

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LIANA DA ROSA DA ROSA

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS: O IMPACTO FINANCEIRO CAUSADO
EM UMA CERVEJARIA LOCALIZADA NO SUL DE SANTA CATARINA**

CRICIÚMA

2015

LIANA DA ROSA DA ROSA

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS: O IMPACTO FINANCEIRO CAUSADO
EM UMA CERVEJARIA LOCALIZADA NO SUL DE SANTA CATARINA**

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

Orientador: Prof. Esp. Everton Perin.

CRICIÚMA

2015

LIANA DA ROSA DA ROSA

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS: O IMPACTO FINANCEIRO CAUSADO
EM UMA CERVEJARIA LOCALIZADA NO SUL DE SANTA CATARINA**

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

Criciúma, 16 de Novembro de 2015.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Everton Perin – Orientador - UNESC

Prof. Esp. José Luiz Possolli – Examinador - UNESC

Dedico este trabalho à minha Família, pelo amor concedido e pelos valores a mim transferidos, alicerces da minha vida.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, por todas as conquistas e obstáculos vencidos ao longo desses anos. Obrigada por sempre se fazer presente, me guiando e protegendo a todo o momento, me dando saúde, forças para seguir em frente e, principalmente, por me manter confiante com a Fé que me permite acreditar.

Aos meus pais, Adriana e Lindomar, que jamais mediram esforços para me verem feliz, me apoiando em cada decisão, transmitindo a força do amor incondicional, através de palavras e gestos, fazendo com que eu me sentisse amada e protegida, mesmo quando a convivência já não era mais diária, por causa da distância. Se hoje, eu possuo um lugar neste mundo, eu devo a vocês, além de exemplos pra mim, vocês são o motivo das minhas conquistas diárias, pois meu desejo sempre foi dar orgulho aos dois. Obrigada por serem os melhores e insubstituíveis.

À minha irmã Mariana, por estar ao meu lado sempre, me dando confiança e amor, me ajudando quando necessário e estando presente nos momentos mais difíceis.

Aos meus avós, que sempre sonharam comigo na realização deste sonho.

Ao meu namorado Rodolfo, por todo amor concedido, pela compreensão e, principalmente, todo incentivo nos momentos mais angustiantes. Obrigada por ter acreditado no meu potencial e não ter me deixado desistir em nenhum instante.

Ao meu professor orientador Everton Perin, pela confiança depositada, permitindo que eu acreditasse em minha capacidade. Por compartilhar todo o seu conhecimento e por me tornar uma pessoa mais crítica.

Às minhas colegas e amigas, Marina e Naiane, pela amizade construída nestes quatro anos e meio de curso, pelas risadas e conversas, pela ajuda diária em todos os momentos de vida acadêmica. Obrigada por tornarem o nosso ciclo de amizade verdadeiro.

Agradeço também a todos os professores do Curso de Ciências Contábeis pelas trocas de conhecimento.

Aos meus colegas de trabalho e de sala de aula, que nos últimos momentos não mediram forças para me ajudar e me manter confiante na realização deste trabalho, em especial minha colega de curso Josiane Silvestre, e de trabalho,

Taís de Lima.

Enfim, a todos que direta e indiretamente me auxiliaram no decorrer desta longa trajetória.

Deixo aqui o meu muito obrigada, a todos que fazem parte da minha vida e que estão presentes em cada sonho construído e realizado.

“Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades, lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas do que parecia impossível.”

Charles Chaplin

RESUMO

DA ROSA, Liana da Rosa. **Substituição Tributária do ICMS: O impacto financeiro causado em uma cervejaria localizada no sul de Santa Catarina.** 2015. P. 53. Orientador: Prof. Esp. Everton Perin. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

Diante da necessidade de arrecadação de valores, o governo traz formas mais eficazes ao seu âmbito de buscar recursos antecipadamente, que para as empresas nem sempre são as melhores opções. O presente trabalho de conclusão de curso tem como objetivo demonstrar o avanço das cervejarias no Brasil, apresentando o Sistema Tributário Nacional e sua carga tributária. Dando continuidade no conceito da gestão e planejamento tributário. Logo, a Substituição Tributária, seus convênios e protocolos, quem é o contribuinte deste tributo, as espécies, e as mercadorias que são incidentes da substituição. Para melhor entendimento é demonstrado na sequência à base de cálculo, a margem de valor agregada e ajustada, até o pagamento e recolhimento do tributo. Para conseguir realizar esta abordagem, foram utilizadas pesquisas bibliográficas e instrumentos qualitativos e quantitativos. Ao final, realizou-se um estudo de caso a fim de analisar o impacto financeiro do tributo de ICMS, na incidência da Substituição Tributária em uma empresa do ramo de cervejaria localizada no sul de Santa Catarina.

Palavras-chave: Substituição tributária; ICMS; Impacto financeiro.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Carga Tributária sobre o PIB	20
Figura 2 - A Evolução da Carga Tributária	21
Figura 3 - História da Cervejaria.....	39

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Tributação incidente no produto e os custos no produto fabricado.	42
Tabela 2 - Custos e Despesas	42
Tabela 3 - Pauta Fiscal estabelecida	43
Tabela 4 - Margem do Valor Agregado	43
Tabela 5 - Faturamento do 1º semestre do ano de 2015	44
Tabela 6 - Valor ICMS ST sobre o produto	455
Tabela 7 - Recolhimento do ICMS Normal	455
Tabela 8 - Demais Tributos Recolhidos pela empresa	455
Tabela 9 - Comparativo entre as duas formas de apuração	466
Tabela 10 - Faturamento do mês de Janeiro do ano de 2015.....	466
Tabela 11 - ICMS ST recolhido pela empresa sem o benefício	477
Tabela 12 - Comparativo entre as duas formas de apuração	477

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Mecanismo de Substituição em SC.....	31
Quadro 2 - Fórmula MVA Ajustada	34
Quadro 3 - NCM do produto selecionado para estudo	41
Quadro 4 – Composição do Preço de Venda do Produto	43

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

§	Parágrafo
ALQ	Alíquota
ART.	Artigo
BC	Base de Cálculo
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social.
BRICS	Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSSL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CST	Código da Situação Tributária
CTN	Código Tributário Nacional
DARE SC	Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais de Santa Catarina
GNRE	Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
INTER	Interestadual
INTRA	Intraestadual
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de renda
LC	Lei Complementar
MVA	Margem de Valor Agregado
Nº	Número
NCM	Nomenclatura Comum do MERCOSUL
PIS	Programa de Integração Social
RICMS	Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
SC	Santa Catarina
SEFAZ SC	Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina
ST	Substituição Tributária
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializado
UF	Unidades da Federação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA E PROBLEMA	14
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	15
1.2.1 Objetivo Geral	15
1.2.2 Objetivos específicos	15
1.3 JUSTIFICATIVA	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1 A CERVEJARIA NO BRASIL	17
2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	18
2.2.1 Carga Tributária	19
2.3 GESTÃO TRIBUTÁRIA	22
2.4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	22
2.4.1 Elisão e Evasão Fiscal	23
2.5 ICMS	24
2.6 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	24
2.6.1 Convênios e Protocolos	27
2.6.2 Sujeitos da Obrigação Tributária	28
2.6.2.1 Substituto Tributário	28
2.6.2.2 Substituído Tributário	29
2.6.3 Espécies de Substituição Tributária de ICMS	29
2.6.3.1 Substituição Tributária nas operações concomitantes	29
2.6.3.2 Substituição Tributária nas operações subsequentes ou “para frente”	30
2.6.3.3 Substituição Tributária nas operações antecedentes ou “para trás”	31
2.6.4 Mercadorias Sujeitas ao mecanismo de Substituição Tributária em Santa Catarina	31
2.6.5 Base de Cálculo	33
2.6.6 Margem de Valor Agregado	34
2.6.7 MVA Ajustada	34
2.6.8 Pagamento e Recolhimento	35
3 METODOLOGIA	37
4 PROCEDIMENTOS PARA REALIZAÇÃO DO ESTUDO DE CASO	39
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA	39

4.2 PROCESSOS NA FABRICAÇÃO	40
4.3 PREMISSAS UTILIZADAS	41
4.4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.	44
4.5 VENDAS SEM BENEFÍCIO.....	46
4.6 ANÁLISE DO REFLEXO FINANCEIRO	47
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
REFERÊNCIAS.....	51
ANEXO(S).....	54

1 INTRODUÇÃO

O trabalho apresentado está direcionado para uma temática que se mantém em grande destaque, quando o assunto trata dos impostos recolhidos pelas empresas, dando ênfase ao ICMS Substituição Tributária.

Explana-se primeiramente o tema e o problema, e em sequência são expostos os objetivos gerais e específicos do contexto em questão.

Após a apresentação da justificativa e a metodologia utilizada para a construção do trabalho descrito.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A carga tributária brasileira é considerada abstrusa devido à quantidade de tributos e a sobreposição da legislação. No Brasil, há vários tipos de tributos, dentre eles federais, estaduais e municipais. No âmbito estadual, um dos que mais sofrem alterações na legislação e predomina entre os mais complexos, é o ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação).

Com o objetivo de facilitar a fiscalização e a cobrança destes impostos, em específico o ICMS, o governo criou a substituição tributária, que tem como finalidade efetuar o recolhimento do imposto de forma mais simplificada, sendo assim o substituto passou a recolher o tributo de futuras operações, tornando-se responsável pelo cálculo, retenção e recolhimento do imposto que seria devido pelo cliente.

A substituição tributária consiste em uma forma diferenciada no recolhimento do imposto sobre a circulação de mercadorias. Sua decorrência está na garantia do recolhimento de forma ágil e antecipada, que surgiu pela necessidade de uma busca do governo como um instrumento de segurança e eficácia, no recolhimento e no combate a evasão de tributos. A substituição tributária em todo seu processo de constituição vem mostrando ser um eficiente método de garantir ao fisco a cobrança do imposto.

Para o governo, efetuar o recolhimento de forma centralizada, torna-se muito mais simplificado, além da fiscalização ser muito maior e acessível, que fiscalizar todos os estabelecimentos.

Com o passar dos anos, cada vez mais foi aumentando a quantidade de produtos inseridos no contexto da substituição tributária, causando, de certa forma, impactos financeiros nas empresas.

Diante da situação exposta tem-se a seguinte questão: Qual o impacto financeiro causado pela substituição tributária do ICMS em uma cervejaria localizada no sul de Santa Catarina?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Seguem os objetivos da pesquisa.

1.2.1 Objetivo Geral

O Objeto geral deste trabalho consiste em analisar pela cobrança, o impacto financeiro causado do ICMS por substituição tributária em uma empresa do ramo de cervejaria.

A fim de alcançar o objetivo geral, têm-se os objetivos específicos.

1.2.2 Objetivos específicos

Seguem os seguintes objetivos específicos.

- Discorrer sobre os assuntos pertinentes do Sistema Tributário Nacional e Planejamento Tributário;
- Explanar sobre o conceito da Substituição Tributária de ICMS de Santa Catarina;
- Demonstrar o impacto financeiro da cobrança da Substituição Tributária de ICMS em uma cervejaria tributada pelo Lucro Presumido.

1.3 JUSTIFICATIVA

O trabalho apresentado abrange a atualidade das empresas quando o assunto está relacionado ao recolhimento de impostos e os reflexos causados pelos mesmos.

Englobando neste estudo, um tema relevante tanto para os profissionais da área contábil como, também, para área empresarial. O Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo e com o passar dos anos este índice vem apresentando um grande crescimento.

Conforme estudos realizados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, o Brasil está em 1º lugar no que se refere à carga tributária mais elevada entre os BRICS.

O fisco vem buscando constantes meios para facilitar a arrecadação e institui métodos aos contribuintes para o recolhimento dos tributos. Para as empresas, as constantes mudanças na legislação acarretam uma carga tributária ainda mais elevada, sendo necessário estar constantemente se adaptando à legislação vigente, com a intenção de evitar autuações.

O regime da substituição tributária do ICMS foi um dos mecanismos criados pelo governo para facilitar a fiscalização e arrecadação do imposto, gerando problemas ao contribuinte, devido à dificuldade que as empresas possuem em interpretar a legislação e aplicar o método. No entanto, destas complexidades encontradas para chegar ao valor preciso do ICMS da substituição tributária, um fator mais importante é levado em consideração, o recolhimento de tributos pelos estabelecimentos, que acabam por aumentar devido à substituição tributária.

A carga tributária é um coeficiente que reflete diretamente no caixa da empresa, sendo, então, preciso um conhecimento claro sobre o assunto.

Neste contexto, o Planejamento Tributário é uma ferramenta que ocupa um papel muito importante para o bom desenvolvimento da empresa, prevenindo possíveis gastos desnecessário e encontrando melhores soluções, as quais podem ocasionar benefícios à empresa.

Destaca-se, também, a relevância dos profissionais da área contábil apresentarem um preciso conhecimento tributário, a fim de encontrarem melhores alternativas aos seus clientes na gestão das empresas.

Esta pesquisa é de vasta importância, pois apresenta uma grande contribuição teórica relativa a assuntos da área tributária, dando ênfase ao imposto que gera grande dúvida entre os contribuintes, por ser muito complexo.

Justifica-se por fim, o valor deste estudo, para verificação do impacto financeiro causado pela substituição tributária, podendo ele ser, negativo ou positivo, como mostram os dados analisados.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo tem como objetivo o embasamento teórico sobre a Substituição Tributária. Inicialmente aborda-se a história da cerveja no Brasil, explanando-se, em seguida, sobre o Sistema Tributário Nacional, descrevendo sobre a carga tributária no Brasil e outros assuntos considerados importantes. Logo, evidenciando o tema principal do trabalho, menciona-se as particularidades da Substituição Tributária do ICMS, com foco nos procedimentos aplicados às operações no Estado de Santa Catarina.

2.1 A CERVEJARIA NO BRASIL

Considerada a bebida alcoólica mais antiga do mundo, a primeira cerveja que se tem informação, foi fabricada pelos sumérios, povo que vivia na Mesopotâmia – Oriente Médio, há mais de dez mil anos. A civilização produzia uma massa consistente com grãos moídos que, após o cozimento, era consumida como pão. Esta massa, sujeitada à ação do tempo, umedecia e fermentava, transformando-se em uma espécie de "pão líquido", ou seja, um tipo de bebida alcoólica.

Já em solo alemão, documentos relatam que a produção da cerveja iniciou por volta de 800 anos a.C. A partir do início da Idade Média, portanto, os mosteiros assumiram a fabricação da bebida que adquiriu o sabor característico pelas mãos dos monges. Nesta época, o lúpulo passou a ser usado popularmente como fator de amargor.

No Brasil, a chegada da cerveja ocorreu em 1808, junto com a família real portuguesa. A cerveja era produzida de forma caseira e estava restrita a uma pequena parcela da população, principalmente porque só haviam marcas importadas.

Já no final de 1820, um oficial alemão encontrou uma maneira de fabricar cerveja de forma lucrativa contando com imigrantes alemães do Rio Grande do Sul. Assim, até a Primeira Guerra Mundial houve um aumento na produção de cerveja, e, após este período, uma queda, principalmente pela dificuldade em obter a cevada e o lúpulo, vindos de países como Alemanha e Áustria. Para suprir a falta desses ingredientes, os cervejeiros passaram a utilizar outros cereais como arroz, milho e trigo, o que já era comum em outros países.

Com o crescimento do consumo, surgem várias cervejarias entre os anos de 1840 e 1880, levando à popularização da bebida no Brasil. A venda de cerveja era feita no balcão das próprias cervejarias e as entregas em zonas comerciais de bairros próximos eram feitas por carroças.

2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O fator, principalmente, pelo qual as empresas brasileiras encontram-se em constante dificuldade em relação ao seu crescimento, é o complicado Sistema Tributário, o qual gera um elevado custo financeiro ao contribuinte, onde, também, ocasiona uma grande insegurança em relação ao cumprimento de suas obrigações impostas pelo fisco, normas e obrigações acessórias que conduzem o Sistema Tributário Nacional. (EVERSON, 2008)

Sendo assim, necessário conceituar o Sistema Tributário Nacional e os reflexos que ele causa na sociedade, evidenciando os principais elementos que o envolve.

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

Logo, o Sistema Tributário Nacional, é constituído por um conjunto pré-estabelecido de normas, que direciona o estado na obtenção de receitas para manutenção dos serviços públicos.

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

Dando continuidade nos pensamentos dos autores, o Sistema Tributário Nacional mostra sua importância quando mencionado como um fator relevante na redução das desigualdades socioeconômicas. No entanto, a elevada carga tributária derivada da cobrança de tributos, vem sendo considerada como um dos problemas referente ao sistema tributário.

Diante disto, um sistema tributário simplificado deveria ser adotado e também reduzido à carga tributária brasileira, para a solução deste problema (PÊGAS, 2007).

Em continuidade, segue a conceituação da carga tributária.

2.2.1 Carga Tributária

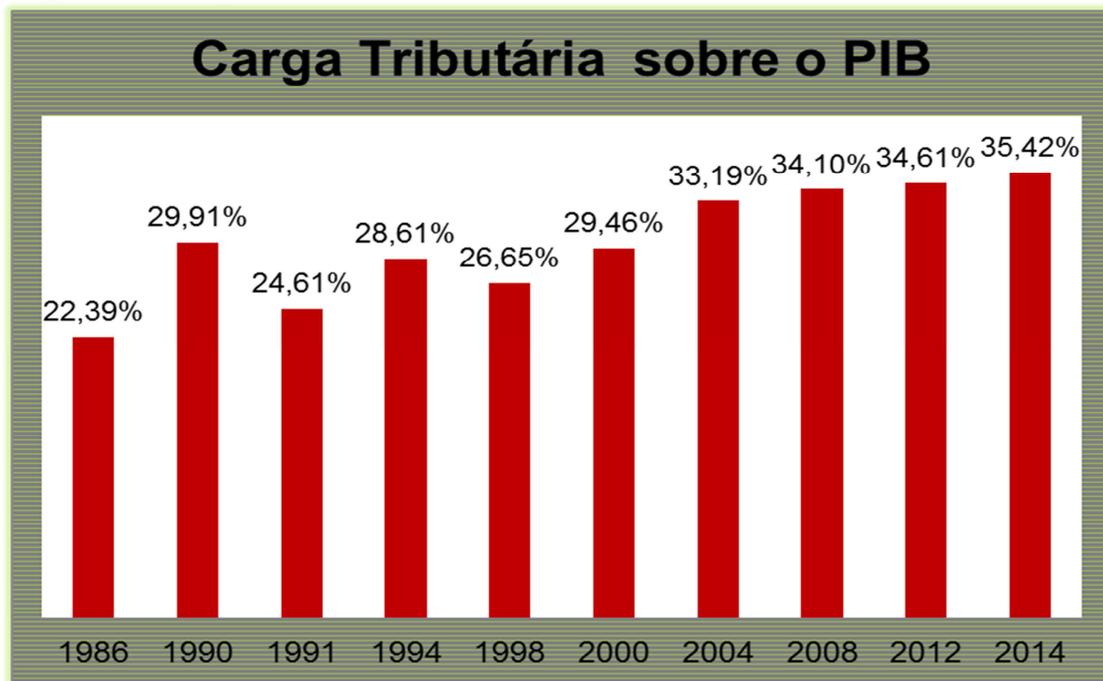
Everson (2008) afirma que carga tributária é a proporção do volume de fundos retirados da sociedade pelo Estado, por meio de tributos relacionados com a formação de riquezas em seu total.

Mesmo com a cobrança dos tributos já realizadas há tempos anteriores, a carga tributária brasileira começou a ser medida somente em 1947, quando apresentou a marca de 13,8 % do PIB, onde registrou um grande crescimento referente às arrecadações, conforme demonstra o IBPT (2015).

Hoje mesmo com a crise que se encontra o país, a carga tributária sobre o PIB – Produto Interno Bruto se manteve no seu ritmo de crescimento em 2014, superando o percentual de 35,04% em 2013 para 35,42% no ano passado, resultando em um aumento de 0,39 % ponto percentual. (GILBERTO, 2015)

Para entender um pouco mais desta evolução, segue abaixo a figura 1, demonstrando a carga tributária brasileira de 1946 a 2014 em relação ao PIB, com IBPT:

Figura 1 - Carga Tributária sobre o PIB



Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)

Como demonstra a figura anterior, a carga tributária brasileira se manteve em constante crescimento. No ano de 1986, a carga tributária sobre o PIB encontrava-se dentro no percentual de 22,39%, já no ano de 2014 apresentou um percentual de 35,42%.

Por meio do IBPT pode-se ver que o Brasil apresenta uma carga tributária muito elevada relacionada aos países em desenvolvimento da América do Sul. O Portal Tributário demonstra que a carga tributária brasileira é formada por 92 tributos.

Apesar da diversidade de tributos, a arrecadação se concentra em apenas alguns. Segundo Cunha (2012, p. 1),

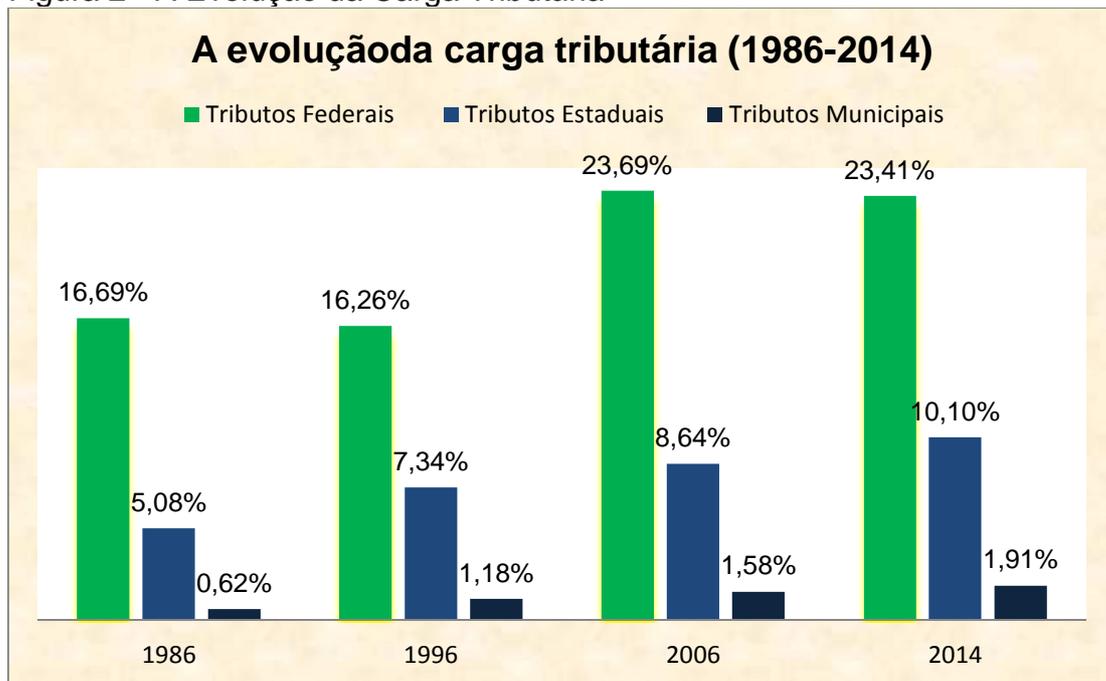
A maior parcela da arrecadação do país, algo em torno de 73% do total, vem dos tributos que incidem sobre o consumo (impostos e contribuições indiretas) e dos encargos sobre as folhas de pagamento das organizações. No entanto, efetivamente pouco mais de um terço deste percentual representam custos que de fato afetam os resultados líquidos das corporações, equivalentes à oneração das folhas. Os aproximadamente dois terços restantes, que são apurados pela arrecadação dos chamados tributos indiretos (como IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS, que incidem ao longo da cadeia de produção), acabam sendo “financiados” pelas empresas, que recuperam esses recursos, pois os valores relacionados a eles acabam sendo ressarcidos pelos consumidores às empresas por terem sido repassados na composição dos preços de bens e serviços oferecidos pelas organizações.

O Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros – CETAD, mostra que o Brasil encontra-se em uma situação muito complexa, onde o aumento de gastos com assistencialismo à população vem apresentando um elevado crescimento, além das altas despesas relacionadas ao governo e com o objetivo de cobrir estes encargos, a arrecadação de tributos vem obtendo um grande crescimento, gerando uma considerada evolução na Carga Tributária Brasileira.

O CETAD destaca, ainda, que um dos fatores que contribuem para o aumento da carga tributária são os parcelamentos, que se referem às dívidas de exercícios anteriores e acabam por influenciar a arrecadação do período atual.

A figura 2 demonstra a variação da carga tributária entre os tributos federais, estaduais e municipais.

Figura 2 - A Evolução da Carga Tributária



Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), maio de 2015.

É perceptível que os impostos federais têm o maior percentual em arrecadação, como mostra a figura 2, desde 1986 até 2014 teve aumento de 7 %, os estaduais aumentaram 5 % e os municipais aumentaram somente 1%.

Segundo Oliveira (2013), as empresas ao se depararem com esta elevada carga tributária no qual o Brasil está inserido, buscam frequentemente pagar menos tributos possíveis, de forma lícita. O planejamento tributário, então, se faz necessário, para que os empresários reduzam a arrecadação de tributos, por meio

de uma gestão tributária competente, capaz de realizar o estudo de diversas alternativas para a redução da carga fiscal.

2.3 GESTÃO TRIBUTÁRIA

As empresas possuem características diferenciadas, por isso devem ser identificados os impostos que incidem sobre elas, a fim de serem compreendidos a importância e o peso no seu faturamento. (EVERSON, 2008).

De acordo com Oliveira, Chiericato, Junior e Gomes (2013, p.19), a gestão tributária pode ser definida como,

Ramo da administração responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia a dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidades às possíveis sanções fiscais e legais ou apurar o valor justo do tributo.

Com uma gestão competente, se torna possível, a realização de um planejamento tributário.

2.4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

De acordo com os dados já apresentados, o Brasil vem apontando um crescimento considerável quando relacionados à arrecadação de tributos.

Tal situação, de acordo com Oliveira (2013), acaba por impactar na vida dos contribuintes, que hoje se deparam com um mercado competitivo, buscando, diante disto, obter resultados positivos no mundo dos negócios, associando às tomadas de decisões a administração dos lucros e podendo dar continuidade na empresa, os gestores acabam por buscar uma solução que mantenha os contribuintes em um cenário menos desagradável com a redução da carga fiscal.

A frente dessa situação, o planejamento tributário torna-se a melhor opção. Latorraca (2000) menciona que é uma ferramenta fundamental para melhorar resultados da organização, com a principal finalidade da redução da carga tributária de forma lícita.

Ainda nas palavras de Latorraca (2000, p. 58),

Costuma-se, então, denominar de Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.

O planejamento tributário torna-se, a melhor ferramenta para as organizações, conforme afirma Gomes (2013, p. 23),

Sem dúvida, para obter o melhor resultado em uma economia instável com altas taxas de tributação como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos de que as empresas dispõem, para que possam racionalizar seus custos tributários, sem afrontar as diversas legislações que regem os mais diversificados tributos, é o planejamento tributário em todas as fases da cadeia de valores do ciclo produtivo e comercial.

Para obter uma execução bem sucedida do planejamento tributário, é princípio fundamental que ela seja elaborada de forma lícita.

Fabretti (2003) ressalta sobre os aspectos de planejamento tributário, que há alguns termos utilizados para distinguir os procedimentos legais e ilegais, denominando-se elisão e evasão fiscal, provenientes do pagamento dos impostos.

2.4.1 Elisão e Evasão Fiscal

O contribuinte possui o direito de organizar sua empresa de acordo com a opção que considerar mais adequada, buscando para seu negócio a redução dos custos e tributos do seu empreendimento.

Ao contribuinte concede-se o dever de pagar os tributos, de acordo com as leis estabelecidas. No entanto, a legislação, para ser aplicada, exige uma boa interpretação, pois muitas vezes são complexas demais.

Para Fabretti (2003, p.133), “a elisão fiscal é lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se de lacunas na lei”. Ao contrário da elisão fiscal, a evasão incide no método que contraria a lei.

SILVA (1982) menciona outro termo usado no meio tributário, a evasão, que provém do latim *evadere*, ou seja, escapar, fugir. A evasão se resume nas

ações ou omissões do contribuinte, buscando reduzir ou postergar o cumprimento de uma obrigação tributária.

Portanto, para os autores, o contribuinte pode estar usando a elisão, dentro das normas da lei, ou a evasão, burlando as suas obrigações.

2.5 ICMS

A Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, estabelece competência aos Estados e Distrito Federal para instituir impostos decorrentes a “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior”.

Surge então, o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), onde encontrasse regulamentado na Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados.

Carraza (2005, p. 34) entende que o ICMS engloba pelo menos cinco impostos diferentes:

- a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas a circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior;
- b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) o imposto sobre serviços de comunicação;
- d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica;
- e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

No Estado de Santa Catarina, Lei a nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996 e no RICMS aprovado pelo Decreto 2.870, de 2001, que regulamenta as operações dentro do Estado.

2.6 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Com o objetivo de simplificar a fiscalização e a cobrança do ICMS, o governo instituiu o mecanismo da Substituição Tributária, que tem como propósito o

pagamento centralizado do imposto, embasada na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96 e no Convênio ICMS nº 81/93.

De acordo com Neto (2000, p. 49), “o instituto da substituição tributária foi inserido no sistema positivo brasileiro por intermédio da Lei 5.172 de 25.10.66 [...]”, que instituiu o CTN.

De acordo com Mariano, Werneck e Alencar (2014, p. 75), “a substituição tributária pode ser conceituada como sendo o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações/prestações é atribuída a outro contribuinte”. Logo, a lei altera a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, conferindo a terceiro, que não aquele que praticou o fato gerador diretamente, mas que possui vinculação indireta com aquele que deu causa ao fato.

A principal finalidade do mecanismo da Substituição Tributária é a concentração de recolhimentos mais resumidos, tornado a fiscalização de tributos mais eficaz, conforme o autor anterior.

O instituto da substituição tributária surgiu no ordenamento jurídico brasileiro, por meio da Lei 5.172 de 1966, em seu art. 58, § 2º, incisos I, II e III, estabelecendo a criação por lei de responsáveis, como segue abaixo:

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

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

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

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

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

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

No ano de 1968, foi revogado o disposto no Art. 58, por meio do Decreto Lei 406, deixando, assim, de existir uma menção em Lei relacionada à atribuição de responsável no mecanismo da S.T. No entanto, logo após o ano de 1983, a Lei Complementar nº 44, de 07 de dezembro entra em vigor. De acordo com Lima Neto (2000, p. 50), “o instituto voltou a ser previsto com a edição da Lei Complementar 44 de 07.12.83 que, entre outras medidas, introduziu o § 3º, ao art.6º, do Decreto-lei 406/66”.

A seguir, a descrição da Lei Complementar 44/1983:

Art. 6º [...] § 3º A lei poderá atribuir a condição de responsável:

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

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

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

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

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

Em 1988, a atual constituição foi promulgada de acordo com o art. 155, § 2º, XII, “b”. O prazo de 60 dias disposto na constituição para edição da lei complementar se encerrou, abrindo assim espaço para que os Estados e o Distrito Federal fixassem normas para regulamentarem a matéria, celebraram então o Convênio 66 de 14 de dezembro 1988, autorizando o pagamento do imposto atribuído. (MARIANO, WERNECK e ALECAR, 2014).

Mais adiante, a previsão legal da substituição tributária foi introduzida por meio da Emenda Constitucional nº 3/1993, que acrescentou o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal de 1988,

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Por sua vez, a Lei Complementar nº 87/1996, arts. 5º a 9º, regulamentou o preceito constitucional mencionado anteriormente, trazendo as regras básicas a serem observadas pelos Estados e pelo Distrito Federal. Desta forma, cada Estado e o Distrito Federal deverão instituir, por meio de lei, o regime de substituição tributária, dentro dos limites já estabelecidos pela Constituição Federal e por meio da Lei Complementar nº 87/1996.

Finalmente, no ano de 1996, a Lei Complementar 87 foi publicada, estabelecendo normas relativas ao ICMS, especificadamente sobre a substituição tributária, nos artigos 5º, 6º e 9º, como é demonstrado abaixo,

Art. 5º 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. 6º 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.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

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 subsequentes;

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.

Desta forma, o regime de substituição tributária caracteriza-se por transferir a obrigação pelo pagamento do ICMS, decorrentes de determinadas operações, para um terceiro que não realiza o fato gerador do imposto.

No Estado de Santa Catarina, o mecanismo da Substituição Tributária encontra-se regulamentado pela Lei 10. 297, de 26 de dezembro de 1996, e pelo Regulamento do ICMS SC, Anexo 3.

A Lei 10.297/96 evidencia que nem todos os produtos estão sujeito ao regime da S.T., no caso de operações entre Estados distintos para que possa aplicar o regime, é exigido que estes celebrem acordos entre os estados envolvidos, pois o tributo é fracionado entre os estados da operação, assim fazendo necessário a criação de Convênio ou Protocolo de ICMS.

2.6.1 Convênios e Protocolos

O regime da Substituição Tributária do ICMS deve ser instituído, por meio de lei estadual para aplicação interna dentro do Estado, e por meio de protocolos ou convênios para aplicação interestadual.

Pêgas (2007, p. 167) afirma 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”.

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 impostos 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.

Compreende-se, então que o protocolo é firmado com algumas unidades da federação, já os convênios são celebrados com todos os Estados da federação e o Distrito Federal.

2.6.2 Sujeitos da Obrigação Tributária

No regime de substituição tributária, o legislador atribuiu denominações aos sujeitos envolvidos nas operações, como o substituto tributário e o substituído tributário. Assim, abordam-se nos tópicos seguintes as respectivas definições.

2.6.2.1 Substituto Tributário

O substituto tributário tem como intuito diminuir os números de contribuintes responsáveis pelo recolhimento, permitindo que arrecadações e a fiscalização sejam simplificadas. (LIMA NETO, 2000)

O substituto é a pessoa a quem a legislação atribui a responsabilidade pelo pagamento do imposto. É aquele que praticar o fato interruptivo do diferimento (operações anteriores), o que contratar serviço de transporte (tomador) quanto as operações concomitantes e o fabricante/importador, em regra, no que se refere as operações subsequentes(...)(MARIANO, WERNECK e BEZERRA, 2008, p. 60).

Conforme a Cartilha da Substituição Tributária (2012), elaborada pela Secretaria do Estado da Fazenda de 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”. Logo, o substituto é quem a Lei atribui a responsabilidade pelo recolhimento, retenção e cálculo do imposto devido pelo contribuinte substituído.

2.6.2.2 Substituído Tributário

É chamado de substituído, todo o contribuinte que anteriormente teve seu imposto recolhido pelo substituto.

Para os autores Mariano, Werneck e Bezerra (2008, p.61), o substituído tributário “é aquele que está ligado diretamente com o fato gerador, que dá causa à hipótese de incidência do imposto; mas a legislação dispensa da responsabilidade do recolhimento, pois está atribuída a outrem”. Todavia, o substituído tributário é responsável pelo fato gerador, entretanto a legislação atribui a terceiro a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, no caso, ao substituto tributário.

Contribuinte substituído é aquele que está ligado diretamente com o fato gerador, que dá causa à hipótese de incidência do imposto; mas, a legislação dispensa da responsabilidade do recolhimento, pois esta é atribuída a outrem. (MARIANO, WERNECK e BEZERRA, 2008, p. 60 e 61).

Portanto, nas operações sujeitas ao mecanismo da Substituição Tributária, sempre existirá aquele que a Lei o designa para ser o responsável pelo recolhimento do imposto, o substituto, assim também como o sujeito substituído, seja nas operações antecedentes, concomitantes ou subsequentes.

Os autores esclarecem que na Substituição Tributária existe apenas uma obrigação, que é exatamente o de suprimir as obrigações tributárias.

2.6.3 Espécies de Substituição Tributária de ICMS

A Substituição Tributária subdivide-se em três espécies e seus efeitos podem recair sobre mercadorias ou sobre serviços de transportes, conforme o art.6º, §§ 1º e 2º, da Lei Complementar nº 87/1996.

Para melhor compreensão, segue abaixo as 3 espécies de Substituição Tributária.

2.6.3.1 Substituição Tributária nas operações concomitantes

Esta modalidade de substituição caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte, e não aquele que esteja concretizando a operação.

Conforme Lima Neto (2000, p. 56),

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

Logo, nesta modalidade, o recolhimento do imposto será no momento do fato gerador, ou seja, no instante que está incidindo a operação, considerando que o valor da base de cálculo será o valor do serviço. “Esta hipótese de substituição tributária caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS a terceiro contribuinte (substituto tributário), no mesmo momento da ocorrência do fato gerador”, assim afirma o Manual prático da substituição tributária (2010, p.4).

Esta modalidade de Substituição Tributária acontece simultaneamente ao fato gerador.

2.6.3.2 Substituição Tributária nas operações subsequentes ou “para frente”

Esta modalidade tem como característica a antecipação do fato gerador, o pagamento do imposto é realizado em uma determinada etapa anterior da ocorrência do fato gerador, onde o substituto tributário realizará a antecipação do imposto das mercadorias, que futuramente serão negociadas, segundo as palavras de Faria (2000).

O autor ainda conceitua (2000, p. 61) que,

A chamada substituição tributária “para frente” consiste na regra pela qual se presume realizada a operação seguinte (fato gerador presumido), onde é aplicada a alíquota interna sobre a base de cálculo do maior preço alcançado pela mercadoria no seu caminho da produção até o consumo (valor fictício e estimado valor de tabela), observado o fato concreto de que, quase sempre, não é realizada a margem de lucro estipulada (totalmente aleatória e exorbitalmente composta), podendo até ocorrer prejuízo na operação.

A substituição tributária para frente, conceitua-se na obrigação do pagamento do imposto, não apenas derivados das operações realizadas pelo contribuinte, mas também relativos a operações posteriores.

Nesta modalidade, a Lei determina que a responsabilidade tributária recaíra sobre terceiro, o qual fica responsável pelo recolhimento do imposto das operações subsequentes até o consumidor final.

2.6.3.3 Substituição Tributária nas operações antecedentes ou “para trás”

A substituição tributária das operações antecedentes sucede-se quando o recolhimento do imposto de ICMS é transferido para um instante futuro, transferindo a obrigação deste imposto para terceiros.

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.

Esta espécie de substituição tributária normalmente acontece com os produtores rurais.

Segundo a afirmação de Lima Neto (2000, p. 52),

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

Para complementar, o responsável pelo recolhimento fica designado ao destinatário da mercadoria, denominado de substituto tributário.

2.6.4 Mercadorias Sujeitas ao mecanismo de Substituição Tributária em Santa Catarina

O mecanismo da Substituição Tributária não se aplica a todos os produtos inseridos no mercado. Em Santa Catarina, evidencia-se por meio do Anexo 3, do RICMS, os produtos que estão sujeitos a esta sistemática da S.T.

Seguem os produtos sujeitos a Substituição Tributária no quadro 1.

Quadro 1 - Mecanismo de Substituição em SC

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 relacionados;
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;
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.

Fonte: RICMS, Anexo 3.

De acordo com a lista dos produtos sujeitos ao mecanismo da ST, faz-se de suma importância que as empresas estejam atentas à legislação, no que se refere às operações de Substituição Tributária, com o intuito de efetuar o adequado recolhimento desta sistemática.

2.6.5 Base de Cálculo

A base de cálculo do ICMS da Substituição Tributária define - se como sendo o valor dos produtos vendidos, acrescidos do valor do seguro, juntamente com o valor do frete, do IPI e mais encargos cobrados do adquirente da mercadoria. Aplica-se sobre este montante a Margem de Valor Agregado, particular para cada tipo de mercadoria.

Conforme dispõe a Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, mais conhecida como Lei Kandir, institui no seu art. 8º, incisos I e II, sobre a base de cálculo, diz que,

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

- I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;
- II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:
 - a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
 - b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
 - c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

A base de cálculo também está definida no artigo 13, do RICMS-01, em seu anexo 3, mais especificamente nos parágrafos 2º e 3º, como segue:

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

§ 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§ 2considerado, 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 (grifo nosso).

Neto (2001, p. 99) explana 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”.

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

2.6.6 Margem de Valor Agregado

A Margem do Valor Agregado – MVA é um percentual estabelecido pelo fisco, como margem de lucro, devendo ser aplicado sobre o montante das mercadorias, somado a outros encargos. Com isso, emprega-se o regime de substituição tributária para calcular a evolução dos preços durante o processo de circulação no mercado.

Conforme o Portal Tributário:

A margem de valor agregado será determinada com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados. A mercadoria submetida ao regime de substituição tributária em operação interestadual terá a margem de valor agregado estabelecida em Convênio ou Protocolo.

Para obter a MVA é aplicado o percentual sobre os produtos ou grupos de produtos, somando despesas e outros encargos como frete, seguro, IPI, para poder encontrar a Base de Cálculo do ICMS ST, ressaltando que a margem de valor agregado será diferente para cada tipo de mercadoria.

2.6.7 MVA Ajustada

O Portal Tributário traz a MVA ajustada como um novo cálculo feito por meio do percentual do MVA original, para ajustar o preço dos produtos nas operações interestaduais, alterando as alíquotas diferentes.

O objetivo destes ajustes visa evitar preço final dos produtos e concorrências entre empresas de Estados diferentes, evitando distinções comerciais. Com os ajustes, o preço final de compra de um produto dentro ou fora do estado será o mesmo, se analisarmos só os aspectos do ICMS.

De acordo com a Cartilha da Substituição Tributária (2012),

Em síntese, a metodologia foi criada com objetivo de equilibrar os preços nas duas operações em face da diferença nas alíquotas interna e interestadual aplicáveis às operações próprias dos substitutos. 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.

Para encontrar a MVA Ajustada, segundo a Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, a fórmula é a seguinte:

Quadro 2 - Fórmula MVA Ajustada

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

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

As definições são:

MVA ST original: é a margem de valor agregado estabelecida para o produto;

ALQ inter.: é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

ALQ intra.: é o coeficiente correspondente à alíquota interna aplicável sobre a operação dos substitutos tributários localizados em SC.

2.6.8 Pagamento e Recolhimento

O RICMS/SC-01, determina, no Anexo 3, os prazos de recolhimento do ICMS-ST, conforme nos arts. 17, 18 e 20,

Art. 17. O imposto devido por substituição tributária deverá ser recolhido até o 10º (décimo) dia do período seguinte ao da apuração.

Art. 18. O contribuinte substituto, estabelecido em outro Estado, que não providenciar sua inscrição nos termos do art. 27, deverá recolher o imposto devido por substituição tributária a este Estado por ocasião da saída da mercadoria de seu estabelecimento, caso em que o transporte deverá ser acompanhado por uma das vias da GNRE (Convênio ICMS 81/93).[...]

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

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

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

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

§ 1º O imposto devido deverá ser recolhido:

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

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

De acordo com os artigos anteriores, o recolhimento do ICMS-ST deverá realizar-se até o décimo dia subsequente ao da apuração pelo substituto tributário.

O RICMS/SC cita que no caso com operações interestaduais, onde a mercadoria não tenha sofrido a retenção pelo remetente, ficará o substituído tributário responsável por efetuar o pagamento do imposto. Se o Estado for signatário de convênio ou protocolo, poderá recolher o imposto até o sétimo dia subsequente da emissão da nota fiscal ou até o décimo dia, no caso se não for signatário de convênio ou protocolo para estabelecimento industrial.

Previstas no art. 19, do RICMS/SC, no anexo 3, apresenta-se abaixo as formas de recolhimento do ICMS ST,

Art. 19. O pagamento do imposto será efetuado:

I - na rede bancária autorizada, por meio de DARE-SC, se o contribuinte for domiciliado neste Estado;

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

Logo, o documento utilizado para o recolhimento da substituição tributária ocorre pelo documento de arrecadação de receitas estaduais de SC (DARE), para os contribuintes localizados neste Estado, e por meio da guia nacional de recolhimento de tributos estaduais (GNRE), para contribuintes de outras Unidades da Federação.

3 METODOLOGIA

É fundamental a explanação dos procedimentos metodológicos para a elaboração do trabalho científico.

A Metodologia consiste em um conjunto de técnicas e procedimentos utilizados pelo pesquisador para desenvolver sua pesquisa e, assim, chegar aos objetivos almejados.

De acordo com Barros e Lehfeld (2007, p. 2), a metodologia “consiste em estudar e avaliar os vários métodos disponíveis, identificando suas limitações ou não no que diz respeito às implicações de suas utilizações”.

Segundo Gil (2007, p. 17), a pesquisa é definida como o

[...] procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa desenvolve-se por um processo constituído de várias fases, desde a formulação do problema até a apresentação e discussão dos resultados.

Quanto ao problema e objetivos, o tipo de pesquisa que foi utilizada é a descritiva e explicativa.

Conforme Cervo e Bervian (2002, p. 66), “a pesquisa descritiva desenvolve-se principalmente, nas ciências humanas e sociais, abordando aqueles dados e problemas que merecem ser estudados e cujo registro não consta de documentos”.

De acordo com Gil (2002, p. 42),

A pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou então, o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob esse título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais com o questionário e a observação sistemática.

Este tipo de pesquisa preocupa-se em identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos, nas palavras de Gil (2007).

O autor ainda ressalta que uma pesquisa explicativa pode ser a continuação de outra descritiva, posto que a identificação de fatores que determinam um fenômeno exige que este esteja suficientemente descrito e detalhado.

Quanto aos procedimentos para a realização da pesquisa, os métodos escolhidos serão a pesquisa bibliográfica e estudo de caso.

A pesquisa bibliográfica abrangerá materiais já elaborados e publicados.

Para Michel (2009), esta é uma fase preparatória de um trabalho acadêmico, com intuito de buscar informações do assunto escolhido em várias fontes para familiarização do tema.

Nesta temática, Fonseca (2002, p. 32) esclarece que,

A pesquisa bibliográfica é feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites. Qualquer trabalho científico inicia-se com uma pesquisa bibliográfica, que permite ao pesquisador conhecer o que já se estudou sobre o assunto.

O estudo de caso é um tipo de pesquisa quantitativa e consiste na investigação, coleta e análise de informações sobre determinado assunto.

De acordo com Gil (1996, p. 58), “estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados”.

Em relação à abordagem do problema, a pesquisa empregada será qualitativa, por se tratar de uma pesquisa que busca evidenciar as definições do regime da Substituição Tributária, procurando interpretar indutivamente as informações a partir dos dados coletados.

Neste sentido, Richardson (1999, p. 70)

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

Os pesquisadores que exploram os métodos qualitativos buscam explicar o porquê das coisas, exprimindo o que convém ser feito.

A utilização destes métodos de pesquisa envolve um estudo mais aprofundado e detalhado em relação ao tema trabalhado, apresentando uma pesquisa enriquecida, em consequência disto proporcionando mais conhecimento do assunto exposto.

4 PROCEDIMENTOS PARA REALIZAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

O estudo de caso foi realizado junto a uma empresa situada no sul catarinense. Para que fosse possível atender os objetivos deste trabalho, a empresa disponibilizou todos os dados necessários, coletando informações do site da mesma. A empresa atua como uma cervejaria no sul catarinense.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA

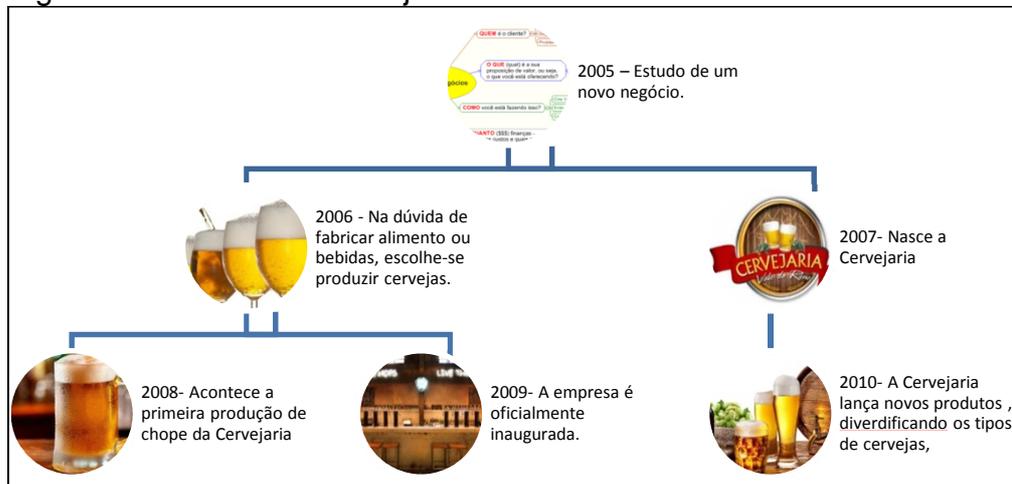
A empresa Beba com Moderação, objeto deste estudo, possui sua sede na cidade de Cocal do Sul, Santa Catarina, fundada em abril de 2008. Composta por 25 colaboradores, a empresa oferece aos seus clientes produtos com qualidade e custos reduzidos se comparados ao mercado no qual está inserida.

Seu nome empresarial surgiu como forma de homenagem ao Estado de Santa Catarina. Apesar de estar instalada na cidade de Cocal do Sul, sua sede seria aberta na cidade de Araranguá, mas na época foram oferecidos benefícios para que a instalação se realizasse na cidade de Cocal do Sul.

Antes mesmo do surgimento da empresa Beba com Moderação, seus produtos já eram fabricados em níveis de testes em outra cervejaria, no Rio Grande do Sul. Somente em abril de 2008, com o prédio da Beba com Moderação construída, a produção passou a acontecer no sul catarinense.

A figura 3 mostra a história da Cervejaria Beba com Moderação.

Figura 3 - História da Cervejaria



Fonte: Adaptada pela Autora, 2015.

Como é possível ver, em 2005 nasce a ideia de um novo negócio, no próximo ano seguinte é escolhido o produto e em 2007 nasce a cervejaria, mas a primeira produção acontece somente em 2008. Finalmente, em 2009 acontece oficialmente a inauguração e a partir de 2010 são lançados novos produtos.

4.2 PROCESSOS NA FABRICAÇÃO

Diferenciados e especiais, os chopes e cervejas da Beba com Moderação vêm ganhando mercado e destaque com o sabor do puro malte.

As etapas principais dos processos de produção da Cervejaria são:

- Escolha dos ingredientes: São escolhidos os melhores grãos maltados, lúpulos e fermentos;
- Moagem: Neste processo os grãos maltados são moídos, liberando material amiláceo (amido);
- Mosturação: Depois de moído, o malte é enviado até os tanques de mostura;
- Clarificação: A mistura obtida no processo de mosturação passa por peneiras, que tem a funcionalidade de separar a casca do mosto. Após filtrada, a mostura passa a denominar-se mosto;
- Fervura: Passado o processo de clarificação, o mosto é transferido para outra panela, onde é adicionado o lúpulo. A mistura é fervida por cerca de uma hora, sendo que durante este intervalo acontece a isomerização de alguns óleos essenciais extraídos do lúpulo;
- Resfriamento: Terminada a fervura, o mosto é resfriado por trocadores de calor e transferido para o tanque onde será iniciada a fermentação;
- Fermentação: No tanque de fermentação, as leveduras irão consumir os açúcares fermentescíveis e produzir álcool e dióxido de carbono, além de alguns ésteres, ácidos e álcoois superiores, transmitindo propriedades como cor, paladar, aroma e textura à cerveja. A fermentação ocorre em tanques fechados, em uma temperatura que gira em torno de 10°C, por sete dias;
- Maturação: Terminada a fermentação, se obtém uma cerveja chamada de “jovem”. Em seguida, portanto, dependendo do tipo de cerveja desejado, a bebida é mantida por mais dias no processo, até que alcance a maturação completa;

O processo de maturação é de fundamental importância, já que ocorre sedimentação de algumas partículas em suspensão e também se desencadeiam algumas reações que produzirão aromatizantes essenciais para a cerveja.

Segue abaixo o processo:

- Filtração: Nesta fase a cerveja passa por um filtro com terra diatomácea, cujo objetivo é remover as partículas de suspensão e tornar a cerveja cristalina;
- Envase: O chope está pronto para ir para os barris de aço inox ou garrafas;
- Pasteurização: Toda cerveja antes de ser pasteurizada é chamada de chope. O objetivo do processo é eliminar alguns micro-organismos que podem prejudicar as características originais das cervejas;
- Comercialização: Após as etapas descritas, as bebidas estão prontas para a comercialização.

4.3 PREMISSAS UTILIZADAS

Diante do fato de que os produtos fabricados pela empresa estão sujeitos ao mecanismo da Substituição Tributária, selecionou-se um destes produtos.

Neste tópico, apontam-se as premissas utilizadas para a elaboração da pesquisa. Os dados expostos foram elaborados por meio de informações coletadas do centro de custo da empresa, referindo-se apenas a um produto, conforme mostra o quadro 3.

Quadro 3 - NCM do produto selecionado para estudo

TABELA TIPI	DESCRIÇÃO
2203	Cervejas e chope, da posição.
2203.00.00 – Ex. 01	Chope

Fonte: Elaborada pela autora, (2015).

Disposto na Seção I do RICMS de SC, onde abrange operações com bebidas, cigarros, perfumes e cosméticos, entre outros produtos considerados supérfluos, o item selecionado encontra-se sujeito ao mecanismo da Substituição Tributária, como se evidencia no Anexo 3, do RICMS.

As tabelas 1 e 2 demonstram a tributação incidente no produto e os custos na sua fabricação.

Tabela 1 - Tributação incidente no produto e o custo no produto fabricado

PIS%	COFINS%	ICMS%	IPI%	CSLL%	IRPJ%	M.I%	ICMS ST%
1,67	7,69	25	4,80	1,08	1,20	38	25

Fonte: Elaborada pela autora, (2015).

Verifica-se que o produto apresentado possui uma alíquota diferente da aplicada no regime de tributação do lucro presumido. Conforme a Lei nº 13.097, de 2015, regulamentada pelo Decreto nº 8.442, de 2015, que estabeleceu uma nova incidência de tributação da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, para os produtos do segmento de bebidas frias, conforme definido no art. 14, a alíquota é aplicada de acordo com a quantidade de *ml* fabricados.

Tabela 2 - Custo

CUSTO R\$
1,71

Fonte: Elaborada pela autora, (2015).

Destaca-se que a base de cálculo do ICMS devido por ST do produto em estudo está inserido pelo ATO DIAT Nº 028/2015 - Anexo I, onde adota pesquisas e fixa os preços médios ponderados a consumidor final para cálculo do ICMS devido por Substituição Tributária nas operações com cerveja, chope, refrigerante e bebida hidroeletrólítica e energética.

A seguir, por meio das tabelas 3 e 4, apresenta-se a Pauta Fiscal estabelecida por meio de pesquisas periódicas de preços, e a Margem de Valor Agregado aplicada ao produto, se calculado da forma tradicional.

Tabela 3 - Pauta Fiscal estabelecida

PRODUTO	651 A 1000 ML	CHOPE EM LITRO (UN)
Chope – Pilsen 50 Lts	11,95 R\$	15,44 R\$

Fonte: Elaborada pela autora, (2015).

O valor da Pauta Fiscal mencionado é estabelecido por unidade. Sendo que se o valor da operação for igual ou superior a 80% do valor definido em pauta, deverá ser efetuado o cálculo da ST de acordo com a forma tradicional.

Tabela 4 - Margem do Valor Agregado

PRODUTO	MVA APLICADA
Chope	140 %

Fonte: Elaborada pela autora, (2015).

Tanto a MVA, quanto a Pauta Fiscal apresentada, referem-se a operações realizadas no estado de Santa Catarina.

Quadro 4 - Composição do Preço de Venda do produto

CUSTO DO PRODUTO	%	1,71
PIS	1,67%	0,11
COFINS	7,69%	0,51
ICMS(CREDITO PRESUMIDO CFE ANEXO 2 DO RICMS)	25,00%	1,65
CSLL	1,08%	0,07
IRPJ	1,20%	0,08
M.I	37,50%	2,48
TOTAL	74,14%	6,61
Somando esses percentuais, chegamos a 74,14%, ou seja, 0,7414. Se calcularmos a diferença desse valor para 1, teremos: $1 - 0,7414 = 0,2586 \Rightarrow$ nosso Quociente.		
Dividindo o Valor Base pelo Quociente, chegaremos ao Preço de Venda: $1,71 / 0,2586 = 6,61 \Rightarrow$ Preço de Venda		
ICMS - ST (Pauta 15,44 * 12%)	12,00%	1,85
Credito presumido do ICMS Normal	-	0,79
IPI	4,80%	0,32
Preço de venda + ICMS-ST - Credito presumido+ IPI		7,99

Fonte: Elaborada pela autora, (2015).

Logo, a empresa utilizada neste estudo, tem sua ST de ICMS definida de acordo com a pauta fiscal, utilizando, assim, a base de cálculo para fins de ST no valor de R\$ 15,44 por unidade.

Tabela 5 - Faturamento do 1º semestre do ano de 2015

PERÍODO	LITROS	UN(L)	FATURAMENTO (R\$)
Jan/15	200.000,00	4000	31.960,00
Fev/15	180.000,00	3600	28.764,00
Mar/15	193.000,00	3860	30.841,40
Abr/15	198.000,00'	3960	31.640,40
Mai/15	150.000,00	3000	23.970,00
Jun/15	180.000,00	3600	28.764,00
TOTAL	1101.000,00	22020	175.939,80

Fonte: Elaborada pela Autora, (2015).

Verifica-se na tabela 5, o valor total da receita de todas as operações de venda do item selecionado, relativas ao primeiro semestre de 2015 da empresa.

Considerando que seu faturamento não atingiu mais de duzentos mil litros vendidos por mês, fica concedido à empresa o benefício previsto no Anexo 2, do RICMS /SC, Art. 15, inciso XXXII, referente ao crédito presumido, que reduz a carga tributária para 12%, aplicado na base de cálculo do ICMS próprio e da ST, para Micro cervejarias, Cervejarias e Chopes Artesanais, produzidos em Santa Catarina.

4.4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.

Após a definição do item selecionado para estudo, do custo de fabricação do mesmo, a base de cálculo utilizada para fins do ST e a receita de vendas do primeiro semestre de 2015, tem-se as premissas necessárias para o devido cálculo do impacto que o ICMS ST causa no preço final do produto fabricado, ocasionando uma maior carga tributária na empresa. Na tabela 6, apresenta-se o valor que a empresa recolheu de ICMS ST.

Tabela 6 - Valor ICMS ST sobre o produto

PRODUTO	VENDA (R\$)	BC ICMS ST (R\$)	ICMS NORMAL PRÓPRIO (R\$)	UF	ICMS ST A RECOLHER (R\$)
Chope	175.939,80	339.988,80	17.466,26	SC	23.332,40

Fonte: Elaborada pela Autora, (2015).

Para cálculo do valor da ST, deve-se adicionar ao montante do valor da fabricação a alíquota de 25%, após diminuir o crédito presumido de 13%, que também é calculado sobre o valor do produto, onde faz com que item fique onerado em 12%, obtendo-se, assim, o valor do ICMS normal. Logo, deve-se utilizar o valor estabelecido na pauta fiscal, conforme Tabela 1 e prosseguir com o mesmo cálculo para o ICMS de operação própria. Por fim, reduz-se o valor do ICMS normal da operação e assim tem-se o valor de ICMS ST a recolher.

A seguir, demonstra-se por meio da tabela 7 o valor que a empresa recolheria de ICMS caso não estivesse sujeita ao regime de Substituição Tributária. Salienta-se que o ICMS da empresa, sofreria apenas a tributação referente alíquota de 12%, tendo-se assim valor de ICMS que a empresa recolheria no 1º semestre de 2015.

Tabela 7 - Recolhimento do ICMS Normal

PRODUTO	VENDA (R\$)	BC ICMS (R\$)	ICMS NORMAL PRÓPRIO (R\$)	UF
Chope	175.939,80	145.552,20	17.466,26	SC

Fonte: Elaborada pela Autora, (2015).

Na tabela 8, apresenta-se o valor dos demais tributos recolhidos pela empresa, ressalta-se que os tributos abaixo são cálculos sobre da base de cálculo do produto sem o ST, considerando a M.I de 37,50 %.

Tabela 8 - Demais Tributos Recolhidos pela empresa.

PRODUTO	PIS R\$	COFINS R\$	IRPJ R\$	CSLL R\$	IFI
Chope	2.430,72	11.192,96	1.746,63	1.571,96	7.046,40

Fonte: Elaborada pela Autora, (2015).

Na Tabela 9, tem-se um comparativo de quanto à empresa recolhe de tributos, levando em consideração o mecanismo da Substituição Tributária sobre as vendas com os demais tributos pagos pela empresa, em relação do que seria recolhido caso não fosse sujeita a este mecanismo.

Tabela 9 - Comparativo entre as duas formas de apuração

PRODUTO	ICMS ST (+) ICMS PRÓPRIO (+)OUTROS TRIBUTOS	ICMS PRÓPRIO (+) OUTROS TRIBUTOS	AUMENTO (R\$)	AUMENTO (%)
Chope	64.787,33	41.454,93	23.332,40	36,01

Fonte: Elaborada pela Autora, (2015).

A Tabela acima demonstra o montante a maior, que a empresa teve que desembolsar ao recolher o ICMS ST sobre suas vendas, em relação ao total que ela recolheria caso não estivesse sujeita a este mecanismo. Evidenciando também, o aumento que ela obtém na sua carga tributária devido ao ST.

4.5 VENDAS SEM BENEFÍCIO

Com o intuito de ter um comparativo da alíquota de ICMS estabelecida por Lei, com a alíquota referente ao benefício do crédito presumido para as operações com incidência da sistemática da Substituição Tributária e do ICMS próprio, realizou-se um amostragem com as operações de venda da empresa do estudo, levando em consideração que seu faturamento mensal ultrapasse mais de duzentos mil litros vendidos por mês. As informações obtidas são relacionadas ao item selecionado anteriormente no estudo de caso.

Tabela 10 - Faturamento do mês de Janeiro do ano de 2015

PERÍODO	LITROS	UN(L)	FATURAMENTO
Jan/15	303.000,00	6060	48.419,40

Fonte: Elaborada pela Autora, (2015).

Na tabela 10 apresenta-se o faturamento da empresa referente ao mês de Janeiro do ano de 2015. Destacando que a empresa realizou vendas ultrapassando o limite estipulado para se beneficiar do crédito presumido.

Tabela 11 - ICMS ST recolhido pela empresa sem o benefício

PRODUTO	VENDA R\$	BC ICMS ST	ICMS NORMAL PRÓPRIO	UF	ICMS ST A RECOLHER R\$
Chope	48.419,40	93.566,40	10.014,15	SC	13.377,45

Fonte: Elaborada pela Autora, (2015).

Constata-se que tributação é realizada pela alíquota de 25 % no seu ICMS próprio e ST, decorrente do fato de que a empresa apresenta um faturamento maior do que o estabelecido para fins de benefício fiscal.

Tabela 12 - Comparativo entre as duas formas de apuração

PRODUTO	ICMS ST (+)ICMS PRÓPRIO (+) TRIBUTOS	ICMS PRÓPRIO (+) TRIBUTOS	AUMENTO (R\$)	AUMENTO (%)
Chope	29.981,85	16.604,40	13.377,45	44,61

Fonte: Elaborada pela Autora, (2015).

Sendo assim, confere-se que sem o benefício fiscal a empresa acaba por apresentar um aumento de 44,61 % em relação a tributação recolhida pela empresa, conforme a tabela 12.

4.6 ANÁLISE DO REFLEXO FINANCEIRO

Constata-se que o impacto financeiro causado pelo mecanismo da Substituição Tributária no item selecionado, é um impacto negativo, diante dos fatos apresentados.

Como demonstrado anteriormente, a empresa possui um benefício fiscal referente ao item selecionado para o estudo, onde reduz sua alíquota tanto do ICMS normal quanto da Substituição Tributária, ficando onerada a alíquota em 12%. Porém, mesmo com este benefício utilizado pela empresa, a sistemática da Substituição Tributária causa um aumento de 36% na carga tributária do estabelecimento, representando um montante total de R\$ 23.332,40 nos tributos recolhidos.

Este impacto poderia ser ainda maior, como apresentado no estudo de caso, pois a empresa acaba por ter que se privar de realizar vendas maiores, para poder se beneficiar do regime especial.

Caso o estabelecimento finalizar operações de vendas maiores de duzentos mil litros ao mês, o impacto da substituição tributária poderá apresentar um aumento de aproximadamente 45% na tributação recolhida pela empresa.

Sendo assim, confirma-se que a Substituição Tributária ocasiona um grande impacto nas empresas, pois acaba por obrigá-las a recolher mais tributos, e isto acaba por gerar um grande reflexo no preço final dos produtos com S.T.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Carga Tributária Brasileira, considerada uma das que apresenta maior índice atualmente, faz com que as empresas tenham que desembolsar um elevado montante para cumprir com seus deveres fiscais. Tal cenário acaba por ocasionar com que as instituições deixem de cumprir com suas obrigações tributárias. O ramo da cervejaria é um dos setores que contribui para este índice elevado da carga tributária apresentada no Brasil, pois a tributação oriunda de seus produtos são de grande importância, sendo o sistema tributário o responsável pelas normas referentes a arrecadação de tributos.

Com elevada carga tributária e a crescente globalização, se faz necessário que as empresas possuam um planejamento tributário. Por sua vez, o planejamento tributário consiste em um método de reduzir o ônus tributário. No entanto, muitas vezes esta redução acaba por não ser realizada de acordo com a Lei.

Deste modo, com o intuito de fiscalizar todos os contribuintes e com objetivo de reduzir a sonegação fiscal de maneira competente, nasce o regime da Substituição Tributária do ICMS.

A substituição tributária do ICMS consiste em uma sistemática de arrecadação, que facilita o trabalho do fisco, pois a mesma tem a finalidade de verificar arrecadação do imposto em uma única cadeia tributária.

Os produtos inseridos neste regime alteram-se conforme o Estado. Ao realizar operações interestaduais, é necessário constatar se a produto do Estado de destino está inserido na substituição tributária, verificando se o emitente e o destinatário possuem convênio ou protocolo assinados.

Abrangendo três espécies de operações, as operações subsequentes, concomitantes e a antecedentes, sendo as operações subsequentes, a modalidade mais comum e, também, a considerada mais abstrusa, baseia-se no recolhimento de toda a cadeia circulatória.

A retenção antecipada do imposto acaba por facilitar a fiscalização contra as operações ilícitas, proporcionado mais vantagens ao Estado do que para o contribuinte. Atualmente, vários segmentos foram enquadrados no regime de Substituição Tributária, gerando uma enorme repercussão no âmbito empresarial.

Ao concluir esta pesquisa, notou-se que o mecanismo da Substituição Tributária trata-se de uma sistemática favorável para os Estados. Porém, para os contribuintes que estão sujeitos a este regime, vem causando um impacto negativo em algumas instituições, conforme a empresa de estudo.

Ao expor esta pesquisa, é possível concluir que as empresas necessitam de um adequado planejamento tributário, a fim de buscar melhores formas de conduzir seus tributos e seus reflexos financeiros.

REFERÊNCIAS

____. Lei Complementar 44 de 07 de dezembro de 1983. **Dispõe sobre as normas gerais de Direito Tributário**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 de out. 2015.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 04 out. 2014

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, planejamento e gestão tributária: uma abordagem simples e prática**. Curitiba: Juruá, 2008.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 5. Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática**: 2.ed. Atlas, 2009.

DO AMARAL, Gilberto Luiz; OLENIKE, João Eloi; DO AMARAL, Leticia Mary Fernandes; YASBEK, Cristiano Lisboa. IBPT. **Evolução da Carga Tributária Brasileira**. Instituto Brasileiro De Planejamento Tributário - IBPT, 2015. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2142/05EvolucaoDaCargaTributariaBrasileira.pdf>>. Acesso em: 02 out. 2015.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Contabilidade Tributária**: 8.ed.São Paulo: Atlas, 2003.

FONSECA, João José Saraiva. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

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

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1991.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

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

GIL, Antônio Carlos **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

INSTITUTO, Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT. **Evolução da Carga Tributária Brasileira e Previsão para 2014**. IBPT, 2014. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaoDacargaTributariaBrasileiraPrevisaopara2013.pdf>>. Acesso em: 02 out. 2015.

JUNIOR, José Julberto Meira. **ICMS: substituição tributária**. Curitiba, PR: Juruá, 2001.

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

KOCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. Rio de Janeiro, 2011.

Legislação de Santa Catarina. Disponível em .< http://www.alesc.sc.gov.br/portal_alesc/legislacao>. Acesso em 10 de out de 2015.

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>. Acesso em: 12 out. 2015.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 25 out. 2015.

Manual Prático da Substituição Tributária. São Paulo: CENOFISCO, Livro I, Vol. I, 2010.

MARIANO, Antonio Paulo; WERNECK, Raphael; BEZERRA, Santa Regina Alencar. FARIA, Luis Carlos Silva de. **Da substituição tributária do ICMS**. Curitiba, PR: Juruá, 2014.

MARTINS, Rosilda Baron. Metodologia Científica: **Como tornar mais agradável a elaboração de trabalhos acadêmicos**. Curitiba, PR: Juruá, 2004.

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

NETO, Manoel Cavalcante de Lima. **Substituição Tributária: Uma visão do Instituto do Ordenamento Jurídico Brasileiro e sua aplicação da Esfera do Icms**. Curitiba: Juruá 2001

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Manual de Contabilidade Tributária**. Textos e Testes com as Respostas. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

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

Portal tributário. Disponível em < <http://www.portaltributario.com.br/>>. Acesso em 06 de maio de 2015.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade Tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**. São Paulo: Atlas, 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry et al. **Métodos e Técnicas**, 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTA CATARINA, **Secretaria Estadual da Fazenda de Santa Catarina. RICMS/SC-01**. Disponível em: <<http://legislacao.sef.sc.gov.br>>. Acesso em: 20 nov. 2015.

SANTOS, Sergio de Paula. **Os primórdios da cerveja no Brasil**. 1 ed. Ateliê Editorial.

ANEXO(S)

3.1 – Micro cervejarias, Cervejarias e Chopes Artesanais.

O Anexo 2 do RICMS/SC em seu Art. 15, inciso XXXII contempla com crédito presumido as micro cervejarias, Cervejarias e Chopes Artesanais, produzidos em Santa Catarina, reduzindo a carga tributária para 12 % para os estabelecimentos que atendem aos requisitos e conceitos estabelecidos no regulamento.

Regime Especial:	339 - CRÉDITO PRESUMIDO À MICROERVEJARIA, EQUIVALENTE A 13% DO VALOR UTILIZADO PARA CÁLCULO DO IMPOSTO INCIDENTE NA SAÍDA DE CERVEJA E CHOPE ARTESANAIS PRODUZIDOS PELO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO, TRIBUTADOS PELA ALÍQUOTA DE 25%.
------------------	---

Documentos Necessários:

- CND - CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS, DA PESSOA JURÍDICA, RELATIVOS A CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS E À DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. - COMPROVANTE DE PAGAMENTO DA TAXA DE SERVIÇOS GERAIS. - COMPROVANTE DE QUE A CERVEJA E/OU CHOPE ARTESANAL SÃO FABRICADOS A PARTIR DE MOSTO CUJO EXTRATO PRIMITIVO CONTENHA NO MÍNIMO 80% DE CEREAIS MALTADOS OU EXTRATO DE MALTE - COMPROVANTE DE SUA ADESÃO AO ATO DIAT(SC), QUE DETERMINA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS DEVIDO POR ST NAS OPERAÇÕES COM CERVEJA E CHOPE. - DEMONSTRATIVO DA PRODUÇÃO ANUAL DE CERVEJA E CHOPE ARTESANAL EM LITROS/ANO, COMPROVANDO O SEU ENQUADRAMENTO COMO MICROERVEJARIA.
- REGISTRO DOS PRODUTOS - CERVEJA E CHOPE ARTESANAL - NO MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO.

Legislação

“Art. 15. Fica concedido crédito presumido:

.....

XXXII - à micro cervejaria, equivalente a 13% (treze por cento) do valor utilizado para cálculo do imposto incidente na saída de cerveja e chope artesanais produzidos pelo próprio estabelecimento, tributados pela alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), observado o disposto no § 29 (Lei nº 14.961/09)”.

§ 29. Relativamente ao benefício previsto no inciso XXXII:

I - fica limitado à saída de duzentos mil litros por mês, considerando a soma dos dois produtos mencionados, e abrange a parcela relativa ao imposto retido por substituição tributária;

II - fica autorizada a manutenção integral dos créditos relativos à entrada de bens, mercadorias e serviços;

III – não se aplica ao contribuinte em débito com a Fazenda Estadual;

IV - considera-se:

a) micro cervejaria, a empresa cuja produção anual de cerveja e chope artesanal, correspondente ao somatório da produção de todos os seus estabelecimentos, inclusive os de coligadas e o da controladora, não seja superior a três milhões de litros;

b) cerveja ou chope artesanal, o produto elaborado a partir de mosto cujo extrato primitivo contenha no mínimo 80% (oitenta por cento) de cereais maltados ou extrato de malte, conforme registro do produto no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento;

V - somente poderá ser utilizado após registro, pelo contribuinte, em aplicativo próprio disponibilizado no Sistema de Administração Tributária – S@T;

Art. 24. Os créditos presumidos, previstos nesta Seção, deverão ser demonstrados e escriturados nos livros fiscais próprios.

Parágrafo único. Deverá ser estornado o crédito presumido que for apropriado por ocasião da saída de mercadorias, nos casos de desfazimento da venda ou no recebimento de mercadorias em devolução.

Nota:

V. Lei 15242/10 - dispõe sobre o programa de incentivo à produção de cerveja e chope artesanais e estabelece outras providências.

Art. 25-B. Ao contribuinte que possuir débito para com a Fazenda Estadual inscrito em dívida ativa fica vedada a utilização de quaisquer créditos presumidos previstos neste Capítulo, ainda que seja detentor de autorização específica para sua fruição (Convênio ICMS 20/08).

Parágrafo único. O disposto no *caput* não se aplica se o débito estiver:

I – garantido na forma da lei;

II – parcelado e sem nenhuma parcela em atraso.

Art. 25-C. O crédito presumido poderá voltar a ser utilizado a partir do primeiro dia do mês subsequente àquele em que o débito tiver sido regularizado, vedada, entretanto, a utilização de qualquer valor relativo ao período em que o contribuinte esteve impedido de utilizar o benefício.

3.1.1 – Situação das operações das Micro cervejarias, Cervejas e Chopes Artesanais que utilizam o crédito presumido estabelecido no Art. 15, inciso XXXII, do Anexo 2 do RICMS/SC.

Para as bebidas produzidas nos limites e conceitos estabelecidos no § 29, incisos I a V, do Art. 15 do Anexo 2 do RICMS/SC, aplica-se o crédito presumido sobre a operação própria e sobre a base de cálculo da substituição tributária da seguinte forma:

Verifica-se, pois, que o valor do crédito presumido é o resultando da aplicação dos 13% sobre a base de cálculo utilizada na sua operação própria o que na prática fará com que o produto fique onerado em 12%.

Verifica-se ainda a extensão concedida pela legislação para aplicação do crédito presumido sobre a base de cálculo da substituição tributária (utilizada para fins de apuração do valor do ICMS/ST, que o Fabricante deverá calcular, reter e recolher para o Estado de SC), ou seja, nada mais é do que onerar a operação também em 12% como na operação própria.

ANEXO 2 - PMPF. Pauta de Preços.

A Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina adota, para fins de definição da base de cálculo da substituição tributária como definido no Art. 42 do Anexo 3, do RICMS/SC, pesquisa de preços realizadas pelas seguintes empresas/institutos de pesquisa:

I – Fink & Schappo Consultoria Ltda, apresentada pelo Sindicato Nacional da Indústria da Cerveja – SINDICERV e Associação Brasileira das Indústrias de Refrigerantes e de Bebidas não Alcoólicas – ABIR, para cerveja, chope, refrigerante e bebida hidroeletrólítica e energética;

II – GFK Indicator, apresentada pela Associação Brasileira de Bebidas – ABRABE, para cerveja e chope;

III – AFREBRAS, apresentada pela Associação dos Fabricantes de Refrigerantes do Brasil – AFREBRAS, para refrigerantes e bebida hidroeletrólítica e energética.

Fonte: <http://www.sef.sc.gov.br/>

ANEXO 3 – Planilha para inclusão do produto na pauta

ESTADO DE SANTA CATARINA - DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - GEFIS - GESBEBIDAS									
CERVEJAS - PLANILHA DE INCLUSÃO DE PMPF NA PAUTA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA									
1. IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE									
Razão Social: _____									
Nome de Fantasia: _____			Inscrição Estadual (SC): _____			CNPJ: _____			
Endereço: _____									
CEP: _____		Município: _____			Unidade Federada: _____				
Contato: _____		Telefone: _____			E-mail: _____				
2. REQUERIMENTO DE INCLUSÃO DE PRODUTOS NA PAUTA DO ATO DIAT									
O Contribuinte acima identificado requer ao Diretor de Administração Tributária a inclusão dos produtos abaixo discriminados na Pauta de Substituição Tributária nos termos em que dispõe o Ato Diat número _____.									
Local		Data		Assinatura do representante legal da empresa					

(Nome e Cargo)									
3. RELAÇÃO DOS PRODUTOS									
NBM/SH-NCM	Descrição	Embalagem	Volume	FOB	PMPF				
					Sugerido	Médio	Manual	Publicar	MVA
					-	-	-	-	-
					-	-	-	-	-
					-	-	-	-	-
4. PRINCIPAIS MARCAS CONCORRENTES OU SIMILARES (PREFERENCIAL)					5. OBSERVAÇÕES				
Produto	Nóvo	Descrição Produto Concorrente/Similar			PMPF				
1 - As marcas concorrentes e/ou respectivos PMPF devem ser identificadas na Ata Diat em vigência na data da petição;									
6. DESPACHO DO GESBEBIDAS E ENCAMINHAMENTO AO DIAT									
Considerando as informações constantes da presente planilha somos pelo DEFERIMENTO do pedido. Prepare-se o Ato Diat para despacho conclusivo do Diretor de Administração Tributária.									
Francisco Afonso Barbosa			João Antônio Gallo - Subcoordenador			Dilson Carlos Amaral - Coordenador			

Fonte : <http://www.sef.sc.gov.br/>

ANEXO 4 – Mercadorias Sujeitas a Substituição Tributária no Estado de Santa Catarina

	MERCADORIA	CONVÊNIO OU PROTOCOLO	ESTADOS SIGNATÁRIOS
01.	Cerveja, inclusive chope, refrigerante, inclusive bebida hidroeletrólítica e energética, água mineral ou potável e gelo. Obs.: em relação a SC a substituição tributária referente a água mineral ou potável somente se aplica a partir de 01.10.08 (Dec. 1.554/08)	Protocolos ICMS 11/91, 28/03 e 53/08	Todas as unidades da Federação, exceto: - MG, quanto ao gelo e à água mineral, - até 30.09.08, SC quanto à água mineral e - SE, quanto ao gelo.
02.	Sorvete e com preparados para fabricação de sorvete em máquina	Protocolos ICMS 20/05 e 31/05	Todas as unidades da Federação, exceto PI quanto aos preparados de sorvete, AC, GO, MA e PA.
03.	Cimento	Protocolos ICM 11/85 e ICMS 36/92	Todas as unidades da Federação, exceto AM
04.	Veículos automotores	Convênio ICMS 132/92 e 51/00	Todas as unidades da Federação

05.	Motocicletas e ciclomotores	Convênio ICMS 52/93	Todas as unidades da Federação
06.	Pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha	Convênio ICMS 85/93	Todas as unidades da Federação
07.	Cigarros e outros produtos derivados do fumo	Convênio ICMS 37/94	Todas as unidades da Federação
08.	Tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química	Convênio ICMS 74/94	Todas as unidades da Federação
09.	Telhas, cumeeiras e caixas d'água de cimento, amianto e fibrocimento	Protocolos ICMS 32/92 e 19/94 (estende os efeitos do Protocolo 32/92)	A partir de 01.05.2010, SC fica excluída (denúncia) das disposições contidas nos Protocolos 32/92 e 9/94, por meio do Protocolo 73/2010.
10.	Mercadorias destinadas a revendedores não inscritos para venda porta-a-porta	Convênio ICMS 45/99	Todas as unidades da Federação
11.	Energia elétrica não destinada à comercialização ou industrialização	Convênio ICMS 83/00	Todas as unidades da Federação
12.	Combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo.	Convênio ICMS 110/07	Todas as unidades da Federação
13.	Produtos farmacêuticos	Protocolo ICMS 76/94	Todas as unidades da Federação, exceto: AM, CE, DF, GO, MG, RJ e RN, SP. Obs: 1) a partir de 01.05.10, SC fica <u>excluída</u> (denúncia) das disposições contidas no Conv 76/94 (Conv ICMS 25/10). 2) SC <u>celebrou</u> com MG o Prot ICMS 57/2010, com efeitos a partir de 01.05.10, para operações com produtos farmacêuticos, soros e vacinas de uso humano. A partir de 01.09.10, o Protocolo 57/10 fica <u>revogado</u> por meio do Protocolo 98/10, mantendo-se internamente o regime de ST em SC para produtos farmacêuticos, soros e vacinas de uso humano até 31.10.10. 3) A partir de 01.11.10, passa a produzir efeitos o Decreto nº 3.582, de 21 de outubro de 2010, que regulamenta a nova <u>adesão</u> (parcial) do estado de SC ao Convênio ICMS 76/94, que dispõe sobre a ST nas operações com produtos farmacêuticos, por meio do Protocolo ICMS 127/10.
14.	Peças, componentes e acessórios para autopropulsados	Protocolos ICMS 41/08, 49/08 e 97/10	Prot. 41/08: AL, AM, AP, BA, MA, MG, MT, PA, PR, PI, RJ (Prot. 17/09: efeitos 01.05.09), RS, SC, SP e ES (Prot. 116/09: efeitos 25.09.09), DF e GO (Prot 05/2011 efeitos a partir de 01/05/2011). Obs.: as regras constantes no Prot. 41/08 e 49/08 foram introduzidas no Regulamento do ICMS de SC pelos Decretos. 1.311/08 e 1.401/08, com vigência a partir de 01.06.08 e do Prot. 97/10, Decreto 3.769, de 30/12/2010 e vigência a partir de 01/03/2011.

15.	Rações tipo “pet” para animais Domésticos	Protocolos ICMS 26/04, 91/07 e 02/08	Prot. 91/07: PR, RS, SC; Prot. 26/04: todas as unidades da Federação, exceto GO. Obs.: o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC, aplica-se somente a partir de 01.06.08.
16.	Disco fonográfico, fita virgem ou gravada e outros suportes para reprodução ou gravação de som ou imagem Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.	Protocolos ICM 19/85 e ICMS 35/08	Todas as unidades da Federação. Obs.: o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais), aplica-se somente a partir de 01.08.08.
17.	Filme fotográfico e cinematográfico e “slide”. Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.	Protocolos ICM 15/85 e ICMS 31/08	Todas as unidades da Federação, exceto GO. Obs.: o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC, aplica-se somente a partir de 01.08.08.
18.	Aparelho de barbear, lâmina de barbear descartável e isqueiro Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.	Protocolos ICM 16/85 e 32/08	Todas as unidades da Federação. Obs.: o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC, aplica-se somente a partir de 01.08.08 Prot 76/09: a substituição tributária não se aplica, a partir de 01/06/09 às operações que destinem mercadoria para SP. Prot. 129/08 – Adesão do PR (efeitos a partir de 01/01/09)
19.	Pilhas e baterias elétricas Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.	Protocolos ICM 18/85 e ICMS 34/08	Todas as unidades da Federação. Obs.: o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC, aplica-se somente a partir de 01.08.08 Prot. 131/08 – Adesão do PR (efeitos a partir de 01/01/09).
20.	Lâmpadas, reator e “starter” Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.	Protocolos ICM 17/85 e 33/08	Todas as unidades da Federação. Obs.: o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC, aplica-se somente a partir de 01.08.08. Prot. 130/08 – Adesão do PR (efeitos a partir de 01/01/09)
21.	GLP derivado de Gás Natural	Protocolos ICMS 33/03 e 49/07	Todas as unidades da Federação, exceto DF, ES, GO, MG, MS, MT, PB, PI, RR e SP.
22.	Aparelhos celulares	Convênio ICMS 135/06 e 43/09	Todas as unidades da Federação, exceto SP, PE, RN, AM e PB SC – inclusão a partir de 01/09/09

23.	Produtos alimentícios	Protocolo ICMS 188/09	<p>SC, MG e RS.</p> <p>Obs.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais), aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 14/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.
24.	Artefatos de uso doméstico	Protocolo ICMS 189/09	<p>SC, MG e RS.</p> <p>Obs.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais), aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 14/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.
25.	Produtos de colchoaria	Protocolo ICMS 190/09	<p>SC, MG, RJ, PR, RS, MT, MS e BA.</p> <p>Obs.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - o regime de substituição tributária com produtos de colchoaria em relação às operações internas em SC, bem como aquelas destinadas a SC (interestaduais), aplica-se a partir de 01.05.10. - o Protocolo ICMS 90/07, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com suportes elásticos para cama, colchões, inclusive box, travesseiros e pillow produzirá efeitos até 30.04.10 (Prot. ICMS 53/10). - Prot 206/2010, adesão da BA, a partir de 01/03/2011.
26.	Cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador.	Protocolo ICMS 191/09	<p>SC, MG, PR e RS.</p> <p>Obs.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - o regime de substituição tributária com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais), aplica se a partir de 01.05.10. - o Protocolo ICMS 92/07, que também dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador, produzirá efeitos até 30.04.10 (revogado pelo Protocolo ICMS 55/10). - Prot 15/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.

27.	Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos.	Protocolo ICMS 192/09	SC, MG, RJ, PR e RS. Obs.: - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais) aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 13/2011 e Prot 16/2011, adesão dos estados do RS e PR.
28.	Ferramentas	Protocolo ICMS 193/09	SC, MG, RJ e RS. Obs.: - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais) aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 13/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.
29.	Instrumentos musicais	Protocolo ICMS 194/09	SC, MG e RS. Obs.: - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais) aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 14/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.
30.	Máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos.	Protocolo ICMS 195/09	SC, MG, RJ e RS. Obs.: - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais) aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 14/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.
31.	Materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno.	Protocolo ICMS 196/09	SC, MG e RS. Obs.: - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais) aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 14/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.

32.	Materiais de limpeza	Protocolo ICMS 197/09	SC, MG e RS. Obs.: - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais) aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 14/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.
33.	Materiais elétricos	Protocolo ICMS 198/09	SC, MG e RS. Obs.: - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais) aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 14/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.
34.	Artigos de papelaria	Protocolo ICMS 199/09	SC, MG, RJ e RS. Obs.: - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais) aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 14/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.
35.	Bicicletas suas peças e partes	Protocolo ICMS 203/09	SC, MG, RJ e RS. Obs.: - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais) aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 13/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.
36.	Brinquedos	Protocolo ICMS 204/09	SC, MG, RJ e RS. Obs.: - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais) aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 13/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.
37.	Energia Elétrica adquirida em ambiente de contratação livre	Convênio ICMS 77/11	Todas as Unidades da Federação Obs. - o regime de substituição tributária em relação às operações com Energia Elétrica adquirida em ambiente de contratação livre aplicar-se-á a partir de 01.01.2013
38.	Bebidas Quentes	Protocolo ICMS 103/12	ES, MG, PR, RS e SC Obs. - o regime de substituição tributária em relação às operações com Bebidas Quentes aplica-se desde 01.09.2012

Anexo 5 - Modelo da guia DARE/SC

ESTADO DE SANTA CATARINA  SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DARE-SC Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais  Sistema de Administração Tributária		 85630000008-5 7915C024070-4 42000918083-7 6000059C81-7	
01 E CNPJ CPF Renavam RG 999.999.999-00		02 Número S@T 70-420009180836	
Nome/Razão Social: JOÃO SILVA DE SOUZA SXX			
03 Código Receita 5908		Receita: Dívida Ativa Não Tributária - DEINFRA	
04 Documento 300-4 xxx		05 Referência/Parcela	
06 Vencimento 13/08/2007		07 Principal 879,15	
08 Multa 0,00		09 Juros 0,00	
10 Correção Monetária 0,00		11 Total a Pagar 879,15	
Informações Adicionais Telefone: (48) 99999999		Autenticação Mecânica	

Fonte: http://www.deinfra.sc.gov.br/jsp/servicos_online/download/Manual_Pagamento_de_Divida_Ativa.pdf

Anexo 6 - Modelo da guia GNRE

Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE		UF Favorecida PR	Código da Receita 100099
Dados do Contribuinte Emitente Razão Social: xxxxxxxxxxxxxxxx Endereço: xxxxxxxxxxxxxxxx Município: TURVO CEP: 88930000		CNPJ/CPF/Insc. Est.: xxxxxxxxxxxxxxxx UF: SC Telefone:	
Dados do Destinatário CPF/CNPJ/Insc. Est.: Município:		Nº de Controle 2014061570002412	
Reservado à Fiscalização Convênio/Protocolo: 204/2009 Produto:		Data de Vencimento 15/06/2014	
Informações Complementares:		Nº Documento de Origem 101010	
Documento Válido para pagamento até 15/06/2014		Período de Referência Parcela	
		Valor Principal R\$ 4.052,97	
		Atualização Monetária R\$ 0,00	
		Juros	
		Multa	
		Total a Recolher R\$ 4.052,97	



*1ª via - Banco

Fonte: Impresso no site GNRE- online