Copa do Mundo e com as Olimpíadas, fará com que a economia se movimente em um ritmo mais acelerado.

4.3 INFORMAÇÕES A SEREM CONSIDERADAS AO ESTUDO DE CASO

Para a realização deste estudo de caso foram selecionados dois produtos do setor de informática cujas vendas possuem grande representatividade. Os produtos selecionados foram o notebook e o tablet.

Nas operações internas de saída no estado de Santa Catarina, conforme disciplina o inciso VII, do art. 7º do Anexo 2, do RICMS-SC/01, o notebook classificado na NCM 8471.3019, é beneficiado com redução da base de cálculo em 29,412%, sendo facultado aplicar diretamente o percentual de 12% sobre a base de cálculo integral, desde que o sujeito passivo insira no documento fiscal, a seguinte observação: “Base de cálculo reduzida - produtos da indústria de automação, informática e telecomunicações - RICMS-SC/01 - Anexo 2, art. 7º, VII”.

O tablet, classificado na NCM 8471.4190, não goza deste benefício, visto que sua classificação fiscal não está relacionada na Seção XIX do Anexo 1, do RICMS-SC/01, que lista os produtos que podem aplicar esta redução da base da cálculo.

Neste estudo de caso também foram realizadas simulações de vendas para os estados de São Paulo (SP) e Rio de Janeiro (RJ).

No estado de São Paulo, o tablet classificado na NCM 8471.4190, está sujeito à alíquota de ICMS de 12% nas operações internas, conforme disciplina o inciso V, do artigo 54, do RICMS-SP/00 e Resolução SF-31, de 30 de junho de 2008. Ao notebook, classificado na NCM 8471.3019, não se aplica esta alíquota, sendo tributado normalmente com a alíquota interna de SP, que é 18%.

No estado do Rio de Janeiro, o tablet, classificado na NCM 8471.4190 está sujeito a alíquota de ICMS de 12% nas operações internas, conforme disciplina o anexo único do Decreto nº 27.308/2000. Ao notebook, classificado na NCM

8471.3019 não se aplica esta alíquota, sendo tributado normalmente com a alíquota interna do RJ que é 18%.

Outra informação relevante é que no Rio de Janeiro soma-se a alíquota interna do estado um ponto percentual, destinado ao adicional do Fundo da Lei estadual nº 4.056/2002 (Fundo de Combate a Pobreza).

Também, cabe ressaltar que ambos os produtos são beneficiados pelo Decreto Nº 5.602, de 6 de Dezembro de 2005, e alterações posteriores, que estabelece que ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, a varejo, dentre outros produtos, de:

- máquinas automáticas de processamento de dados, digitais, portáteis, de peso inferior a três quilos e meio, com tela (écran) de área superior a cento e quarenta centímetros quadrados, classificadas nos códigos 8471.30.12, 8471.30.19 ou 8471.30.90 da TIPI, desde que o valor de venda não exceda a R\$ 4.000,00 (quatro mil reais); e
- máquinas automáticas de processamento de dados, portáteis, sem teclado, que tenham uma unidade central de processamento com entrada e saída de dados por meio de uma tela sensível ao toque de área superior a 140 cm² e inferior a 600 cm², e que não possuam função de comando remoto (Tablet PC) classificadas na subposição 8471.41 da TIPI, desde que o valor de venda não exceda a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais). (Incluído pelo Decreto nº 7.715, de 3 de abril de 2012).

Para retratar o efeito financeiro e tributário que a Substituição Tributária do ICMS causa para as empresas do ramo de informática, faz-se necessário calcular o imposto com base em duas linhas de raciocínio, por meio do qual se compara o preço de venda sem a incidência da substituição tributária, e com a incidência deste.

O cálculo será realizado por meio de quatro possíveis situações em que a Substituição Tributária incide, as quais, venda de mercadorias em operação intraestadual, venda de mercadorias em operação interestadual, venda de mercadorias importadas em operação interestadual e venda para consumidor final em operação interestadual.

Em cada uma destas situações é efetuado, inicialmente, o cálculo do preço de venda das mercadorias sem incidência da substituição tributária. Esse

cálculo serve de base para comparação com as demais formações de preço de venda.

Os dados utilizados para a realização dos cálculos foram alterados proporcionalmente de uma empresa comercial varejista do ramo de informática do estado de Santa Catarina. A empresa efetua operações de compra e venda dentro do estado com alíquotas de 17% e, em alguns casos, em que as mercadorias são beneficiadas com redução da base de cálculo, com a alíquota de 12%. A empresa também realiza operações de compra e venda com a região sul e sudeste, com alíquota de 12% e nos casos de operações com produtos importados com alíquota de 4%. Todas as compras são realizadas de empresas tributadas com regime normal de apuração de impostos.

Nos quadros apresentados a seguir, os únicos tributos inclusos para efeito de análise serão o ICMS sobre operação própria e o ICMS-ST sobre compra e venda de mercadorias. Ambos serão utilizados no cálculo para a formação de preço de venda com base no *mark-up*.

Diante destas informações, segue os cálculos de formação de preço de vendas efetuados para melhor análise do impacto da substituição tributária neste e demais considerações sobre o mesmo. Os cálculos dos dois produtos selecionados serão realizados individualmente.

4.3.1 Preço de venda do notebook nas operações internas

Abaixo, serão demonstrados os cálculos de formação do preço de venda do notebook, tomando como base para comparativo o cálculo do preço nas operações internas sem incidência da substituição tributária do ICMS.

Quadro 8 - Operação de compra e venda de notebook sem substituição tributária

CUSTO DA COMPRA - NOTEBOOK		PREÇO DE VENDA - NOTEBOOK		
CUSTO DE COMPRA	1.150,00	PV =	$\frac{\text{CUSTO}}{\text{MARK UP}}$	$\frac{1.012,00}{0,63}$ 1.606,35
(-) ICMS - 12%	138,00			
CMV	1.012,00			
CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		PROVA REAL		
ICMS NA VENDA	12,00%	PV	1.606,35	
COMISSÕES	5,00%	ICMS	-192,76	
DESPESAS	10,00%	Custo	-1.012,00	
LUCRO	10,00%	Despesas	-160,64	
TOTAL	37,00%	Comissão	-80,32	
MARK UP	100-37	Lucro	160,63	
MARK UP	63% ou 0,63			

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Quadro 9 - Operação de compra e venda de notebook com substituição tributária

CUSTO DA COMPRA -NOTEBOOK		PREÇO DE VENDA - NOTEBOOK	
VALOR DAS MERCADORIAS	1.150,00	PV =	1.578,27
ICMS ST	33,70	CUSTO	1.183,70
CUSTO TOTAL	1.183,70	MARK UP	0,75
CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		PROVA REAL	
COMISSÕES	5,00%	PV	1.578,27
DESPESAS	10,00%	Custo	-1.183,70
LUCRO	10,00%	Despesas	-157,83
TOTAL	25,00%	Comissão	-78,91
		Lucro	157,83
MARK UP	100-25	MVA 24,43%	
MARK UP	75% ou 0,75		

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Quadro 10 - Operação de compra de notebook com ST de empresa normal e revenda para empresa do Simples Nacional

CUSTO DA COMPRA -NOTEBOOK		CÁLCULO DO RESSARCIMENTO	
VALOR DAS MERCADORIAS	1.150,00	MVA	24,43%
ICMS ST	33,70	Valor Líquido sem MVA	1.150,00
CUSTO TOTAL	1.183,70	70% sobre a MVA Original	17,10%
CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		BC do ICMS-ST a Ressarcir	1.346,66
COMISSÕES	5,00%	Alíquota Interna	12%
DESPESAS	10,00%	Valor do ICMS-ST da operação	161,60
LUCRO	10,00%	(-) ICMS Operação própria	138,00
TOTAL	25,00%	Valor do ICMS-ST a Ressarcir	23,60
MARK UP	100-25	CUSTO TOTAL	1.183,70
MARK UP	75% ou 0,75	(-) VALOR DO ICMS-ST A RESSARCIR	-23,60
		VALOR DO CUSTO EFETIVO	1.160,10
PREÇO DE VENDA - NOTEBOOK			
PV =	CUSTO	1.160,10	1.546,80
	MARK UP	0,75	
PROVA REAL			
PV	1.546,80		
Custo	-1.160,10		
Despesas	-154,68		
Comissão	-77,34		
Lucro	154,68		

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Como verifica-se, foi tomado como base para comparação com as demais formações de preço de venda em operações internas, o cálculo da formação do preço de venda do notebook em uma operação de compra e venda sem incidência da Substituição Tributária. Para elaboração deste, foi composto o custo da compra, aproveitando o ICMS, e o preço de venda foi formado com base no *mark-up*, incluindo também o ICMS no cálculo.

Em seguida, foi realizado o cálculo da formação do preço de venda do notebook em uma operação de compra e venda com incidência da Substituição Tributária. Para isto, foi formado o custo da compra, não aproveitando o ICMS e

estabelecido o preço de venda com base no *mark-up*, sem incluir o ICMS no cálculo. E do mesmo modo, foi calculado o preço de venda do notebook em uma operação de compra com incidência da Substituição Tributária e venda para empresa comerciante do Simples Nacional. Em todos os cálculos a empresa trabalha com margem de lucro de 10%.

Analisando o primeiro cálculo (base) e fazendo um comparativo com o segundo, percebe-se que o preço de venda do notebook caiu de R\$ 1.606,35 para R\$ 1.578,00, o que representa um decréscimo de 1,75%. Deste modo a empresa vai conseguir vender a um preço mais baixo e por conta disso, mais atrativo no mercado, o que por consequência pode ocasionar aumento no volume de vendas, isto tudo sem reduzir a sua margem de lucro.

E comparando o cálculo base com o terceiro cálculo, verifica-se que a redução no preço de venda é ainda maior, caindo de R\$ 1.606,35 para R\$ 1.546,80. Em termos percentuais, representa uma diminuição de 3,70%, ou seja, uma significativa redução. Isto se deve principalmente ao fato de que a venda foi realizada para contribuinte do Simples Nacional. No momento da entrada, a empresa teve retido o valor correspondente a 100% da circulação futura, e a legislação do ICMS de Santa Catarina determina que quando a mercadoria se destina a comerciante varejista do Simples Nacional, que irá promover a circulação final, o valor a ser retido é de 30%. Diante disso, a empresa pode tomar crédito correspondente a 70% da entrada, e o valor deste crédito é deduzido do custo da mercadoria, o que ocasiona uma redução também no preço de venda da mercadoria.

Constata-se, assim, que no caso do notebook, nas operações internas para contribuinte sujeito ao regime normal de apuração e para contribuinte do Simples Nacional, a Substituição tributária tem impacto positivo no preço de venda.

4.3.2 Preço de venda do notebook nas operações interestaduais

Abaixo, serão demonstrados os cálculos de formação do preço de venda do notebook, tomando como base para comparativo o cálculo do preço nas operações interestaduais sem incidência da substituição tributária do ICMS. Será realizada simulação de venda para o estado de São Paulo.

Quadro 11 - Operação interestadual de compra e venda de notebook sem substituição tributária

CUSTO DA COMPRA -NOTEBOOK		PREÇO DE VENDA - NOTEBOOK			
CUSTO DE COMPRA	1.150,00	PV =	CUSTO	1.012,00	1.606,35
(-) ICMS - 12%	138,00		MARK UP	0,63	
CMV	1.012,00				
CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		PROVA REAL			
ICMS NA VENDA	12,00%	PV	1.606,35		
COMISSÕES	5,00%	Impostos	-192,76		
DESPESAS	10,00%	Custo	-1.012,00		
LUCRO	10,00%	Despesas	-160,64		
TOTAL	37,00%	Comissão	-80,32		
		Lucro	160,64		
MARK UP	100-37				
MARK UP	63% ou 0,63				

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Quadro 12 - Operação interestadual de compra e venda de notebook com substituição tributária

CUSTO DA COMPRA -NOTEBOOK		CÁLCULO ICMS ST VENDA			
CUSTO DE COMPRA	1.183,70	Base de Cálculo Inicial	1.606,35		
(-) ICMS - 12%	138,00	MVA ajustada	33,53%		
(-) ICMS ST COMPRA	33,70	Base de Cálculo ICMS - ST	2.144,96		
CMV	1.012,00	Aliquota Interna SP	18,00%		
		Valor total do ICMS	386,09		
		(-) ICMS Op. Própria	192,76		
		Valor do ICMS-ST	193,33		
CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		PREÇO DE VENDA - NOTEBOOK			
ICMS NA VENDA	12,00%	PV =	CUSTO	1.012,00	1.606,35
COMISSÕES	5,00%		MARK UP	0,63	
DESPESAS	10,00%				
LUCRO	10,00%				
TOTAL	37,00%				
MARK UP	100-37				
MARK UP	63% ou 0,63				
$MVA \text{ ajustada} = (1+0,2443) \cdot (1-0,12) / (1-0,18) - 1$ $MVA \text{ ajustada} = (1,2443) \cdot (0,88) / (0,82) - 1$ $MVA \text{ ajustada} = (1,0950 / 0,82) - 1$ $MVA \text{ ajustada} = 13353 - 1$ $MVA \text{ ajustada} = 33,53\%$		PROVA REAL			
		PV	1.606,35		
		Impostos	-192,76		
		Custo	-1.012,00		
		Despesas	-160,63		
		Comissão	-80,32		
		Lucro	160,63		
MVA ESTADO DE DESTINO		PREÇO FINAL DE VENDA			
MVA ORIGINAL	24,43%	PV	1.606,35		
MVA AJUSTADA	33,53%	BC ICMS ST	2.144,96		
		(+) Icms ST	193,33		
		(=) Preço Final	1.799,68		

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Neste caso, foi tomado como base para comparação o cálculo da formação do preço de venda do notebook em uma operação interestadual de compra e venda sem incidência da Substituição Tributária. Para elaboração deste, foi composto o custo da compra, aproveitando o ICMS e formado o preço de venda com base no *mark-up*, incluindo também o ICMS no cálculo.

Posteriormente, foi realizado o cálculo da formação do preço de venda do notebook em uma operação de compra e venda com incidência da Substituição Tributária. Para isto, constituiu-se o custo da compra, aproveitando o ICMS e foi formado o preço de venda com base no *mark-up*, incluindo o ICMS no cálculo. O preço de venda foi definido de acordo com a MVA do estado de destino. Neste cálculo a venda se destina ao estado de São Paulo, cuja MVA original para o produto classificado no NCM 8471.30.19 é 24,43%. A alíquota interestadual da operação é 12%. Em ambos os cálculos a empresa trabalha com margem de lucro de 10%.

Analisando o cálculo base e fazendo um comparativo com o segundo cálculo, percebe-se que, mesmo com a substituição tributária, o preço de venda do notebook pelo *mark-up* se manteve em R\$ 1.606,35 . Entretanto, nesta operação, deve ser recolhido novamente o ICMS ST, que será acrescido ao preço de venda, porque esta se destina a contribuinte de outro estado que está adquirindo com a finalidade de revenda.

Por se tratar de uma operação interestadual, a MVA é ajustada, para equiparar a alíquota interestadual da operação com a alíquota interna do Estado de destino. Por conta disso, o valor do ICMS a recolher é maior, o que provoca um aumento no valor do preço de venda.

Entretanto, o que vai definir se o impacto da substituição tributária será negativo ou não nesta operação, será o preço de revenda que o cliente da empresa irá praticar. Pois nesta operação, o fisco presume que o preço de revenda dele será de R\$ 2.144,96. Se o preço praticado por este cliente na operação subsequente for superior ao presumido pelo Fisco, o impacto será positivo, porque o ICMS pago antecipadamente foi menor do que o valor que efetivamente seria pago se a venda fosse tributada normalmente, ou seja, acaba sendo vantajoso.

Contudo, se este cliente for revender a mercadoria a um preço inferior ao presumido pelo fisco, ele estaria pagando um valor maior de ICMS na entrada da mercadoria, do que pagaria se a operação fosse normal. Neste caso, cabe à empresa que está realizando a operação, isto é, a empresa estudo de caso, diminuir sua margem de lucro para, conseqüentemente, conseguir oferecer o produto a um preço menor e, portanto, mais atraente e, por conseguinte, poder realizar a venda. Nesta situação a substituição tributária, portanto, impacta negativamente no preço

final dos produtos, porque o onera de forma que a empresa tenha que diminuir sua margem de lucro para conseguir manter um preço competitivo.

4.3.3 Preço de venda do notebook importado nas operações interestaduais

Abaixo, serão demonstrados os cálculos de formação do preço de venda do notebook, tomando como base para comparativo o cálculo do preço nas operações interestaduais com produtos importados sem incidência da substituição tributária do ICMS. Neste cálculo também será realizada simulação de venda para o estado de São Paulo.

Quadro 13 - Operação interestadual de compra e venda de notebook importado sem substituição tributária

CUSTO DA COMPRA -NOTEBOOK		PREÇO DE VENDA - NOTEBOOK			
CUSTO DE COMPRA	1150,00	PV =	CUSTO	1104,00	1554,93
(-) ICMS - 4%	46,00		MARK UP	0,71	
CMV	1104,00				
CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		PROVA REAL			
ICMS NA VENDA	4,00%	PV	1554,93		
COMISSÕES	5,00%	Impostos	-62,20		
DESPESAS	10,00%	Custo	-1104,00		
LUCRO	10,00%	Despesas	-155,49		
TOTAL	29,00%	Comissão	-77,75		
		Lucro	155,49		
MARK UP	100-29				
MARK UP	71% ou 0,71				

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Quadro 14 - Operação interestadual de compra e venda de notebook importado com substituição tributária

CUSTO DA COMPRA -NOTEBOOK		MVA ESTADO DE DESTINO		PREÇO DE VENDA - NOTEBOOK			
CUSTO DE COMPRA	1.385,36	MVA ORIGINAL	24,43%	PV =	CUSTO	1.104,00	1.554,93
(-) ICMS - 4%	-46,00	MVA AJUSTADA	45,67%		MARK UP	0,71	
(-) ICMS ST COMPRA	-235,36						
CMV	1.104,00						
CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		PROVA REAL		CÁLCULO ICMS ST VENDA			
ICMS NA VENDA	4,00%	PV	1.554,93	Base de Cálculo Inicial	1554,93		
COMISSÕES	5,00%	Impostos	-62,20	MVA ajustada	45,67%		
DESPESAS	10,00%	Custo	-1.104,00	Base de Cálculo ICMS - ST	2265,07		
LUCRO	10,00%	Despesas	-155,49	Aliquota Interna	18,00%		
TOTAL	29,00%	Comissão	-77,75	Valor total do ICMS	407,71		
		Lucro	155,49	(-) ICMS Op. Própria	62,20		
MARK UP	100-29			Valor do ICMS-ST	345,51		
MARK UP	71% ou 0,71						
$MVA \text{ ajustada} = (1 + 0,2443) * (1 - 0,04) / (1 - 0,18) - 1$ $MVA \text{ ajustada} = (1,2443) * (0,96) / (0,82) - 1$ $MVA \text{ ajustada} = (1,1945 / 0,82) - 1$ $MVA \text{ ajustada} = 1,4567 - 1$ $MVA \text{ ajustada} = 45,67\%$		PREÇO FINAL DE VENDA PV 1.554,93 BC ICMS ST 2.265,07 (+) Icms ST 345,51 (=) Preço Final 1.900,44					

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Neste caso, foi tomado como base para comparação o cálculo da formação do preço de venda de notebook importado em uma operação interestadual sem incidência da Substituição Tributária. Para elaboração deste, foi composto o custo da compra, aproveitando o ICMS e formado o preço de venda com base no *mark-up*, incluindo também o ICMS no cálculo.

Posteriormente, foi realizado o cálculo da formação do preço de venda do notebook importado em uma operação interestadual de compra e venda com incidência da Substituição Tributária. Para isto, constituiu-se o custo da compra, aproveitando o ICMS e foi formado o preço de venda com base no *mark-up*, incluindo o ICMS no cálculo. Neste cálculo a venda se destina ao estado de São Paulo, cuja MVA original para o produto classificado no NCM 8471.30.19 é 24,43%. Em ambos os cálculos a empresa trabalha com margem de lucro de 10%.

Analisando o cálculo base e fazendo um comparativo com o segundo cálculo, percebe-se que o preço de venda do notebook se manteve em R\$ 1.554,93. Todavia, como se trata de uma operação interestadual com produto importado sujeito a substituição tributária, foi recolhido o ICMS ST no valor de R\$ 345,51 e cobrado no total da nota de venda. Este valor representa um acréscimo de 22,22% no preço final, que totaliza R\$ 1.900,44.

Esse aumento expressivo decorre da alíquota de 4%, que afeta substancialmente o cálculo do imposto retido por ST. Isto porque o valor do ICMS próprio da operação, que é abatido no cálculo do ICMS Substituição Tributária, passa a ser menor com a utilização da alíquota de 4%. Com o valor do ICMS próprio da operação menor, o valor do ICMS Substituição Tributária aumentará. Outro ponto relevante é que quanto menor é a alíquota interestadual, maior é a MVA ajustada que será utilizada para o cálculo do ICMS ST.

Porém, conforme já citado anteriormente, o que vai determinar se o impacto da substituição tributária será negativo ou não nesta operação, será o preço de revenda que o cliente da empresa irá praticar. Pois nesta operação, o fisco presume que o preço de revenda dele será de R\$ 2.265,07. Se o preço praticado por este cliente na operação subsequente for superior ao presumido pelo Fisco, o impacto será positivo, porque o ICMS pago antecipadamente foi menor do que o valor que efetivamente seria pago.

Contudo, neste tipo de operação, como a alíquota de 4% aumenta consideravelmente a MVA ajustada, o preço de venda que o fisco presume que será

praticado na operação subsequente, comumente acaba sendo bem maior do que aquele que efetivamente será fixado.

Deste modo, o cliente estará pagando um valor antecipado maior de ICMS. Neste caso, cabe a empresa que está realizando a venda, isto é, a empresa estudo de caso, diminuir sua margem de lucro para, conseqüentemente, conseguir oferecer o produto a um preço menor e, portanto, mais atraente e, por conseguinte, conseguir realizar a venda. Esta situação é a que a substituição tributária mais tem impactado negativamente na formação do preço de venda da empresa, sobretudo, devido à alíquota interestadual de 4% que ocasiona expressivo aumento na MVA ajustada.

4.3.4 Preço de venda do notebook nas operações para contribuinte do ICMS consumidor final

Abaixo, serão demonstrados os cálculos de formação do preço de venda do notebook, tomando como base para comparativo o cálculo do preço nas operações de venda de mercadorias para uso ou consumo de contribuinte do ICMS sem incidência do ICMS-ST Diferencial de Alíquotas. Neste cálculo será realizada simulação de venda para o estado do Rio de Janeiro.

Quadro 15 - Operação de compra e venda de notebook para contribuinte consumidor final sem o ICMS-ST diferencial de alíquotas

CUSTO DA COMPRA -NOTEBOOK		PREÇO DE VENDA - NOTEBOOK			
CUSTO DE COMPRA	1150,00	PV =	<u>CUSTO</u>	1012	1606,35
(-) ICMS - 12%	138,00		<u>MARK UP</u>	0,63	
CMV	1012,00				
CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		PROVA REAL			
ICMS NA VENDA	12,00%	PV		1606,35	
COMISSÕES	5,00%	ICMS		-192,76	
DESPESAS	10,00%	Custo		-1012,00	
LUCRO	10,00%	Despesas		-160,64	
TOTAL	37,00%	Comissão		-80,32	
		Lucro		160,63	
MARK UP	100-37				
MARK UP	63% ou 0,63				

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Quadro 16 - Operação de compra e venda de notebook para contribuinte consumidor final com incidência do ICMS-ST diferencial de alíquotas

CUSTO DA COMPRA -NOTEBOOK		PREÇO DE VENDA - NOTEBOOK	
CUSTO DE COMPRA	1183,70	PV =	1606,35
(-) ICMS - 12%	138,00	<u>CUSTO</u>	<u>1012,00</u>
(-) ICMS ST COMPRA	33,70	MARK UP	0,63
CMV	1012,00		
CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		PROVA REAL	CÁLCULO ICMS DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS
ICMS NA VENDA	12,00%	PV	1606,35
COMISSÕES	5,00%	Impostos	-192,76
DESPESAS	10,00%	Custo	-1012,00
LUCRO	10,00%	Despesas	-160,63
TOTAL	37,00%	Comissão	-80,32
		Lucro	160,63
MARK UP	100-37	PREÇO FINAL DE VENDA	
MARK UP	63% ou 0,63	PV	1606,35
		(+)Icms ST Dif.Aliq.	112,44
		(=)Preço Final	1718,79

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Para realização deste comparativo, foi tomado como base o cálculo da formação do preço de venda do notebook em uma operação interestadual de compra e venda normal para consumidor final sem incidência do ICMS ST Diferencial de Alíquotas. Para elaboração deste, foi composto o custo da compra, aproveitando o ICMS e formado o preço de venda com base no *mark-up*, incluindo também o ICMS no cálculo.

Posteriormente, foi realizado o cálculo da formação do preço de venda do produto em uma operação para Contribuinte do ICMS, que está adquirindo para uso e consumo, com o ICMS ST Diferencial de Alíquotas. Para isto, constituiu-se o custo da compra aproveitando o ICMS e foi formado o preço de venda com base no *mark-up*, incluindo o ICMS no cálculo. O preço de venda foi definido de acordo com o diferencial de alíquotas.

Neste cálculo a venda se destina a contribuinte do estado do Rio de Janeiro, cuja alíquota interna para o notebook classificado no NCM 8471.3019 é 18%. Neste estado, é cobrado, também, o Fundo da Lei estadual nº 4.056/2002, fundo de combate à pobreza. Portanto, soma-se aos 18%, 1% em decorrência deste fundo. A alíquota interestadual da operação é 12%. Em ambos os cálculos a empresa trabalha com margem de lucro de 10%.

Analisando o cálculo base e o segundo cálculo, percebemos que o preço de venda do notebook se manteve em R\$ 1.606,35.

O que vai ocasionar o aumento no preço é o ICMS Diferencial de Alíquotas que existe para equiparar as alíquotas interestadual e interna do estado de

destino. Como pode ser visualizado no cálculo acima, a operação interestadual é tributada pela alíquota de 12% e a alíquota interna do estado de destino é 19%. Como o valor do imposto compõe a sua própria base de cálculo, o cálculo da formação de preço de venda reflete desequilíbrio em relação às duas alíquotas e, conseqüentemente, no preço final da mercadoria.

Neste caso, para ser verificado qual o tipo de impacto que a Substituição causa, é preciso apurar se a compra deste produto dentro do próprio Estado, não é mais barata do que a venda promovida pela empresa. Para isto foi realizada previsão do valor de compra do notebook no estado do Rio de Janeiro.

Quadro 17 - Operação de venda interna de notebook para contribuinte consumidor final do estado do Rio de Janeiro

CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		CUSTO DA COMPRA -NOTEBOOK	
COMISSÕES	5,00%	VALOR DA MERCADORIA	1150,00
DESPESAS	10,00%	(+) ICMS ST COMPRA	157,38
LUCRO	10,00%	CUSTO DE COMPRA	1307,38
TOTAL	25,00%		
MARK UP	100-25		
MARK UP	75% ou 0,75		
PREÇO DE VENDA - NOTEBOOK			
PV =	$\frac{\text{CUSTO}}{\text{MARK UP}}$	$\frac{1307,38}{0,75}$	1743,17

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Por meio da previsão efetuada, constata-se que mesmo com o diferencial de alíquotas, o preço do produto da empresa estudo de caso se manteve mais atrativo que o do próprio estado do cliente que está adquirindo para consumo final. Portanto, ainda que o diferencial de alíquotas provoque aumento no preço final de venda, ele não impacta de forma que o preço deixe de ser competitivo no mercado.

4.3.5 Preço de venda do tablet nas operações internas

Abaixo, serão demonstrados os cálculos de formação do preço de venda do tablet, tomando como base para comparativo o cálculo do preço nas operações internas sem incidência da substituição tributária do ICMS.

Quadro 18 - Operação de compra e venda de tablet sem substituição tributária

CUSTO DA COMPRA - TABLET		PREÇO DE VENDA - TABLET			
VALOR DAS MERCADORIAS	1.113,26	PV =	<u>CUSTO</u>	<u>1.186,56</u>	1.483,20
ICMS ST	73,30		MARK UP	0,8	
CUSTO TOTAL	1.186,56				
CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		PROVA REAL		MVA 38,73%	
COMISSÕES	5,00%	PV	1.483,20		
DESPESAS	7,00%	Custo	-1.186,56		
LUCRO	8,00%	Despesas	-103,82		
TOTAL	20,00%	Comissão	-74,16		
		Lucro	118,66		
MARK UP	100-20				
MARK UP	80% ou 0,80				

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Quadro 19 - Operação de compra e venda de tablet com substituição tributária

CUSTO DA COMPRA - TABLET		PREÇO DE VENDA - TABLET			
VALOR DAS MERCADORIAS	1.113,26	PV =	<u>CUSTO</u>	<u>1.186,56</u>	1.483,20
ICMS ST	73,30		MARK UP	0,8	
CUSTO TOTAL	1.186,56				
CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		PROVA REAL			
COMISSÕES	5,00%	PV	1.483,20		
DESPESAS	7,00%	Custo	-1.186,56		
LUCRO	8,00%	Despesas	-103,82		
TOTAL	20,00%	Comissão	-74,16		
		Lucro	118,66		
MARK UP	100-20				
MARK UP	80% ou 0,80				

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Quadro 20 - Operação de compra de tablet com ST de empresa normal e revenda para empresa do Simples Nacional

CUSTO DA COMPRA - TABLET		CÁLCULO DO RESSARCIMENTO			
VALOR DAS MERCADORIAS	1.113,26	MVA	38,73%		
ICMS ST	73,30	Valor Líquido sem MVA	1.113,26		
CUSTO TOTAL	1.186,56	70% sobre a MVA Original	27,11%		
		BC do ICMS-ST a Ressarcir	1.415,08		
CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		Alíquota Interna	17%		
COMISSÕES	5,00%	Valor do ICMS-ST da operação	240,56		
DESPESAS	7,00%	(-) ICMS Operação própria	189,25		
LUCRO	8,00%	Valor do ICMS-ST a Ressarcir	51,31		
TOTAL	20,00%				
		CUSTO TOTAL	1.186,56		
MARK UP	100-20	(-) VALOR DO ICMS-ST A RESSARCIR	-51,31		
MARK UP	80% ou 0,80	VALOR DO CUSTO EFETIVO	1.135,25		
		PREÇO DE VENDA - TABLET			
		PV =	<u>CUSTO</u>	<u>1.135,25</u>	1.419,06
			MARK UP	0,8	
		PROVA REAL			
		PV	1419,06		
		Custo	-1135,25		
		Despesas	-99,33		
		Comissão	-70,95		
		Lucro	113,53		

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Neste caso, também foi tomado como base para comparação com as demais formações de preço de venda em operações internas, o cálculo da formação do preço de venda do tablet em uma operação de compra e venda sem incidência da Substituição Tributária. Para elaboração deste, foi composto o custo da compra, aproveitando o ICMS, e o preço de venda foi formado com base no *mark-up*, incluindo também o ICMS no cálculo.

Em seguida, foi realizado o cálculo da formação do preço de venda do tablet em uma operação de compra e venda com incidência da Substituição Tributária. Para isto, foi formado o custo da compra, não aproveitando o ICMS e estabelecido o preço de venda com base no *mark-up*, sem incluir o ICMS no cálculo. E do mesmo modo, foi calculado o preço de venda do tablet em uma operação de compra com incidência da Substituição Tributária e venda para empresa comerciante do Simples Nacional. Em todos os cálculos a empresa trabalha com margem de lucro de 8%.

Analisando o primeiro cálculo (base) e fazendo um comparativo com o segundo, percebe-se que o preço de venda do tablet aumentou de R\$ 1.466,68 para R\$ 1.483,20, o que representa um acréscimo de 1,13% no comparativo entre a venda normal e a venda com retenção por substituição tributária. Esse aumento de 1,13% que unitariamente não tem grande representatividade, nas vendas mensais do produto atinge valores consideráveis.

Neste tipo de operação fica evidente o efeito negativo da ST no preço final do produto. Isto se deve principalmente ao fato de que a MVA para o produto, estimada por parte do Governo é superior a margem efetivamente utilizada no mercado. Com isso, há um acréscimo no valor de venda do tablet por se tratar de um aumento no custo da empresa.

E muitas vezes o aumento do preço decorrente da substituição tributária torna o produto menos competitivo no mercado, assim, para não perder suas vendas o comerciante acaba diminuindo ainda mais a sua margem de lucro, que nesta situação já é pequena, para conseguir oferecer o produto a um preço mais atrativo.

Já no comparativo com o terceiro cálculo, percebe-se que houve redução no preço de venda, que caiu de R\$ 1.466,68 para R\$ 1.419,06. Em termos percentuais, representa uma diminuição de 3,25%. Esta redução se deve principalmente ao fato de que a venda foi realizada para contribuinte do Simples Nacional, como já explicado anteriormente, e a empresa pode tomar crédito

correspondente a 70% da entrada, e o valor deste crédito é deduzido do custo da mercadoria o que ocasiona uma redução também no preço de venda da mercadoria.

Constata-se, portanto, que no caso do tablet, nas operações internas para contribuinte sujeito ao regime normal de apuração o impacto da ST causa impacto negativo no preço final de venda, em contrapartida na venda realizada para contribuinte do Simples Nacional, a Substituição tributária tem impacto positivo, mas isto, por causa do benefício da redução que as empresas enquadradas neste regime de tributação possuem.

4.3.6 Preço de venda do tablet nas operações interestaduais

A seguir, serão demonstrados os cálculos de formação do preço de venda do tablet, tomando como base para comparativo o cálculo do preço nas operações interestaduais sem incidência da substituição tributária do ICMS. Será realizada simulação de venda para o estado de São Paulo.

Quadro 21 - Operação interestadual de compra e venda de tablet sem substituição tributária

CUSTO DA COMPRA - TABLET		PREÇO DE VENDA - TABLET	
CUSTO DE COMPRA	1113,26	PV =	1440,69
(-) ICMS - 12%	133,59	CUSTO	979,67
CMV	979,67	MARK UP	0,68
CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		PROVA REAL	
ICMS NA VENDA	12,00%	PV	1440,69
COMISSÕES	5,00%	Impostos	-172,88
DESPESAS	7,00%	Custo	-979,67
LUCRO	8,00%	Despesas	-100,85
TOTAL	32,00%	Comissão	-72,03
		Lucro	115,26
MARK UP	100-32		
MARK UP	68% ou 0,68		

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Quadro 22 - Operação interestadual de compra e venda de tablet com substituição tributária

CUSTO DA COMPRA - TABLET		CÁLCULO ICMS ST VENDA	
CUSTO DE COMPRA	1258,04	Base de Cálculo Inicial	1440,69
(-) ICMS - 12%	133,59	MVA ajustada	38,73%
(-) ICMS ST COMPRA	144,78	Base de Cálculo ICMS - ST	1998,67
CMV	979,67	Alíquota Interna SP	12,00%
		Valor total do ICMS	239,84
		(-) ICMS Op. Própria	172,88
		Valor do ICMS-ST	66,96
CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		PREÇO DE VENDA - TABLET	
ICMS NA VENDA	12,00%	PV =	1440,69
COMISSÕES	5,00%	CUSTO	979,67
DESPESAS	7,00%	MARK UP	0,68
LUCRO	8,00%		
TOTAL	32,00%		
MARK UP	100-32		
MARK UP	68% ou 0,68		
MVA ESTADO DE DESTINO		PREÇO FINAL DE VENDA	PROVA REAL
MVA ORIGINAL	38,73%	PV	1440,69
MVA AJUSTADA	38,73%	BC ICMS ST	-172,88
		(+)Icms ST	-979,67
		(=)Preço Final	1507,65
			Despesas
			-100,85
			Comissão
			-72,03
			Lucro
			115,26

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Neste caso, foi tomado como base para comparação o cálculo da formação do preço de venda do tablet em uma operação interestadual de compra e venda sem incidência da Substituição Tributária. Para elaboração deste, foi composto o custo da compra, aproveitando o ICMS e formado o preço de venda com base no *mark-up*, incluindo também o ICMS no cálculo.

Posteriormente, foi realizado o cálculo da formação do preço de venda do tablet em uma operação de compra e venda com incidência da Substituição Tributária. Para isto, constituiu-se o custo da compra, aproveitando o ICMS e foi formado o preço de venda com base no *mark-up*, incluindo o ICMS no cálculo. O preço de venda de venda foi definido de acordo com a MVA do estado de destino.

Neste cálculo a venda se destina ao estado de São Paulo, cuja MVA original para o produto classificado na NCM 8471.4190 é 38,73%. Ressalta-se que neste estado o tablet com esta classificação fiscal é beneficiado com a aplicação de alíquota interna de 12%. A alíquota interestadual da operação é 12%. Em ambos os cálculos a empresa trabalha com margem de lucro de 8%.

Analisando o cálculo base e o segundo cálculo percebe-se que, mesmo com a substituição tributária, o preço de venda do tablet pelo *mark-up* se manteve em R\$ 1.440,69 . Entretanto, na segunda operação, deve ser recolhido novamente o

ICMS-ST, que será acrescido ao preço de venda, porque esta se destina a contribuinte de outro estado que está adquirindo com a finalidade de revenda.

Em virtude da alíquota interna do tablet no estado de São Paulo ser de 12%, equivalente a alíquota interestadual da operação, não será necessário ajustar a MVA, o que beneficia a empresa visto que sem o ajuste de MVA, além do valor da ST, que vai ser somada ao preço final do produto, ser menor, o preço de venda (base de cálculo do ICMS-ST) presumido pelo fisco para a operação subsequente também acaba sendo menor.

E este fato acaba sendo positivo, porque, como sabe-se, o que vai definir se o impacto da ST será negativo ou não, será o preço de revenda que o cliente da empresa irá praticar. Nesta operação, o fisco presume que o preço de revenda dele será de R\$ 1.998,67.

Se o preço praticado por este cliente for superior ao presumido pelo Fisco, o impacto será positivo, porque o ICMS pago antecipadamente foi menor do que o valor que efetivamente seria pago se a venda fosse tributada normalmente, ou seja, acaba sendo vantajoso.

Porém, se este cliente for revender o tablet a um preço inferior ao que está sendo presumido pelo fisco, ele estaria pagando um valor maior de ICMS, na entrada da mercadoria, do que pagaria se a operação fosse normal.

Neste caso, cabe a empresa deste estudo de caso, diminuir sua margem de lucro para, conseqüentemente, conseguir oferecer o produto a um preço menor e, por conseguinte, conseguir realizar a venda. Nesta situação a substituição tributária, portanto, impacta negativamente no preço de venda do tablet.

4.3.7 Preço de venda do tablet importado nas operações interestaduais

Abaixo, serão demonstrados os cálculos de formação do preço de venda do tablet, tomando como base para comparativo o cálculo do preço nas operações interestaduais com produtos importados sem incidência do regime de substituição tributária do ICMS. Neste cálculo será realizada simulação de venda para o estado de São Paulo.

Quadro 23 - Operação interestadual de compra e venda de tablet importado sem substituição tributária

CUSTO DA COMPRA - TABLET		PREÇO DE VENDA - TABLET			
CUSTO DE COMPRA	1113,26	PV =	CUSTO	1068,73	1406,22
(-) ICMS - 4%	44,53		MARK UP	0,76	
CMV	1068,73				
CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		PROVA REAL			
ICMS NA VENDA	4,00%	PV	1406,22		
COMISSÕES	5,00%	Impostos	-56,25		
DESPESAS	7,00%	Custo	-1068,73		
LUCRO	8,00%	Despesas	-98,44		
TOTAL	24,00%	Comissão	-70,31		
		Lucro	112,50		
MARK UP	100-24				
MARK UP	76% ou 0,76				

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Quadro 24 - Operação interestadual de compra e venda de tablet importado com substituição tributária

CUSTO DA COMPRA - TABLET		MVA ESTADO DE DESTINO		PREÇO DE VENDA - TABLET			
CUSTO DE COMPRA	1.270,91	MVA SP	38,73%	PV =	CUSTO	1.068,73	1.406,22
(-) ICMS - 4%	-44,53	MVA AJUSTADA	51,34%		MARK UP	0,76	
(-) ICMS ST COMPRA	-157,65						
CMV	1.068,73						
CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		PROVA REAL		CÁLCULO ICMS ST VENDA			
ICMS NA VENDA	4,00%	PV	1406,22	Base de Cálculo Inicial	1406,22		
COMISSÕES	5,00%	Impostos	-56,25	MVA ajustada	51,34%		
DESPESAS	7,00%	Custo	-1068,73	Base de Cálculo ICMS - ST	2128,18		
LUCRO	8,00%	Despesas	-98,44	Aliquota Interna	12,00%		
TOTAL	24,00%	Comissão	-70,31	Valor total do ICMS	255,38		
MARK UP	100-24	Lucro	112,50	(-) ICMS Op. Própria	56,25		
MARK UP	76% ou 0,76			Valor do ICMS-ST	199,13		
		PREÇO FINAL DE VENDA					
MVA ajustada = $(1+0,3873) \cdot (1-0,04) / (1-0,12) - 1$		PV	1.406,22				
MVA ajustada = $(1,38,73) \cdot (0,96) / (0,88) - 1$		BC ICMS ST	2.128,18				
MVA ajustada = $(1,3318 / 0,88) - 1$		(+) ICMS ST	199,13				
MVA ajustada = 1,5134-1		(=) Preço Final	1.605,36				
MVA ajustada = 51,34%							

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Neste caso, foi tomado como base para comparação o cálculo da formação do preço de venda de um tablet importado em uma operação interestadual sem incidência da Substituição Tributária. Para elaboração deste, foi composto o custo da compra, aproveitando o ICMS e formado o preço de venda com base no *mark-up*, incluindo também o ICMS no cálculo.

Posteriormente, foi realizado o cálculo da formação do preço de venda do tablet importado em uma operação interestadual com incidência da Substituição

Tributária. Neste cálculo a venda se destina ao estado de São Paulo, onde o produto é beneficiado com a aplicação de alíquota interna de 12% e cuja MVA original é 38,73%. A empresa trabalha com margem ajustada por se tratar de uma operação interestadual. Para elaborar este cálculo, constituiu-se o custo da compra, aproveitando o ICMS e foi formado o preço de venda com base no *Mark-up*, incluindo o ICMS no cálculo. A margem de lucro da operação é de 8%.

Analisando o cálculo base e fazendo um comparativo com o segundo cálculo, percebemos que o preço de venda do tablet se manteve em R\$ 1.406,22. E ainda que este produto goze de benefício no estado de São Paulo onde é tributado com alíquota de 12%, nesta operação a alíquota interestadual é de 4%, o que provoca a necessidade de ajustar a MVA para equiparar as alíquotas interna e interestadual. Com isso, foi recolhido o ICMS ST no valor de R\$ 199,13 e cobrado no total da nota de venda. Este valor representa um acréscimo de 14,16% no preço final, que totaliza R\$ 1.605,36.

Conforme também visualiza-se com este produto, nesta operação ocorre um aumento expressivo do ICMS substituição tributária decorrente da alíquota interestadual de 4%.

Todavia, conforme já informado, o que vai determinar se o impacto da substituição tributária será negativo ou não nesta operação, será o preço de revenda que o cliente da empresa irá praticar. O fisco presume que o preço de revenda dele será de R\$ 2.128,18.

Se o preço praticado por este cliente na operação subsequente for superior ao presumido pelo Fisco, o impacto será positivo, porque o ICMS pago antecipadamente foi menor do que o valor que efetivamente seria pago.

Mas como sabe-se, neste tipo de operação a alíquota de 4% aumenta consideravelmente a MVA ajustada, e por conta disso, o preço de venda que o fisco presume que será praticado na operação subsequente, comumente acaba sendo bem maior do que aquele que efetivamente será fixado.

Destarte, para não perder a venda, já que com este preço o cliente estará pagando um valor antecipado maior de ICMS, cabe a empresa diminuir sua margem de lucro para, conseqüentemente, conseguir oferecer o produto a um preço menor. E, portanto, caso isto ocorra, o impacto da substituição tributária no preço de venda será negativo.

4.3.8 Preço de venda do tablet nas operações para contribuinte do ICMS consumidor final

Abaixo, serão demonstrados os cálculos de formação do preço de venda do tablet, tomando como base para comparativo o cálculo do preço nas operações de venda de mercadorias para uso ou consumo de contribuinte do ICMS sem incidência do ICMS-ST Diferencial de Alíquotas. Neste cálculo será realizada simulação de venda para o estado do Rio de Janeiro.

Quadro 25 - Operação de compra e venda de tablet para contribuinte consumidor final sem o ICMS-ST diferencial de alíquotas

CUSTO DA COMPRA - TABLET		PREÇO DE VENDA - TABLET			
CUSTO DE COMPRA	1113,26	PV =	CUSTO	979,67	1440,69
(-) ICMS - 12%	133,59		MARK UP	0,68	
CMV	979,67				
CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		PROVA REAL			
ICMS NA VENDA	12,00%	PV	1440,69		
COMISSÕES	5,00%	ICMS	-172,88		
DESPESAS	7,00%	Custo	-979,67		
LUCRO	8,00%	Despesas	-100,85		
TOTAL	32,00%	Comissão	-72,03		
		Lucro	115,26		
MARK UP	100-32				
MARK UP	68% ou 0,68				

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Quadro 26 - Operação de compra e venda de tablet para contribuinte consumidor final com incidência do ICMS-ST diferencial de alíquotas

CUSTO DA COMPRA - TABLET		PREÇO DE VENDA - TABLET			CÁLCULO ICMS DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS		
CUSTO DE COMPRA	1258,04	PV =	CUSTO	979,67	1440,69	Base de Cálculo	1440,69
(-) ICMS - 12%	133,59		MARK UP	0,68		Aliquota Interna RJ	12,00%
(-) ICMS ST COMPRA	144,78					Fundo de combate a Pobreza	1,00%
CMV	979,67					Valor total do ICMS da Cadeia	187,29
CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		PROVA REAL			CÁLCULO ICMS DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS		
ICMS NA VENDA	12,00%	PV	1440,69		(-) ICMS Op. Própria- 12%	-172,88	
COMISSÕES	5,00%	Impostos	-172,88		Valor do ICMS Dif. Alíquotas	14,41	
DESPESAS	7,00%	Custo	-979,67				
LUCRO	8,00%	Despesas	-100,85				
TOTAL	32,00%	Comissão	-72,03				
		Lucro	115,26				
MARK UP	100-32	PREÇO FINAL DE VENDA					
MARK UP	68% ou 0,68	PV	1440,69				
		(+) Icms ST Dif. Aliq.	14,41				
		(=) Preço Final	1455,10				

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Para realização deste comparativo, foi tomado como base o cálculo da formação do preço de venda do tablet em uma operação interestadual de compra e venda normal para consumidor final sem incidência do ICMS ST Diferencial de Alíquotas. Para elaboração deste, foi composto o custo da compra, aproveitando o ICMS e formado o preço de venda com base no *Mark-up*, incluindo também o ICMS no cálculo.

Em seguida, foi realizado o cálculo da formação do preço de venda do tablet em uma operação para contribuinte do ICMS, utilizando como uso e consumo com o ICMS ST Diferencial de Alíquotas. Para isto, constituiu-se o custo da compra aproveitando o ICMS e foi formado o preço de venda com base no *Mark-up*, incluindo o ICMS no cálculo. O preço de venda foi definido de acordo com o diferencial de alíquotas.

Neste cálculo a venda se destina a contribuinte do estado do Rio de Janeiro cuja alíquota interna para o tablet classificado no NCM 8471.4190 é 12%. Neste estado, como já foi informado, é cobrado também o Fundo da Lei estadual nº 4.056/2002, fundo de combate a pobreza. Portanto soma-se aos 12%, 1% em decorrência deste fundo. A alíquota interestadual da operação é 12%. Em ambos os cálculos a empresa trabalha com margem de lucro de 8%.

Analisando o cálculo base e fazendo um comparativo com o segundo cálculo, percebe-se que o preço de venda do tablet se manteve em R\$ 1.440,69.

O que vai ocasionar o aumento no preço é o ICMS Diferencial de Alíquotas que existe para equiparar a alíquota interestadual e interna do estado de destino.

Neste caso, para ser verificado qual o tipo de impacto que a substituição tributária do ICMS causa, é preciso apurar se a compra deste produto dentro do próprio estado, não é mais barata do que a venda promovida pela empresa deste estudo de caso. Para isto foi realizada previsão do valor de compra do tablet no estado do Rio de Janeiro.

Quadro 27- Operação de venda interna de tablet para contribuinte consumidor final do estado do Rio de Janeiro

CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA- MARK UP		CUSTO DA COMPRA -TABLET	
COMISSÕES	5,00%	VALOR DA MERCADORIA	1113,26
DESPESAS	7,00%	(+) ICMS ST COMPRA	87,66
LUCRO	8,00%	CUSTO DE COMPRA	1200,92
TOTAL	20,00%		
MARK UP	100-20		
MARK UP	80 % ou 0,80		
PREÇO DE VENDA - TABLET			
PV =	$\frac{\text{CUSTO}}{\text{MARK UP}}$	$\frac{1200,92}{0,8}$	1501,15

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

A partir desta previsão realizada, constata-se que mesmo com o diferencial de alíquotas, o preço do produto da empresa estudo de caso se manteve mais atrativo que o do próprio estado do cliente que está adquirindo para consumo final, visto que o preço no Rio de Janeiro conforme visto acima é de R\$ 1.501,15 e o preço praticado pela empresa com o diferencial é de R\$ 1.455,10. Portanto, ainda que o diferencial de alíquotas provoque aumento no preço final de venda, ele não impacta de forma que o preço deixe de ser competitivo no mercado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para realização deste trabalho se fez necessário apresentar alguns conceitos sobre o Sistema Tributário Nacional, enfocando-se os princípios constitucionais e as espécies tributárias. Também, fez-se necessário abordar sobre o ICMS, o principal imposto de competência estadual, que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

A circulação de mercadorias envolve diversos sujeitos passivos nas operações até que os produtos cheguem ao consumidor final. E para o fisco acaba se tornando muito difícil fiscalizar todos estes sujeitos envolvidos nas operações. Neste contexto, surge a Substituição Tributária do ICMS.

O mecanismo da Substituição Tributária Progressiva tem como objetivo recolher o imposto devido em todas as operações subsequentes no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do fabricante, primeiro integrante da cadeia. Com isso, o adquirente, ao receber as mercadorias em seu estabelecimento, já tem o ICMS de sua competência recolhido anteriormente.

A criação da substituição tributária foi extremamente benéfica ao fisco, pois possibilitou a este uma maior arrecadação, combate de forma enérgica à sonegação e exige ínfimo esforço operacional por parte dos agentes fiscalizadores, visto que a atividade fiscal concentra-se em um número bastante reduzido de contribuintes.

Porém, para muitos empresários, estudiosos e profissionais da área, esta sistemática de arrecadação não é tão benéfica assim, isto porque a margem de contribuição estabelecida pelos estados muitas vezes não condiz com o que realmente ocorre nas empresas. A adoção deste regime também reduz o capital de giro, principalmente das indústrias, que pagam o tributo antes mesmo de receberem o valor referente à venda realizada. E, além disso, a substituição também provoca aumento no preço de venda de vários produtos de determinados segmentos. Isto tudo vem causando impactos financeiros extremamente negativos para muitas organizações.

Neste sentido, o presente trabalho buscou evidenciar o impacto que a substituição tributária do ICMS ocasiona no preço de venda de um comércio varejista de produtos de informática, localizado em Santa Catarina.

O setor de informática teve grande expansão nos últimos cinco anos e continua com boas perspectivas de crescimento, daí a necessidade de vislumbrar-se o impacto que a ST causa no preço dos produtos inerentes a ele, visto que os efeitos desta sistemática podem refletir diretamente nas vendas, influenciando, por conseguinte, no crescimento do setor.

Em decorrência das análises realizadas no estudo de caso, pode verificar-se em determinadas hipóteses, tanto impacto negativo, como positivo, isto devido a diversos fatores, dentre os quais destacam-se os benefícios concedidos aos produtos em algumas operações e a margem de lucro estabelecida pelo fisco superior ao efetivamente praticado pela empresa no mercado.

Nas vendas internas de notebooks, a substituição tributária impactou positivamente, ou seja, o preço de venda acabou se tornando mais atrativo com o regime do que sem a incidência deste. E nas vendas internas do respectivo produto para empresas do simples este resultado foi ainda mais positivo. Entretanto, nas vendas internas do tablet o impacto foi negativo para a empresa, ou seja, a substituição provocou aumento no preço de venda, principalmente em virtude da MVA estabelecida pelo fisco ser superior a efetiva margem de lucro praticada pela empresa na venda desta mercadoria. Ressalta-se que nas vendas internas do tablet para empresa do simples, o efeito no preço é positivo em razão da redução de 70% da MVA.

Nas operações interestaduais, tanto nas vendas do notebook quanto do tablet o preço de venda formado foi idêntico nas operações com incidência da substituição e sem incidência desta. Entretanto, nas vendas sujeitas a este regime, é acrescido ao preço o valor do ICMS-ST. Se o contribuinte adquirente dos produtos for revender a um preço menor que o estipulado pelo fisco o impacto será negativo, caso contrário, verificar-se-á efeito positivo. Ressalta-se que nas operações interestaduais com produtos importados as chances de um impacto negativo são maiores devido ao aumento expressivo do ICMS substituição tributária decorrente da alíquota interestadual de 4%, aplicável na operação.

Nas vendas para contribuinte consumidor final o impacto verificado para ambos os produtos foi positivo, visto que no comparativo com o preço de venda praticado nas operações internas no estado do adquirente das mercadorias, os preços do notebook e tablet da empresa estudo de caso acabaram sendo mais

atrativos, ou seja, o ICMS ST diferencial de alíquotas não provocou aumento nos preços de vendas de forma que estes perdessem a competitividade no mercado.

Diante disto, os empresários e os profissionais contábeis devem realizar um eficiente planejamento tributário, analisando onde a substituição tributária mais afeta a empresa e procurar formas de minimizar estes efeitos. Para a empresa deste estudo de caso, constatou-se que nas vendas internas com notebook, nas vendas internas de ambos os produtos para empresas do simples nacional e nas vendas de ambos os produtos para consumidor final a empresa é beneficiada pela substituição tributária, que impacta positivamente no preço destas mercadorias. Portanto, cabe a empresa investir neste tipo de operação que sabe que lhe é mais vantajosa.

Assim, também, vislumbra-se a figura essencial do contador, que vai realizar todo este estudo dos impactos tributários e financeiros e encontrar as melhores alternativas para que a empresa se mantenha saudável e bem estruturada no mercado, mesmo com as constantes mudanças na legislação e com os rigorosos mecanismos de fiscalização criados pelos Estados.

REFERÊNCIAS

- ABINEE. **Avaliação Setorial** - 4º Trimestre 2012. 2013. Disponível em: <<http://www.abinee.org.br/abinee/decon/decon11.htm>> Acesso em: 13 set. 2013.
- AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas** (doutrina e jurisprudência). Niterói, RJ: Impetus, 2007. 177 p.
- ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução a metodologia do trabalho científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 174 p.
- ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007. 456 p.
- BARRETO, Aires; BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. 271 p.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. 727p.
- BERNARDI, Luiz Antonio. **Manual de formação de preços: políticas, estratégias e fundamentos**. 3. ed São Paulo: Atlas. 277 p.
- BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. 1. ed Curitiba: Juruá, 2006. 291p
- BOLETIM IOB: **Manual de procedimentos: ICMS - IPI E OUTROS**. São Paulo: IOB, 2012.
- BRASIL. **Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967**. Estabelece para os Estados e Municípios uma política comum em matéria do imposto de circulação de mercadorias. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-34-66.htm> Acesso em: 01 set. 2013.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 01 maio 2013.
- BRASIL. **Convênio ICMS nº 35 de 01 de abril de 2011**. Dispõe sobre a aplicação da MVA ST original nas operações interestaduais por contribuinte que recolhe o ICMS nos termos da Lei Complementar nº 123/06. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2011/cv035_11.htm> Acesso em: 01 set. 2013.
- BRASIL. **Decreto nº 5.602, de 6 de dezembro de 2005 e alterações posteriores**. Regulamenta o Programa de Inclusão Digital instituído pela Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2005/dec5602.htm>> Acesso em: 06 out. 2013.

BRASIL. **Emenda Complementar nº 18 de 1965**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm> Acesso em: 01 maio 2013.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993**. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm>
Acesso em: 01 set. 2013.

BRASIL. **Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>Acesso em: 01 maio 2013.

BRASIL. **Resolução Nº 13, DE 2012**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Disponível em:
<<http://www.fazenda.gov.br/confaz/frameset.asp?pagina=confaz/diversos/ResolucaoSenado/ResolucaoSenado.asp>>Acesso em: 01 set. 2013.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12C e excel. 3.ed.São Paulo: Atlas, 2004. 551 p.

BURATO, Lani. **Sysdata- 20 anos de uma história de sucesso**. Jornal Panorama, 2011. Disponível em:<<http://panorama.sc/sysdata-20-anos-de-uma-historia-de-sucesso/>> Acesso em: 14 set. 2013.

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

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2002. 375 p.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SERVIÇOS. **Panorama Setorial**:Processamento de Dados. 2010.Disponível em:<http://www.cnserVICOS.org.br/DOCUMENTOS/ECONOMIA/001/ANALISE_SETORIAL_TI.PDF> Acesso em: 13 set. 2013.

COPOLILLO, Diana Paula Cordeiro Rodrigues. **ICMS incidente sobre petróleo e seus derivados**. Pós - Graduação "Lato Sensu". Projeto A Vez do Mestre. Universidade Candido Mendes, Rio de Janeiro,2006. Disponível em:<<http://www.avm.edu.br/monopdf/41/DIANA%20PAULA%20CORDEIRO%20RODRIGUES%20COPOLILLO.pdf>>Acesso em: 17 abr. 2013

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 3.ed São Paulo: Atlas, 2004. 322 p.

DELLAGNELO, José Aleixo; PANTZIER, Helge Detlev. **Direito tributário**: princípios e conceitos à luz da CF/88 e CTN. Curitiba, PR: Juruá, 2002. 237 p.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DO AMARAL, Gilberto Luiz; OLENIKE, João Eloi; DO AMARAL, Letícia Mary Fernandes. **Carga Tributária Brasileira 2012**. Instituto Brasileiro De Planejamento Tributário (IBPT), 2013. Disponível em :
<<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/559/CargaTributaria2012IBPT.pdf>>Acesso em: 17 abr. 2013

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 376 p.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 3.ed. rev., atual. com a reforma tributária. São Paulo: Atlas, 2004. 174 p.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988**: tributação progressiva. 3. ed. rev. e atual. até a EC 53/06 Curitiba, PR: Juruá, 2008. 399 p.

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.

MARIANO, Antonio Paulo; WERNECK, Raphael; BEZZERRA, Santa Regina Alencar. **Substituição Tributária no ICMS**: aspectos jurídicos e práticos. 2 ed. São Paulo: IOB, 2008. 264 p.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. 2. ed São Paulo: Atlas, 2007. 118 p.

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

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. rev. e ampl São Paulo: Atlas, 1999. 334p.

RICMS-SC. **Regulamento do ICMS**. Decreto Lei 2.870/2001. Disponível em:
<http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html.>Acesso em: 01 de maio 2013.

RICMS-SP. **Regulamento do ICMS**.Decreto nº. 45.490, de 30 de Novembro de 2000.Disponível em:<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut.>Acesso em: 18 de out. 2013.

RIO DE JANEIRO. **Decreto n.º 27.308 de 20 de outubro de 2000**. Reduz a base de cálculo do ICMS nas operações internas e de importação realizadas com produtos

de informática que menciona. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/legislacao/legislacao-estadual-navigation/coluna1/menu_legislacao_decretos/Decretos-Tributaria?_afLoop=122945379122000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A81044&_adf.ctrl-state=894d4p3ay_236>. Acesso em: 18 de out. 2013.

RIO DE JANEIRO. **Lei n.º 4.056 de 30 de dezembro de 2002.** Autoriza o poder executivo a instituir no exercício de 2003, o fundo estadual de combate à pobreza e às desigualdades sociais, em obediência à Emenda Constitucional nacional nº 31, de 14/12/2000, que alterou o ato das disposições constitucionais transitórias, introduzindo o artigo 82 que cria o fundo estadual de combate e erradicação da pobreza. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/69d90307244602bb032567e800668618/554072cab7530f9683256ca00048d4dd?OpenDocument&ExpandSection=-2>>. Acesso em: 18 de out. 2013.

SÃO PAULO. **Resolução SF-31, de 30-6-2008.** Aprova a relação de produtos da indústria de processamento eletrônico de dados de que trata o inciso V do artigo 54 do Regulamento do ICMS e dá outras providências. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 18 de out. 2013

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE SANTA CATARINA. **Cartilha da Substituição Tributária** (atualizado em 01/10/2012). 2013. Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br/servicos-orientacoes/diat/substituicao-tributaria-aplicativo-de-calculo-e-orientacoes>>. Acesso em: 01 maio 2013.

SANTOS, Antonio Raimundo dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento.** 6.ed. rev. (conforme NBR 14724:2002) Rio de Janeiro: DP & A, 2004. 166 p.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 231 p.