

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC**

**CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ADRIELE BONFANTE COLOMBO**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS DE SANTA CATARINA: UM ESTUDO  
SOBRE O IMPACTO FINANCEIRO EM UMA EMPRESA OPTANTE PELO  
SIMPLES NACIONAL**

**CRICIÚMA**

**2015**

**ADRIELE BONFANTE COLOMBO**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS DE SANTA CATARINA: UM ESTUDO  
SOBRE O IMPACTO FINANCEIRO EM UMA EMPRESA OPTANTE PELO  
SIMPLES NACIONAL**

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. Everton Perin

**CRICIÚMA**

**2015**

**ADRIELE BONFANTE COLOMBO**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS DE SANTA CATARINA: UM ESTUDO  
SOBRE O IMPACTO FINANCEIRO EM UMA EMPRESA OPTANTE PELO  
SIMPLES NACIONAL**

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, 02 de Julho de 2015.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Esp. Everton Perin - Orientador

---

Prof<sup>a</sup>. Esp. Roberta Martins - Examinadora

**Dedico este trabalho aos meus pais pelo carinho prestado e pelos valores ensinados, base de toda minha educação.**

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente e acima de tudo a Deus, que sempre se fez presente guiando-me e protegendo-me. Obrigada por todas as conquistas, pelos bons momentos, pela saúde, por sempre me dar forças nestes quatro anos e meio de curso.

Aos meus pais, Sirlei e Ascendino, que sempre estiveram ao meu lado e nunca mediram esforços para me ver bem. Obrigada por sempre estarem presentes nesta caminhada, mesmo nos momentos em que tudo parecia dar errado. Vocês são exemplos que eu sempre vou seguir.

A minha irmã Daiane, que sempre se dispôs a estar ao meu lado, obrigada por toda ajuda prestada. Estendo este agradecimento ao meu cunhado Luca, que sempre se fez presente nestes anos.

Ao meu namorado Fernando, por todo amor, compreensão e principalmente por todo incentivo nas horas mais angustiantes. Obrigada por ser meu apoio e por me dar forças mesmo quando o cansaço parecia ser maior que a vontade de vencer.

Ao meu professor orientador Everton Perin, por compartilhar todo seu conhecimento e experiência na realização deste trabalho.

Ao professor Tiago Stock (*in memoriam*), o qual deu a ideia inicial desta pesquisa e participou do início da elaboração da mesma. Exemplo de vida, de força e superação.

Aos amigos Bruno e Camila, pela amizade sincera. Companheiros de vida, os quais estiveram presentes nessa jornada. As amigas Josiana, Juliana e Kelen que contribuíram de forma essencial para a conclusão desta etapa. Obrigada por cada palavra amiga, pelo incentivo e ajuda nos momentos mais desanimadores. Vocês fazem parte desta conquista.

A todos os professores do Curso de Ciências Contábeis pelas trocas de conhecimento, que sem dúvida foram de extrema importância no decorrer do curso.

Aos colegas de trabalho, que não mediram esforços para ajudar no decorrer do curso, dividindo experiências e prestando auxílio nos momentos difíceis.

Enfim, a todos que direta ou indiretamente me ajudaram para que este sonho se tornasse realidade.

**“Cada sonho que você deixa pra trás, é um  
pedaço do seu futuro que deixa de existir.”**

**Steve Jobs**

## RESUMO

COLOMBO, Adriele Bonfante. **Substituição Tributária do ICMS de Santa Catarina: Um estudo sobre o impacto financeiro em uma empresa optante pelo Simples Nacional**. 2015. 59 p. Orientador: Prof. Esp. Everton Perin. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

Com o intuito de analisar o impacto financeiro que o mecanismo da Substituição Tributária causa na carga tributária das empresas optantes pelo Simples Nacional, o presente estudo buscou referências teóricas aos conceitos pertinentes ligados ao tema. Primeiramente evidenciou-se aspectos relevantes relacionados ao Sistema Tributário Nacional, além disso, foi necessário a evidência de alguns conceitos no que tange ao regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido destinado as Micro e Pequenas Empresas, o Simples Nacional, para por fim destacar definições relacionadas a Substituição Tributária do ICMS de Santa Catarina. Os procedimentos metodológicos utilizados para execução deste trabalho incluíram uma abordagem qualitativa com pesquisa bibliográfica, tendo vista a vasta legislação tributária brasileira. Por fim, realizou-se um estudo de caso, junto a uma empresa Comercial do ramo de Materiais de Construção, a qual é optante pelo Simples Nacional. Destaca-se que parte significativa dos itens comercializados pela empresa estão sujeitos a incidência da Substituição Tributária. Diante disso selecionou-se três produtos com grande representatividade no faturamento total da mesma. O estudo conseguiu atingir os objetivos estabelecidos, evidenciado o impacto financeiro que o ICMS ST causa na carga tributária dos itens comercializados pela empresa estudada.

Palavras-Chave: ICMS. Substituição Tributária. Simples Nacional.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Substituição Tributária das operações antecedentes .....	28
Figura 2 - Substituição Tributária das operações subsequentes.....	29
Figura 3 - Substituição Tributária das operações subsequentes com destino a outra UF .....	30
Figura 4 - Substituição Tributária nas operações concomitantes.....	30
Figura 5 - Esquema gráfico de venda de mercadorias de substituído enquadrado no Simples Nacional para empresa em regime normal de apuração .....	38
Figura 6 - Esquema a gráfico de venda de mercadorias de substituído enquadrado em regime normal de apuração para empresa do Simples Nacional .....	39



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Classificação por Número de Funcionários - SEBRAE .....	20
Quadro 2 - Classificação pela Receita Operacional - BNDES .....	20
Quadro 3 - Cronologia das Leis.....	21
Quadro 4 - Fórmula MVA Ajustava.....	35
Quadro 5 - Exemplo de cálculo MVA Ajustava.....	35
Quadro 6 - Fórmula de cálculo ICMS ST .....	38
Quadro 7 - NCM itens selecionados para o Estudo .....	47
Quadro 8 - Margem de Valor Agregado praticada pela empresa pesquisada.....	49

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Composição da base de cálculo do ICMS ST .....	33
Tabela 2 - Cálculo do Diferencial de Alíquota quando a mercadoria é destinada à integração ao ativo imobilizado ou ao uso ou consumo do substituído.....	40
Tabela 3 - Receita auferida no ano de 2013 .....	47
Tabela 4 - Compras no ano de 2013.....	48
Tabela 5 - Margens de Valor Agregado .....	49
Tabela 6 - ICMS ST sobre as compra .....	50
Tabela 7 - Vendas.....	50
Tabela 8 - Recolhimento do ICMS por meio do Simples Nacional.....	51
Tabela 9 - Demais tributos recolhidos pelo Simples Nacional.....	51
Tabela 10 - Carga Tributária .....	52
Tabela 11 - Total de tributos que seriam recolhidos SN, caso a empresa não estivesse sujeita ao ST .....	52
Tabela 12 - Comparativo entre as duas formas de apuração .....	52
Tabela 13 – Amostragem MVA praticada no mercado.....	53
Tabela 14 - MVA estabelecida pelo Fisco x MVA praticada no mercado local.....	53
Tabela 15 - Inadimplência .....	54

## LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E SÍMBOLOS

§	Parágrafo
ALQ	Alíquota
ART	Artigo
BC	Base de Cálculo
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CEBRAE	Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa
CF	Constituição Federal
CGSN	Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPP	Contribuição Patronal Previdenciária
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DARE SC	Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais de Santa Catarina
EPP	Empresa de Pequeno Porte
GNRE	Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
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
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LC	Lei Complementar
ME	Micro Empresa
MPE	Micro e Pequena Empresa
MVA	Margem de Valor Agregado
NCM	Nomenclatura Comum do MERCOSUL
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programas de Integração Social
RICMS-SC	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
SC	Santa Catarina
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SEFAZ SC	Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina
SEF SC	Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina
SP	São Paulo
ST	Substituição Tributária

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	14
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	14
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA .....	15
1.3 JUSTIFICATIVA .....	16
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	18
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	18
<b>2.1.1 Carga Tributária</b> .....	19
2.2 MICRO E PEQUENAS EMPRESAS .....	20
<b>2.2.1 Contexto Histórico</b> .....	21
<b>2.2.2 Lei Complementar 123/2006 – Aspectos Introdutórios</b> .....	22
2.2.2.1 Simples Nacional.....	23
2.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS .....	24
<b>2.3.1 Convênios e Protocolos</b> .....	26
<b>2.3.2 Sujeitos da obrigação tributária</b> .....	26
<b>2.3.3 Modalidades de Substituição Tributária</b> .....	27
2.3.3.1 Substituição Tributária nas operações antecedentes .....	27
2.3.3.2 Substituição Tributária nas operações subsequentes .....	28
2.3.3.3 Substituição Tributária nas operações concomitantes .....	30
<b>2.3.4 Mercadorias Sujeitas ao mecanismo de ST em Santa Catarina</b> .....	31
<b>2.3.5 Base de Cálculo</b> .....	32
<b>2.3.6 Margem de valor agregado</b> .....	34
2.3.6.1 MVA ajustada .....	34
2.3.6.2 Decreto 3.467 .....	36
<b>2.3.7 Alíquotas</b> .....	37
<b>2.3.8 Cálculo</b> .....	37
2.3.8.1 Substituído enquadrado no Simples Nacional que revenda mercadoria para .....	38
..... empresa em regime normal de apuração.....	38
2.3.8.2 Substituído que adquirir mercadoria com MVA integral e efetuar operação..	39
com destino à empresa optante pelo Simples Nacional.....	39
2.3.8.3 Mercadoria destinada à integração no ativo imobilizado ou uso e consumo.	40
<b>2.3.9 Recolhimento</b> .....	40

<b>2.3.10 Pagamento</b> .....	41
<b>2.3.11 Direito ao crédito</b> .....	42
<b>2.3.12 Ressarcimento</b> .....	43
<b>2.3.13 Restituição</b> .....	43
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	44
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	44
3.2 PROCEDIMENTOS PARA REALIZAÇÃO DO ESTUDO DE CASO .....	45
<b>4 ESTUDO DE CASO</b> .....	46
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	46
4.2 PREMISSAS UTILIZADAS.....	46
4.3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS .....	49
4.4 MARGEM DE VALOR AGREGADO .....	53
4.4 VENDAS INADIMPLENTES.....	54
4.5 ANÁLISE DO REFLEXO FINANCEIRO .....	54
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	56
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	58

## 1 INTRODUÇÃO

Com o intuito de verificar o impacto financeiro do mecanismo da Substituição Tributária perante as Micro e Pequenas Empresas, este capítulo apresentará inicialmente o tema e o problema deste estudo, focando no reflexo financeiro que o ICMS ST causa para as empresas optantes pelo Simples Nacional. Abaixo, explana-se sobre os objetivos gerais e específicos, os quais se pretende alcançar com esta pesquisa. Em seguida, discorre-se sobre a justificativa da pesquisa, por meio da qual evidencia-se sobre a importância do tema.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

No atual cenário socioeconômico, as mudanças ocorrem em velocidade acelerada, impulsionadas pelo alto nível de avanços tecnológicos o que permite a troca de informações em tempo real. A expansão capitalista ocasiona o crescente processo de integração entre os mercados, ultrapassando fronteiras e encurtando a distância entre os Países. Tal situação provoca o aumento da competitividade entre as empresas, fazendo com que estas permaneçam em constante aprimoramento, buscando sempre reduzir seus desembolsos e maximizar seus Lucros. Com esse processo de integração, sentiu-se a necessidade de reestruturação das empresas, afim de adequar-se a estes novos cenários e estarem aptas a competir. Com isso, as grandes empresas expandiram-se no mercado, fidelizando parcerias e ampliando seus negócios. Por outro lado as Pequenas Empresas que não possuem estrutura para seguir as tendências do mercado acabam recuando e ficando para trás destes avanços.

Surge então a necessidade de incentivos para que estas continuem fortemente do mercado, atuando como geração de empregos e motivando o espírito empreendedor na sociedade. No Brasil diversos programas de apoio e incentivo a esta parcela de empresas tem sido lançados, afim de colocá-las em condições de competir. Um dos programas de incentivo mais evidentes hoje trata-se do Simples Nacional, o qual traz uma forma simples de tributação para as Micro Empresas e Empresas de Pequeno Porte, possibilitando o recolhimento de oito tributos em uma única Guia, a DAS - Documento de Arrecadação do Simples.

A carga Tributária Brasileira é considerada uma das mais elevadas atualmente e isto faz com que as empresas tenham que desembolsar um alto valor para cumprir suas obrigações com o Fisco. Este cenário muitas vezes faz com que estas deixem de cumprir suas obrigações tributárias, privando-se do pagamento de alguns impostos. Diante desta omissão por parte das empresas, surge a necessidade da criação de alguns mecanismos que garantam a arrecadação destes impostos. O regime de Substituição Tributária do ICMS, Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação, é um exemplo de 'garantia' de arrecadação do imposto em questão, onde, para alguns produtos, o Fisco institui um Substituto que recolherá o ICMS devido no lugar do Substituído, assim diminui-se consideravelmente o número de contribuintes a serem fiscalizados. Por outro lado, a Substituição Tributária acaba tirando algumas vantagens do Simples Nacional, uma vez que aumenta a carga tributária das empresas optantes por este regime. Tem-se um grande objeto de estudo, onde por um lado incentiva-se a permanência das Pequenas Empresas no mercado, por outro estas mesmas empresas acabam dobrando a sua carga tributária, mediante o mecanismo de Substituição Tributária.

Diante do exposto, propõe-se o seguinte problema de pesquisa: Qual o impacto financeiro que o ICMS Substituição Tributária causa para as empresas optantes pelo Simples Nacional?

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral desta pesquisa consiste em analisar o impacto financeiro que o ICMS ST causa para as empresas optantes pelo Simples Nacional. Para isso, delimitou-se os seguintes objetivos específicos:

- ✓ Explicar sobre os conceitos pertinentes na Legislação do ICMS Substituição Tributária de Santa Catarina;
- ✓ Demonstrar o Sistema de Tributação das Micro e Pequenas Empresas (Simples Nacional); e
- ✓ Evidenciar o impacto financeiro da cobrança do ICMS Substituição Tributária em uma empresa de Materiais de Construção tributada pelo Simples Nacional.



### 1.3 JUSTIFICATIVA

Este estudo justifica-se por tratar de um tema relevante no meio empresarial, o qual deve ser observado atentamente pelas empresas. O Brasil possui uma carga tributária elevada, e vem aumentando cada vez mais ao passar dos anos, isso se dá ao fato de que o Estado necessita de recursos para cumprir com seus deveres perante a sociedade. Hoje, dentre os tributos que as organizações devem recolher, sejam eles Federais, Estaduais ou Municipais, o ICMS trata-se do tributo que gera uma maior arrecadação aos Estados, e ainda trata-se do tributo que possui uma legislação de maior complexidade e gera maiores dúvidas em relação ao seu recolhimento por parte das organizações. Mediante ao fato de que o referido imposto incide em todas as etapas de circulação da mercadoria, tem-se um número elevado de contribuintes que deverão efetuar o recolhimento deste tributo. Diante disso, surge o regime de Substituição Tributária, onde o recolhimento do ICMS passa a ser obrigação de um terceiro, o qual não teve ligação direta com o fato gerador, porém, é atribuído por Lei como responsável pelo recolhimento do imposto. Mediante isso, reduz-se consideravelmente o número de contribuintes a serem fiscalizados, uma vez que a obrigação pelo recolhimento do ICMS concentra-se em um único contribuinte, normalmente o primeiro da cadeia de circulação.

Hoje além dos gastos ligados diretamente a produção, a carga tributária que afeta o caixa da empresa é de extrema importância e exige um estudo claro e preciso. O planejamento tributário é essencial para o bom andamento da empresa, podendo prevenir possíveis gastos desnecessários, assim como maneiras alternativas que tragam maior benefício a empresa. Esta alta carga tributária acaba afetando Empresas de Pequeno e Médio Porte (SN) de forma negativa fazendo com que as mesmas tenham que desembolsar altos valores e muitas vezes acabem deixando de exercer suas atividades por falta de recursos. Ressalta-se a importância de que os profissionais de Contabilidade possuam um profundo conhecimento tributário, afim de optarem por melhores alternativas para a gestão da empresa, além disso, devem estar sempre atualizados mediante a legislação podendo auxiliar os gestores na tomada de decisões.

Justifica-se este estudo também pelo fato de possuir significativa contribuição teórica, abordando conceitos referentes à área fiscal e tributária, tendo

como principal foco o ICMS, imposto que gera grandes dúvidas pelos usuários em geral. Baseando-se na legislação do ICMS do Estado de Santa Catarina, trará definições relevantes, auxiliando no entendimento deste assunto que possui uma alta complexidade. Já a contribuição deste trabalho para a sociedade, dar-se ao fato de que o mercado esta cada vez mais desenvolvido, sendo assim, há a necessidade de um entrosamento por parte de todas as empresas que ocupam uma parcela deste cenário.

De modo geral, justifica-se a importância desta pesquisa a apresentação de um estudo que demonstre o impacto financeiro que o mecanismo da Substituição Tributária causa para as empresas optantes pelo Simples Nacional. Conhecendo este assunto, o profissional de Contabilidade irá optar por maneiras mais eficazes de gerir os tributos e seus reflexos na organização, visando diminuir este impacto, e assim a empresa poderá continuar atuando no mercado, de forma competitiva, gerando empregos e contribuindo para o desenvolvimento econômico e social da região na qual está inserida.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo está fundamentado com o intuito de explicar sobre a Substituição Tributária do ICMS de Santa Catarina. Primeiramente, aborda-se sobre o Sistema Tributário Nacional, descrevendo sobre a carga tributária que incide sobre as operações das empresas. Em seguida discorre-se sobre as Micro e Pequenas Empresas optantes pelo Simples Nacional. Por fim, elucidam-se os conceitos legais da tributação do ICMS em Santa Catarina por meio da Substituição Tributária.

### 2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Os bens e serviços públicos são financiados, em sua maior parte, pelos tributos arrecadados pelo Governo. Pêgas (2007, p. 20), afirma que “a receita proveniente da arrecadação de tributos representa a principal fonte de geração de recursos para o Estado”. Estes tributos, suas alíquotas, fatos geradores, bases de cálculos dentre outros aspectos encontram-se previstos em Leis as quais servem de preceitos para a sociedade e regulam o Sistema Tributário Nacional. Este por sua vez, encontra-se disposto na Constituição Federal de 1988, dentre os Artigos 145 a 162, assim como em Leis Complementares, e esta disposto a fim de garantir ao Estado recursos para gerir suas atividades. Neto (2001, p. 20), diz que “o Sistema Tributário Nacional trata-se de um conjunto de normas que regulam a atividade tributária do Estado”.

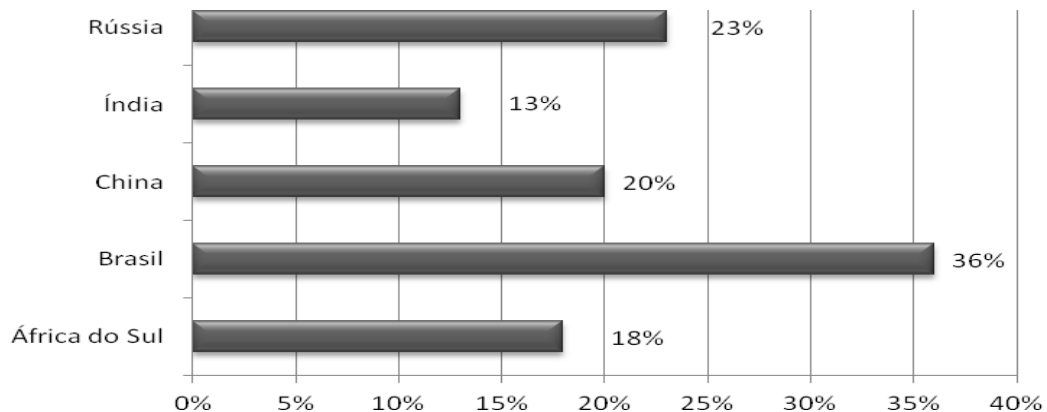
Logo, o Sistema Tributário Nacional é formado por um conjunto de normas pré estabelecidas, no que diz respeito à arrecadação de tributos em âmbito Federal, Estadual e Municipal, visando à obtenção de recursos para manutenção dos serviços públicos. Estes tributos são pagos por pessoas físicas e jurídicas que praticam determinado fato gerador e assim tornam-se obrigadas por Lei a efetuar o recolhimento do imposto. Borges (2000, p. 13), diz que “a significativa relevância da área de tributos no universo dos negócios vem exigindo da alta gerência das empresas uma eficaz gestão das obrigações tributárias”. Pêgas (2007, p. 23), afirma que a elevada carga tributária juntamente com o crescente processo de globalização, faz com que as empresas tenham um planejamento tributário correto e preciso. Deste modo, é necessário que os gestores das empresas disponham de um

adequado planejamento tributário, evitando desembolsos desnecessários e perdas para a organização.

### 2.1.1 Carga Tributária

Pêgas (2007, p. 20), afirma que a carga tributária diz respeito a parcela retirada da economia com a finalidade de pagamento de tributos a União, Estados e Municípios. Assim, ao falar de carga tributária refere-se aos impostos, taxas e contribuições pagas aos entes federativos. Já Borges (2000, p. 10), diz que “todos sabem que a carga tributária brasileira é a maior dos países emergentes”. Segundo dados divulgados pela Receita Federal, no ano de 2014 a arrecadação de impostos somou R\$ 1.851.576.510.169,00, representando um aumento de 9% quando comparado ao ano de 2013, onde arrecadou-se R\$ 1.701.643.106.964,90. O Gráfico 1 demonstra o resultado de uma pesquisa realizada pelo IBPT, Instituto Brasileiro de Pesquisa e Tributação, a qual traz um comparativo entre cinco países, demonstrando o percentual da carga tributária em relação ao PIB.

Gráfico 1 – Carga Tributária em relação ao PIB



Fonte: IBPT

Estes tributos são pagos por pessoas físicas e jurídicas que praticam determinado fato gerador e com isso estão obrigadas por Lei a efetuar o recolhimento do imposto. Atualmente, as Micro e Pequenas Empresas representam uma significativa parcela do total de empresas existentes no mercado. Segundo a pesquisa Anuário do Trabalho, realizada pelo SEBRAE (2012), hoje as MPEs exercem papel fundamental na economia do País, sendo que no ano 2012, foram

responsáveis por 99% dos estabelecimentos, 51,7% dos empregos privados não agrícolas formais no país e quase 40% da massa de salários.

## 2.2 MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

As Micro e Pequenas Empresas representam uma significativa parcela no total de empresas existentes. Porém, estas por serem menores que as demais, possuem algumas desvantagens no mercado, como a Substituição Tributária do ICMS que aumenta a carga tributária das mesmas. Na legislação, a definição de MPE encontra-se no Art. 3 da Lei Complementar 123, onde define-se Microempresa aquela que aufera no ano calendário receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 e Empresa de Pequeno Porte aquela que aufera receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00. Já o SEBRAE, Serviço Brasileiro de Apoio as Micro e Pequenas Empresas, define o porte das empresas utilizando como critério o número de empregados, conforme apresenta o Quadro 1:

Quadro 1 - Classificação por Número de Funcionários - SEBRAE

CLASSIFICAÇÃO	Nº DE FUNCIONÁRIOS - INDÚSTRIA	Nº DE FUNCIONÁRIOS - COMÉRCIO E SERVIÇOS
Micro	Até 19	Até 9
Pequena	0 a 99	10 a 49
Média	100 a 499	50 a 99
Grande	500	100

Fonte: SEBRAE (2014)

Já o BNDES, Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, adota o critério baseado na receita operacional bruta anual, conforme demonstra o Quadro 2:

Quadro 2 - Classificação pela Receita Operacional - BNDES

CLASSIFICAÇÃO	RECEITA OPERACIONAL BRUTA ANUAL
Micro	Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões
Pequena	Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões
Média	Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões
Grande	Maior que R\$ 300 milhões

Fonte: BNDES (2014)

Porém, a definição legalmente aceita trata-se da LC 123 citada anteriormente. Antes da promulgação desta Lei, percebe-se a existência de algumas outras Leis que já traziam a definição e o enquadramento destas empresas. Além disso, buscavam o tratamento diferenciado as MPEs, como a Lei 7.256 a qual trouxe o primeiro Estatuto das Micro e Pequenas Empresas.

### 2.2.1 Contexto Histórico

A seguir, por meio do Quadro 3, tem-se um demonstrativo da cronologia das Leis para as Micro e Pequenas Empresas.

Quadro 3 - Cronologia das Leis

ANO	LEI	DESCRIÇÃO
1972	CEBRAE	Assistência às pequenas e médias empresas, em aspectos tecnológicos, econômicos, financeiros e administrativos.
1984	Lei 7.256 – Estatuto da Micro Empresa	Estabelece normas integrantes do Estatuto da Micro e Pequenas Empresas, relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido.
1988	Constituição Federal	Tratamento diferenciado e favorecido para a Micro e Pequenas empresas.
1996	Lei 9.317	Criação do Simples Federal – Possibilidade de recolhimento de tributos e contribuições Federais, mediante percentual aplicado sobre o faturamento mensal.
2006	Lei Complementar 123	Criação do Simples Nacional. - Possibilidade de recolhimento de oito tributos através de uma única mediante aplicação de percentual aplicado sobre o faturamento acumulado dos últimos doze meses.
2014	Lei Complementar 147	Universalização do Simples Nacional, blindagem do Micro empreendedor Individual, regramento da Substituição Tributária.

Fonte: Elaborado pela Autora (2015)

De acordo com pesquisas realizadas pelo SEBRAE, entre os anos de 2000 e 2005, das Micro e Pequenas Empresas existentes, muitas encontravam-se na informalidade e até mesmo deixavam de existir no primeiro ano de vida, em virtude da complexidade e da alta carga tributária oferecida pelos regimes de tributação. Mediante este cenário, havia constantes buscas por tratamentos diferenciados para esta parcela do mercado. Pêgas (2007, p. 539), diz que “este tratamento diferenciado se justifica principalmente pelo elevado custo fixo destas empresas, fazendo com que elas precisem de um tratamento diferenciado para competirem no mercado cada vez mais globalizado”. No ano de 2006 houve a

aprovação da Lei Complementar 123, a qual ficou conhecida como a Lei Geral das MPEs e trouxe diversos benefícios para esta classe de empresas.

### **2.2.2 Lei Complementar 123/2006 – Aspectos Introdutórios**

O cenário das MPEs trazia preocupação para alguns empresários empenhados em manter suas empresas no mercado. Em 2006 houve a publicação da Lei Complementar 123, a qual proporcionou as Micro e Pequenas Empresas benefícios não somente no aspecto tributário mas também no cumprimento das obrigações acessórias e com relação ao acesso ao mercado. Com vigência a partir de 1º de janeiro de 2007, a referida Lei revogou as Leis 9.317/1996 e 9.841/1999, que tratavam do Simples Federal e do Estatuto das ME e EPP, respectivamente. Em seus Arts. 25 e 26 a LC 123, discorre sobre as obrigações acessórias para as Micro e Pequenas Empresas,

Art. 25. A microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração única e simplificada de informações sócio econômicas e fiscais, que deverá ser disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados prazo e modelo aprovados pelo CGSN e observado o disposto no § 15-A do art. 18.

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

II - manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o Art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

O CGSN, Conselho Gestor do Simples Nacional, por meio do Decreto 94/2011 define quais as obrigações acessórias as empresas optantes pelo Simples Nacional devem adotar. O referido Decreto, em seu art. 61, explana que as empresas optantes pelo Simples Nacional deverão adotar os seguintes registros: Livro Caixa, onde deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e bancária; Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário, quando contribuinte do ICMS; Livro Registro de Entradas, modelo 1 ou 1-A, destinado à escrituração dos documentos fiscais relativos às entradas de mercadorias ou bens e às aquisições de serviços de transporte e de comunicação efetuadas a qualquer título pelo estabelecimento; Livro Registro dos Serviços Prestados e Tomados, destinado ao

registro dos documentos fiscais relativos aos serviços prestados e tomados sujeitos ao ISS; Livro de Registro de Entrada e Saída de Selo de Controle, caso exigível pela legislação do IPI. Já com relação ao acesso ao mercado a LC 123, define dentre seus Artigos 42 a 49 o tratamento diferenciado e favorecido das MPEs perante as demais. A referida Lei determina que deverá haver licitações públicas destinadas exclusivamente as MPEs, sendo assim haverá uma redução considerável nos participantes, aumentando as chances de acesso desta parcela do mercado, e, além disso, conforme disposto no Art. 44 da LC 123 será assegurada, como critério de desempate, preferência de contratação para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

No que diz respeito ao aspecto tributário, o principal benefício trazido foi o Simples Nacional, o qual trata-se de um programa de incentivo as MPEs, possibilitando o recolhimento de oito tributos mediante um percentual aplicado sobre a receita. Conforme disposto no Art. 12 da LC 123, “fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional”.

#### 2.2.2.1 Simples Nacional

Criado no ano de 2006 o Simples Nacional trata-se de um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido destinados as Micro e Pequenas Empresas. Surgiu com base no Simples Federal e trouxe significativas mudanças para as MPEs. Pêgas (2007, p. 541), diz que “o regime simplificado destina-se a buscar um ambiente mais competitivo entre grandes e pequenas empresas e não a conceder privilégios a determinado grupo.” Ainda, Pêgas (2007, p. 541), afirma que por terem uma grande importância para a sociedade, como por exemplo na geração de empregos, o desembolso destas empresas para cumprir as obrigações tributária deve ser minimizado, de tal modo que não afete a sua sobrevivência.

A primeira mudança que o Simples Nacional trouxe diz respeito ao enquadramento das empresas como MEs e EPPs. Outra mudança trata-se das alíquotas utilizadas, no Simples Federal este percentual dependia do valor que a empresa faturava mensalmente. Já no Simples Nacional o faturamento considerado é o faturamento acumulado dos últimos doze meses. Além disso, o Simples Federal não abrangia o ICMS e o ISS, já com a promulgação da LC 123 estes impostos



passaram a fazer parte do Simples Nacional. As MPEs não estão obrigadas por Lei a aderir ao Simples Nacional, entretanto uma vez optante por este regime, a adoção é irreversível para o ano calendário. Ressalta-se que mesmo sendo destinado as MPEs, somente este requisito não garante o diferimento pela opção por este regime, é necessário observar algumas condições constantes na LC 123, tais como as vedações para determinadas atividades. Salienta-se que o Simples Nacional não gerou nenhuma nova obrigação tributária, somente houve uma mudança na forma de apuração e recolhimento de alguns tributos já existentes. Os oito tributos, IRPJ, CSLL, IPI, PIS, COFINS, ISS, CPP e ICMS, que antes eram recolhidos pelas empresas separadamente, passaram a contemplar uma única guia. Contudo, ainda existem alguns aspectos que aumentam a carga tributária das Micro e Pequenas Empresas, como por exemplo, a Substituição Tributária que trata-se de um mecanismo de antecipação do ICMS.

### 2.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

Visando garantir a arrecadação do ICMS, o Governo instituiu o mecanismo da Substituição Tributária, Pêgas (2007, p. 159) afirma que o que acontece é a antecipação do imposto, uma vez que este é cobrado antes da ocorrência do seu fato gerador. Este processo trata-se de um sistema de arrecadação de imposto diferenciado, onde a obrigação de recolhimento passa a um terceiro o qual não praticou o fato gerador. Justifica-se esta sistemática pelo fato de que a fiscalização seria prejudicada com a incidência do ICMS em cada etapa de circulação. O principal objetivo da Substituição Tributária é a concentração de recolhimentos em um universo mais reduzido de contribuintes, fazendo com que a fiscalização por parte dos órgãos responsáveis seja cada vez mais eficaz. No Brasil a Substituição Tributária foi instituída em 1966 através da Lei 5.172, no Art. 58, § 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, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a Lei estadual fixar;

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.

Em 1968 por meio do Decreto Lei 406, foi revogado o disposto no Art. 58. Deste modo, nota-se que a partir de 31/12/1968, não existia mais menção em Lei no que tange à atribuição de responsável pelo recolhimento do imposto. Porém, no ano de 1993 a Emenda Constitucional nº 3, inseriu o § 7º, ao Art. 150 da Constituição Federal, estabelecendo que a Lei poderá atribuir ao sujeito passivo a condição de responsável pelo pagamento do ICMS de determinados fatos geradores que poderão ocorrer posteriormente. Já em 1996 foi publicada a Lei Complementar 87, que traça normas em geral sobre o ICMS, e especificadamente sobre a Substituição Tributária em seus Artigos 5º, 6º, e 9º,

Art. 5. A Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6. A Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Atualmente em Santa Catarina, o regime da Substituição Tributária é regulado pela Lei 10.297, de 26 de dezembro de 1996 e pelo RICMS SC, Anexo 3, no qual é estabelecido todas as regras para essa modalidade de tributação. Observa-se que inicialmente a Substituição Tributária aplicava-se somente a alguns produtos, no entanto por se tratar de um mecanismo eficaz para os Estados, cada

vez mais itens são incluídos nesta lista, e cada vez mais Estados aderem a esta sistemática, ressalta-se que para as operações entre Estados distintos, faz-se necessário que estes celebrem acordos entre si, formalizando os preceitos destas operações.

### **2.3.1 Convênios e Protocolos**

As operações passíveis a Substituição Tributária que ocorrem dentro do Estado são regulamentadas por Lei Estadual. Porém, para as operações interestaduais, faz-se necessário algumas uniformizações. Pêgas (2007, p. 167) diz que “um Estado não é obrigado a considerar o mesmo produto tributado em outro Estado por esta sistemática, sendo necessário celebrar acordos (protocolos) para regulamentar a questão”. Com o intuito de padronizar os procedimentos de recolhimentos de ICMS ST, os Estados firmam convênios entrem si, registrando os produtos que são sujeitos a essa sistemática. Conforme a SEFAZ SC (2015), convênios e protocolos são definidos como

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.

Ainda de acordo com a SEFAZ SC, define-se que estes acordos são denominados convênios quando assinados por todas as Unidades Federativas do Brasil, e protocolo, quando o acordo é celebrado com apenas algumas Unidades Federativas. Assim percebe-se que estes acordos formalizam e padronizam alguns procedimentos a serem adotados pelos sujeitos envolvidos neste mecanismo de Substituição Tributária, seja o praticante do fato gerador como o responsável pelo recolhimento do imposto.

### **2.3.2 Sujeitos da obrigação tributária**

Existem dois sujeitos passivos no mecanismo da Substituição Tributária, o substituto legal tributário e o substituído. Contribuinte Substituto trata-se do sujeito a quem Lei determina como responsável pela obrigação de recolher o imposto devido

em outras etapas de circulação. Conforme a SEFAZ SC, “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”. Deste modo, percebe-se que Substituto trata-se de quem é designado por Lei a ser o responsável pelo recolhimento do imposto das operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subsequentes. Estes deverão recolher o imposto devido no lugar no substituído que, por sua vez, praticou o fato gerador. Meira Junior (2001, p. 53), ensina que “na substituição tributária, o substituto, embora não tenha realizado o fato gerador, assume, por conta da Lei, como o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária”.

Já o Substituído Tributário trata-se do sujeito passivo que teve ligação direta com o fato gerador, porém, não possui a obrigação de recolher o tributo, passando esta responsabilidade a um terceiro, o denominado substituto tributário. Conforme a SEFAZ SC, o substituído é aquele que promove a operação de circulação de mercadorias (contribuinte) cujo recolhimento a legislação atribuiu ao substituto. Portanto, percebe-se que o substituído é o contribuinte que pratica o fato gerador e conseqüentemente teria a obrigação de recolher o tributo, entretanto tem sua responsabilidade atribuída à um terceiro. Nas operações sujeitas ao regime de Substituição Tributária sempre haverá aquele que é designado por Lei para ser o responsável pelo recolhimento do imposto, o substituto, assim como o sujeito substituído, seja nas operações antecedentes, concomitantes ou subsequentes.

### **2.3.3 Modalidades de Substituição Tributária**

A Substituição Tributária do ICMS classifica-se em três espécies, sendo a Substituição Tributária das operações antecedentes, Substituição Tributária das operações subsequentes e Substituição Tributária nas operações concomitantes, a seguir evidencia-se sobre cada uma delas.

#### **2.3.3.1 Substituição Tributária nas operações antecedentes**

A Substituição Tributária nas operações antecedentes trata-se da modalidade na qual o recolhimento do tributo é deixado para a etapa posterior. Sendo assim, há o diferimento do imposto na primeira etapa de circulação. Meira

Junior (2001, p. 41), afirma que “o sentido do termo “diferimento” na legislação do ICMS é o do adiamento”. Ainda sobre as vendas com incidência da Substituição Tributária nas operações antecedentes Meira Junior (2001, p. 41), afirma que “na prática, tendo em vista as dificuldades de fiscalização, notadamente dos pequenos produtores (onde mais se concentra esta forma jurídica), o diferimento permite que o pagamento do imposto devido sobre tais operações seja postergado e recolhido por outro”. Assim, o responsável pelo recolhimento será o destinatário da mercadoria, o qual é designado de substituto tributário. A seguir demonstra-se um exemplo de operação onde há incidência deste tipo de sistemática.

Figura 1 - Substituição Tributária das operações antecedentes



Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Na Figura 1 tem-se uma demonstração de venda com diferimento de imposto, onde o produtor rural vende para o comércio atacadista suas mercadorias, nesta etapa não há recolhimento de ICMS, sendo adiada para a etapa seguinte. Esta modalidade de tributação ocorre na maioria das vezes com operações originadas de produtores rurais, que muitas vezes não possuem situação regular na forma de Sociedade ou Empreendedor Individual.

Portanto, nesta espécie de Substituição Tributária, o responsável pelo recolhimento do imposto é o destinatário, o qual ao efetuar suas vendas, terá a obrigação de recolher além do imposto devido de suas próprias operações, o imposto referente à operação do remetente.

### 2.3.3.2 Substituição Tributária nas operações subsequentes

Esta modalidade conhecida também como substituição progressiva ou 'pra frente', caracteriza-se pela antecipação do fato gerador. Pêgas (2007, p. 162),

explica que nesta modalidade de tributação, onde o recolhimento do imposto ocorre de forma antecipada, ainda não verifica-se a concreta ocorrência do fato gerador. Neste caso presume-se que o este irá ocorrer no futuro e assim cobra-se o tributo de forma antecipada. Nesta modalidade de tributação a obrigação do recolhimento é atribuída a um terceiro, o qual fica responsável pelo recolhimento do imposto das operações subsequentes até o consumidor final. Assim o ICMS que seria devido em cada etapa de circulação é recolhido uma única vez, pelo substituto tributário. A seguir, por meio da Figura 2, evidencia-se um exemplo de operação sujeita a esta sistemática.

Figura 2 - Substituição Tributária das operações subsequentes

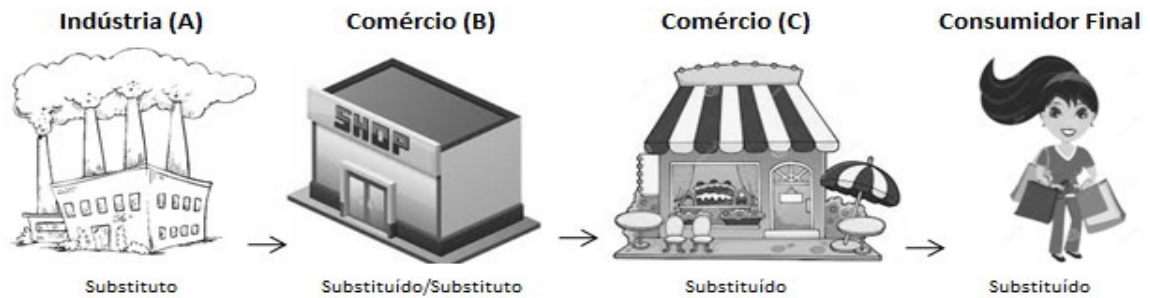


Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Verifica-se que a Indústria na condição de substituto tributário irá recolher o ICMS antecipadamente das operações subsequentes. Posteriormente na venda do comércio varejista para o consumidor final não haverá destaque do ICMS na Nota. Ressalta-se que esta sistemática, onde geralmente o substituto é o primeiro da cadeia da operação, todos os que participam das próximas etapas são substituídos, isso ocorre com as operações que começam e terminam dentro do Estado.

Entretanto, de acordo com o Art. 11, do anexo 3 do RICMS SC, caberá a condição de substituto tributário ao contribuinte que efetuar venda para outra Unidade de Federação, neste caso para fora do Estado de SC. Sendo assim, haverá operações que o contribuinte antes considerado substituído, passará a ser o substituto, responsável pelo recolhimento, conforme demonstra a Figura 3.

Figura 3 - Substituição Tributária das operações subsequentes com destino a outra UF



Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Percebe-se que na figura acima, a indústria (A) seria a responsável pelo recolhimento do ICMS de todas as etapas posteriores. Porém, o comércio (B) efetuou suas vendas para fora do Estado, havendo assim uma nova obrigação de recolhimento do ICMS para o Estado do destinatário. O comércio (B) que estava na condição de substituído, passou a ser o substituto tributário, desta forma terá o direito do ressarcimento do ICMS pago anteriormente por meio do fato gerador presumido, uma vez que este não se concretizou.

### 2.3.3.3 Substituição Tributária nas operações concomitantes

Substituição Tributária concomitante trata-se da modalidade em que a responsabilidade pelo pagamento do imposto é transferida a um terceiro, deixando de ser responsabilidade do contribuinte que esteja realizando a operação concomitantemente a ocorrência do fato gerador. Na Figura 4, tem-se um demonstrativo de operação com incidência de ICMS ST sobre as operações concomitantes.

Figura 4 - Substituição Tributária nas operações concomitantes



Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Verifica-se que a empresa A ao efetuar suas vendas para a empresa B, contrata uma transportadora para a logística de suas mercadorias. Assim, há a obrigação de um novo recolhimento de ICMS, entretanto, a transportadora não possui Cadastro de Contribuinte do ICMS em Santa Catarina. Deste modo, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS ST, passa a ser da empresa A no momento da saída das mercadorias. Diante disto, percebe-se que esta espécie de Substituição Tributária, ocorre simultaneamente ao fato gerador.

#### **2.3.4 Mercadorias Sujeitas ao mecanismo de ST em Santa Catarina**

O mecanismo da Substituição Tributária não é aplicável a todos os produtos existentes no mercado, os órgãos responsáveis, determinam alguns itens que estão sujeitos a esta sistemática. Em Santa Catarina, evidencia-se através do Anexo 3, do RICMS, quais produtos estão sujeitos a este mecanismo. Abaixo é demonstrado, de forma resumida, quais são estes produtos.

- I - cerveja, inclusive chope, refrigerante, inclusive bebida hidroeletrólítica e energética, água mineral ou potável e gelo;
- II - sorvete;
- III - cimento;
- IV - derivados de petróleo e demais combustíveis e lubrificantes;
- V - veículos automotores;
- VI - motocicletas e ciclomotores;
- VII - pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha;
- VIII - cigarros e outros produtos derivados do fumo;
- IX - tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química;
- XII - quaisquer mercadorias destinadas a revendedores não inscritos para venda porta-a-porta;
- XIII - energia elétrica.
- XIV – produtos farmacêuticos, soros e vacinas de uso humano;
- XV – biodiesel - B100;
- XVI - peças, componentes e acessórios para autopropulsados e para outros fins;
- XVII - rações tipo “pet” para animais domésticos;
- XVIII - produtos de colchoaria;



- XIX - cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador;
- XX - filme fotográfico e cinematográfico e “slide”;
- XXI - das operações com aparelho de barbear, lâmina de barbear descartável e isqueiro;
- XXII - das operações com lâmpadas, reator e “starter”;
- XXIII - das operações com pilhas e baterias elétricas;
- XXIV - das operações com disco fonográfico, fita virgem ou gravada e outros suportes para reprodução ou gravação de som ou imagem;
- XXVI – aparelhos celulares e cartões inteligentes (smart cards e sim card)
- XXVII - produtos alimentícios;
- XXVIII - artefatos de uso doméstico;
- XXIX - produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos;
- XXX – ferramentas;
- XXXI - instrumentos musicais;
- XXXII - máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos;
- XXXIII - materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno;
- XXXIV - materiais de limpeza;
- XXXV - materiais elétricos;
- XXXVI - artigos de papelaria;
- XXXVII – bicicletas;
- XXXVIII – brinquedos;
- XXXIX – Bebidas quentes.

Estes itens citados acima, estão sujeitos as operações com incidência do ICMS ST no Estado de Santa Catarina, assim faz-se necessário que as empresas estejam atentas a legislação no que diz respeito às operações destinadas a este Estado, ou mesmo tratando-se de operações internas, afim de realizar o adequado recolhimento desta obrigação.

### **2.3.5 Base de Cálculo**

Com o intuito de encontrar o valor final que deve ser recolhido por meio da Substituição Tributária, define-se legalmente a composição da base para este cálculo. Fabretti (2001, p. 123), afirma que a base de cálculo “é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar”. Verifica-se

que esta será composta pelo valor dos produtos, valor do seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados do substituído, ainda soma-se a Margem de Valor Agregado específica para cada mercadoria, já previamente estabelecida pelo Estado. Conforme disposto no RICMS SC, anexo 3, Art. 13, em regra geral a base de cálculo do ICMS ST será,

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.

Neto (2001, p. 99) explica que “os conceitos utilizados em regra, indicam a base de cálculo enquanto uma grandeza sobre o qual incidirá uma alíquota para alcançar o quantum da dívida tributária”. Já Frabetti diz que “a base de cálculo deve ser definida em Lei Complementar (Art. 146 da CF), e sua alteração esta sujeita aos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade”. A seguir, por meio da Tabela 1 demonstra-se um exemplo prático de como é composta a Base de Cálculo do ICMS devido por Substituição Tributária.

Tabela 1 - Composição da base de cálculo do ICMS ST

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS ST	VALORES – R\$
Valor da Mercadoria	25.000
(+) Frete	1.000
(+) Seguro	300
(+) IPI (10%)	2.500
(+) MVA (30%)	8.640
(=) Base de Cálculo ICMS ST	37.440

Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Verifica-se que ao valor da mercadoria, acrescenta-se o frete, o seguro e o IPI, e por fim sobre este montante aplica-se o percentual de MVA estabelecido para o produto, chegando assim a Base de Cálculo do ICMS ST. Portanto, a base de cálculo será a premissa inicial para chegar-se ao valor do imposto devido por Substituição Tributária.

### **2.3.6 Margem de valor agregado**

Buscando chegar ao valor aproximado do ICMS ST a recolher antecipado das operações futuras, o Estado verifica que determinado produto será vendido a "x" reais pelo comerciante ao consumidor final, e diante disso estima-se um percentual que deverá ser aplicado sobre a base para determinar a Base de Cálculo do ICMS ST. A MVA trata-se de um percentual estabelecido pelo Fisco como margem de lucro, que deve ser aplicado sobre o valor das mercadorias somado a outros encargos como IPI, frete, seguro, afim de encontrar a Base de Cálculo do ICMS ST. Conforme disposto no RICMS SC, anexo 03, 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".

A MVA será diferente para cada tipo de produto, ou grupo de produtos que estão sujeitos ao regime de Substituição Tributária, e é utilizada para que o Fisco não seja prejudicado, visto que o imposto será calculado uma única vez. Assim presume-se um percentual que aproxime o montante a ser recolhido com o valor total do imposto que seria pago caso fosse tributado em diversas etapas. O fabricante ao realizar uma venda para o mesmo Estado, deverá aplicar o percentual pré estipulado de MVA sobre o valor da operação dos produtos acrescido dos respectivos encargos, chegando assim a base de cálculo do ICMS ST.

#### **2.3.6.1 MVA ajustada**

A MVA ajustada é um percentual obtido através da MVA original para ajustar o preço das mercadorias nas operações interestaduais, levando em consideração a diferença nas alíquotas. Conforme Secretária de Estado da Fazenda de Santa Catarina,

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.

Conforme a Secretária de Estado da Fazenda de Santa Catarina, a fórmula para encontrar a MVA ajustada é a constante no Quadro 4 abaixo.

Quadro 4 - Fórmula MVA Ajustada

<b>MVA AJUSTADA</b>
$MVA \text{ ajustada} = [(1+MVA \text{ ST original}) \times (1- \text{alíquota inter}) / (1-\text{alíquota intra})] - 1$

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (2015)

MVA ST original trata-se da MVA estabelecida para o produto, alíquota inter refere-se à alíquota interestadual aplicável à operação e alíquota intra refere-se a alíquota interna do Estado destinatário das mercadorias. Para exemplificar tem-se uma operação interestadual (12%) com destino ao Estado de Santa Catarina (17%), entre empresas com regime normal de apuração. O produto desta operação possui uma MVA de 36%. Portanto deve-se fazer o ajuste da MVA original, conforme demonstra o Quadro 5.

Quadro 5 - Exemplo de cálculo MVA Ajustada

<b>MVA AJUSTADA</b>
$[(1+0,36) \times (1-0,12) / (1-0,17)] - 1$
$[ 1,36 \times 0,88 / 0,83 ] - 1$
44,19%

Fonte: Elaborado pela Autora (2015)

Após o ajuste da MVA, verifica-se que a MVA ajustada a ser utilizada no cálculo do ICMS ST passa a ser 44,19%. Por fim, percebe-se que a MVA ajustada, serve para dar equilíbrio nas operações interestaduais, levando em conta o diferencial de alíquota entre os Estados. Este mecanismo de ICMS ST ocasiona muitas vezes desvantagens para algumas empresas, aumentando consideravelmente o montante de impostos a ser recolhido, como é caso das pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional.

### 2.3.6.2 Decreto 3.467

Ao mesmo tempo em que traz benefícios ao Fisco, o mecanismo da Substituição Tributária elimina os benefícios instituídos pelo Simples Nacional, aumentando a carga tributária das Micro e Pequena Empresas, e fazendo com estas tenham desvantagens no mercado. Diante disto no ano de 2010, por meio do Decreto 3.467, alguns segmentos receberam um benefício de redução de 70% na MVA, nas operações internas e interestaduais, que destinem mercadorias às empresas enquadradas no Simples Nacional, localizadas em Santa Catarina.

Conforme designado pelo Decreto nº 3.467, de 19 de agosto de 2010, o qual inclui o § 3 no RICMS SC, onde define que “percentual de margem de valor agregado será equivalente a 30% (trinta por cento) daquele referido no § 1º quando o destinatário for contribuinte enquadrado no Simples Nacional”. Desta forma, um produto que possua uma MVA de 37%, quando destinado a uma empresa optante pelo Simples Nacional localizado em Santa Catarina, passará a ser 11,10%. Os segmentos beneficiados com esta redução foram:

- Cosméticos, Perfumaria, Artigos de Higiene Pessoal e de Toucador;
- Produtos de Colchoaria;
- Produtos Alimentícios;
- Artefatos de Uso Doméstico;
- Produtos Eletrônicos, Eletroeletrônicos e Eletrodomésticos;
- Ferramentas;
- Instrumentos Musicais;
- Máq. e Aparelhos Mecânicos, Elétricos, Eletromecânicos e Automáticos;
- Materiais de Construção, Acabamento, Bricolagem ou Adorno;
- Material de Limpeza;
- Materiais Elétricos;
- Artigos de Papelaria;
- Bicicletas e
- Brinquedos.

Além disso, as empresas optantes pelo Simples Nacional foram beneficiadas pelo Convênio 35/2011, que estabelece a aplicação da MVA original no cálculo do ICMS devido por Substituição Tributária nas operações interestaduais,

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

Assim, o remetente da mercadoria optante pelo Simples Nacional na condição de substituto tributário, aplicará sempre a MVA original. Portanto, percebe-se que a partir de 1º de junho de 2011, as empresas optantes pelo Simples Nacional, na condição de substituto ou responsável, estão desobrigadas a utilizar a MVA ajustada nas operações interestaduais.

### **2.3.7 Alíquotas**

A alíquota a ser utilizada no cálculo do ICMS ST, esta prevista no Regulamento do ICMS, em seu anexo 03,

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.

Assim, conforme exposto acima a alíquota a ser utilizada corresponde aquela prevista em Lei para as operações internas do Estado a que se destina a mercadoria. Diante disso, faz-se necessário o conhecimento da Legislação do Estado destinatário da mercadoria, para verificar a correta alíquota a ser utilizada, afim de que o cálculo do imposto devido seja feito de forma adequada.

### **2.3.8 Cálculo**

Após encontrada a Base de Cálculo do ICMS, a MVA determinada para cada item e a alíquota a ser aplicada na operação, tem-se os dados necessários

para o correto cálculo do valor do imposto devido. O Quadro 6 demonstra a fórmula necessária para determinar o montante devido por meio da Substituição Tributária.

Quadro 6 - Fórmula de cálculo ICMS ST

ICMS ST
$ICMS\ ST = (Alíquota \times Base\ de\ Cálculo\ ST) - (ICMS\ operação\ própria)$

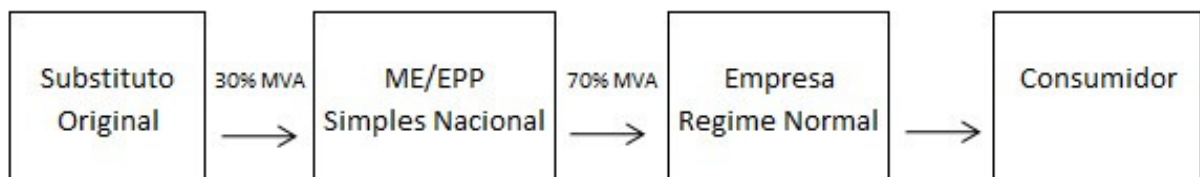
Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (2015)

ICMS ST refere-se ao imposto a recolher por Substituição tributária, a alíquota refere-se à alíquota interna do Estado destino, a base de cálculo ST trata-se da base de cálculo da substituição tributária. Assim tem-se o montante final do imposto que deve ser recolhido por meio da Substituição Tributária.

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

Uma empresa optante pelo Simples Nacional ao adquirir uma mercadoria com redução de 70% da MVA, no momento que efetuar suas vendas para uma empresa com regime normal de apuração deverá recolher o imposto referente à redução que obteve na compra das mercadorias. A Figura 5 demonstra o esquema de venda com esta redução:

Figura 5 - Esquema gráfico de venda de mercadorias de substituído enquadrado no Simples Nacional para empresa em regime normal de apuração



Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (2015)

Na primeira etapa da operação a empresa efetua venda de suas mercadorias a uma empresa optantes pelo Simples Nacional. Sendo assim, há o benefício de redução de 70% da MVA. Porém, ao efetuar suas vendas, a empresa optante pelo Simples Nacional destina suas mercadorias a uma empresa com regime normal de apuração, deste modo deverá efetuar novo recolhimento do valor

a qual foi beneficiada, utilizando 70% da MVA Original. Conforme disposto no RICMS, Art. 123, § 4º,

o contribuinte do Simples Nacional que tiver recebido mercadoria cujo imposto tenha sido retido com aplicação da redução de 70% na MVA, quando promover saída para contribuinte submetido ao regime normal de apuração do imposto, para fins de comercialização, fica responsável pelo recolhimento da parcela remanescente do imposto, observado o seguinte.

Assim, ao efetuar a venda de uma mercadoria que tenha recebido o benefício de 70% em sua compra, o contribuinte deverá recolher o valor referente a etapa anterior.

#### 2.3.8.2 Substituído que adquirir mercadoria com MVA integral e efetuar operação com destino à empresa optante pelo Simples Nacional

Quando o substituído adquirir mercadorias do fabricante com MVA integral e efetuar operações subsequentes com destino a contribuintes submetidos ao regime do Simples Nacional, beneficiadas pela redução na MVA, terá direito ao ressarcimento do valor pago. Conforme a SEFAZ SC (2015), o contribuinte que adquirir suas mercadorias mediante a utilização da MVA integral, e efetuar suas vendas para optantes pelo Simples Nacional, deverá ser ressarcido pelo valor pago a maior.

Figura 6 - Esquema a gráfico de venda de mercadorias de substituído enquadrado em regime normal de apuração para empresa do Simples Nacional



Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (2015)

No exemplo acima, o substituído enquadrado no regime normal de apuração, adquire mercadorias do substituto com MVA original, porém ao efetuar suas vendas, destina suas mercadorias a uma empresa optante pelo Simples Nacional. Sendo assim tem o direito de ressarcimento deste valor, visto que o adquirente possui um benefício de redução de 70% da MVA.



### 2.3.8.3 Mercadoria destinada à integração no ativo imobilizado ou uso e consumo.

Na venda de mercadorias destinada ao Ativo Imobilizado não haverá incidência de ICMS ST, visto que o adquirente não irá realizar venda futura, encerrando-se o ciclo de circulação desta mercadoria. Entretanto, ao efetuar compra de Ativo Imobilizado de outro Estado, o ICMS ST será representado pelo diferencial de alíquota. Conforme a SEFAZ SC,

na saída interestadual com destino a Santa Catarina de mercadoria para integração ao ativo permanente ou uso ou consumo do destinatário, 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.

A alíquota a ser utilizada nesta operação trata-se da diferença entre a alíquota interna e alíquota externa, conforme demonstra o Tabela 2.

Tabela 2 - Cálculo do Diferencial de Alíquota quando a mercadoria é destinada à integração ao ativo imobilizado ou ao uso ou consumo do substituído

Valor Produtos	R\$ 2.000,00
+ Frete	R\$ 100,00
Base de Cálculo ICMS - Operação Própria	R\$ 2.100,00
Alíquota Interna - 17%	R\$ 357,00
Alíquota Externa - 12%	R\$ 252,00
<b>ICMS Diferencial de Alíquota</b>	<b>R\$ 105,00</b>

Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Neste exemplo, o valor dos produtos destinados ao Ativo Imobilizado é R\$ 2.000,00, para se chegar a base de cálculo do ICMS próprio, soma-se ao valor do produtos, o valor do frete deste operação, chegando assim a Base de Cálculo de R\$ 2.100,00. O valor a recolher referente ao diferencial de alíquota será a diferença entre a alíquota interna e a alíquota externa, 5%, aplicada sobre a base de cálculo do ICMS próprio, totalizando R\$ 105,00 de Diferencial de Alíquota a recolher.

### 2.3.9 Recolhimento

Conforme disposto no Art. 17 do RICMS SC, nas operações com o contribuinte substituto localizado no estado de Santa Catarina, o imposto devido por substituição tributária deverá ser recolhido até o 10º (décimo) dia do período

seguinte ao da apuração. Aos contribuintes localizados em Estado signatário, o Art. 18 do RICMS SC, descreve que 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. Caso o substituído receba mercadoria de Estado signatário desacompanhado da guia DARE-SC ou GNRE, deverá este recolher o imposto retido por Substituição Tributária. Ainda, quando o substituto tem seu estabelecimento em Estado não signatário, a obrigação do recolhimento passa a ser do substituído, conforme disposto no Art. 20 do Regulamento do ICMS,

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.

Assim, o imposto retido por Substituição Tributária nas operações onde o substituto pertence a Estado não signatário, deve ser retido e recolhido pelo substituído até o sétimo dia subsequente a data da emissão da nota fiscal, exceto em casos destinados a indústria. Percebe-se assim, que o recolhimento do ICMS diferencia-se de uma operação para outra, sendo de responsabilidade do substituto ou do substituído.

### **2.3.10 Pagamento**

O pagamento do imposto retido por Substituição Tributária esta disposto no Art. 19 do RICMS SC,

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).

Assim, na ocasião de o contribuinte localizado no Estado de Santa Catarina, o imposto deverá ser pago através de guia DARE, caso contrário, sendo o contribuinte localizado em Estado signatário o imposto deverá ser pago através de guia GNRE.

### 2.3.11 Direito ao crédito

O adquirente não poderá aproveitar-se do crédito do imposto retido por Substituição tributária, visto que a próxima etapa da operação não é tributada, conforme consta do RICMS SC. Contudo existem alguns casos que o substituído poderá creditar-se deste imposto, o Art. 22, anexo 3 do RICMS SC, explana sobre situações que pode haver o crédito,

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

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.

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

### 2.3.12 Ressarcimento

Assegura-se o direito ao ressarcimento ao contribuinte que tenha recebido mercadoria com imposto retido por Substituição Tributária a favor do Estado que estiver estabelecido, e após efetuar venda para outra Unidade Federativa, onde no caso haverá obrigação de nova retenção. O Art. 24, do Anexo 3, do RICMS SC, estabelece que,

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).

Sendo assim, o contribuinte tem seu direito assegurado em Lei de pedir restituição do imposto retido anteriormente, quando efetuar operações interestaduais, onde infere-se a necessidade de uma nova retenção a favor do Estado a qual se destina a mercadoria.

### 2.3.13 Restituição

A restituição garante ao contribuinte o direito de solicitar ao Estado o imposto retido nas ocasiões que o fato gerador não se concretize. Conforme Art. 26 do RICMS SC,

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

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

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

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

Assim, o substituído terá o direito de restituição do ICMS ST, mediante a não ocorrência do fato gerador presumido, em função de roubo, perda, extravio, assim não ocorrerá a etapa seguinte da circulação da mercadoria, e portanto haverá direito de pedido de restituição do imposto retido.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo, inicialmente, será apresentado o enquadramento metodológico do estudo. Após, descreve-se os procedimentos utilizados para a coleta e análise dos dados.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Entende-se que para uma correta pesquisa científica, é necessário definir os procedimentos metodológicos que a norteiam. Gurgacz e Nascimento (2007, p. 29) afirmam que pesquisa científica, “constitui-se em processo organizado de forma lógica e sistemática, cuja finalidade está em obter respostas para problemas e situações, pela busca da compreensão de fenômenos para além de suas aparências sensoriais”. Visando descrever o impacto financeiro da cobrança da Substituição tributária do ICMS para as Micro e Pequenas Empresas, esta pesquisa quanto aos objetivos, classifica-se como descritiva, onde os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados sem que o pesquisador interfira neles. Gurgacz e Nascimento (2007, p. 32) afirmam que,

na pesquisa descritiva o pesquisador constata e descreve o que acontece sem interferir na realidade, apenas registrando-a. Para possibilitar essa descrição, há que se observar e registrar as observações, relacionar os fenômenos de maneira a poder conhecê-los e interpretá-los. A interpretação é suportada pelo conhecimento teórico sobre o tema, obtido por meio da pesquisa bibliográfica.

Em relação aos procedimentos utilizados, este estudo classifica-se como bibliográfico e estudo de caso. A pesquisa em questão realizou estudos baseados na legislação do da Substituição Tributária de Santa Catarina. Andrade (2007, p. 114) diz que,

nesse tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isso significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.

Assim, para desenvolvimento deste estudo buscou-se referenciais teóricos em fontes já publicadas, como livros, revistas, Artigos, Leis, visando buscar diferentes informações sobre o tema pesquisado. Gurgacz e Nascimento (2007, p. 30) explicam que, a pesquisa classifica-se como bibliográfica quando,

é elaborada exclusivamente a partir da literatura existente; apesar da etimologia da palavra (biblos, que significa livro), as informações podem ser obtidas através de eventos científicos, periódicos, e também de meio eletrônico.

Para um melhor desenvolvimento da pesquisa, utilizou-se o estudo de caso, visando aprofundar os conhecimentos sobre o tema proposto. Santos (2004, p. 30) afirma que, “estudar um caso é selecionar um objeto de pesquisa restrito, com o objetivo de aprofundar-lhe os aspectos característicos”. Quanto a tipologia da pesquisa em relação a abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa, podendo-se perceber através da pesquisa o impacto financeiro que o ICMS ST causa para as empresas do Simples Nacional. Gurgacz e Nascimento (2007, p. 31) afirmam que a pesquisa qualitativa,

considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indispensável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição dos significados são básicos no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas de pesquisas estatísticas.

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

### 3.2 PROCEDIMENTOS PARA REALIZAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

O estudo de caso foi realizado junto a uma empresa localizada em Criciúma, Santa Catarina. Os dados necessários para atender os objetivos deste estudo foram disponibilizados pela mesma, a qual atua como Comércio Varejista de Materiais de Construção e é tributada pelo Simples Nacional. Para o correto desenvolvimento deste estudo, foram analisadas informações de três itens comercializados pela empresa, os quais possuem uma grande representatividade no faturamento total da mesma. Após, analisou-se o aumento que o mecanismo da Substituição Tributária causou na carga tributária da empresa estudada, comparando o quanto ela recolheria de ICMS por meio do Simples Nacional e quanto ela recolheu de ICMS por meio da Substituição Tributária. Deste modo torna-se possível verificar o impacto financeiro que o ICMS ST causa para as empresas optantes pelo Simples Nacional.

## 4 ESTUDO DE CASO

Este capítulo destina-se a evidenciar o impacto financeiro causado pela Substituição Tributária do ICMS de Santa Catarina na carga tributária de uma empresa optante pelo Simples Nacional. Primeiramente, descreve-se sobre a caracterização da empresa que será utilizada como objeto de estudo. A seguir discorre-se sobre as premissas a serem consideradas nas análises posteriores, e por fim, apresenta-se os cálculos efetuados com o intuito de verificar qual o reflexo financeiro que o ICMS ST causou na empresa estudada.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa utilizada como objeto de estudo esta sediada em Criciúma, Santa Catarina, e atua a 10 anos no mercado. Tributada pelo Simples Nacional, trata-se de um estabelecimento comercial do ramo de Materiais de Construção, o qual disponibiliza aos seus clientes uma vasta linha de produtos, como: tijolos, areia, cimento, pedra brita, aberturas, tintas, ferragens, entre outros. Tem como clientes, em sua maior parte, pessoas físicas residentes em Santa Catarina, e seus fornecedores são oriundos de Santa Catarina, São Paulo e Rio Grande do Sul. A partir da vontade do proprietário de possuir o seu próprio empreendimento, a empresa iniciou suas atividades em 1º de junho de 2004, e com o objetivo de expandir suas vendas, almeja abrir sua primeira filial no decorrer do ano de 2016. Para isso o proprietário esta realizando diversos estudos mercadológicos, afim de elaborar um correto planejamento estratégico. Hoje a administração é de exclusiva responsabilidade do proprietário, e, além disso, a empresa conta com cinco colaboradores, sendo que três atuam no setor de vendas e dois no setor de entregas.

### 4.2 PREMISSAS UTILIZADAS

Diante do fato de que a maioria dos produtos comercializados pela empresa estão sujeitos ao mecanismo de Substituição Tributária e possuem percentuais de MVA diferenciado, selecionou-se três destes itens, sendo eles: tijolos, cimentos e telhas, conforme demonstra o Quadro 7.

Quadro 7 - NCM itens selecionados para o Estudo

TABELA TIPI	DESCRIÇÃO
6904	Tijolos para construção, tijoleiras, tapa-vigas e produtos semelhantes, de cerâmica.
6904.10.00	<i>Tijolos para construção.</i>
3816	Cimentos, argamassas, concretos e composições semelhantes, refratários.
3816.00.1	<i>Cimentos e argamassas.</i>
6811	Obras de fibrocimento, cimento-celulose ou produtos semelhantes.
6811.82.00	<i>Outras chapas, painéis, ladrilhos, telhas e artigos semelhantes.</i>

Fonte: Elaborado pela Autora (2015)

Estes itens descritos acima encontram-se dispostos na Seção XLIX do RICMS de SC, que trata das operações com Materiais de Construção, Acabamento, Bricolagem ou Adorno, e ainda, a referida Seção define a incidência da Substituição Tributária do ICMS nestes produtos. Ressalta-se que estes itens são beneficiados pelo Decreto nº 3.467 o qual traz em seu Art. 3, a redução de 70% da MVA nas vendas destinadas a optantes pelo Simples Nacional. Para efeito de cálculo, demonstra-se por meio da Tabela 3, a receita auferida pela empresa no decorrer do ano de 2013.

Tabela 3 - Receita auferida no ano de 2013

PERÍODO	RECEITA MENSAL – R\$	RECEITA ACM. – R\$	ALQ. SN	ALQ. ICMS SN
jan/13	218.042	2.300.698	10,23%	3,48%
fev/13	242.579	2.392.008	10,23%	3,48%
mar/13	243.761	2.467.770	10,23%	3,48%
abr/13	242.016	2.530.417	10,23%	3,48%
mai/13	222.266	2.509.984	10,23%	3,48%
jun/13	222.855	2.510.302	10,23%	3,48%
jul/13	192.021	2.501.666	10,23%	3,48%
ago/13	188.169	2.499.466	10,23%	3,48%
set/13	188.560	2.487.901	10,23%	3,48%
out/13	189.967	2.488.499	10,23%	3,48%
nov/13	189.856	2.484.687	10,23%	3,48%
dez/13	192.117	2.481.434	10,23%	3,48%

Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Verifica-se o valor total da receita da empresa de todas as suas vendas no ano de 2013, bem como a receita acumulada dos últimos doze meses que devem ser considerados para cálculo do Simples Nacional. Descreve-se também sobre a



alíquota do SN que incidiria sobre a receita da empresa caso a mesma não estivesse sujeita ao regime de Substituição Tributária, elencando por fim, a parcela desta alíquota referente ao ICMS. Ressalta-se que a empresa seria tributada pela Tabela aplicável ao Comércio constante no Anexo 1, da Lei Complementar 123.

A seguir por meio da Tabela 4, demonstra-se o valor total das compras de todos os itens para revenda que a empresa adquiriu no ano de 2013, e, além disso, evidenciam-se os valores específicos das compras dos itens selecionados para o estudo de caso. Estas compras referem-se aos meses de janeiro a dezembro de 2013, e servem de base para o cálculo do ICMS ST recolhido pela empresa durante este período.

Tabela 4 - Compras no ano de 2013

PERÍODO	COMPRAS TOTAIS – R\$	TIJOLOS – R\$	CIMENTOS – R\$	TELHAS – R\$
jan/13	198.220	60.021	60.124	48.065
fev/13	202.150	61.025	61.254	49.358
mar/13	203.134	63.210	60.254	48.065
abr/13	201.680	60.124	62.125	49.369
mai/13	202.060	61.254	62.114	48.065
jun/13	202.595	63.214	64.562	43.212
jul/13	182.877	60.124	65.258	39.458
ago/13	179.209	59.699	64.012	37.588
set/13	179.581	60.254	63.125	38.126
out/13	180.921	61.258	64.128	37.158
nov/13	180.816	60.255	62.585	39.899
dez/13	182.968	61.254	63.214	40.124
<b>Total</b>	<b>2.296.211</b>	<b>731.692</b>	<b>752.755</b>	<b>518.487</b>

Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Deste modo, com a definição dos valores das compras da empresa referente a estes itens, tem-se a base para o cálculo do ICMS ST a recolher que a empresa antecipou de suas vendas futuras. A Tabela 5 demonstra os percentuais de MVA estabelecidos a estes produtos citados no Quadro 7, bem como informações relevantes a serem consideradas no cálculo do ICMS ST a recolher.

Tabela 5 - Margens de Valor Agregado

PRODUTO	MVA ORIGINAL	UF ORIGEM	MVA REDUZIDA	MVA AJUSTADA
Tijolos	69,43%	SP	20,83%	28,11%
Cimento	33,53%	RS	10,06%	16,70%
Telhas	36,00%	SP	10,80%	17,49%

Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Verifica-se que estes itens além de possuírem percentuais de MVA distintos, são oriundos de diferentes Unidades Federativas, e, com base no Decreto nº 3.467, uma vez que a empresa adquirente é optante pelo Simples Nacional utiliza-se somente 30% da MVA Original. Por fim, ressalta-se que as compras de tijolos e telhas, são provenientes do Estado de São Paulo, já as compras de cimento são oriundas do Estado do Rio Grande do Sul. Mediante isto, deve-se fazer o ajuste da MVA, uma vez que há diferença nas alíquotas entre o Estado remetente e o Estado destinatário. A empresa utilizada neste estudo tem suas Margens de Valor Agregado pré definidas para cada tipo de produtos, sendo assim, para chegar ao valor de suas vendas aplica-se esta Margem de Lucro sobre o valor das compras. O Quadro 8 demonstra estes percentuais definidos para os itens selecionados.

Quadro 8 - Margem de Valor Agregado praticada pela empresa pesquisada

PRODUTO	MARGEM DE LUCRO
Tijolos	50%
Cimento	22%
Telhas	60%

Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Estes percentuais de margens são determinados pelos gestores da empresa, com base em estudos realizados no decorrer dos anos. Ressalta-se que esta serve para a empresa obter seu ganho sobre as vendas.

#### 4.3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Após a definição da receita acumulada da empresa, o valor total das compras, os itens utilizados para o estudo e o percentual de MVA que estes possuem, tem-se as premissas necessárias para o correto cálculo do impacto

financeiro que o ICMS ST causa na carga tributária da empresa. Dentre os produtos comercializados, os tijolos, cimentos e telhas somam uma participação de quase 80% das vendas da empresa. Na Tabela 6 demonstra-se o valor que a empresa recolheu de ICMS ST nas compras destes produtos.

Tabela 6 - ICMS ST sobre as compra

PRODUTO	COMPRAS – R\$	BC ICMS ST	ICMS NORMAL PRÓPRIO – R\$	ICMS ST RECOLHER – R\$
Tijolos	731.692	937.371	87.803	71.550
Cimento	752.755	878.465	90.331	59.008
Telhas	518.487	609.170	62.218	41.340
<b>Total</b>	<b>2.002.934</b>	<b>2.425.006</b>	<b>240.352</b>	<b>171.898</b>

Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Para cálculo deste valor, deve-se adicionar ao montante das compras a MVA constante na Tabela 5, e aplicar a alíquota interna do Estado destino, neste caso 17%, pois as compras são destinadas a Santa Catarina. Por fim, reduz-se o valor do ICMS normal da operação e assim tem-se o valor de ICMS ST a recolher. Após a definição do valor que a empresa desembolsa com suas compras, faz-se necessário definir o montante final que estes itens irão ser comercializados, permitindo que a empresa cubra seus custos de aquisição e, além disso, obtenha um percentual de Lucro. Deste modo, acrescenta-se os percentuais de Margens evidenciados no Quadro 8, os quais são definidos pelos gestores da empresa.

Tabela 7 - Vendas

PRODUTO	COMPRAS – R\$	MARGEM DE LUCRO	VENDAS – R\$
Tijolos	731.692	50%	1.097.538
Cimento	752.755	22%	918.361
Telhas	518.487	60%	829.579

Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Sendo assim, para obter o valor das vendas deve-se adicionar ao total de compras o percentual de margem de lucro que a empresa utiliza. Abaixo demonstra-se por meio da Tabela 8 o valor que a empresa recolheria de ICMS caso não estivesse sujeita ao regime de Substituição Tributária, e assim recolhesse todos os

seus tributos por meio do Simples Nacional. Ressalta-se que a empresa seria tributada pela alíquota de 3,48%, conforme demonstra a Tabela 1. Assim, tem-se o valor de ICMS que a empresa recolheria junto aos demais produtos caso não estivesse sujeita ao regime de Substituição Tributária.

Tabela 8 - Recolhimento do ICMS por meio do Simples Nacional

PRODUTO	COMPRAS – R\$	VENDAS – R\$	ALQ. ICMS SN	ICMS SN – R\$
Tijolos	731.692	1.097.538	3,48%	38.194
Cimento	752.755	918.361	3,48%	31.959
Telhas	518.487	829.579	3,48%	28.869
<b>Total</b>	<b>2.002.934</b>	<b>2.845.478</b>	<b>3,48%</b>	<b>99.023</b>

Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

A seguir, por meio da Tabela 9, demonstra-se o valor dos demais tributos recolhidos pela empresa através do Simples Nacional. Destaca-se que como a empresa recolhe seu ICMS por meio da Substituição Tributária, deve-se excluir o percentual referente ao ICMS da alíquota do Simples Nacional, assim esta passa a ser 6,75%. Ainda, ressalta-se que por recolher o ICMS referente à suas vendas futuras por meio da Substituição Tributária, a empresa deve incluir este valor no preço de venda do produto.

Tabela 9 - Demais tributos recolhidos pelo Simples Nacional

PRODUTO	COMPRAS + ST – R\$	MARGEM DE LUCRO – R\$	VENDAS – R\$	ALQ. DEMAIS TRIBUTOS SN	DEMAIS TRIBUTOS SN – R\$
Tijolos	803.242	401.621	1.204.863	6,75%	81.328
Cimento	811.763	178.588	990.351	6,75%	66.849
Telhas	559.827	335.896	895.723	6,75%	60.461
<b>Total</b>	<b>2.174.832</b>	<b>916.105</b>	<b>3.090.937</b>	<b>6,75%</b>	<b>208.638</b>

Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

A empresa deverá recolher este valor referente aos demais tributos por meio da Guia DAS do Simples Nacional. Sendo assim, o valor total dos tributos recolhidos pela empresa, corresponde ao montante entre o ICMS ST incidente sobre as compras com os demais tributos recolhidos por meio do Simples Nacional. A seguir demonstra-se o total desembolsado pela empresa, para cumprir com suas obrigações tributárias.

Tabela 10 - Carga Tributária

PRODUTO	ICMS ST – R\$	DEMAIS TRIBUTOS SN –R\$	TOTAL – R\$
Tijolos	71.550	81.328	152.878
Cimento	59.008	66.849	125.857
Telhas	41.340	60.461	101.802
<b>Total</b>	<b>171.898</b>	<b>208.638</b>	<b>380.537</b>

Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Na Tabela 11, evidencia-se o valor dos tributos que a empresa recolheria caso não estivesse sujeita ao regime de Substituição Tributária e assim, o ICMS seria recolhido juntamente com os demais tributos, por meio do Simples Nacional.

Tabela 11 - Total de tributos que seriam recolhidos SN, caso a empresa não estivesse sujeita ao ST

PRODUTO	COMPRAS – R\$	VENDAS – R\$	ALQ. SN	TRIBUTOS A RECOLHER – R\$
Tijolos	731.692	1.097.538	10,23%	112.278
Cimento	752.755	918.361	10,23%	93.948
Telhas	518.487	829.579	10,23%	84.866
<b>Total</b>	<b>2.845.478</b>	<b>2.845.478</b>	<b>10,23%</b>	<b>291.092</b>

Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Ressalta-se que a alíquota a ser utilizada seria 10,23% visto que todos os tributos seriam recolhidos pelo Simples Nacional, inclusive o ICMS. Na Tabela 12 tem-se um comparativo de quanto a empresa recolheu de tributos, levando em consideração o ICMS ST sobre as compras e os demais tributos recolhidos pelo Simples Nacional, com o valor que seria recolhido caso não estivesse sujeita a Substituição Tributária, e assim recolhesse todos os seus tributos por meio da Guia DAS.

Tabela 12 - Comparativo entre as duas formas de apuração

PRODUTO	ICMS ST + SN – R\$	SN – R\$	AUMENTO – R\$	AUMENTO -%
Tijolos	152.878	112.278	40.600	36,16
Cimento	125.857	93.948	31.909	33,96
Telhas	101.802	84.866	16.936	19,96
<b>Total</b>	<b>380.537</b>	<b>291.092</b>	<b>89.445</b>	<b>30,73%</b>

Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Por fim, tem-se o impacto financeiro do ICMS ST na carga tributária da empresa. A Tabela 12 demonstra quanto a empresa desembolsou a mais para recolher o ICMS ST sobre suas compras, levando em consideração o total que ela recolheria caso não estivesse sujeita a esta sistemática. Além disso, evidencia-se o percentual de aumento que esta obrigação causou na carga tributária da empresa.

#### 4.4 MARGEM DE VALOR AGREGADO

Afim de se ter um comparativo da Margem de Valor Agregado praticada pelas empresas no mercado, com a Margem de Valor Agregado que o Fisco estipula para as operações com incidência de Substituição Tributária, fez-se uma breve amostragem com três empresas que atuam como Comércio de Materiais de Construção e optam pelo Simples Nacional como regime de tributação. As informações obtidas são relacionadas aos três itens selecionados anteriormente para o estudo de caso, tijolos, cimento e telhas, conforme demonstra a Tabela 13.

Tabela 13 – Amostragem MVA praticada no mercado

PRODUTO	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C	MÉDIA MVA PRATICADA
Tijolos	50,00%	52,00%	53,00%	51,67%
Cimento	25,00%	27,00%	30,00%	27,33%
Telhas	63,00%	61,00%	60,00%	61,33%

Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Após a conclusão da pesquisa tem-se a média da Margem de Valor Agregado utilizada pelas empresas para obter seus ganhos sobre as vendas. Diante disso, tem-se os dados necessários para obter um comparativo entre estas Margens praticadas com as MVAs estipuladas pelo Fisco a serem utilizadas nas operações com incidência da Substituição Tributária.

Tabela 14 - MVA estabelecida pelo Fisco x MVA praticada no mercado local

PRODUTO	MÉDIA MVA PRATICADA	MVA ORIGINAL ESTIPULADA PELO FISCO	MVA REDUZIDA ESTIPULADA PELO FISCO
Tijolos	51,67%	69,43%	20,83%
Cimento	27,33%	33,53%	10,06%
Telhas	61,33%	36,00%	10,80%

Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Verifica-se assim a diferença entre as Margens de Valor Agregado praticadas no mercado para os três itens em questão, com as Margens que são pré determinadas pelos órgãos responsáveis a serem aplicadas afim de antecipar o valor das vendas futuras no mecanismo da Substituição Tributária.

#### 4.4 VENDAS INADIMPLENTES

Neste particular, buscou-se apurar a média do percentual de inadimplência suportada pelas empresas abordadas na presente pesquisa. Como resultado, obteve-se a média de 6% a ser considerado sobre o faturamento total, referente a vendas inadimplentes. Deste modo, pode-se verificar o montante de ICMS ST referente a esta parcela dos recebíveis, a qual foi recolhida antecipadamente concomitante com as compras da empresa.

Tabela 15 - Inadimplência

PRODUTO	VENDAS	VENDAS INADIMPLENTES – 6%	CUSTO AQUISIÇÃO - VENDAS INADIMPLENTES	ICMS ST- VENDAS INADIMPLENTES
Tijolos	1.204.863	72.292	43.902	4.293
Cimento	990.351	59.421	45.165	3.541
Telhas	895.723	53.743	31.109	2.480
<b>TOTAL</b>	<b>3.090.938</b>	<b>185.456</b>	<b>120.176</b>	<b>10.314</b>

Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Sendo assim, verifica-se que 6% do ICMS ST que a empresa recolheu no momento de suas compras supondo que as vendas futuras iriam ocorrer, não serão reembolsados pela empresa, uma vez que os clientes não efetuarão o pagamento de suas compras.

#### 4.5 ANÁLISE DO REFLEXO FINANCEIRO

Verifica-se o impacto financeiro negativo do mecanismo da Substituição Tributária perante os três itens analisados. Esta sistemática representou um aumento de aproximadamente 30% na carga tributária da empresa. Ainda, percebe-se que a empresa deixou de usufruir dos benefícios instituídos pelo Simples Nacional, onde calcularia o ICMS incidente sobre suas operações junto aos demais

tributos pertinentes, e passou a apurar este imposto pelas regras aplicáveis as demais empresas com regime normal de apuração. Sendo assim, deixou de utilizar a alíquota reduzida de 3,48% estabelecida pelo regime tributário pertinente. Verifica-se que somente nos itens analisados, o mecanismo da Substituição Tributária representou um aumento de R\$ 89.445,00 no montante de tributos a ser recolhido. Ressalta-se ainda que grande parte dos itens comercializados pela empresa estão sujeitos a este mecanismo. Entretanto, percebe-se que o Decreto 3.467 minimizou este impacto, uma vez que trouxe a redução de 70% da MVA.

Por último, infere-se que do valor total do ICMS ST recolhido sobre estes três produtos, a empresa tem a possibilidade de não reembolsar 6% deste imposto recolhido antecipadamente, uma vez que sua inadimplência gira em torno deste percentual. Isso totalizaria uma perda de R\$ 10.314,00 uma vez que não existe possibilidade de que se solicite o reembolso deste valor ao Fisco. Sendo assim, verifica-se que a Substituição Tributária elimina completamente o benefício instituído pelo regime tributário favorecido as Micro e Pequenas Empresas, no que diz respeito ao recolhimento do ICMS.



## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na circulação de mercadorias têm-se distintas esferas de tributos que irão incidir sobre a operação, sejam tributos Municipais, Estaduais e Federais. Dentre estes, o ICMS trata-se do imposto de maior complexidade e que gera maiores arrecadações para os Estados, pois possui um número muito elevado de contribuintes. Deste modo, torna-se difícil a fiscalização por parte dos órgãos competentes, sendo que este processo de circulação é complexo e possui diversos sujeitos envolvidos até chegar ao consumidor final. A partir disso, institui-se o mecanismo da Substituição Tributária onde diminui-se consideravelmente o número de contribuintes a serem fiscalizados, levando em consideração que o ICMS devido em toda a da operação é antecipado a um único contribuinte, normalmente o primeiro envolvido na cadeia de circulação.

A criação deste mecanismo tornou-se benéfico aos Estados, pois diminuiu a sonegação, aumentou consideravelmente a arrecadação, e, além disso, diminui o esforço dos agentes fiscalizadores. Entretanto, para os contribuintes envolvidos, esta sistemática não é tão benéfica assim, isto porque muitas vezes as MVAs estabelecidas pelos Estados não condizem com o que realmente ocorre nas empresas. Ainda, a adoção deste regime reduz o capital de giro dos substitutos tributários responsáveis pela antecipação do imposto, os quais pagam o ICMS ST antes mesmo de receberem o valor referente à venda realizada. Por fim, a Substituição Tributária vem causando aumento nos preços dos produtos sujeitos a este mecanismo.

Atualmente diversos segmentos foram enquadrados neste regime causando uma enorme repercussão no meio empresarial. Verifica-se que esta mudança na forma de arrecadação vem causando reflexos financeiros negativos para algumas empresas, em especial as Micro e Pequenas Empresas optantes pelo Simples Nacional. Com a incidência da Substituição Tributária, estas tem o benefício, instituído pela LC 123, ferido, visto que deixam de recolher seus tributos, inclusive o ICMS, em uma única Guia, e passam a apurar este imposto igualmente as demais empresas, desconsiderando as alíquotas impostas pelo Simples. Verificou-se também, que o Decreto 3.467 minimizou este impacto, sendo que a empresa passou a utilizar somente 30% da MVA, porém o reflexo negativo desta sistemática não deixou de existir

Ao fim deste estudo percebe-se que o mecanismo da Substituição Tributária é muito complexo, e para um melhor entendimento é necessário um estudo aprofundado sobre o tema. Trata-se de um mecanismo extremamente favorável aos Estados, pois aumenta consideravelmente a arrecadação. Por outro lado, vem causando um impacto financeiro negativo em algumas empresas, como é o caso da empresa estudada. Com este efeito negativo perante as MPEs, verifica-se que a Substituição Tributária vem contra o princípio da capacidade contributiva, uma vez que cada contribuinte deve ser tributado de maneira que suporte a carga tributária incidente. O que está ocorrendo, é que as empresas optantes pelo Simples Nacional vem aumentando sua carga tributária consideravelmente, uma vez que perdem os benefícios instituídos pelo regime favorecido.

Ressalta-se a importância de que a empresa faça uso de um adequado planejamento tributário, buscando a melhor forma de gerir os tributos e seus reflexos na organização. Deste modo destaca-se o papel essencial do Contador, o qual vai realizar todo este estudo dos impactos tributários e financeiros, e encontrar melhores alternativas para que a empresa mantenha-se estruturada no mercado, mesmo com as constantes mudanças na legislação e mediante os rigorosos mecanismos de fiscalização instituídos pelos Estados.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 8 ed, São Paulo: Atlas, 2007.

APPOLINÁRIO, Fabio. **Metodologia da ciência: filosofia e prática da pesquisa**. 2 ed. São Paulo: Cengage Learnig, 2012.

BORGES, Humberto Bonavides. Auditoria de Tributos: IPI, ICMS e ISS. São Paulo: Atlas: 2000.

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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-34-66.htm).> Acesso em: 01 set. 2013.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 87, De 13 De Setembro De 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm).

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm).> Acesso em: 01 maio 2013.

BRASIL. **Decreto-Lei Nº 406, De 31 De Dezembro De 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm)

BRASIL. **Emenda Complementar nº 18 de 1965**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm).> Acesso em: 01 set. 2013.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 44, De 7 De Dezembro De 1983**. Estabelece normas gerais de Direito tributário, e dá outras providências. Disponível em : [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp44.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp44.htm)

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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm).> Acesso em: 01 maio 2013.

BRASIL. **Lei n° 10.297, de 26 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. Disponível em: [http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei\\_96\\_10297.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm).

BRASIL. Secretaria do Estado da Fazenda. **Regulamento do ICMS-SC.** Disponível em: < <http://www.sef.sc.gov.br> > Acesso em: 12 de março de 2013.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 7. Ed. São Paul: Atlas, 2001.

GURGACZ, Glaci; NASCIMENTO Marcet de **A. Metodologia do trabalho científico com enfoque nas ciências exatas.** Joinville: Sociesc, 2007.

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

NETO, Manoel Cavalcante de Lima. **Substituição Tributária: Uma visão do Instituto no Ordenamento Jurídico Brasileiro e sua aplicação na Esfera do ICMS.** Curitiba: Juruá, 2000.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MEIRA JUNIOR, José **Julberto. ICMS Substituição Tributária: Uma visão Crítica.** Curitiba: Juruá, 2001.

PEGAS, Paulo Henrique. **Manual da Contabilidade Tributária.** 5. Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Intermediária.** 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTOS, Antonio Raimundo dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento.** 6 ed. revisada (conforme NBR 1474:2002). Rio de Janeiro: DP&A, 2004.

SILVA, Lourival Lopes da. **Contabilidade Avançada Tributária.** 2. Ed. São Paulo: IOB: 2007.