

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

DIOGO ARENT LONGO

**OS REFLEXOS FINANCEIROS DO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS EM UMA EMPRESA DE
MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO DE CRICIÚMA-SC OPTANTE PELO
SIMPLES NACIONAL**

CRICIÚMA, JULHO DE 2011

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

DIOGO ARENT LONGO

**OS REFLEXOS FINANCEIROS DO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS EM UMA EMPRESA DE
MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO DE CRICIÚMA-SC OPTANTE PELO
SIMPLES NACIONAL**

CRICIÚMA, JULHO DE 2011

DIOGO ARENT LONGO

**OS REFLEXOS FINANCEIROS DO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS EM UMA EMPRESA DE
MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO DE CRICIÚMA-SC OPTANTE PELO
SIMPLES NACIONAL**

Trabalho de Fim e 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. José Luiz Possolli

CRICIÚMA, JULHO DE 2011

DIOGO ARENT LONGO

**OS REFLEXOS FINANCEIROS DO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS EM UMA EMPRESA DE
MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO DE CRICIÚMA-SC OPTANTE PELO
SIMPLES NACIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com a linha de pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 07 de julho de 2011.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. José Luiz Possolli, Orientador

Prof.^a Esp. Érica Regina Preis de Oliveira - Examinador (a) I

Prof. Esp. Moisés Nunes Cardoso - Examinador II

Dedico este trabalho à minha família, em especial, aos meus pais, Geraldo e Alzira, pessoas que sempre me apoiaram ao longo da minha vida, em todas as escolhas feitas, dando-me força em todos os momentos, e também, à minha namorada Patrícia Strachoski que sempre me incentivou ao longo desta jornada acadêmica.

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus, por sempre me dar forças para saber optar entre o certo e o errado, por estar presente em todos os momentos da minha vida, iluminando o meu caminho ao longo destes anos. Agradeço por ter me afastado de todo o mal, proporcionando-me força, vontade e perseverança.

A minha família, meus pais, Geraldo Longo e Alzira Arent Longo, pessoas que sempre me ensinaram a cultivar valores, sempre me incentivaram a buscar o conhecimento, apoiando-me nos momentos difíceis, concedendo-me o tempo necessário para concluir este trabalho, entendendo o quão difícil é a jornada acadêmica, fica aqui meu eterno carinho. Aos meus irmãos Tiago e Marcelo, agradeço pela compreensão.

À minha namorada, Patrícia Strachoski, quem sempre esteve presente ao longo desta jornada acadêmica, compreendendo e apoiando-me nos momentos difíceis, acreditando sempre na minha vitória fica aqui o meu eterno amor.

Ao meu orientador, professor José Luiz Possolli, pela honestidade de mostrar os erros, buscando sempre extrair de mim o melhor, acreditando no meu sucesso, aqui fica o meu respeito.

Aos professores, que ao longo destes quase cinco anos sempre souberam transmitir aos acadêmicos seus conhecimentos com grande maestria. Aos meus amigos, que sempre estiveram presentes, seja nos momentos fáceis, quanto nos difíceis, fica aqui minha admiração.

Enfim, agradeço a todos que contribuíram para a realização deste trabalho.

“É muito melhor arriscar coisas grandiosas, alcançar triunfos e glórias, mesmo expondo-se a derrota, do que formar fila com os pobres de espírito que nem gozam muito nem sofrem muito, porque vivem nessa penumbra cinzenta que não conhece vitória nem derrota.”

Theodore Roosevelt

RESUMO

LONGO, Diogo Arent. **Os Reflexos Financeiros do Regime da Substituição Tributária Progressiva do ICMS em uma Empresa de Materiais de Construção de Criciúma-SC.** 2011. 115 p. Orientador José Luiz Possolli. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC – SC.

O ICMS é um imposto de competência estadual, o qual incide sobre a circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. A fiscalização deste tributo é uma árdua tarefa para o Estado, visto que muitos produtos passam por muitas etapas de circulação, o que acaba facilitando algumas atividades ilícitas, como por exemplo, a sonegação fiscal. Buscando melhorar a arrecadação tributária, e facilitar a fiscalização, muitos produtos estão sendo inseridos na sistemática da Substituição Tributária. Deste modo, o Estado arrecada mais rapidamente o imposto de sua competência, e na necessidade de verificar alguma irregularidade, volta-se ao fabricante, ou seja, um universo reduzido de contribuintes, uma vez que não se faz necessário fiscalizar cada atacado, cada distribuidora e varejista. Dentro do contexto da Substituição Tributária, algumas empresas enquadradas no Simples Nacional garantem estar sendo lesadas por este regime, visto que possuem um percentual a aplicar na saída de suas mercadorias, o qual é estabelecido em um dos anexos da LC 123/2006. Entretanto, por intermédio da sistemática da substituição tributária, está pagando imposto como as demais empresas, motivo este, anula o favorecimento estabelecido na Lei do Simples Nacional. O objetivo deste trabalho foi evidenciar os efeitos financeiros da substituição tributária do ICMS em uma empresa enquadrada no Simples Nacional, estabelecida em Santa Catarina, por meio de um estudo de caso, assim como, também, por intermédio de análise bibliográfica do tema, com a finalidade de melhor entendimento do problema. Na organização estudada, percebeu-se que os efeitos financeiros da substituição tributária foram positivos.

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

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 01: Venda de Mercadorias Sujeitas ao Regime da Substituição Tributária das Operações Antecedentes Introdução.....	61
Figura 02: Venda de Mercadorias Sujeitas ao Regime da Substituição Tributária das Operações Subsequentes	63
Quadro 01: Cálculo do ICMS-ST quando o Substituído está Enquadrado em Regime Normal de Apuração	71
Quadro 02: Cálculo do ICMS-ST quando o Substituído está Enquadrado no Simples Nacional.....	72
Quadro 03: Cálculo do ICMS-ST quando o Substituto está Enquadrado no Simples Nacional.....	73
Quadro 04: Alíquota a ser Aplicada pela Indústria Enquadrada no Simples Nacional	73
Quadro 05: Cálculo do ICMS da Operação Própria – Simples Nacional.....	73
Quadro 06: Cálculo do ICMS-ST Quando a Mercadoria é Destinada a Integração no Ativo Permanente	74
Figura 03: Esquema Gráfico de Venda de Mercadorias de Substituído Enquadrado no Simples Nacional para Empresa em Regime Normal de Apuração.....	75
Figura 04: Esquema Gráfico de Venda de Mercadorias de Substituído Enquadrado em Regime Normal de Apuração para Empresa do Simples Nacional	76
Quadro 07: Cálculo do ICMS Relativo ao Estoque – Empresa do Simples Nacional	78
Quadro 08: Cálculo do ICMS Relativo ao Estoque – Empresa em Regime Normal de Apuração	79
Quadro 09: Demonstração do Valor do Faturamento e das Compras da Empresa Estudada	90

LISTA DE TABELAS

Tabela 01: Cálculo do ICMS-ST na Aquisição de Tubos e Conexões.....	91
Tabela 02: Cálculo do ICMS-ST na Aquisição de Cimento	92
Tabela 03: Cálculo do ICMS-ST na Aquisição de Telhas, Calhas, Cumeeira e Afins de Fibrocimento	93
Tabela 04: Cálculo do ICMS-ST na Aquisição de Fechaduras, Cadeados, Ferrolhos e Afins.....	94
Tabela 05: Cálculo do ICMS-ST na Aquisição de Pias, Colunas, Mictórios e Afins de Cerâmica	95

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC - Acre

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

AL - Alagoas

AM - Amazonas

AP - Amapá

Art. - Artigo

BA - Bahia

CCIMS - Cadastro de Contribuintes do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal

CE - Ceará

CF - Constituição Federal

CGSN - Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

CNPJ - Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPF - Cadastro de Pessoa Física

CPP - Contribuição Patronal Previdenciária

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

DARE - Documento de Arrecadação De Receitas Estaduais de Santa Catarina

DIAT - Diretor de Administração Tributária

EC - Emenda Constitucional

ES - Espírito Santo

EPP – Empresa de Pequeno Porte

FAC - Ficha de Atualização Cadastral

GIA – ST - Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS – Substituição Tributária

GNRE - Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais

GO - Goiás

ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços

de Transporte Interestadual e Intermunicipal
ICMS- ST - ICMS Substituição Tributária
I.E - Inscrição Estadual
INSS - Instituto Nacional do Seguro Social
IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados
IR - Imposto de Renda
IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVC - Imposto sobre Vendas e Consignações
MA – Maranhão
ME - Microempresa
MG - Minas Gerais
MP - Medida Provisória
MS - Mato Grosso do Sul
MT - Mato Grosso
MVA - Margem de Valor Agregado
NBM/SH - Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado
NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul
PA - Pará
PB - Paraíba
PE - Pernambuco
PI - Piauí
PIS/PASEP - Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep)
PR - Paraná
RICMS-SC - Regulamento do ICMS de SC
RG - Registro Geral
RJ - Rio de Janeiro
RN - Rio Grande do Norte
RO - Rondônia
RS - Rio Grande do Sul
SE - Sergipe
SEF - Secretaria do Estado da Fazenda
SN – Simples Nacional

SP - São Paulo

ST - Substituição Tributária

STN - Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

1. Introdução.....	18
1.1 Tema e Problema.....	18
1.2 Objetivos da Pesquisa	19
1.3 Justificativa.....	20
1.4 Procedimentos Metodológicos	21
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	23
2.1 Sistema Tributário Nacional.....	23
2.2 O Código Tributário Nacional - CTN	24
2.3 Competência Tributária	24
2.4 Espécies Tributárias	25
2.4.1 Impostos	26
2.4.2 Taxas	27
2.4.3 Contribuição de Melhoria	27
2.4.4 Empréstimos Compulsórios.....	28
2.4.5 Contribuições Especiais.....	29
2.5 Princípios Constitucionais Tributários.....	29
2.5.1 Princípio da Legalidade	30
2.5.2 Princípio da Anterioridade.....	31
2.5.3 Princípio da Isonomia	31
2.5.4 Princípio da Irretroatividade.....	32
2.5.5 Princípio da Vedação do Confisco	33
2.5.6 Princípio da Uniformidade.....	33
2.5.7 Princípio da Capacidade Contributiva.....	34
3. Lei Complementar 123/2006 – Aspectos Introdutórios	35
3.1 Simples Nacional.....	35
3.2 Definição de ME e EPP.....	36
3.3 Requisitos Para Optar Pelo Simples Nacional.....	37
3.4 Impostos e Contribuições Abrangidos pelo Simples Nacional.....	39
3.5 Impostos e Contribuições não Abrangidos pelo Simples	40
3.6 Base de Cálculo e Alíquota	41

4 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS	42
4.1 Histórico.....	42
4.2 Fato Gerador.....	43
4.3 Princípio da Não-Cumulatividade	45
4.4 Princípio da Seletividade	47
4.5 Base de Cálculo.....	47
4.6 Alíquota	48
4.7 Contribuinte	50
4.8 Responsável	50
4.9 Não-Incidência.....	52
5 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS	54
5.1 Histórico.....	54
5.2 Conceito	56
5.3 Sujeitos da Obrigação Tributária	58
5.3.1 Substituto.....	58
5.3.2 Substituído.....	59
5.4 Convênios e Protocolos	60
5.5 Espécies de Substituição Tributária.....	60
5.5.1 Substituição Tributária Antecedente.....	60
5.5.2 Substituição Tributária das Operações Subsequentes	62
5.5.3 Substituição Tributária Concomitante.....	64
5.6 Base de Cálculo da Substituição Tributária.....	64
5.7 Margem de Valor Agregado.....	65
5.7.1 MVA Ajustada	66
5.7.1.1 MVA – Redução de 70% para Substituídos Optantes pelo Simples Nacional Estabelecidos em Santa Catarina	67
5.7.1.2 MVA Ajustada Quando Empresa Optante pelo Simples Nacional	68
5.8 Alíquota	68
5.9 Mercadorias Sujeitas a Substituição Tributária das Operações Subsequentes no Estado de Santa Catarina	69
5.10 Forma de Cálculo do ICMS-ST	70
5.10.1 Substituto Sujeito ao Regime Normal de Apuração do ICMS-ST.....	71
5.10.2 Substituto Enquadrado no Simples Nacional.....	72

5.10.3 Mercadoria Destinada a Integração no Ativo Imobilizado ou Uso e Consumo.....	74
5.11 Substituído Enquadrado no Simples Nacional que Revenda Mercadoria para outra Empresa em Regime Normal de Apuração.....	75
5.12 Substituído que Adquirir Mercadoria com MVA Integral e Efetuar Operação com Destino a Empresa do Simples Nacional.....	76
5.13 Inclusão ou Exclusão de Mercadorias na Substituição Tributária	77
5.13.1 Cálculo do ICMS-ST de Empresa Enquadrada no Simples Nacional Quando da Inclusão de Mercadorias no Regime.....	78
5.13.2 Cálculo do ICMS-ST de Empresa Enquadrada em Regime Normal de Apuração Quando da Inclusão de Mercadorias no Regime	79
5.14 Prazo de Recolhimento.....	80
5.14.1 Substituto Estabelecido em Santa Catarina	80
5.14.2 Substituto Estabelecido em Estado Signatário	80
5.14.3 Substituto Estabelecido em Estado Não-Signatário	81
5.14.4 Substituído.....	81
5.15 Do Pagamento	82
5.16 Direito ao Crédito do ICMS-ST	83
5.17 Direito ao Ressarcimento do ICMS-ST	84
5.18 Restituição do ICMS-ST	85
5.19 Obrigações Acessórias.....	86
5.20 Críticas à Utilização da Substituição Tributária Progressiva do ICMS.....	87
6. ESTUDO DE CASO	89
6.1 A Empresa Objeto de Estudo	89
6.2 Casos Práticos na Empresa Estudada	90
6.2.1 ICMS-ST na Aquisição de Tubos e Conexões	90
6.2.2 ICMS-ST na Aquisição de Cimento	92
6.2.3 ICMS-ST Na Aquisição de Aquisição de Telhas, Calhas, Cumeeiras e Afins, de Fibrocimento.....	93
6.2.4 ICMS-ST Na Aquisição de Fechaduras, Cadeados e Ferrolhos e Afins	93
6.2.5 ICMS-ST Na Aquisição de Pias, Coluna, Sanitários e Afins de Cerâmica .	94
6.3 Análise dos Reflexos Financeiros	95
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS	97
REFERÊNCIAS.....	101

ANEXOS	104
---------------------	------------

1. Introdução

Neste capítulo será apresentado o tema objeto de estudo, o qual se refere a Substituição Tributária do ICMS, e o problema, dando enfoque as micro e pequenas empresas do ramo de materiais de construção de Santa Catarina. Por conseguinte são apresentados os objetivos a serem alcançados com este estudo. Logo a seguir, apresenta-se a justificativa do trabalho, onde é mostrado o porquê da importância do estudo, e por fim, são relacionados os procedimentos metodológicos adotados para a elaboração do projeto.

1.1 Tema e Problema

É de conhecimento comum que o Brasil possui uma carga tributária muito elevada. São inúmeros tributos de competência federal, estadual e municipal, de tal maneira que fica difícil a um leigo saber ao certo a quantidade de impostos, contribuições e taxas existentes. Sabe-se, também, que o nível de sonegação fiscal é elevado, e devido a isto o governo busca maneiras de coibir esta atividade criminosa.

Dentre o grande número de tributos, tem-se o ICMS, um imposto de competência estadual, incidente sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sendo responsável por parcela significativa da arrecadação dos Estados. Contudo, a sonegação fiscal deste tributo ocasiona perdas expressivas aos governos.

Até que um produto chegue ao consumidor final existem muitos intermediadores, isto é, indústrias, distribuidoras, atacados, comércios, o que torna dificultosa a fiscalização. Neste sentido, nota-se que a sistemática da Substituição Tributária progressiva do ICMS pode servir como um mecanismo-chave para facilitar a arrecadação e fiscalização, uma vez que para verificar qualquer irregularidade, volta-se, primeiramente ao fabricante.

Neste contexto, o Estado de Santa Catarina se tornou um dos pioneiros no Brasil ao incluir diversos produtos, de diferentes segmentos de atuação, na substituição tributária do ICMS, incluindo a maioria dos itens de materiais de construção, o qual é foco para realização deste trabalho.

A substituição tributária progressiva do ICMS, na concepção de alguns autores é inconstitucional, visto que o ICMS é cobrado antes da ocorrência do fato gerador. Enfatiza-se, também, que tal sistemática é utilizada em qualquer um dos regimes de tributação, uma vez que é o produto que determina a incidência ou não da Substituição Tributária.

Diante disso, as empresas optantes pelo Simples Nacional, não raras vezes, saem prejudicadas, uma vez que a Substituição Tributária anula os benefícios concedidos às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples, já que neste regime o valor a recolher relativo ao ICMS seria menor, tornando-as mais competitivas no mercado.

Diante disto, dado a importância da substituição tributária, chega-se ao seguinte problema: Quais os reflexos financeiros da Substituição Tributária Progressiva do ICMS em uma empresa optante pelo Simples Nacional do ramo de Materiais de Construção localizada na cidade de Criciúma?

1.2 Objetivos da Pesquisa

O objetivo geral deste trabalho é avaliar os impactos financeiros da Substituição Tributária Progressiva do ICMS nas empresas optantes pelo Simples Nacional, especificamente nas empresas de Materiais de Construção de Criciúma-SC.

Para alcançar o resultado almejado, são estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- demonstrar as espécies tributárias existentes;
- identificar os Princípios Constitucionais Tributários;
- realizar uma abordagem geral do Simples Nacional;

- pesquisar sobre a Substituição Tributária do ICMS no estado de Santa Catarina;
- evidenciar os reflexos financeiros da Substituição Tributária do ICMS em uma empresa do ramo de Materiais de Construção, de Criciúma-SC, tributada com base no Simples Nacional;

1.3 Justificativa

A carga tributária incidente sobre os produtos em geral é muito elevada, são impostos de competência estadual, municipal e federal, são contribuições, taxas e tributos incidentes em quase todas as operações em que ocorra a movimentação de dinheiro. Cálculos do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) apontam para uma arrecadação de 1,27 trilhões de reais em 2010.

O governo busca maneiras de arrecadar os tributos que lhes são devidos de maneira mais rigorosa, ou seja, está introduzindo sistemáticas para conter a sonegação fiscal e outras práticas ilícitas. Como exemplo destes mecanismos, tem-se a nota fiscal eletrônica, o Sped Fiscal e a Substituição Tributária (ST) do ICMS. Esta última tem como objetivo recolher o ICMS devido nas operações subsequentes antecipadamente, ou seja, no início do processo de circulação.

A questão da Substituição Tributária está sendo debatida com grande polêmica em virtude de ser um assunto de pouco conhecimento de significativa parte dos pequenos empresários. A quantidade de produtos que se enquadram no recolhimento antecipado do ICMS aumentou muito nos últimos anos. Devido a isto, está havendo uma grande repercussão no meio empresarial, no sentido de que se conheça o impacto da ST no preço final dos produtos vendidos, e conseqüentemente no bolso dos pequenos empreendedores.

Esta pesquisa visa evidenciar aos gestores de empresas de materiais de construção que são tributados pelo Simples Nacional os reflexos financeiros e tributários que a Substituição Tributária do ICMS irá trazer ao seu estabelecimento. A partir de 01/05/2010, diversos novos segmentos passaram a ter o ICMS recolhido antecipadamente, como por exemplo, o da construção civil, o qual engloba outros setores como o de materiais elétricos, hidráulico e ferramentas.

Este estudo trará significativa contribuição teórica, haja vista que seu embasamento dar-se-á por intermédio de leis e também de materiais publicados em revistas e jornais, uma vez que é um tema de pouco estudo. Neste sentido, assegura-se que o aprofundamento no tema será notório, o que proporcionará resultados relevantes para a contabilidade.

Enfim, este trabalho de conclusão de curso terá significativa relevância social, pois os micros e pequenos empreendedores terão uma perspectiva da implicação da Substituição Tributária do ICMS sobre seus lucros, e também poderão atender com mais coerência as leis que regem o regime da ST, visto que constantemente são redigidas alterações no tema em questão.

1.4 Procedimentos Metodológicos

Para realizar um estudo científico faz-se necessário utilizar diversas tipologias de pesquisa. Neste estudo serão observados os objetivos, os procedimentos e a abordagem do problema.

Em relação aos objetivos, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, haja vista que serão realizados estudos baseados na Legislação da Substituição Tributária do ICMS em Santa Catarina, para depois demonstrar os reflexos da Substituição Tributária em empresas enquadradas no Simples Nacional.

Para Cervo e Bervian (1996, p. 49) "a pesquisa descritiva procura descobrir, com a precisão possível, a freqüência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão, com os outros, sua natureza e características, correlacionando fatos ou fenômenos sem manipulá-lo." Andrade (2007, p. 114), reforça ainda que "nesse tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados, sem que o pesquisador interfira neles."

Quanto aos procedimentos de pesquisa, será aplicada pesquisa bibliográfica, a qual segundo Gil (1991, p. 48), "é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. A pesquisa bibliográfica serve para que se tenha uma visão mais aprofundada sobre o assunto e constitui-se como embasamento na elaboração da fundamentação teórica." Cervo e

Bervian (2002, p.65) complementam ainda que "a pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas em documentos."

Para a realização deste trabalho será aplicado um estudo de caso para verificar os reflexos financeiros e tributários da Substituição Tributária em empresas do ramo de Materiais de Construção. Segundo Diehl e Tatim (2004, p. 60), o estudo de caso "caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetivos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento."

Por fim, a abordagem do problema ocorrerá por meio da pesquisa qualitativa. De acordo com Richardson (1999, p. 79), "a abordagem qualitativa de um problema, além de ser uma opção do investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social." Santos e Noronha (2005, p. 57) complementam ainda que "qualitativo é direcionado para o âmbito social, com abordagens sociopolíticas, econômicas, culturais e educacionais."

Por intermédio dos procedimentos metodológicos descritos acima, pretende-se observar quais os reflexos da Substituição Tributária do ICMS para as empresas optantes pelo Simples Nacional do ramo de Materiais de Construção em Santa Catarina.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste tópico será feito uma abordagem geral do Sistema Tributário Nacional, sendo abordadas também, as espécies tributárias existentes, e por último os princípios constitucionais tributários, os quais servem como meio de garantia que o Estado não irá abusar da capacidade contributiva de cada cidadão.

2.1 Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional - STN é previsto na Constituição Federal de 1988, nos artigos 145 a 162, onde são tratados os princípios gerais que regulam o poder de tributar, bem como suas limitações. É abordado, sobretudo os tipos de tributos, a respectiva competência tributária, isto é, a quem é conferido a competência para criar tributos, se à União, aos Estados ou aos Municípios; bem como, os demais aspectos que regulam o sistema tributário brasileiro.

No STN, na concepção de Ávila (2007, p. 25) "estão delineados os princípios gerais que regem o sistema, as espécies tributárias, as limitações ao poder de tributar, a repartição das competências tributária atribuídas à União, aos Estados e Distrito Federal e aos Municípios"

No Sistema Tributário Nacional além de delimitado os princípios que regulam a tributação, estão respaldados também os direitos dos cidadãos brasileiros. Contudo, o que se percebe na realidade é um desrespeito completo pela constituição, neste sentido Harada (2008, p. 22) leciona que

o Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais inseguros, imprevisíveis, contraditórios e caóticos. De um lado, uma fantástica quantidade de princípios tributários modelados pelo legislador constituinte, conhecidos como limitações constitucionais ao poder de tributar, ou escudos de proteção dos contribuintes. De outro lado, legislações de três níveis impositivos despejando, periodicamente, inúmeros instrumentos normativos das mais variadas espécies, agredindo vários desses princípios, sem que os tribunais os repilam adequadamente.

O autor supracitado (2008, p. 22-23) continua sua crítica ao Sistema Tributário Nacional, ao ressaltar ainda que

uma verdadeira parafernália de instrumentos normativos compõem a legislação tributária: princípios constitucionais, leis complementares, leis ordinárias, medidas provisórias, decretos, instruções normativas, portarias, pareceres normativos, circulares, avisos, comunicados, instruções ditadas por computadores etc. criando um verdadeiro cipoal de normas que não obedecem ao princípio da hierarquia vertical das normas jurídicas. Enfim, a legislação tributária caracteriza-se pela insegurança total, pelo seu dinamismo caótico e pela extrema nebulosidade de suas normas.

Deste modo, é possível extrair-se que o STN regula a matéria tributária no sentido de delimitar a respectiva competência tributária, além de estabelecer os princípios que regem o sistema.

2.2 O Código Tributário Nacional - CTN

O Código Tributário Nacional é uma lei ordinária, a qual foi criada por intermédio da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. De acordo com Ávila (2007, p. 18) o CTN "instituiu normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Município."

De acordo com a Constituição Federal de 1988, para regular as normas gerais do Direito Tributário se faz necessário que o CTN tenha força de lei complementar, contudo, leciona Ávila (2007, p. 18) que o "CTN foi publicado sob a vigência da Constituição Federal de 1946 [...]. Na época, não havia a previsão de lei complementar."

Diante disto, percebe-se que o CTN não poderia regular as normas gerais de Direito Tributário, contudo, Ávila (2007, p. 18) esclarece que "o CTN acabou sendo recepcionado com a eficácia de lei complementar." Desta maneira, atualmente, o CTN legisla sobre o Sistema Tributário Nacional, assim como também as Normas Gerais de Direito Tributário.

2.3 Competência Tributária

É garantida à União, aos Estados e Municípios a capacidade de criar e legislar a respeito de determinados tributos, permitindo deste modo que estas três

esferas de poder do governo tenham uma receita própria, ou seja, oriunda de um ou mais tributos de sua exclusiva competência.

A atribuição da competência tributária está elencada na Constituição Federal, no seu artigo 145:

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

I – impostos;

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

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas;

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

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

É importante citar ainda, conforme Machado (2002, p. 234), que "a Constituição Federal atribui aos Estados competência para instituir um imposto, como fez, por exemplo, com o ICMS, está também dando a estes, plena competência para legislar a respeito."

Conforme o artigo 7º do Código Tributário Nacional, a competência tributária é indelegável, ou seja, se a Constituição Federal delimita a um ente a responsabilidade de algum tributo, este não pode transferir a outro o seu poder.

Em relação à competência tributária, é importante ressaltar ainda que, existe limitação ao poder de tributar, a qual, de acordo com Machado (2002, p. 237) "é o conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal, em seus artigos 150 a 152, nas quais residem princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário."

Deste modo, é garantido constitucionalmente que nenhuma esfera de poder institua tributo de acordo com sua vontade, ou seja, existem limitações ao poder de tributar, as quais são encontradas nos princípios constitucionais tributários.

2.4 Espécies Tributárias

O conceito de tributo é estabelecido no CTN, artigo 3º, o qual define que "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se

possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

Esclarece Fabretti (2007, p.9) que tributo "é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária." É importante ressaltar ainda o artigo 4º e 5º do CTN, os quais esclarecem a natureza e quais as espécies de tributos existentes:

Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Além das espécies tributárias supracitadas no artigo 5º do CTN, a CF, estabelece em seu artigo 148 a instituição de empréstimos compulsórios; e 149 a instituição de contribuições especiais. (FABRETTI, 2007)

Portanto tributo é a forma encontrada pelo Estado para a arrecadação de recursos, os quais são necessários para o desempenho de todas as suas atividades. Nos tópicos seguintes serão definidas as principais espécies tributárias.

2.4.1 Impostos

Os impostos são cobrados dos contribuintes em geral, de tal maneira que cada um possa suportá-lo. Eles independem de qualquer atividade específica, um exemplo disto é o imposto de renda, o qual, conforme o próprio nome diz, incide sobre a renda da pessoa a ser tributada. O conceito de imposto é definido no CTN, em seu artigo 16º:

Art. 16º. imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

A competência tributária de cada esfera de poder para se cobrar imposto é estabelecida na Constituição Federal. No artigo 153 é delimitado aquilo que compete à União; no artigo 155, os impostos que se referem aos Estados e ao Distrito Federal; e no artigo 156, por fim, aquilo que compete aos Municípios.

Conceitua Ávila (2007, p. 113) que

o objeto do imposto deverá ter conteúdo econômico que permita aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo. Assim, o imposto sobre a renda, a propriedade urbana, a propriedade rural, o imposto sobre serviços, todos eles são exigidos sem que exista alguma atuação estatal correspondente, mas revelam a capacidade econômica do contribuinte em suportá-lo.

Portanto, o imposto é uma espécie tributária recolhido ao Estado, sem que se faça necessário qualquer relação com o contribuinte. Os impostos são incidentes de acordo com a aptidão de cada contribuinte, conforme é estabelecido no princípio da capacidade contributiva.

2.4.2 Taxas

Ao contrário do imposto, a taxa é uma espécie de tributo vinculado, ou seja, decorre da contraprestação de um serviço do Estado. As taxas são definidas na Constituição Federal em seu artigo 145, inciso II:

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

I – [...];

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

Afirma Harada (2008, p. 31) que taxa é

um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo exercício do poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo difere, necessariamente, da de qualquer imposto.

Deste modo, a taxa é uma espécie tributária cobrada em função de uma contraprestação de serviço do Estado.

2.4.3 Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria pode ser instituída pela União, pelos Estados ou por Municípios, e é oriunda da valorização do imóvel em virtude de obra pública.

De acordo com Machado (2002, p. 65) a contribuição de melhoria "distingue-se do imposto porque, este depende de atividade estatal específica, e da taxa porque a atividade estatal de que depende é diversa." Complementa ainda, Harada (2008, p. 32) que "sua cobrança é legitimada sempre que da execução de obra pública decorrer valorização imobiliária, fundada no princípio da equidade."

Assim, entende-se que quando um ente público realizar uma obra pública que venha a valorizar determinados imóveis é justo que se institua a contribuição de melhoria.

2.4.4 Empréstimos Compulsórios

Os empréstimos compulsórios podem ser realizados a qualquer momento pela União, mediante lei complementar, com algum objetivo específico, como por exemplo, em situação de calamidade pública, guerra, entre outros.

O artigo 148 da Constituição Federal esclarece quando os empréstimos compulsórios podem ser requeridos:

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

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

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

Complementa Machado (2002, p. 66) que o

empréstimo compulsório funcionará como simples antecipação de arrecadação. Assim, o que será arrecadado em dez anos, por exemplo, pode ser arrecadado em um, ou dois, a título de empréstimo, e devolvido nos anos seguintes, com recursos decorrentes da arrecadação de tributos. Desta forma poderá ser antecipado o investimento público, sem prejuízo do princípio da anterioridade.

Portanto, é possível perceber que o empréstimo compulsório poderá ser requerido em qualquer época, inesperadamente, pela União, em virtude de uma necessidade de extrema urgência, que pode ser desde uma calamidade pública até uma guerra.

2.4.5 Contribuições Especiais

As Contribuições Especiais podem se dividir em três tipos, as contribuições de intervenção no domínio econômico, as sociais e as de interesse das categoriais profissionais e econômica. Sobre estes tipos de contribuições, estabelece o artigo 149 da Constituição Federal:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Em primeiro lugar, com relação às contribuições de interesse das categorias profissionais, leciona Ávila (2007, p. 147), que elas "custeiam as atividades dos órgãos incumbidos pela fiscalização e controle das profissões regulamentadas."

A contribuição de intervenção no domínio econômico tem o objetivo, de acordo com Ávila (2007, p. 143), "incrementar certos setores da atividade econômica, como também para assegurar a livre concorrência, reprimir o abuso de poder econômico, atendendo, enfim, aos princípios que regem a atividade econômica, nos termos do art. 170 da CF."

Por último, existem as contribuições sociais, as quais têm por finalidade custear as atividades da seguridade social, a qual é financiada por toda a sociedade, assim como trata os artigos 194 e 195 da CF.

2.5 Princípios Constitucionais Tributários

Os princípios constitucionais tributários constituem-se na garantia da sociedade como um todo, de que o Estado não abusará da capacidade de contribuir de cada cidadão, isto é, com alíquotas abusivas, ou com tributos criados inesperadamente, ou com tratamento diferenciado para contribuintes que se encontrem em situação equivalente, entre outros.

Leciona Ávila (2007, p. 25) que

A constituição Federal possui um sistema de princípios que informa e legitima a produção de normas jurídicas, além de servir de importante fundamento para interpretação e aplicação do direito positivo. Os princípios constitucionais são mandamentos fundamentais que condicionam a produção e a interpretação de todas as normas jurídicas.

Deste modo, percebe-se que os princípios constitucionais tributários têm a função de orientar todas as normas jurídicas. Nos tópicos seguintes serão elencados os principais princípios constitucionais tributários, com seus respectivos dispositivos legais.

2.5.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade determina que não se pode exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, assim como determina o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

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

Descreve Ávila (2007, p. 26), que o princípio da legalidade "teve sua origem na necessidade de haver um prévio consentimento dos súditos para que isto ocorresse, passando depois para a necessidade de aprovação pelos representantes do povo, através do Poder Legislativo, mediante lei."

Machado (2002, p. 74) esclarece que o princípio em questão significa "que nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei." E complementa, ainda, o mesmo autor (2002, p. 76), que "o princípio da legalidade diz respeito ao instrumento jurídico utilizado para a criação ou aumento dos tributos. Esse instrumento há de ser a lei. Não outro instrumento normativo."

Portanto, é visto que o princípio constitucional aqui estudado vem garantir ao contribuinte que nenhum tributo seja instituído ou aumentado se não por lei.

2.5.2 Princípio da Anterioridade

Esse princípio constitucional tem como principal objetivo garantir ao contribuinte que este não seja surpreendido com um novo tributo, ou o aumento da alíquota de algum tributo já existente, de maneira inesperada. Machado (2002, p. 42) leciona que "nenhum tributo será cobrado, em cada exercício financeiro, sem que a lei que o instituiu ou aumentou tenha sido publicada antes de seu início."

O Artigo 150 da CF, inciso III, alínea "b" e "c" abordam o princípio da anterioridade:

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

I – [...]

II – [...]

III – cobrar tributos:

a) [...]

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

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

É importante destacar, sobretudo, conforme Ávila (2007, p. 57) que

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

Em resumo, é entendido que este princípio vem trazer aos contribuintes maior segurança no que tange a criação ou aumento de tributos de maneira inesperada, resguardando-se, além da publicação no ano anterior à vigência, o prazo mínimo de 90 dias. Destaca-se que tal princípio encontra exceções, as quais estão elencadas no § 1º, inciso III, alínea "b", do artigo 150 da CF.

2.5.3 Princípio da Isonomia

Este princípio garante que todos são iguais perante a lei, assim como é descrito na CF, art. 5º. É colocado por Machado (2002, p. 44) que "aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará

sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva..."

O Artigo 150, inciso II da CF, aborda a isonomia tributária:

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

I – [...]

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

Portanto, percebe-se que o princípio da isonomia tem como principal objetivo, garantir que todos tenham tratamento igual perante a lei, desde que se encontre em situação equivalente.

2.5.4 Princípio da Irretroatividade

O princípio da irretroatividade tem como principal função garantir que a lei que cria ou aumenta tributos não alcance fatos geradores pretéritos, ou seja, anteriores a vigência da lei. O artigo 150, inciso III, alínea "a" transmite este direito do contribuinte:

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

I – [...]

II – [...]

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados;

Esclarece Ávila (2007, p. 51) que "o fato gerador anterior à lei não gera a obrigação tributária. A lei que criar ou aumentar tributo, portanto, somente colherá os fatos geradores ocorridos após a sua publicação."

Assim, conclui-se que a irretroatividade garante que a lei não retroaja para cobrar tributos sobre fatos geradores anteriores à vigência de determinada lei.

2.5.5 Princípio da Vedação do Confisco

Esse princípio garante que o Estado não confisque, ou seja, não tome a posse, do patrimônio do contribuinte, ou da renda deste, em função de uma tributação excessiva, assim como é estabelecido no art. 150, inciso IV, da CF/88.

Para o desempenho de suas atividades, o Estado necessita cobrar tributos, contudo, deve-se haver um limite, ou seja, não se pode tributar ao ponto de subtrair o patrimônio do contribuinte, o qual seja utilizado como fonte de produção de recursos. (MACHADO 2002)

Leciona Machado (2002, p. 243), que "tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade" Complementa Harada (2008, apud Baleeiro, 1960, p. 237) que "tributos confiscatórios são aqueles que absorvem todo o valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral."

Portanto, entende-se que a cobrança de tributos não pode ser abusiva, lesando o contribuinte, ao ponto de ter o seu patrimônio subtraído, ou sua renda tomada.

2.5.6 Princípio da Uniformidade

Na Constituição Federal de 1988, o princípio da uniformidade é estabelecido no artigo 151, incisos I e II. Diz-se uniforme àquilo que é igual para todos, ou seja, que não varia, independentemente de qualquer circunstância.

O princípio da uniformidade, conforme Ávila (2007, p.73) "proíbe que a União institua tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ou ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro."

Complementa, ainda, Harada (2008, apud Aliomar Baleeiro, 1960, p. 205) que "o que é proibido é a discriminação em função do lugar de ocorrência do fato gerador."

Deste modo, é perceptível que este princípio garante tratamento igual, naquilo que tange a incidência de impostos da União, independentemente do Estado ou Município o qual é oriundo o contribuinte.

2.5.7 Princípio da Capacidade Contributiva

O Princípio da capacidade contributiva tem como objetivo garantir que os tributos sejam aplicados a todos os contribuintes de acordo com sua capacidade econômica, conforme trata o artigo 145 da CF/88, parágrafo 1º:

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

I – [...];

II – [...];

III – [...];

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

É importante destacar, sobretudo, conforme Ávila (2007, p. 70) que este princípio "deve ser visto em termos subjetivos, verificando-se a pessoa do sujeito passivo, a fim de protegê-lo de uma carga tributária que, para ele, seria insuportável. O imposto deve ser graduado de acordo com a capacidade econômica de cada um."

Portanto, o princípio em questão visa garantir que aqueles com menor capacidade econômica, sejam menos tributados em relação aos de maior riqueza.

3. Lei Complementar 123/2006 – Aspectos Introdutórios

Em 14 de dezembro de 2006 foi editada a Lei Complementar 123/06, a qual passou a ser conhecida como Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte ou também Lei do Simples Nacional. (Fabretti, 2007).

Na Lei 123/2006, em seu art. 89, fica estabelecida a revogação das legislações anteriores que regiam as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, a saber:

Art.89. Ficam revogadas, a partir de 1º de julho de 2007, a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1.999.

Com a vigência da referida lei, muitas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, muito além do aspecto tributário, conseguiram tratamento favorecido no tocante ao cumprimento das obrigações acessórias e também com relação ao acesso ao mercado, assim como trata o artigo 1º desta lei:

Art. 1º. Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

- I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;
- II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;
- III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

Percebe-se que uma organização, ao cumprir com os requisitos legais, pode optar pelo Simples Nacional, tendo a possibilidade de recolher seus tributos mediante guia única de recolhimento, bem como, dispensas no que tange ao cumprimento de obrigações acessórias e incentivo de acesso ao crédito e mercado.

3.1 Simples Nacional

O Simples Nacional foi instituído pela LC 123/06, com vigência a partir de 01/07/07, o qual vem sofrendo constantes alterações visando sempre proporcionar às micro e pequenas empresas um tratamento facilitado. Este regime de tributação

surgiu a partir do Simples Federal, o qual foi instituído em 1996, por meio da Lei nº 9.317/96, revogada pela LC 123/06.

De acordo com Fabretti (2007, p. 4)

a Lei nº 9.317/96 é federal e, portanto, só pode dispor sobre tributos federais. Entretanto, ela abre espaço para que, mediante convênio com os Estados, Municípios e o Distrito Federal, os respectivos ICMS e ISS possam também ser recolhidos junto com os tributos federais, nesse mesmo documento, o DARF - Simples.

A citação acima evidencia que mediante convênios, os Estados e Municípios poderiam recolher o ICMS e ISS, respectivamente de sua competência, mediante a mesma guia de recolhimento.

Contudo, Fabretti (2007, p. 4) coloca que "os Estados, e a maioria dos Municípios não efetivaram esses convênios, por razões de ordem política, ou seja, para não ficar na dependência da União, que pode retardar o repasse de recursos."

Deste modo, percebe-se que apenas com a entrada em vigor do Simples Nacional, em 01 de julho de 2007, que se passou a unificar definitivamente tributos de competência Federal, Estadual e Municipal.

3.2 Definição de ME e EPP

Podem optar pelo regime de tributação do Simples Nacional as Microempresas (ME), e Empresas de Pequeno Porte (EPP), também denominadas MPE. O artigo 3º da LC 123/2006, estabelece que:

Art.3. Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I – no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);

II – no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

Para melhor entendimento sobre o conceito de receita bruta, Martins e Bertoldi (2007, p.41) esclarecem que é "o produto da venda de bens e serviços nas

operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos."

Ainda, neste sentido, Fabretti (2007, p.64) enfatiza que "a ME que no ano-calendário ultrapassar o limite de R\$ 240.000,00 passa no ano-calendário seguinte à condição de EPP." E conclui o mesmo autor (2007, p.64) que "a EPP que não alcançar o limite de R\$ 240.000,00 passa no ano-calendário seguinte a condição de ME."

Portanto, percebe-se que há um limite de faturamento anual para que determinada entidade seja qualificada como Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte no Simples Nacional.

3.3 Requisitos Para Optar Pelo Simples Nacional

O faturamento anual não é o único critério a ser observado para que as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte possam optar pelo Simples Nacional. Além de a receita bruta ser inferior ao limite estipulado em lei, existem outros requisitos, os quais estão elencados no § 4º, do artigo 3º, da LC 123/2006, os quais impedem qualquer empresa de se beneficiar desta lei, inclusive para fins não tributários:

§ 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito,

financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

Há, entretanto, outras vedações, as quais estão dispostas no artigo 17, da LC 123/2006 que impedem as empresas de recolher seus tributos na forma do Simples Nacional, contudo não obstam que as empresas tenham favorecimento na simplificação das obrigações acessórias e também benefícios com relação ao acesso ao mercado.

Art.17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

I – que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

II – que tenha sócio domiciliado no exterior;

III – de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

IV – (REVOGADO);

V – que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

VI – que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;

VII – que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;

VIII – que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;

IX – que exerça atividade de importação de combustíveis;

X – que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:

a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;

b) bebidas a seguir descritas:

1 – alcoólicas;

2 – refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;

3 – preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;

4 – cervejas sem álcool;

XI – que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

XII – que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

XIII – que realize atividade de consultoria;

XIV – que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis;

XV – que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS.

Deste modo, percebe-se que para optar pelo Simples Nacional existem as vedações que proíbem a empresa de se beneficiar do disposto na LC 123/2006 em todos os aspectos.

Contudo, há também as vedações que impedem as empresas de recolherem seus tributos por meio deste regime, contudo não impede que estas tenham favorecimento na simplificação das obrigações acessórias e também benefícios com relação ao acesso ao mercado.

3.4 Impostos e Contribuições Abrangidos pelo Simples Nacional

Por intermédio de uma guia única de recolhimento o Simples Nacional abrange oito tipos de impostos e contribuições, sendo seis deles de competência federal, um de competência estadual, e um municipal. O artigo 13 da LC 123/2006 determina quais os tributos que são abrangidos por este regime de tributação, a saber:

Art.13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:
I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ;
II – Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;
IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
V – Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
VI – Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;
VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS;
VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

Deste modo, percebe-se que as organizações que preencherem os requisitos necessários para ingressar no Simples Nacional, terão a possibilidade de recolher grande parte de seus tributos por meio de guia única de recolhimento, a qual abrange as três esferas de poder.

3.5 Impostos e Contribuições não Abrangidos pelo Simples

O regime de tributação Simples Nacional abrange oito tipos de impostos e contribuições, os quais são de maior relevância nas operações normais das organizações. Contudo, há alguns tributos que não são recolhidos por intermédio deste regime de tributação, mas que podem incidir nas operações da empresa, assim como trata o § 1º do artigo 13, da LC 123/2006, a saber:

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

- I – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF;
- II – Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros – II;
- III – Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados – IE;
- IV – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR;
- V – Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;
- VI – Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;
- VII – Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos de Natureza Financeira – CPMF;
- VIII – Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS;
- IX – Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador;
- X – Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual;
- XI – Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;
- XII – Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e IPI incidentes na importação de bens e serviços;
- XIII – ICMS devido:
 - a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;
 - b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;
 - c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;
 - d) por ocasião do desembaraço aduaneiro;
 - e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal;
 - f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;
 - g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal;
- XIV – ISS Devido:
 - a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte;
 - b) na importação de serviços;

XV – demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores.

Portanto, percebe-se que há alguns tributos que podem incidir sobre as entidades optantes pelo Simples, os quais não estão inseridos na guia de recolhimento única, devendo ser recolhidos separadamente.

3.6 Base de Cálculo e Alíquota

A base de cálculo representa o valor sobre o qual incidirá a alíquota respectiva para realizar o recolhimento do imposto devido. De acordo com o segmento de atuação será aplicado uma alíquota diferenciada, isto é, as empresas comerciais serão tributadas na forma do Anexo I, as indústrias na forma do Anexo II, as prestadoras de Serviços na forma dos Anexos III, IV e V, conforme a natureza do serviço.

A base de cálculo é a receita bruta mensal, segregada de acordo com a atividade da empresa. Para a definição da alíquota, deve-se observar o disposto no artigo 18, §§ 1º e 2º:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

§ 1º Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.

§ 2º Em caso de início de atividade, os valores de receita bruta acumulada constante das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar devem ser proporcionalizados ao número de meses de atividade no período.

Portanto, a formação da alíquota para as empresas optantes pelo Simples é a receita bruta acumulada dos últimos doze meses em relação ao mês de apuração.

4 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS

Neste capítulo serão vistos alguns aspectos relevantes do ICMS, como por exemplo, base de cálculo, fato gerador, alíquotas, entre outros. O referencial deste capítulo, que trata do ICMS, é fundamental para o desenvolvimento do último capítulo, o qual trata da substituição tributária deste imposto.

4.1 Histórico

Sabe-se que o ICMS é um imposto de competência estadual, o qual representa parcela significativa da arrecadação periódica desta esfera de poder. Antes de abordar os aspectos gerais do ICMS, se faz importante um breve histórico.

Em princípio, de acordo com Gilberti (2000, p. 371), o ICMS era

originariamente federal, com a Constituição de 1934, transferiu-se, com a denominação de "imposto sobre vendas mercantis" aos Estados-membros. Transformou-se, subseqüentemente, em "Imposto sobre Vendas e Consignações", conhecido pela sigla IVC, imposto de incidência múltipla, cuja principal característica era a sua incidência cumulativa.

Deste modo, é importante destacar que no início o ICMS (com outra designação) era um imposto cumulativo, ou seja, o imposto recolhido nas operações anteriores não gerava o direito ao crédito nas operações subsequentes.

Gilberti (2000, p. 371-372) esclarece que

conquanto a alíquota permanecesse constante, o imposto era calculado sobre o valor mais elevado, posto que, juntamente ao custo da mercadoria, ao lucro do vendedor e às despesas gerais, se agregava o próprio IVC que incidira sobre todas as operações anteriores.

Em 1965, com a reforma tributária ocorrida, a Emenda Constitucional 18/1965 fez surgir o ICM (Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias), de natureza não-cumulativa, em substituição do IVC. (HARADA, 2008)

Mais adiante, com a Constituição Federal de 1988, conforme Harada (2008, p. 93) "o antigo ICM sofreu profundas modificações, que o convolou em

ICMS, incorporando os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, antes de competência impositiva federal."

Atualmente o ICMS encontra-se estabelecido no artigo 155, inciso II, da CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I – [...]
II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Além de estar definido na Constituição, ressalta-se que o ICMS é regulado pela "Lei Kandir" (LC 87/96), que estabelece as regras gerais do tributo em todo o país. (AMORIM, p. 2)

Em Santa Catarina, o ICMS é regulado por meio da lei 10.297/96, a qual é regulada pelo Decreto 2.870/01 que faz vigorar o RICMS/SC – Regulamento do ICMS do estado de Santa Catarina.

Portanto, percebe-se que o ICMS é um imposto que passou por profundas modificações ao longo de sua história, deixando de ser cumulativo, e tornando-se o tributo de maior importância para os estados do Brasil, já que é o de maior representatividade na arrecadação.

4.2 Fato Gerador

Quando se fala em fato gerador, é muito comum que ocorra confusão com o termo "hipótese de incidência". Machado (2004, p. 129) leciona que

a expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto que o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

Denari (2008, p. 187) complementa com muita propriedade que o fato gerador pode ser definido "como um evento de conteúdo econômico, previamente descrito e tipificado na lei tributária, cuja concreta realização determina o nascimento da obrigação de pagar tributo."

No RICMS/SC, a hipótese de incidência do ICMS está estabelecida no Art. 1º, Capítulo I, Seção I, onde:

Art. 1º O imposto tem como fato gerador:

- I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV – o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V – o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;
- VI – o recebimento de mercadorias, destinadas a consumo ou integração ao ativo permanente, oriundas de outra unidade da Federação;
- VII – a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado ou no Distrito Federal e não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente.

Parágrafo único. O imposto incide também:

- I – sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade (Lei nº 12.498/02);
- II – sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III – sobre a entrada, no território do Estado, em operação interestadual, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Já no Art. 3º, Capítulo I, Seção II do RICMS/SC é colocado quando é considerado ocorrido o fato gerador, ou seja, quando há a concretização da operação para que se possa realizar a tributação.

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

- I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II – do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III – da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, neste Estado;
- IV – da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V – do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de qualquer natureza;
- VI – do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII – da prestação onerosa de serviço de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- VIII – do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
 - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
 - b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação

expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX – do desembaraço aduaneiro dos bens ou mercadorias importados do exterior (Lei nº 12.498/02);

X – do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

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

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

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

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

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

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

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

De forma resumida, como leciona AMORIM (2007, p. 10, apud Pires, 1997, p. 46) fato gerador é "qualquer manifestação positiva e concreta da capacidade econômica das pessoas, observada pelo legislador tributário, que a ele atribui qualidade bastante para provocar o nascimento da obrigação tributária principal."

Portanto, o fato gerador considera-se ocorrido quando das disposições do artigo 3º, do RICMS/SC, ou seja, quando se dá a consumação da hipótese de incidência, nascendo a obrigação tributária.

4.3 Princípio da Não-Cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade do ICMS já está previsto em lei desde antes de 1965. Lima Neto (2000, p. 37) leciona que "o princípio da não-cumulatividade foi concebido junto com o ICM pela Emenda Constitucional 18/65

com o objetivo de estancar problemas tributários existentes entre os Estados produtores e consumidores na época de vigência do IVC."

Neste mesmo sentido, Denari (2008, p. 317) acrescenta que "... o sistema plurifásico cumulativo próprio do IVC, incidia "em cascata" sobre o volume de negócios." Isto é, o imposto era cumulativo, não havia a hipótese de se creditar do imposto já pago anteriormente.

Denari (2008, p. 318) esclarece que

a não-cumulatividade é uma técnica de recolhimento que permite ao operador econômico deduzir do imposto a pagar o montante devido na operação imediatamente anterior e recolher tão-somente o valor diferencial. Dessa forma, em termos estritamente econômicos, o imposto grava só o incremento de valor que o bem experimenta no processo produtivo.

Outrossim, Fabretti (2006, p. 146) acrescenta que "o ICMS, na realidade, é um imposto sobre o valor agregado em cada operação, razão pela qual ao tributar o preço da mercadoria de uma venda, deve ser abatido do valor do imposto pago na operação anterior, evitando assim a tributação em cascata".

O princípio da não-cumulatividade do ICMS está previsto no Art. 155 § 2º, inciso I, da Constituição Federal:

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

I – [...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações de iniciem no exterior;

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

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

O principal motivo de o imposto ser não-cumulativo, defendido por todos os autores acima e estabelecido na CF, é em razão de se procurar evitar o "efeito cascata", ou seja, que o próprio tributo não incida sobre o imposto já pago anteriormente.

4.4 Princípio da Seletividade

Fabretti (2006, p. 146) afirma que está estabelecido na Constituição Federal que o "ICMS é um imposto que poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços."

O princípio da seletividade do ICMS está previsto no Art. 155 § 2º, inciso III, da Constituição Federal:

Art.155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 I - [...]
 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações de iniciem no exterior;
 § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
 I - [...]
 II - [...]
 III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Denari (2008, p. 319) conclui que "fazendo uso dessa faculdade, diversas unidades da federação já fixaram alíquotas diferenciais tendo em vista a natureza do bem ou serviço consumido."

Deste modo, percebe-se que o ICMS é um imposto, o qual pode ser seletivo, ou seja, incidir em razão da essencialidade do serviço ou da mercadoria vendida.

4.5 Base de Cálculo

Base de cálculo é o montante sobre o qual será aplicada a correspondente alíquota. Constitui-se geralmente do valor de saída da mercadoria do estabelecimento comercial ou o valor do serviço prestado.

Afirma Machado (2002, p. 326) que na base de cálculo incluem-se "as despesas recebidas do adquirente, ou a este debitada, bem como os descontos condicionais a este concedido, mas não se incluem os descontos incondicionais, porque evidentemente não integra estes o valor da operação."

De acordo com LC 87/96, artigo 13, § 1º, incisos I e II, integra a base de

cálculo:

- I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;
- II – o valor correspondente a:
 - a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
 - b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Deste modo, integra a base de cálculo do ICMS devido, todas as despesas acessórias incluídas na operação, tais como seguros, frete, entre outros.

4.6 Alíquota

Alíquota é o percentual aplicado sobre o valor a ser tributado (base de cálculo), para se encontrar o valor do imposto devido. Ferreira (2004, p. 98) afirma que alíquota "é o percentual com que determinado tributo incide sobre o valor da coisa tributada."

De acordo com a CF, artigo 155, § 2º, inciso IV, o Senado Federal, tem o poder de instituir alíquotas no que tange ao ICMS nas operações interestaduais ou de exportação. Desta maneira, mediante a resolução 22, de 1989, o Senado estabeleceu em seus artigos 1º e 2º, que:

Artigo 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo Único – Nas operações e prestações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

- I - em 1989, oito por cento;
- II - a partir de 1990, sete por cento.

Em Santa Catarina, as respectivas alíquotas a serem aplicadas nas mais diversas situações, encontram-se nos artigos 26 e 27 do RICMS-SC:

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

- I – 17% (dezessete por cento), salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II, III e IV;
- II – 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos:
 - a) operações com energia elétrica;
 - b) operações com os produtos supérfluos relacionados no Anexo 1, Seção I;
 - c) prestações de serviço de comunicação;
 - d) operações com gasolina automotiva e álcool carburante;

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

- a) operações com energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150 Kw (cento e cinquenta quilowatts);
- b) operações com energia elétrica destinada a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 Kw (quinhentos quilowatts) mensais por produtor rural;
- c) prestações de serviço de transporte rodoviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
- d) mercadorias de consumo popular, relacionadas no Anexo 1, Seção II;
- e) produtos primários, em estado natural, relacionados no Anexo 1, Seção III;
- f) veículos automotores, relacionados no Anexo 1, Seção IV;
- g) óleo diesel;
- h) coque de carvão mineral.
- i) pias, lavatórios, colunas para lavatórios, banheiros, bidês, sanitários e caixas de descarga, mictórios e aparelhos fixos semelhantes para uso sanitário, de porcelana ou cerâmica, 6910.10.00 e 6910.90.00 (Lei nº 13.742/06);
- j) ladrilhos e placas de cerâmica, exclusivamente para pavimentação ou revestimento, classificados segundo a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado – NBM/SH nas posições 6907 e 6908 (Lei nº 13.742/06);
- l) blocos de concreto, telhas e lajes planas pré-fabricadas, painéis de lajes, pré-moldados, classificados, segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, respectivamente, nos códigos 6810.11.00, 6810.19.00, 6810.99.00 (Lei nº 13.742/06);
- m) mercadorias integrantes da cesta básica da construção civil, relacionadas no Anexo 1, Seção XXXII (Lei nº 13.841/06).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A alíquota de ICMS incidente nas operações internas, dentro do estado de Santa Catarina é de 17% na maior parte das transações, contudo há exceções conforme o descrito acima, obedecendo-se o conteúdo da seletividade. O artigo 27 esclarece os percentuais a serem aplicados nas operações interestaduais destinadas a contribuintes do imposto.

4.7 Contribuinte

Define-se como contribuinte, de acordo com Amorim (2007, p. 18) "aquele cuja capacidade contributiva é revelada pelo fato gerador da obrigação tributária." A LC, 87/96 estabelece o conceito de contribuinte em seu artigo IV:

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

O mesmo artigo da Lei Kandir, complementa em seu parágrafo único quem também é considerado como contribuinte:

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela LCP 114, de 16.12.2002):

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela LCP 114, de 16.12.2002)

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

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela LCP 114, de 16.12.2002)

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

Esclarece, por fim, Amorim (2007, p. 18) que o contribuinte "sempre terá uma relação pessoal e direta com o fato gerador. É o caso do comerciante, por exemplo, que será o contribuinte do ICMS quando efetuar uma venda de mercadoria."

4.8 Responsável

Responsável é a denominação legal encontrada para designar quem pode vir a responder pelo recolhimento do tributo, por disposição em Lei, na condição de sujeito passivo da operação.

Esclarece Amorim (2007, p. 18) que "o responsável, embora não seja contribuinte, por não possuir relação pessoal e direta com a ocorrência do fato

gerador poderá revestir a condição de sujeito passivo da obrigação por disposição expressa da lei." Estabelece o artigo 5º da LC 87/96 que:

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

Deste modo, percebe-se que o Estado, objetivando facilitar a arrecadação de impostos, designa uma terceira pessoa, na condição de responsável, para realizar o pagamento.

O RICMS-SC estabelece em seu artigo 8º quem são os responsáveis pelo recolhimento do imposto:

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

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

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

II – os transportadores:

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

III – solidariamente com o contribuinte:

- a) os despachantes aduaneiros que tenham promovido o despacho de mercadorias estrangeiras saídas da repartição aduaneira com destino a estabelecimento diverso daquele que a tiver importado ou arrematado;
- b) os encarregados pelos estabelecimentos dos órgãos da administração pública, entidades da administração indireta e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público que autorizarem a saída ou alienação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte ou de comunicação;
- c) as pessoas cujos atos ou omissões concorrerem para o não recolhimento do tributo ou para o descumprimento de obrigações tributárias acessórias;
- d) os organizadores de feiras, feirões, exposições ou eventos congêneres, quanto ao crédito tributário decorrente de operações ou prestações realizadas durante tais eventos;

- e) quem fornecer ou instalar “software” ou dispositivo que possa alterar o valor das operações registradas em sistema de processamento de dados de modo a suprimir ou reduzir tributo (Lei nº 11.308/99);
 IV – os representantes e mandatários, em relação às operações ou prestações realizadas por seu intermédio;
 V – qualquer contribuinte, quanto ao imposto devido em operação ou prestação anterior promovida por pessoa não inscrita ou por produtor rural ou pescador artesanal regularmente inscritos no registro sumário de produtor (Lei nº 10.757/98);
 VI – qualquer possuidor, em relação às mercadorias cuja posse mantiver para fins de comercialização ou industrialização, desacompanhadas de documentação fiscal idônea;
 VII – o leiloeiro, em relação às mercadorias que vender por conta alheia;
 VIII – o substituto tributário.

Sendo assim, o responsável, nas condições supracitadas, é o sujeito que tem a obrigação de efetuar o recolhimento do imposto.

4.9 Não-Incidência

Não-incidência são as hipóteses legalmente garantidas em que não haverá a incidência de ICMS. Amorim (2007, p. 20) afirma que “a não-incidência deriva da falta de lei ou da impossibilidade jurídica de tributar-se certos fatos em face de a regra-matriz constitucional de tributos a eles não se ajustar.”

É estabelecido na Lei Kandir, no artigo 3º os casos em que não haverá a incidência de ICMS:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

- I – operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
 II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;
 III – operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;
 IV – operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;
 V – operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;
 VI – operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;
 VII – operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;
 VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

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

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

I – empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II – armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Deste modo é possível verificar em quais casos haverá a não-incidência de ICMS.

5 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

Ano a ano o Brasil vem batendo recordes no que tange a arrecadação de impostos; contudo, os prejuízos decorrentes de atividades ilícitas, como por exemplo, a sonegação fiscal, também tem o seu destaque. Neste sentido, os Estados encontraram na sistemática da Substituição Tributária, um mecanismo que pode vir a facilitar o recolhimento de tributos.

O objetivo da criação do substituto, na concepção de Lima Neto (2000, p. 46-47)

reside na concentração de obrigações em universo mais reduzido de contribuintes permitindo que a fiscalização e arrecadação sejam facilitadas, além de servir, evidentemente, como um fortíssimo mecanismo impedor de evasão fiscal.

Lima Neto (2000 apud XAVIER, 1991, p. 105) leciona que

a substituição tributária corresponde a um regime excepcional, que representa um desvio lógico no regime geral segundo o qual a mesma pessoa que tem a capacidade contributiva em relação a dado tributo é referida na hipótese de incidência como sujeito do fato gerador e é expressamente obrigada por lei à realização de prestação tributária, cujo ônus financeiro deve também suportar.

Deste modo, a substituição tributária tem como foco a canalização em um único sujeito do recolhimento do imposto devido em todas as possíveis etapas, desde a sua operação inicial até o consumidor final.

5.1 Histórico

A Substituição Tributária originou-se, de acordo com Meira Junior (2000), por meio do Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25.10.66), no momento em que o já revogado artigo 58, § 2º, incisos I, II e III, admitiu, por meio de lei, atribuir a condição de responsável.

O artigo supracitado por Meira Junior, já revogado pelo CTN, evidenciava quem a lei indicava como responsável:

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

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

II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar.

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

Analisando o artigo supracitado, é possível identificar, de acordo com Lima Neto (2000, p. 49), "a presença da substituição regressiva nos incs. I e III e da substituição progressiva no inc. II."

Por conseguinte, por intermédio do ato complementar 34, de 30.01.1967, foi alterado o texto do inciso II, alterando o texto em relação a substituição progressiva.

Menciona Meira Junior (2000), que mais adiante, por força do decreto-lei 406, de 31.12.1968, foi revogado todo o disposto do artigo 58. Deste modo, perceba-se que a partir de 31.12.1968, não existia mais menção em lei no que tange à atribuição de responsável.

Contudo, Leciona Lima Neto (2000), que, em 07.12.1983, por meio da Lei Complementar 44, foi introduzido o § 3º, do art. 6º, do Decreto-Lei 406/66, o qual admitia que "a lei estadual poderá atribuir a condição de responsável."

Já na Constituição Federal de 1988, a substituição tributária encontra-se prevista no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "b", o qual admite que a substituição tributária deve ser estabelecida mediante Lei Complementar.

Lima Neto (2000, p. 51) enfatiza que objetivando "estancar as discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre a substituição para frente, introduziu-se pela Emenda Constitucional 3/93, o § 7º do artigo 150 da CF", o qual dispõe da seguinte maneira:

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

Com a edição da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, foram traçadas normas complementares em geral sobre o ICMS e, especificamente, sobre a substituição, mantendo sua estrutura, porém com alguns novos contornos. (Lima Neto, 2000)

A Lei Complementar supracitada, dispõe acerca do regime da substituição tributária em seus artigos 5º, 6º e 9º:

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

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

§ 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 subseqüentes;

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

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

Desta maneira, tem-se um contexto global de como foi introduzida no Sistema Tributário Nacional a substituição tributária. Em Santa Catarina, a substituição tributária está prevista na Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996 e no RICMS-SC/01, no Anexo 3.

5.2 Conceito

A Substituição Tributária do ICMS é um regime na qual tem como finalidade atribuir a terceiro a responsabilidade pelo recolhimento do tributo. Leciona Martins (2001, p. 199), que "a substituição ocorre quando, por expressa disposição legal, a obrigação se concretiza, desde logo, contra pessoa diversa do contribuinte, mas vinculada com o fato gerador da obrigação."

Na concepção de Meira Junior (2001, p.31-32, apud JARDIM)

A substituição tributária é o instituto empregado na legislação do ICMS, dentre outras, na qual o legislador estabelece a antecipação da incidência do imposto com relação a operações sucessivas, cada qual objeto de tributação em tese, e, para tanto, elege como sujeito passivo o substituto tributário.

Um dos principais benefícios, para o governo, com relação a ST, diz respeito a facilidade na arrecadação de impostos. Neste sentido, Ávila (2007, p. 252-253) ensina que

muitas vezes, com o único escopo de facilitar a arrecadação e a fiscalização, o legislador tributário escolhe outra pessoa, que não aquela que praticou o fato gerador, para pagar o tributo. A lei exclui o contribuinte e elege um terceiro como devedor, desde que este terceiro esteja de alguma forma, relacionado ao fato gerador.[...] É o substituto legal tributário.

Deste modo, quem deveria de fato recolher o tributo é o substituído, uma vez que foi ele que fez nascer a obrigação tributária. Contudo, com o intuito de facilitar a arrecadação, e, conseqüentemente, a fiscalização, a lei determina um terceiro para substituir o devedor. (Ávila, 2007)

Na concepção de Denari (2008), diferentemente de outros autores, existem duas modalidades de Substituição Tributária: a regressiva, a qual é relativa as operações antecedentes; e a progressiva, que é aquela relativa às operações subsequentes. Destaca-se também que existe a substituição tributária concomitante.

Leciona Denari (2008, p. 239-240) que a substituição regressiva ocorre, por exemplo, "quando o industrial adquire retalhos de papel ou de metal e recolhe, como substituto, o ICMS devido pelo retalhista (contribuinte substituído)". Neste caso, conforme ensina o autor supracitado, "no plano objetivo, implica diferimento do imposto, o que significa que o Fisco recebe o tributo com atraso."

Já em relação a substituição tributária progressiva, Denari (2008, p. 240) conceitua que este modelo "importa no recolhimento do tributo antes da efetiva ocorrência do fato gerador, destoando, portanto, do esquema clássico de constituição do crédito tributário."

Um ponto que se faz importante mencionar diz respeito ao inadimplemento do imposto devido, onde, os demais envolvidos na operação, considerados responsáveis, serão chamados a sanar a dívida em caso de não ocorrer o pagamento devido.

Ávila (2007, p. 253) evidencia a questão da solidariedade entre os envolvidos na operação:

Na substituição tributária, a relação tributária forma-se desde logo entre o sujeito ativo e o substituto legal tributário. O inadimplemento da obrigação pelo contribuinte ou pelo substituto legal tributário dará origem a uma relação jurídica derivada, que irá imputar a responsabilidade para outras pessoas que tiverem sido escolhidas pela lei como responsáveis.

Deste modo, a substituição tributária tem como intuito principal a facilitação da arrecadação por parte do governo, visto que concentra a fiscalização em poucas empresas.

5.3 Sujeitos da Obrigação Tributária

Na substituição tributária existem dois sujeitos passivos, os quais são responsáveis solidariamente pelo recolhimento do imposto devido. Um deles é o substituto legal tributário, o outro é o substituído. Nos próximos tópicos será evidenciado o conceito de cada um.

5.3.1 Substituto

Substituto tributário é quem a lei determina que deva efetuar o recolhimento antecipado do ICMS, o qual seria devido nas etapas posteriores. Esse sujeito, na maioria das vezes, é uma indústria, onde se dá a primeira operação com determinado produto.

No tocante às operações antecedentes, o substituto é o destinatário da mercadoria, de acordo com o evidenciado no artigo 1º, do Anexo III do RICMS-SC/01.

Já no artigo 11º, do Anexo III, do RICMS-SC/01, é estabelecida a responsabilidade do contribuinte substituto nas operações subsequentes:

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

Pêgas (2007, p. 161) esclarece por meio de um exemplo quem é definido como substituto: "uma indústria de sorvete vende seus produtos para uma rede de supermercados, ela já cobra o ICMS que seria devido por ocasião da venda do sorvete para o consumidor final. Assim, a indústria é o contribuinte substituto."

Portanto, o substituto tributário é quem a lei escolhe como responsável pelo recolhimento do tributo devido aos cofres públicos. No caso das operações antecedentes, há o diferimento, então o responsável é o destinatário. Já nas operações subseqüentes, o responsável pelo recolhimento é o remetente da mercadoria, o qual deverá recolher o imposto devido nas etapas posteriores.

5.3.2 Substituído

O substituído tributário é o sujeito da operação que teve o ICMS relativo a sua operação retido por substituição tributária. É quem está diretamente ligado ao fato gerador, contudo, não tem a responsabilidade de efetuar o recolhimento, uma vez que a responsabilidade é atribuída a um terceiro.

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

E acrescenta, ainda, Becker (2007, p. 597), que "o substituído não paga "tributo" ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto, não é de natureza tributária, mas sim de natureza privada."

Portanto, é possível perceber que o substituído não se enquadra como devedor principal da ST, mas sim como elemento secundário da operação. Destaca-se que na Substituição Tributária das operações antecedentes, o substituído é o remetente, já nas subseqüentes é o destinatário.

5.4 Convênios e Protocolos

No sentido de uniformizar procedimentos no cálculo e recolhimento do ICMS-ST, os Estados federativos celebram convênios ou protocolos entre si, nos quais determinam quais produtos são passíveis da sistemática da Substituição Tributária.

Na cartilha da Substituição Tributária, elaborada pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, são definidos convênios e protocolos como:

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

Ainda, de acordo com a referida cartilha, convênio é o acordo assinado com todas as unidades federativas do Brasil; e protocolo é o acordo apenas entre alguns estados da federação.

5.5 Espécies de Substituição Tributária

A substituição tributária do ICMS se classifica em três espécies: substituição tributária das operações antecedentes, substituição tributária das operações subsequentes e substituição tributária concomitante.

5.5.1 Substituição Tributária Antecedente

Também denominada de Substituição regressiva ou “para trás”, a Substituição Tributária Antecedente tem como objetivo o diferimento do imposto. Meira Junior (2001, p. 40) ensina que

na realidade, é uma postergação do momento do recolhimento do tributo, que pode vir a se concretizar em longínqua etapa de comercialização e

aplicável com grande ênfase a produtos agropecuários, resíduos e sucatas, facilitando com isto, na essência do ICMS, a agregação de valores para uma futura tributação.

Gaspar (1998, p.148) acrescenta, ainda, que “no diferimento, o fato gerador ocorre, mas o ICMS não é cobrado, deixando que se acumule o valor a ser cobrado até o momento que o legislador entende ser mais conveniente.”

Os Artigos 1º e 2º, do anexo III do RICMS-SC, evidenciam a questão do diferimento, onde:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O exemplo abaixo demonstra a substituição tributária das operações antecedentes:



Figura 01: Venda de Mercadorias Sujeitas ao Regime da Substituição Tributária das Operações Antecedentes.

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Analisando a figura acima, percebe-se que o agricultor realiza sua operação de venda com diferimento, ou seja, o recolhimento do imposto é adiado até a próxima etapa. O comerciante, ao vender os produtos adquiridos do produtor, seja para o consumidor final ou para outro comércio varejista, deverá realizar o recolhimento do ICMS referente à sua própria operação, assim como também o ICMS relativo a operação de aquisição de produtos do agricultor.

Lima Neto (2000, p.52) ensina que “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 [...]”

Ressalta-se, também que o artigo 2º, do Anexo III do RICMS-SC, trata que o diferimento abrange apenas as operações internas, realizadas em território catarinense salvo disposição em contrário.

Portanto, na substituição das operações antecedentes, o responsável pelo recolhimento do imposto devido é o destinatário, o qual, quando efetuar uma venda ao consumidor final, terá a obrigação de recolher o ICMS referente a operação própria, assim como também aquele referente à operação do remetente.

5.5.2 Substituição Tributária das Operações Subsequentes

Esta é a chamada substituição tributária progressiva, ou “para frente”. Esta espécie de substituição é o inverso da antecedente, uma vez que o responsável pelo recolhimento do imposto é o fornecedor, ou seja, o remetente da mercadoria.

Ávila (2007, p. 254) leciona que “a substituição tributária para frente, ou progressiva, se dá antes da ocorrência do fato gerador [...], é uma antecipação do recolhimento do tributo cujo fato gerador vai ocorrer posteriormente, no futuro.”

É importante salientar que se o imposto é recolhido anteriormente, não há como ter a certeza se o Estado vai ser prejudicado ou não, uma vez que o recolhimento pode ser a maior ou a menor.

Neste sentido, Ávila (2007, p. 255) afirma que “nem sempre a operação de venda final se dará pela mesma base de cálculo que foi utilizada para o

recolhimento antecipado. A operação de venda [...] poderá ocorrer em valor inferior, ou superior, àquele sobre o qual recaiu o imposto antecipadamente pago.”

Pêgas (2007, p. 159) leciona, ainda, que

o que acontece é a antecipação do imposto, cobrado antes da existência do seu fato gerador que seria a venda ao consumidor final. Uma das justificativas para esta cobrança antecipada é a fiscalização, que seria prejudicada com o ICMS sendo devido em cada etapa da produção.

Para melhor entendimento da substituição tributária dos eventos subsequentes, é demonstrado a figura abaixo:



Figura 02: Venda de Mercadorias Sujeitas ao Regime da Substituição Tributária das Operações Subsequentes.

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Analisando a figura acima, é possível perceber que quando o fabricante realiza a operação de venda para o varejista, este realiza o recolhimento do ICMS relativo a operação própria, e, também, na condição de substituto tributário, fará o recolhimento do ICMS devido em todas as etapas seguintes, até que o produto seja adquirido pelo consumidor final. O comércio, ao realizar a operação de venda, não irá recolher o ICMS devido, uma vez que já foi substituído.

Quando o fabricante realiza uma operação de venda sujeita a este sistema de substituição tributária, ele recolhe o ICMS de sua operação normalmente, e aplica um percentual de presunção de margem de valor agregado para reter o imposto devido nas operações subsequentes.

Contudo, de acordo com Pêgas (2007, p. 159), "ocorre que o legislador ampliou excessivamente os produtos incluídos nesta sistemática, punindo alguns contribuintes, pois vendendo mais caro ou mais barato o produto adquirido, o ICMS devido será sempre o mesmo."

Deste modo, percebe-se que a substituição tributária das operações subsequentes tem grande importância, pois desde o momento em que a mercadoria sujeita a ST saiu do estabelecimento do fabricante, o ICMS relativo a todos os eventos subsequentes já foi retido.

5.5.3 Substituição Tributária Concomitante

Antes de abordar uma definição técnica do conceito de substituição tributária concomitante, é importante lecionar o conceito gramatical de "concomitante", o qual estabelece Ferreira (2004, p. 516) que é aquilo "que se manifesta simultaneamente com outro."

Deste modo, a substituição tributária concomitante é aquela em que a responsabilidade pelo pagamento do imposto é transferida a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação, concomitantemente à ocorrência do fato gerador.

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

Diante disto, percebe-se que essa espécie de substituição ocorre simultaneamente à ocorrência do fato gerador, como acontece por exemplo, nas operações de transporte.

5.6 Base de Cálculo da Substituição Tributária

Na substituição tributária, o valor que compõe a base de cálculo do ICMS-ST, é o valor dos produtos, acrescido dos encargos que são transferidos ao adquirente, e, somado também, a MVA (Margem de Valor Agregado) estabelecida pelo Estado, a qual difere de produto para produto.

Lima Neto (2000, p. 72) leciona que nas operações antecedentes ou concomitantes "a base de cálculo é o valor da operação praticada pelo substituído (LC 87/96, art. 8º, I)."

Já nas operações subsequentes, a base de cálculo do ICMS-ST, de acordo com Lima Neto (2000, p. 73), é "o valor da operação própria do substituto, acrescida dos montantes referentes a seguro, frete e outros encargos transferíveis ao adquirente, e ainda da fixação da margem de valor agregado."

O RICMS-SC, em seu artigo 13, do Anexo III, explicita a forma que pode ser encontrada a base de cálculo do ICMS-ST:

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

- I – o valor da operação realizada pelo contribuinte substituto ou pelo substituído intermediário;
- II – o montante dos valores de seguro, frete e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes;
- III – margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações subsequentes, conforme percentuais definidos no Capítulo IV.

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

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

- I – o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade federal competente;
- II – o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador.
- III – o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no art. 15.

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

Portanto, para se obter a base de cálculo do ICMS-ST, se faz necessário realizar o somatório dos encargos, tais como impostos, fretes e seguros, além de aplicar uma MVA, de acordo com o produto vendido, para se encontrar o montante sobre o qual recai a respectiva alíquota.

5.7 Margem de Valor Agregado

A Margem de Valor Agregado é um percentual aplicado sobre o valor da operação, para se encontrar a base de cálculo do ICMS-ST. Pêgas (2007, p. 163)

ensina que "para a aplicação da Margem de Valor Agregado, para fins de cálculo do ICMS ST contempla frete, seguro e o IPI, não considerando o desconto incondicional."

A MVA é um percentual presumido, ou seja, após pesquisas, o Estado verifica que determinado produto será vendido a "x" reais pelo comerciante ao consumidor final. Diante disto, o fabricante, ao realizar sua venda, deverá aplicar uma MVA sobre o valor da operação dos produtos, devidamente acrescida dos respectivos encargos, para chegar a base de cálculo do ICMS-ST.

O artigo 15, do anexo III, do RICMS-SC, estabelece os critérios para formação da Margem de Valor Agregado:

Art. 15. O Secretário de Estado da Fazenda designará comissão formada por funcionários fazendários e representantes do setor interessado para definição das margens de valor agregado referidas no art. 13, III.

§ 1º Para o cálculo da margem de valor agregado serão observados os seguintes critérios:

I – pesquisa de preços realizada, por amostragem, no mínimo, nos dez municípios de maior participação na receita do Estado;

II – média ponderada dos preços coletados;

III – outros elementos fornecidos pelas entidades representativas do setor.

§ 2º Havendo a concordância do setor interessado, poderá ser adotada a margem de valor agregado fixada em convênio ou protocolo firmado entre os Estados e o Distrito Federal.

Assim, percebe-se que a MVA é encontrada após pesquisa de preço, realizada nas cidades com maior participação na receita do Estado, por intermédio de uma média ponderada. Desta maneira, é sugerida uma margem muito próxima da realidade praticada pelas empresas.

5.7.1 MVA Ajustada

A margem de valor agregado ajustada é um percentual encontrado a partir da MVA original, com o objetivo de equilibrar os preços quando a mercadoria é remetida de outra unidade federativa. De acordo com a Cartilha da Substituição Tributária, esta metodologia

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

Assim, percebe-se que a MVA ajustada tem como intuito principal equilibrar os preços nas operações interestaduais, em função do diferencial de alíquota.

5.7.1.1 MVA – Redução de 70% para Substituídos Optantes pelo Simples Nacional Estabelecidos em Santa Catarina

As empresas optantes pelo Simples Nacional estabelecidas em Santa Catarina, que comercializam produtos dos segmentos que foram beneficiados pelo Decreto Estadual nº 3.467, de 19 de agosto de 2010, o qual prevê uma redução de 70% na Margem de Valor Agregado nas operações internas e interestaduais, a partir de 1º de setembro de 2010.

Os seguintes segmentos foram abrangidos pela redução de 70% da MVA:

- Artefatos de uso doméstico (Protocolo ICMS nº 189/2009);
- Bicicletas (Protocolo ICMS nº 203/2009);
- Brinquedos (Protocolo ICMS nº 204/2009).
- Ferramentas (Protocolo ICMS nº 193/2009);
- Instrumentos musicais (Protocolo ICMS nº 194/2009);
- Máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos (Protocolo ICMS nº 195/2009);
- Materiais de Construção, acabamento, bricolagem ou adorno (Protocolo ICMS nº 196/2009);
- Materiais Elétricos (Protocolo ICMS nº 198/2009);
- Materiais de Limpeza (Protocolo ICMS nº 197/2009);
- Papelaria (Protocolo ICMS nº 199/2009);
- Produtos Alimentícios (Protocolo ICMS nº 188/2009);
- Produtos de colchoaria (Protocolo ICMS nº 190/2009);
- Produtos Eletrônicos, Eletroeletrônicos e Eletrodomésticos (Protocolo ICMS nº 192/2009);

Na prática, significa dizer que na formação da base de cálculo da Substituição Tributária, o contribuinte poderá utilizar a MVA do respectivo produto, com redução de 70%.

5.7.1.2 MVA Ajustada Quando Empresa Optante pelo Simples Nacional

Até o dia 31 de maio de 2011, as empresas optantes pelo Simples Nacional, que comercializam produtos, os quais são beneficiados pela redução de 70% na MVA, deveriam ajustar a sua margem, a partir da MVA original já com a redução de 70%, nas operações interestaduais.

Contudo, a partir do dia 1º de junho de 2011, os efeitos do Convênio ICMS 35/2011 surgirão efeito, e as empresas optantes pelo Simples Nacional, na condição de substituto tributário, estarão desobrigadas da aplicação da MVA ajustada.

Ressalta-se, ainda, de acordo com o Convênio ICMS 35/2011, que a não aplicação da MVA ajustada

alcança ainda as operações interestaduais realizadas por aqueles contribuintes, na hipótese em que o adquirente da mercadoria, optante ou não pelo regime do Simples Nacional, seja o responsável pelo recolhimento do imposto devido por substituição tributária.

Deste modo, percebe-se que a partir de 1º de junho de 2011, as organizações enquadradas no Simples Nacional, na condição de substituto, ou responsável, estão desobrigadas a ajustar a alíquota nas operações interestaduais.

5.8 Alíquota

A alíquota aplicada sobre a base de cálculo do ICMS-ST, é a alíquota interna do Estado destinatário dos produtos, isto é, se uma empresa do Rio de Janeiro, por exemplo, vende um produto sujeito a ST para uma empresa localizada em Santa Catarina, para fins de cálculo do imposto deve-se considerar a alíquota do

Estado destinatário, e o recolhimento do ICMS-ST deve ser efetuado em favor deste Estado, ou seja, Santa Catarina.

5.9 Mercadorias Sujeitas a Substituição Tributária das Operações Subsequentes no Estado de Santa Catarina

Os produtos sujeitos a substituição tributária do ICMS no Estado de Santa Catarina estão evidenciados no RICMS-SC, em seu capítulo IV. O Anexo I demonstra os produtos que estão sujeitos a ST, bem como, o Convênio ou Protocolo que o introduziu, e os Estados que são signatários.

Abaixo, é demonstrado, de forma resumida, quais produtos estão sujeitos a Substituição Tributária do ICMS em Santa Catarina:

- Cerveja, inclusive chope, refrigerante, inclusive bebida hidroeletrólítica e energética, água mineral ou potável e gelo.
- Sorvete e com preparados para fabricação de sorvete em máquina;
- Cimento
- Veículos automotores
- Motocicletas e ciclomotores
- Pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha
- Cigarros e outros produtos derivados do fumo
- Tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química
- Telhas, cumeeiras e caixas d'água de cimento, amianto e fibrocimento
- Mercadorias destinadas a revendedores não inscritos para venda porta-a-porta
- Energia elétrica não destinada à comercialização ou industrialização
- Combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo.
- Produtos farmacêuticos
- Peças, componentes e acessórios para autopropulsados
- Rações tipo "pet" para animais domésticos
- Disco fonográfico, fita virgem ou gravada e outros suportes para reprodução ou gravação de som ou imagem

- Filme fotográfico e cinematográfico e “slide”.
- Aparelho de barbear, lâmina de barbear descartável e isqueiro
- Pilhas e baterias elétricas
- Lâmpadas, reator e “starter”
- GLP derivado de Gás Natural
- Aparelhos celulares
- Produtos alimentícios
- Artefatos de uso doméstico
- Produtos de colchoaria
- Cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador.
- Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos.
- Ferramentas
- Instrumentos musicais
- Máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos.
- Materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno.
- Materiais de limpeza
- Materiais elétricos
- Artigos de papelaria
- Bicicletas suas peças e partes
- Brinquedos

5.10 Forma de Cálculo do ICMS-ST

Após demonstrar quais produtos estão sujeitos a ST do ICMS em Santa Catarina, lecionar sobre margem de valor agregado, conhecer como se forma a base de cálculo e as respectivas alíquotas, faz-se necessário a demonstração de alguns casos que se sujeitam a substituição tributária.

5.10.1 Substituto Sujeito ao Regime Normal de Apuração do ICMS-ST

Quando se trata de regime normal de apuração, diz-se àquele que realiza o recolhimento do ICMS-ST da maneira padrão. Entretanto, para alguns segmentos houve redução de 70% na MVA quando o remetente vende produtos a empresas optantes pelo Simples Nacional, estabelecidas em Santa Catarina.

Para efeito de cálculo, suponha-se que um fabricante de Tubos e Conexões, enquadrado em regime normal de tributação, localizado em Santa Catarina, realize uma venda para um varejista localizado no mesmo Estado. Ressalta-se, que a alíquota interna nas operações envolvendo este produto é de 12%.

De acordo com o artigo 227, do Anexo III do RICMS-SC, o valor da MVA a ser aplicada sobre a base de cálculo para encontrar o valor do ICMS-ST devido pelo substituído é de 33%.

O Quadro 01, evidencia os seguintes valores para a demonstração do cálculo:

=	Valor dos Produtos	R\$ 10.000,00
+	Frete	R\$ 600,00
+	MVA – 33%	R\$ 3.498,00
=	Base de Cálculo ICMS – Operação Própria	R\$ 10.600,00
	Valor do ICMS – Operação Própria	R\$ 1.272,00
=	Base de Cálculo ICMS-ST	R\$ 14.698,00
	Cálculo do ICMS-ST	R\$ 1.763,76 – R\$ 1.272,00
	Valor do ICMS-ST	R\$ 491,76

Quadro 01: Cálculo do ICMS-ST quando o Substituído está Enquadrado em Regime Normal de Apuração

Tomando-se o mesmo exemplo como base, contudo, supondo-se que o substituído seja enquadrado no Simples Nacional e esteja localizado no Estado de Santa Catarina, têm-se o quadro abaixo:

=	Valor dos Produtos	R\$ 10.000,00
+	Frete	R\$ 600,00
+	MVA → (33%-70%) = 9,90%	R\$ 1.017,60
=	Base de Cálculo ICMS – Operação Própria	R\$ 10.600,00
	Valor do ICMS – Operação Própria	R\$ 1.272,00
=	Base de Cálculo ICMS-ST	R\$ 11.617,60
	Cálculo do ICMS-ST	R\$ R\$ 1.394,11 – R\$ 1.272,00
	Valor do ICMS-ST	R\$ 122,11

Quadro 02: Cálculo do ICMS-ST quando o Substituído está Enquadrado no Simples Nacional

No exemplo acima, quando o substituído é enquadrado no Simples Nacional, esse é beneficiado com uma redução de 70% na MVA, o que reduz positivamente o montante a ser recolhido em comparativo com uma empresa de regime normal de apuração.

No primeiro exemplo, quando as duas organizações estão sujeitas ao regime normal de apuração, a empresa substituta deve recolher R\$ 1.763,76 aos cofres públicos, ou seja, R\$ 1.272,00 referente ao ICMS da operação própria e R\$ 491,76 referente ao imposto da empresa substituída, a título de ICMS-ST.

No segundo caso, a organização substituta, praticando a mesma operação, porém destinando seus produtos a empresa enquadrada no Simples Nacional, deve recolher aos cofres do Estado o montante de R\$ 1.394,11, ou seja, R\$ 1.272,00 referente ao ICMS de sua operação própria; e R\$ 122,11 referente ao ICMS-ST do substituído.

5.10.2 Substituto Enquadrado no Simples Nacional

Para exemplificar o cálculo do ICMS-ST quando o fabricante é enquadrado no Simples Nacional, irá se utilizar o mesmo exemplo do tópico anterior, onde o substituto deste caso é um fabricante de Tubos e Conexões, do Estado de Santa Catarina e que irá revender seus produtos a um varejista desta mesma localidade.

Suponha-se os seguintes valores para a demonstração do cálculo:

=	Valor dos Produtos	R\$ 10.000,00
+	Frete	R\$ 600,00
+	MVA – 33%	R\$ 3.498,00
=	Base de Cálculo ICMS – Operação Própria	R\$ 10.600,00
=	Base de Cálculo ICMS-ST	R\$ 14.698,00
	Cálculo do ICMS-ST	R\$ 1.763,76 – R\$ 1.272,00
	Valor do ICMS-ST	R\$ 491,76

Quadro 03: Cálculo do ICMS-ST quando o Substituto está Enquadrado no Simples Nacional

Para encontrar o imposto devido pelo substituído, o fabricante irá se considerar como uma empresa normal, contudo para calcular o ICMS da operação própria o fabricante irá calcular o imposto que deve com base na tabela progressiva do Simples Nacional, que diz respeito a Indústria. Utilizará, então, o Anexo II, demonstrado na LC 123/2006.

Para efeitos demonstrativos, suponha-se que a Indústria faturou nos últimos 12, meses R\$ 2.300.000,00, e que ela seja tributada com base na alíquota máxima do anexo II:

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	IPI
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

Quadro 04: Alíquota a ser Aplicada pela Indústria Enquadrada no Simples Nacional

Deste modo, a alíquota a ser aplicada sobre a receita auferida no mês é de 12,11%, dentro deste percentual existe ICMS de 3,95%, o qual será utilizado para representar o ICMS devido pela indústria na operação própria, no exemplo supracitado:

=	Base de Cálculo ICMS – Operação Própria	R\$ 10.600,00
x	ICMS da Operação Própria – 3,95%	R\$ 418,70

Quadro 05: Cálculo do ICMS da Operação Própria – Simples Nacional

Desta maneira, percebe-se que o valor do ICMS-ST do substituído não irá variar se a empresa substituta for do Simples Nacional ou não. Contudo, a diferença residirá no ICMS a recolher da operação própria do substituto, o qual vai variar de acordo com o regime tributário na qual ele está enquadrado.

5.10.3 Mercadoria Destinada a Integração no Ativo Imobilizado ou Uso e Consumo

O instituto da Substituição Tributária Progressiva tem como objetivo principal antecipar o imposto, o qual seria devido nas etapas posteriores. Contudo, quando uma mercadoria é vendida diretamente da indústria ao consumidor final, por exemplo, não haverá a incidência de ICMS-ST, visto que o adquirente não comercializará o produto que adquiriu. Nesta operação, portanto, incidiria apenas o ICMS – Próprio do fabricante, uma vez que o consumidor iria consumir e/ou utilizar o produto.

Assim, quando o substituído adquirir mercadoria a qual não se destine à comercialização, não se fará necessário a retenção do ICMS-ST, quando o produto for adquirido em Santa Catarina. Entretanto, caso adquira mercadorias de empresa de outro Estado o ICMS-ST é representado pelo diferencial de alíquota. Neste sentido o RICMS-SC, Anexo III, em seu artigo 16, parágrafo 1º estabelece que:

Art. 16. [...]

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

Exemplificando a questão, quando a mercadoria é remetida de outro Estado:

=	Valor dos Produtos	R\$ 1.000,00
+	Frete	R\$ 60,00
=	Base de Cálculo ICMS – Operação Própria	R\$ 1.060,00
x	Alíquota Interna – 17%	R\$ 180,20
x	Alíquota Interestadual – 12%	R\$ 127,20
	ICMS – ST	R\$ 53,00

Quadro 06: Cálculo do ICMS-ST Quando a Mercadoria é Destinada a Integração no Ativo Permanente

No exemplo dado acima, não se aplica a MVA, uma vez que não haverá saída subsequente da mercadoria, assim haverá apenas a incidência do ICMS da operação própria do fabricante. O ICMS-ST da operação é representado pelo diferencial de alíquota, no valor R\$ 53,00. Se porventura o remetente da mercadoria

estivesse localizado em Santa Catarina, não haveria ICMS-ST a recolher, uma vez que não há diferencial de alíquota.

5.11 Substituído Enquadrado no Simples Nacional que Revenda Mercadoria para outra Empresa em Regime Normal de Apuração

Existem casos em que empresas enquadradas no Simples Nacional, na condição de substituído tributário, que adquirem mercadorias do fabricante com o benefício da redução da margem de valor agregado, e acabam por realizar uma operação de venda para uma terceira empresa, com regime normal de apuração, a qual terá como finalidade comercializar os produtos adquiridos.

De acordo com a Cartilha da Substituição Tributária, nestes casos, em que o substituído teve o favorecimento da redução na MVA e destine suas mercadorias a uma entidade em regime normal de apuração, deve realizar a retenção do valor pela qual ela foi beneficiada.

Segue abaixo um esquema gráfico que exemplifica melhor a situação:

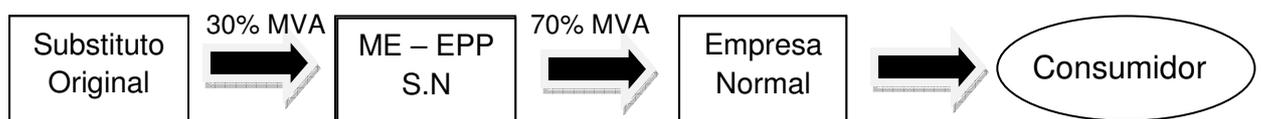


Figura 03: Esquema Gráfico de Venda de Mercadorias de Substituído Enquadrado no Simples Nacional para Empresa em Regime Normal de Apuração.

Fonte: Cartilha da Substituição Tributária, Acessado em 10/05/2011

Na Cartilha da Substituição Tributária é exemplificado como deve ser feito o recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes, quando o substituído revendedor é enquadrado no Simples Nacional e já foi beneficiado pela redução na MVA anteriormente:

- a base de cálculo será obtida pela aplicação de 70% da MVA sobre o valor de entrada mais recente da mercadoria, acrescido das demais despesas efetivamente cobradas do destinatário, quando não incluídas no preço;
- quando se tratar de mercadoria proveniente de contribuinte estabelecido em outra UF deverá ser utilizada a MVA ajustada.

Portanto, percebe-se que quando uma empresa enquadrada no Simples Nacional for realizar uma operação de venda para um organização em regime normal de apuração, ela deve recolher o imposto referente ao desconto que obteve na MVA anteriormente.

5.12 Substituído que Adquirir Mercadoria com MVA Integral e Efetuar Operação com Destino a Empresa do Simples Nacional

Há casos em que o substituído adquire mercadorias do fabricante com MVA integral e realiza operações subsequentes com destino à entidades do Simples Nacional, beneficiadas pela redução na MVA. Nestes casos, de acordo com a Cartilha da Substituição Tributária, o substituído tem o direito de ressarcimento do valor resultante da multiplicação dos seguintes fatores:

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

Abaixo segue um esquema gráfico que exemplifica melhor a situação:

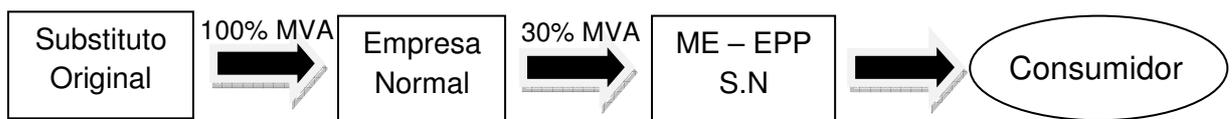


Figura 04: Esquema Gráfico de Venda de Mercadorias de Substituído Enquadrado em Regime Normal de Apuração para Empresa do Simples Nacional

Fonte: Cartilha da Substituição Tributária, Acessado em 10/05/2011

Deste modo, percebe-se que quando o substituído enquadrado em regime normal de apuração adquirir mercadorias, onde incidam 100% de MVA, e efetuar uma venda subsequente para empresa do Simples Nacional sujeito a redução de MVA, o substituído terá direito ao ressarcimento do valor pago.

5.13 Inclusão ou Exclusão de Mercadorias na Substituição Tributária

De acordo com o disposto no artigo 35, do anexo III do RICMS-SC, quando houver inclusão ou exclusão de mercadorias no regime da substituição tributária, os contribuintes deverão efetuar levantamento de estoque na data de inclusão ou exclusão e escriturar no Livro Registro de Inventário.

Assim dispõe o artigo 35, do anexo III, do RICMS-SC:

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

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

Com relação ao parcelamento do imposto referente ao estoque, estabelece o artigo 35, § 1º, inciso II, do Anexo III, do RICMS-SC:

Art. 35. [...]

§ 1º [...]

I – [...]

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

- a) o sujeito passivo deverá manifestar sua opção, por intermédio de aplicativo disponibilizado na página oficial da Secretaria de Estado da Fazenda na Internet, declarando o número de parcelas;
- b) cada parcela deverá ser recolhida até o 20º (vigésimo) dia de cada mês, vencendo a primeira no 4º (quarto) mês subsequente àquele em que a mercadoria foi incluída no regime de substituição tributária, não se aplicando o disposto no Regulamento, art. 60, § 4º;
- c) o não recolhimento da 1ª (primeira) parcela até 20º dia do terceiro mês subsequente ao seu vencimento, caracteriza desistência da opção;
- d) as especificações do aplicativo previsto na alínea “a”, bem como o valor mínimo da parcela, serão disciplinadas em portaria do Secretário de Estado da Fazenda; e
- e) fica automaticamente cancelada a opção na hipótese de inadimplência de montante equivalente a 3 (três) parcelas, vencendo, neste caso, o imposto relativo às parcelas vincendas, até o 20º (vigésimo) dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato.

Se o contribuinte for enquadrado no Simples Nacional, o total do estoque apurado acrescido da respectiva MVA será tributado com base na aplicação da alíquota de 3,95%, a qual representa a alíquota máxima do ICMS, no anexo I, referente ao comércio, da LC 123/2006. (Artigo 35, § 2º, do Anexo III, do RICMS-SC)

O parágrafo 3º, do artigo 35, do anexo III do RICMS-SC, trata que o estoque poderá ser valorado pelo custo médio de aquisição de cada mercadoria. Deste modo, percebe-se que quando uma mercadoria entra no regime da substituição tributária, as empresas que comercializam aquele produto devem realizar um levantamento do montante em estoque na data em que a mercadoria entrou nesta sistemática, para realizar o recolhimento do imposto devido.

O recolhimento do imposto referente ao levantamento do estoque deverá ser feito até o 20º dia do 4º mês subsequente àquele de inclusão da mercadoria no regime da substituição tributária. (Artigo 35, anexo III, § 1º, inciso I, do RICMS-SC)

5.13.1 Cálculo do ICMS-ST de Empresa Enquadrada no Simples Nacional Quando da Inclusão de Mercadorias no Regime

Quando um produto é incluído na substituição tributária, se faz necessário realizar um levantamento de estoque na data em que o produto foi inserido nesta sistemática para recolher o imposto devido na data em questão. As empresas do Simples Nacional devem fazer este levantamento, acrescentando a este valor a respectiva MVA e aplicar a alíquota de 3,95% sobre o valor apurado. Contudo muitas organizações podem ter faturamento o qual não se aplica esta alíquota de ICMS.

Para melhor exemplificar esta questão, segue um exemplo prático logo abaixo:

Suponha-se que um Comércio de Materiais de Construção obteve uma receita acumulada nos últimos 12 meses de R\$ 500.000,00, e apurou o custo de seu estoque já acrescido da respectiva MVA na data de inclusão em R\$ 120.000,00, logo:

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%

Quadro 07: Cálculo do ICMS Relativo ao Estoque – Empresa do Simples Nacional

$$\text{ICMS-ST-ESTOQUE} = \text{R\$ } 120.000,00 * 3,95\%$$

$$\text{ICMS-ST-ESTOQUE} = \text{R\$ } 4.740,00.$$

No exemplo dado acima, percebe-se que o valor do ICMS-ST referente ao estoque é de R\$ 4.740,00, contudo, se o estoque fosse apurado pela margem da receita bruta dos últimos 12 meses ter-se-ia:

$$\text{ICMS-ST-ESTOQUE} = \text{R\$ } 120.000,00 * 2,58\%$$

$$\text{ICMS-ST-ESTOQUE} = \text{R\$ } 3.096,00$$

Deste modo percebe-se que a apuração do ICMS-ST referente ao estoque torna-se pesada para algumas empresas, visto que acaba lesando os pequenos empreendedores, uma vez que são pegos de surpresa pela inclusão de novos produtos na sistemática da substituição tributária, além de recolher ICMS a maior em muitos casos.

5.13.2 Cálculo do ICMS-ST de Empresa Enquadrada em Regime Normal de Apuração Quando da Inclusão de Mercadorias no Regime

De acordo com o artigo 35, do Anexo III, do RICMS-SC, quando houver inclusão de mercadorias na sistemática da substituição tributária, as empresas que não se enquadram no Simples Nacional, devem fazer o recolhimento do ICMS-ST, mediante aplicação da alíquota interna sobre o custo do estoque apurado na data da inclusão, somado à respectiva margem de valor agregado.

É demonstrado logo abaixo um exemplo prático desta situação:

Suponha-se que um comércio, o qual trabalhe com aparelhos elétricos de alarme, para proteção contra roubo ou incêndio e aparelhos semelhantes tenha que efetuar o recolhimento do ICMS-ST, referente ao seu estoque. Admitindo que a empresa tenha apurado um estoque com o custo de R\$ 120.000,00, logo, ter-se-ia:

=	Estoque Apurado	R\$ 120.000,00
+	Margem de Valor Agregado – 40%	R\$ 48.000,00
=	Base de Cálculo do ICMS-ST – Estoque	R\$ 168.000,00
x	Alíquota Interna – 17%	R\$ 28.560,00

Quadro 08: Cálculo do ICMS Relativo ao Estoque – Empresa em Regime Normal de Apuração

Analisando a tabela acima, é possível perceber-se que em comparativo com as empresas enquadradas no Simples Nacional a diferença é expressiva, sendo, esta cobrança antecipada muito lesiva para os contribuintes.

5.14 Prazo de Recolhimento

Os prazos para o recolhimento do imposto retido por substituição tributária estão estabelecidos no Anexo III do RICMS-SC, e diferem entre os sujeitos da operação, ou seja, para o substituto e substituído

5.14.1 Substituto Estabelecido em Santa Catarina

Na substituição tributária, o sujeito qualificado como substituto estabelecido em Santa Catarina, deverá recolher o imposto devido por substituição tributária até o 10º (décimo) dia do período seguinte ao da apuração, de acordo com o artigo 17, do Anexo III, do RICMS-SC. Cabe ressaltar que o não recolhimento por parte do contribuinte substituto ocasionará multa sobre o valor que não foi retido.

5.14.2 Substituto Estabelecido em Estado Signatário

O contribuinte substituto estabelecido em outro Estado signatário, que não providenciar sua inscrição no CCICMS deste Estado, deverá recolher o imposto devido por substituição tributária a este Estado por ocasião da saída da mercadoria de seu estabelecimento, situação na qual o transporte deverá ser acompanhado por uma das vias da GNRE. (RICMS-SC, Anexo III, Art. 18º)

Contudo, se o substituído receber mercadorias adquiridas de Estado signatário desacompanhadas da guia de recolhimento, DARE-SC ou GNRE, este

será obrigado a apurar o imposto devido por substituição tributária, e recolher o imposto relativo a cada operação até o 5º (quinto) dia subsequente ao da entrada da mercadoria no seu estabelecimento. (RICMS-SC, Anexo III, Art. 18º, § 3º, I e II)

5.14.3 Substituto Estabelecido em Estado Não-Signatário

Trata a Cartilha da Substituição Tributária, que é facultado ao remetente das mercadorias sujeitas à substituição tributária, estabelecido em Estado não signatário de convênio ou protocolo, assumir a responsabilidade pelo pagamento do ICMS-ST. Se o remetente optar por efetuar o recolhimento, este deve o fazer por ocasião da entrada da mercadoria no território catarinense, mediante a solicitação de inscrição no CCICMS e a assinatura de Termo de Compromisso. O Substituto pode optar, também, por mandar a guia paga.

5.14.4 Substituído

Quanto ao prazo para o recolhimento do ICMS-ST, o contribuinte substituído deve estar atento ao Estado na qual é originária a mercadoria adquirida, visto que alguns produtos estão sujeitos a ST, contudo não foi celebrado convênio ou protocolo com determinados Estados, então o substituto não realiza o recolhimento do ICMS, recaindo, desta maneira, a obrigação sobre o substituído.

De acordo com o artigo 18, parágrafo 3º, do anexo III do RICMS-SC, as operações ocorridas entre estados signatários de convênio ou protocolo:

Art. 18. [...]

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

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

II – recolher o imposto relativo a cada operação até o 5º (quinto) dia subsequente ao da entrada da mercadoria no seu estabelecimento.

Quanto ao prazo, estabelece o artigo 20, parágrafo 1º do RICMS-SC

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

§ 1º O imposto devido deverá ser recolhido:

I – tratando-se de estabelecimento industrial, até o 10º (décimo) dia do mês subsequente àquele em ocorreu a entrada da mercadoria; ou

II - no momento da entrada da mercadoria em território catarinense, nos demais casos.

Assim, percebe-se que quando o substituído que receber mercadorias de estados signatários sem a guia de recolhimento paga, este terá até o 5º dia subsequente em relação a data de entrada da mercadoria para realizar o pagamento. Quando os produtos forem originados de estados não-signatários o imposto deve ser recolhido no momento da entrada da mercadoria em território catarinense, salvo em se tratando de estabelecimento industrial, o qual terá até o 10º dia do mês subsequente para efetuar o pagamento.

5.15 Do Pagamento

O pagamento do imposto devido por substituição tributária deverá ser efetuado por intermédio da guia DARE-SC, quando o contribuinte for deste Estado, e se for signatário de outro Estado, terá ainda a opção de recolher por meio da guia GNRE.

Com relação ao pagamento do ICMS-ST, trata o artigo 19, do anexo III, do RICMS-SC, que:

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.

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

Deste modo, percebe-se que o contribuinte deve recolher o ICMS-ST por meio da guia de DARE-SC ou GNRE, de acordo com o Estado no qual está estabelecido.

5.16 Direito ao Crédito do ICMS-ST

De acordo com o artigo 21, do anexo III do RICMS-SC, é vedado o aproveitamento de créditos fiscais para a compensação de valores devidos por responsabilidade ou relativo à entrada de mercadoria, a qual o imposto tenha sido retido em operações passadas por substituição tributária.

Contudo, existem algumas hipóteses em que o substituído pode se aproveitar do imposto devido por substituição tributária, assim como estabelece o artigo 22, do anexo III do RICMS-SC:

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

I - as mercadorias se destinarem a:

- a) emprego como matéria-prima ou material secundário e o adquirente for estabelecimento industrial, desde que o produto resultante seja onerado pelo imposto;
- b) emprego na produção e o adquirente for estabelecimento agropecuário;
- c) exportação ou a saída com fim específico de exportação, referidas no art. 6º, II e seus §§ 1º e 2º, do Regulamento;
- d) integração ao ativo permanente;
- e) uso ou consumo do estabelecimento exportador, hipótese em que o crédito será proporcional à participação das exportações no total de suas operações;
- f) aplicação na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.
- g) preparação de refeição por bares, restaurantes e similares, desde que sua saída seja onerada pelo imposto.

II - na hipótese prevista no art. 35, II, "b".

§ 1º Nas hipóteses previstas no inciso I, caso a mercadoria tenha sido adquirida de contribuinte substituído, o valor do crédito fiscal será o resultado da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo da substituição tributária mencionada no documento fiscal.

É válido ressaltar, ainda, que em casos de roubo, furto, extravio, ou deterioração das mercadorias, o substituído também terá também direito ao crédito do ICMS-ST, assim como estabelece o artigo 180, do anexo V, do RICMS-SC.

Por fim, é importante destacar que o substituto também tem direito ao crédito do ICMS-ST nos casos em que a mercadoria for devolvida, total ou parcialmente. Nestes casos deve-se mencionar no documento fiscal correspondente à devolução, o número e data da nota fiscal relativa à entrada, os motivos da devolução e o valor da mercadoria devolvida, assim como, também, o valor do imposto destacado e do retido. (RICMS-SC, anexo III, artigo 23)

5.17 Direito ao Ressarcimento do ICMS-ST

Existem casos em que o contribuinte recebe mercadoria em seu estabelecimento na qual já houve a retenção do ICMS-ST em favor do Estado onde ele está estabelecido. Porém, ocorrem situações em que o contribuinte irá remeter as mercadorias adquiridas para outra unidade da federação, havendo, neste caso, a obrigatoriedade de realizar uma nova retenção em favor do Estado destinatário. Nestes casos, há a hipótese de ressarcimento do ICMS-ST.

Com relação a esta situação, é evidenciado no artigo 24, do anexo III, do RICMS-SC, que o requerimento deve ser endereçado à Gerência Regional a que jurisdicionado, a qual se manifestará conclusivamente sobre o pedido de ressarcimento. No parágrafo 1º deste artigo é estabelecido os documentos que devem acompanhar o requerimento:

- I – demonstrativo do imposto pleiteado;
- II – cópia da Nota Fiscal da operação interestadual;
- III – cópia da GNRE;
- IV – cópia das Notas Fiscais de aquisição das mercadorias cujo ressarcimento esteja sendo solicitado;
- V – Nota Fiscal emitida em nome do estabelecimento que reteve originalmente o imposto, consignando o valor do imposto referido no inciso I retido em favor do outro Estado.

Além da opção supracitada, prevê o artigo 25, do anexo III, do RICMS-SC que o ressarcimento poderá ser efetuado por meio de crédito em conta gráfica do imposto destacado e retido.

Poderá se dar de maneira diferente o ressarcimento do remetente das mercadorias, quando determinada empresa efetuar um volume de operações elevado que gere a possibilidade de se beneficiar. Os parágrafos 1º a 6º, do artigo 25-A, do anexo III do RICMS-SC evidenciam esta situação:

- § 1º O remetente das mercadorias, ao solicitar o regime especial, poderá indicar até 8 (oito) dos seus fornecedores aos quais poderá solicitar o ressarcimento do imposto recolhido por substituição tributária na aquisição das mercadorias remetidas para outro Estado.
- § 2º Os fornecedores indicados deverão manifestar formalmente sua concordância em efetuar o ressarcimento
- § 3º O ressarcimento poderá ser solicitado a quantos fornecedores, desde que sejam os indicados na forma dos §§ 1º e 2º, o remetente da mercadoria julgar conveniente, independentemente de ter ou não fornecido a mercadoria remetida para o outro Estado.
- § 4º O remetente das mercadorias deverá emitir nota fiscal em nome de cada fornecedor ao qual solicitará o ressarcimento no mês, consignando o valor do imposto a ser ressarcido.

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

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

Deste modo, conclui-se que o ressarcimento ocorre nas hipóteses em que as mercadorias são remetidas a outras unidades da federação, onde já houve, anteriormente, o recolhimento do ICMS-ST, havendo, nesta situação, a necessidade de recolher o imposto devido em favor do Estado destinatário.

5.18 Restituição do ICMS-ST

O direito a restituição do imposto recolhido se dá, de acordo com a Cartilha da Substituição Tributária, quando o fato gerador presumido não se realiza. Nestes casos, o substituído deverá, de acordo com os parágrafos 1º a 3º, do artigo 26, do anexo III, do RICMS-SC:

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

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

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

Deste modo, percebe-se que o sujeito substituído terá o direito da restituição do ICMS-ST quando não ocorrer o fato gerador presumido, isto é, em função de roubo, perda, extravio, etc., não ocorrerá a etapa seguinte de circulação da mercadoria, ou seja, não haverá a venda, na qual incidiria o respectivo imposto.

5.19 Obrigações Acessórias

O contribuinte substituto que for estabelecido em Estado signatário de Convênio ou Protocolo com o Estado de Santa Catarina, de acordo com a Cartilha da Substituição Tributária, fica obrigado a inscrever-se no cadastro de contribuintes de Santa Catarina.

Ainda na Cartilha da Substituição Tributária é evidenciado que a inscrição deverá ser efetuada por meio da Ficha de Atualização Cadastral – FAC eletrônica prevista no anexo V, do RICMS-SC, art. 9º e formalizado na 1ª Gerência Regional da Fazenda Estadual, mediante apresentação dos seguintes documentos, relacionados no RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 27:

- cópia autenticada do instrumento constitutivo da empresa devidamente atualizado e, quando se tratar de sociedade por ações, ata da última assembleia de designação ou eleição da diretoria (Convênio ICMS 50/95);
- cópia do documento de inscrição no CNPJ;
- cópia da inscrição no cadastro de contribuintes do Estado de origem;
- certidão negativa de tributos estaduais (Convênio ICMS 50/95) do estado de origem, quando for do contribuinte e do estado de domicílio, quando for dos sócios;
- cópia de prova de domínio útil do imóvel;
- cópia do CPF ou CNPJ dos sócios, conforme o caso;
- cópia do CPF e RG do representante legal ou procuração do responsável, se for o caso;
- declaração de imposto de renda dos sócios dos últimos exercícios;
- outros documentos, dados e informações que forem julgados convenientes.

Por fim, de acordo como o previsto na Cartilha da Substituição Tributária, no documento fiscal emitido pelo substituto deverá ser informada a inscrição estadual, o valor da base de cálculo da substituição e o valor do imposto retido. Também deverá em substituição a DIME, o contribuinte substituto estabelecido em outra unidade da Federação, remeter mensalmente à Fazenda GIA-ST.

De acordo com a Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina a GIA-ST - Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária, tem a função de informar a Secretaria da Fazenda o resumo mensal das suas operações sujeitas à substituição tributária destinadas a este Estado.

5.20 Críticas à Utilização da Substituição Tributária Progressiva do ICMS

Sabe-se que as organizações enquadradas no Simples Nacional possuem um tratamento favorecido no que diz respeito ao cumprimento das obrigações acessórias, acesso ao crédito e ao mercado, mas, sobretudo, no que diz respeito ao aspecto tributário, o qual defende alguns autores, estar sendo ferido pelo instituto da Substituição Tributária do ICMS.

Meira Junior (2001, p. 87-88 apud JUSTEN FILHO, 1993, p. 155-156), aborda sobre a inconstitucionalidade da sistemática da Substituição Tributária no sentido de haver vários obstáculos com relação ao tema:

o primeiro obstáculo reside na desnaturação da hipótese de incidência tributária. Há vedação à antecipação da exigência do tributo tendo em vista a ausência de concretização do fato imponible. Mais ainda, há impossibilidade de afirmar que ocorrerá, no futuro, a configuração de um “fato gerador”, porque isso dependerá das circunstâncias do caso concreto. Em qualquer caso, há absoluta incerteza acerca desse evento.

Deste modo, percebe-se que Justen Filho defende que por esta sistemática o ICMS é recolhido antecipadamente, contudo não há a mínima certeza de que irá ocorrer no futuro, o respectivo fato gerador, ou seja, a concretização do processo.

Continua sua crítica, o autor supracitado, afirmando que “o segundo obstáculo está na ausência de valores efetivos a serem considerados como base imponible. [...] o Fisco estima um preço a ser praticado, [...] mas não há qualquer dado acerca do preço que será praticado. [...] Isso, se algum dia, vier a ocorrer o fato imponible.”

Em outras palavras, defende o autor, que para calcular o valor do imposto que seria devido nas etapas subseqüentes, o Fisco estima um valor para tributar, contudo sem base do preço que será praticado na operação final.

Conclui o mesmo autor que tudo isso “se configura uma enorme ficção normativa. Não há fato gerador, não há base de cálculo, não há riqueza. Não se admite que a base de cálculo seja afastada e se adote uma “base calculada” fixada através de outros critérios, artificiais e ficcionistas.”

Na opinião de Meira Junior (2001, p. 89) o regime da substituição tributária do ICMS fere o princípio do não-confisco

uma vez que, da forma como colocado, aliado aos valores superfaturados e margens que não condizem com a realidade, temos uma evidente operação de desapropriação do contribuinte substituído em função não só do fenômeno da repercussão como na dificuldade em ressarcir-se dos exageros legais perpetrados e da duvidosa natureza tributária sem o devido fundamento.

Meira Junior (2001, p. 91) salienta, ainda, que “a cobrança do ICMS por substituição tributária é incompatível com a não-cumulatividade, visto que está alicerçada exatamente no abatimento em conta gráfica do imposto destacado nos documentos fiscais.”

Conclui, ainda, o autor supracitado, que a substituição tributária para frente é uma “cláusula garantidora de arrecadação não-tributária, um empréstimo compulsório sem as garantias constitucionais atinentes a esse instituto. Desta feita, desfigura gravemente a base de cálculo e o fato imponível de impostos não cumulativos.”

Meira Junior (2001, p. 93-94 apud COSTA, 1999, p. 92-93) comenta que a Substituição Tributária Progressiva do ICMS fere o princípio da capacidade contributiva, o princípio da igualdade e da legalidade. Costa afirma que “não se tributa capacidade contributiva futura, não se cria desigualdade tributária [...]. Por fim, há transgressão ao princípio da legalidade quando se tributa o que ainda não aconteceu.”

Complementa Meira Junior (2001, p. 95) que “na verdade, cobra-se um valor sem lei, já que não há se falar em imposto ou contribuição antes da ocorrência do fato imponível.”

Deste modo, percebe-se que a sistemática da substituição tributária é contrariada por alguns autores, por diversos motivos, como por exemplo, ferindo o princípio da não-cumulatividade, o princípio do não-confisco. Além disto, os autores manifestam sua contrariedade em relação ao assunto no sentido de se cobrar o ICMS, antecipadamente, presumindo um percentual de lucro, para tributar aquilo que seria devido no futuro, apenas.

6. ESTUDO DE CASO

Este estudo de caso tem como objetivo evidenciar o efeito financeiro causado pela sistemática da substituição tributária em uma empresa optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, do segmento de materiais de construção, depois da inserção de novos setores na sistemática da ST, em maio de 2010.

Neste estudo de caso será abordada apenas a questão financeira de toda esta sistemática, isto é, se a empresa objeto de pesquisa está sendo prejudicada, atualmente, ou não em termos monetários.

6.1 A Empresa Objeto de Estudo

A empresa escolhida para a realização deste estudo é um estabelecimento comercial, o qual atua no ramo de Materiais de Construção há aproximadamente 20 anos. Está localizada na cidade de Criciúma-SC, comercializando diversos produtos que foram incluídos no regime da Substituição Tributária, como materiais elétricos e ferramentas.

Para a elaboração desta pesquisa serão utilizados os meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2011, para demonstrar quais os reflexos financeiros da substituição tributária nos produtos incluídos neste regime, os quais têm maior representatividade no faturamento da organização. É importante destacar que 100% das vendas são destinadas a consumidores finais estabelecidos em Santa Catarina.

Para efeito de cálculo, é importante demonstrar alguns dados da empresa pesquisada, os quais serão determinantes em termos comparativos nos próximos tópicos:

Mês	Receita Auferida	Compras	Alíquota ICMS Simples Nacional
jan/10	R\$ 105.729,44	R\$ 78.258,74	3,38%
fev/10	R\$ 96.241,12	R\$ 72.528,31	3,38%
mar/10	R\$ 118.325,94	R\$ 70.905,68	3,38%
abr/10	R\$ 109.258,49	R\$ 69.221,27	3,41%
mai/10	R\$ 112.387,40	R\$ 78.254,83	3,38%
jun/10	R\$ 96.650,18	R\$ 75.101,29	3,38%
jul/10	R\$ 107.202,16	R\$ 84.259,50	3,38%
ago/10	R\$ 136.520,73	R\$ 92.188,47	3,41%
set/10	R\$ 133.256,25	R\$ 81.255,06	3,41%
out/10	R\$ 126.614,97	R\$ 96.108,24	3,41%
nov/10	R\$ 148.871,55	R\$ 102.325,71	3,41%
dez/10	R\$ 137.227,06	R\$ 104.278,24	3,41%
jan/11	R\$ 152.248,71	R\$ 127.913,66	3,41%
fev/11	R\$ 129.402,20	R\$ 104.977,11	3,45%
mar/11	R\$ 115.667,05	R\$ 88.913,58	3,45%
abr/11	R\$ 126.901,58	R\$ 94.215,09	3,45%

Quadro 09: Demonstração do Valor do Faturamento e das Compras da Empresa Estudada

Na tabela acima é evidenciado o faturamento efetivo da empresa, mês a mês, bem como o total da compra de mercadorias, e a alíquota de ICMS, a qual seria aplicada se os produtos não estivessem enquadrados na Substituição Tributária do ICMS.

6.2 Casos Práticos na Empresa Estudada

Nos tópicos a seguir será demonstrada a diferença relativa ao ICMS devido, quando a empresa recolhe por meio do Simples Nacional ou por Substituição Tributária.

6.2.1 ICMS-ST na Aquisição de Tubos e Conexões

Um dos principais produtos comercializados em um material de construção são os tubos e conexões de PVC, tais como, juntas, cotovelos, uniões,

flanges, entre outros, os quais são essenciais na construção civil. Essa linha de produtos tem uma MVA determinada pelo Estado de 33%, contudo, é importante salientar que estes itens foram beneficiados com uma redução de 70% na MVA, por ser a empresa adquirente optante pelo Simples Nacional.

Para efeitos de cálculo destaca-se que os tubos e conexões são adquiridos única e exclusivamente dentro do Estado de Santa Catarina, especificamente das cidades de Siderópolis e Joinville. É importante esclarecer, também, que a alíquota interna de ICMS para tubos e conexões é de 12%.

A tabela seguinte exemplifica os efeitos da Substituição Tributária do ICMS na linha de produtos em questão no exercício de 2011:

Aquisição de Tubos e Conexões - 2011 - MVA - 33%						
Mês	Compras	ICMS - Operação Própria Fabricante	ICMS-ST COMPRA	Venda - Consumidor Final	ICMS - SIMPLES NACIONAL	ICMS PAGO A MAIOR/ MENOR
jan/11	R\$ 8.750,39	R\$ 1.050,05	R\$ 103,95	R\$ 11.638,02	R\$ 396,86	(292,91)
fev/11	R\$ 6.582,24	R\$ 789,87	R\$ 78,20	R\$ 8.754,38	R\$ 302,03	(223,83)
mar/11	R\$ 6.800,18	R\$ 816,02	R\$ 80,79	R\$ 9.044,24	R\$ 312,03	(231,24)
abr/11	R\$ 7.108,46	R\$ 853,02	R\$ 84,44	R\$ 9.454,25	R\$ 326,17	(241,73)

Tabela 01: Cálculo do ICMS-ST na Aquisição de Tubos e Conexões

Em geral, as empresas enquadradas no Simples Nacional são prejudicadas pela sistemática da Substituição Tributária por calcular o ICMS da mesma maneira que uma empresa de Lucro Real ou Presumido, por exemplo.

Contudo, com o benefício da redução de 70% na MVA a ser aplicada, percebe-se que nem sempre as empresas são prejudicadas, como é o exemplo da tabela acima, onde a empresa estudada obteve de janeiro a abril de 2011 aproximadamente R\$ 1.000,00 de benefício em comparativo com a tributação do Simples Nacional.

6.2.2 ICMS-ST na Aquisição de Cimento

Na organização objeto de estudo, o produto de maior relevância, aquele que apresenta maior volume de negócios é o cimento. Para este produto há incidência do ICMS-ST desde 1985, por intermédio do protocolo ICMS 11/85. A MVA estabelecida pelo Estado para o produto é de 20%, não havendo, neste caso, benefício de redução para empresas optantes pelo Simples Nacional. É importante explicar, ainda, que as aquisições de cimento são em sua totalidade oriundas de Santa Catarina.

A tabela seguinte exemplifica os efeitos da Substituição Tributária do ICMS no cimento, na empresa estudada, nos meses de janeiro a abril de 2011:

Aquisição de Cimento - 2011 - MVA - 20%						
Mês	Compras	ICMS - Operação Própria Fabricante	ICMS-ST COMPRA	Venda - Consumidor Final	ICMS - SIMPLES NACIONAL	ICMS PAGO A MAIOR/ MENOR
jan/11	R\$ 32.580,79	R\$ 5.538,73	R\$ 1.107,75	R\$ 39.096,95	R\$ 1.333,21	(225,46)
fev/11	R\$ 29.322,72	R\$ 4.984,86	R\$ 996,97	R\$ 35.187,26	R\$ 1.213,96	(216,99)
mar/11	R\$ 26.064,64	R\$ 4.430,99	R\$ 886,20	R\$ 31.277,57	R\$ 1.079,08	(192,88)
abr/11	R\$ 29.973,60	R\$ 5.095,51	R\$ 1.019,10	R\$ 35.968,32	R\$ 1.240,91	(221,80)

Tabela 02: Cálculo do ICMS-ST na Aquisição de Cimento

Analisando-se a tabela acima, é possível perceber que a organização estudada paga ICMS a menor, mesmo sem a redução na MVA do cimento. Isso se deve à alíquota a qual a empresa utiliza para calcular o simples devido no mês, isto é, de acordo com o faturamento da empresa, é mais vantajoso recolher o ICMS devido em relação ao cimento por Substituição Tributária do que por meio do Simples Nacional.

Percebe-se que a empresa recolheu aproximadamente R\$ 900,00 a menos de ICMS nos quatro primeiros meses do exercício financeiro de 2011, o que mostra um efeito financeiro positivo para a empresa estudada. Sabe-se, entretanto, que o percentual de lucro aplicado pela organização estudada na venda ao consumidor final é de 45%, logo, o prejuízo ao Estado é maior do que o efetivamente presumido.

6.2.3 ICMS-ST Na Aquisição de Telhas, Calhas, Cumeeiras e Afins, de Fibrocimento

Outro produto de importante participação nos negócios da empresa objeto de estudo são os artefatos de fibrocimento, tais como telhas e cumeeiras. Estes produtos têm uma MVA determinada pelo Estado de 39% e são beneficiados pela redução de 70%. Destaca-se que estes artigos de fibrocimento têm a incidência de 5% de IPI e são adquiridos exclusivamente dentro do Estado de Santa Catarina, na Cidade de Criciúma.

A tabela seguinte evidencia os efeitos da Substituição Tributária do ICMS nos artefatos de Fibrocimento na empresa estudada, nos meses de janeiro a abril de 2011:

Aquisição de Telhas, Calhas, Cumeeiras e Afins, de Fibrocimento - 2011 - MVA - 39%						
Mês	Compras + IPI	ICMS - Operação Própria Fabricante	ICMS-ST COMPRA	Venda - Consumidor Final	ICMS - SIMPLES NACIONAL	ICMS PAGO A MAIOR/MENOR
jan/11	R\$ 8.557,96	R\$ 1.026,96	R\$ 177,51	R\$ 11.895,56	R\$ 405,64	(228,13)
fev/11	R\$ 9.004,21	R\$ 1.080,51	R\$ 186,77	R\$ 12.515,85	R\$ 431,80	(245,03)
mar/11	R\$ 6.573,22	R\$ 788,79	R\$ 136,34	R\$ 9.136,78	R\$ 315,22	(178,88)
abr/11	R\$ 7.854,80	R\$ 942,58	R\$ 162,92	R\$ 10.918,17	R\$ 376,68	(213,75)

Tabela 03: Cálculo do ICMS-ST na Aquisição de Telhas, Calhas, Cumeeira e Afins de Fibrocimento

Analisando a tabela acima, percebe-se que mesmo com a incidência de 5% de IPI, a empresa paga ICMS a menor, em função da redução de 70% na MVA.

6.2.4 ICMS-ST Na Aquisição de Fechaduras, Cadeados e Ferrolhos e Afins

Outra linha de produtos que a organização estudada trabalha, os quais possuem parcela significativa nas vendas, é a linha de fechaduras, cadeados e

ferragens em geral. Essa linha de produtos é adquirida de fora do Estado, especificamente do Rio de Janeiro e São Paulo.

A MVA estabelecida pelo Estado para esta linha de produtos é de 41%, contudo, há de se considerar dois pontos relevantes: o primeiro diz respeito à redução de 70% na MVA; o segundo ao ajuste da alíquota da MVA visto que se trata de operação interestadual, além da aplicação da alíquota interestadual relativa ao ICMS próprio.

Na tabela abaixo, demonstra-se os efeitos financeiros da Substituição Tributária nesta linha de produtos:

Aquisição de Fechaduras, Cadeados, Ferrolhos e Afins - 2011 - MVA - 41%						
Mês	Compras	ICMS - Operação Própria Fabricante	ICMS-ST COMPRA	Venda - Consumidor Final	ICMS - SIMPLES NACIONAL	ICMS PAGO A MAIOR
jan/11	R\$ 4.802,94	R\$ 576,35	R\$ 395,85	R\$ 6.772,15	R\$ 230,93	R\$ 164,92
fev/11	R\$ 5.523,69	R\$ 662,84	R\$ 455,26	R\$ 7.788,40	R\$ 268,70	R\$ 186,56
mar/11	R\$ 4.679,17	R\$ 561,50	R\$ 385,65	R\$ 6.597,63	R\$ 227,62	R\$ 158,03
abr/11	R\$ 5.544,28	R\$ 665,31	R\$ 456,95	R\$ 7.817,43	R\$ 269,70	R\$ 187,25

Tabela 04: Cálculo do ICMS-ST na Aquisição de Fechaduras, Cadeados, Ferrolhos e Afins

Entre as situações apresentadas, percebe-se que esta foi a única hipótese onde o valor do ICMS é pago a maior por Substituição Tributária em comparativo com o Simples Nacional. Um dos principais motivos é a diferencial de alíquota entre a operação interna e a interestadual, assim como, também, devido a MVA, que é ajustada.

6.2.5 ICMS-ST Na Aquisição de Pias, Coluna, Sanitários e Afins de Cerâmica

Destaca-se também, neste estudo de caso, as operações relativas a artigos de cerâmica, tais como pias, colunas, sanitários, mictórios e afins, de cerâmica. Estes produtos também são beneficiados pela redução de 70% na MVA para empresas optantes pelo Simples Nacional. São adquiridos em sua totalidade do Estado de Minas Gerais, logo, deve-se aplicar a MVA ajustada.

A tabela abaixo demonstra os reflexos financeiros da Substituição Tributária na aquisição de utensílios de cerâmica pela organização estudada:

Aquisição de Pias, Colunas, Mictórios e Afins de Cerâmica - 2011 - MVA - 40%						
Mês	Compras	ICMS - Operação Própria Fabricante	ICMS-ST COMPRA	Venda - Consumidor Final	ICMS - SIMPLES NACIONAL	ICMS PAGO A MAIOR
jan/11	R\$ 7.524,24	R\$ 902,91	R\$ 616,05	R\$ 10.533,94	R\$ 359,21	256,84
fev/11	R\$ 3.250,64	R\$ 390,08	R\$ 266,15	R\$ 4.550,90	R\$ 157,01	109,14
mar/11	R\$ 2.509,38	R\$ 301,13	R\$ 205,46	R\$ 3.513,13	R\$ 121,20	84,25
abr/11	R\$ 4.475,17	R\$ 537,02	R\$ 366,40	R\$ 6.265,24	R\$ 216,15	150,25

Tabela 05: Cálculo do ICMS-ST na Aquisição de Pias, Colunas, Mictórios e Afins de Cerâmica

Percebe-se, analisando a tabela acima, que nas aquisições interestaduais o ICMS a pagar é maior em virtude do diferencial de alíquota da operação interna e a interestadual. A diferença só não é maior ainda, pois esta linha de produtos também foi beneficiada em Santa Catarina pela redução de 70% na MVA a ser aplicada.

6.3 Análise dos Reflexos Financeiros

Muitos autores, como se viu anteriormente, defendem que a sistemática da substituição tributária é inconstitucional. Contudo, neste estudo de caso, buscou-se evidenciar os efeitos financeiros da substituição tributária, e neste sentido o que se percebe é que na maior parte dos casos a empresa está tendo benefício em comparativo com a tributação na qual ela está enquadrada, o Simples Nacional.

Tal efeito é decorrente do Decreto nº 3.467, de 19 de agosto de 2010 o qual prevê redução de 70% na MVA para empresas enquadradas no Simples Nacional.

Na empresa pesquisada, a alíquota de ICMS a se aplicar nas operações de saída, pelo Simples, variou de 3,41% a 3,45%, nos meses de janeiro a abril de 2011, ou seja, o percentual é muito próximo da alíquota máxima estabelecida no Simples Nacional. Tal motivo torna o valor do imposto mais vantajoso por Substituição Tributária na maior parte dos casos.

Para mostrar o efeito financeiro causado pela inserção de novos produtos na sistemática da Substituição Tributária, foram utilizados 5 setores, sendo 4 destes beneficiados pela redução de 70% na MVA e um sem o benefício da redução. Foi utilizado para efeitos comparativos, também, aquisições de mercadorias estaduais e interestaduais.

Analisando-se a empresa, percebeu-se que em todas as aquisições de dentro do Estado de Santa Catarina, cujos produtos são beneficiados pela redução de 70% na MVA, é mais vantajoso pagar o ICMS por Substituição Tributária do que pelo Simples Nacional.

Nas aquisições interestaduais, notou-se que mesmo com a redução na MVA, o Simples Nacional continua sendo vantajoso, uma vez que há a diferença de alíquota entre o Estado destinatário e o remetente. Contudo, todos os produtos adquiridos de outra unidade da federação estão sujeitos ao regime da Substituição Tributária.

Há também, aquisições internas de produtos que não são beneficiados pela redução de 70% na MVA, como é o caso do cimento, por exemplo, o qual, para a empresa seria menos vantajoso recolher o imposto por meio do Simples Nacional, devido a MVA estabelecida.

Por fim, percebeu-se que na maior parte das operações a organização estudada foi beneficiada em termos financeiros pelo instituto da Substituição Tributária.

Destaca-se também, que não há como presumir que o benefício verificado na empresa objeto de estudo, o seja também para as demais empresas. Isto é, devido a maior parte das aquisições serem de dentro do Estado de Santa Catarina e, além disto, os produtos de maior representatividade no faturamento são beneficiados pela redução de 70% na MVA, para a organização estudada o regime da Substituição Tributária se mostrou benéfico.

Deste modo, percebe-se que algumas empresas enquadradas no Simples Nacional de Santa Catarina podem ser beneficiadas pela substituição tributária, porém deve-se analisar a alíquota a qual aplica nas saídas de mercadorias, de onde é oriunda a maior parte das aquisições do estabelecimento para se realizar um comparativo para verificar os efeitos financeiros da ST.

7. Considerações Finais

Para a realização deste trabalho se fez necessário apresentar alguns conceitos sobre o Sistema Tributário Nacional, sobre os princípios constitucionais tributários, assim como também alguns conceitos sobre o ICMS e o regime de tributação do Simples Nacional, para apresentar, por conseguinte, os aspectos gerais da Substituição Tributária do ICMS.

Sabe-se que cada esfera de poder possui tributos de sua exclusiva competência, no caso dos Estados, o tributo de maior representatividade na arrecadação é o ICMS, o qual incide sobre a circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O processo de circulação de mercadorias é muito complexo, visto que são diversos sujeitos envolvidos nas operações até que o consumidor final de fato utilize o produto adquirido. Isto é, a mercadoria inicia sua trajetória na indústria, depois pode ser destinada a distribuidoras, que, por conseguinte, destina suas mercadorias a atacados. Mais adiante este último destina suas mercadorias ao varejista, o qual, por vezes, pode remeter para outro varejista, para que então o consumidor final termine todo o processo ao adquirir a mercadoria.

Diante disto, percebe-se que para o Estado fiscalizar cada um destes atacados, cada uma destas distribuidoras e varejistas, seria um processo dificultoso. É neste contexto que surge a Substituição Tributária do ICMS, a qual tem como finalidade principal facilitar a arrecadação e principalmente a fiscalização, uma vez que para verificar-se qualquer irregularidade volta-se ao fabricante, onde se deu início a toda a cadeia.

O mecanismo da Substituição Tributária tem como finalidade recolher o imposto devido em todas as futuras etapas, no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do fabricante. O contribuinte adquirente, ao receber os produtos em seu estabelecimento já tem o ICMS de sua competência recolhido, o qual seria devido por consequência da saída da mercadoria de seu estabelecimento, o que poderia levar meses, ou até mesmo anos.

Neste sentido, muitas micros e pequenas empresas enquadradas no Simples Nacional alegam ter o favorecimento estabelecido na LC 123/2006 sendo

ferido, uma vez que neste regime calculam o imposto devido por meio de guia única de recolhimento, a qual apresenta alíquotas reduzidas para todos os tributos, inclusive o ICMS.

O que acontece é que as empresas do Simples Nacional, quando adquirem mercadorias as quais estão sujeitas a Substituição Tributária, recolhem o ICMS da mesma maneira que qualquer outra empresa, ignorando desta maneira as alíquotas que são estabelecidas na LC 123/2006.

Atualmente, diversos segmentos foram inseridos na sistemática da Substituição Tributária, motivo este que causou muita repercussão no meio empresarial, principalmente pela falta de conhecimento do assunto. Neste sentido, procurou-se neste trabalho, evidenciar os efeitos financeiros causados pela Substituição Tributária do ICMS em empresas do Simples Nacional.

Com o estudo de caso realizado, percebeu-se que algumas empresas enquadradas no regime de tributação simplificado, ao contrário do que cogitavam alguns autores, puderam ser beneficiadas pela inserção de alguns produtos na sistemática da Substituição Tributária.

O principal motivo desse efeito positivo deve-se à redução de 70% na MVA a ser aplicada para empresas do Simples Nacional. Contudo, esta medida é válida somente para o Estado de Santa Catarina. No estudo de caso realizado foi utilizado, para efeitos de pesquisa, um estabelecimento que comercializa Materiais de Construção, situado na cidade de Criciúma-SC.

Verificou-se que a empresa pesquisada é beneficiada na maior parte das operações que pratica. Nas aquisições internas, todas as compras realizadas são beneficiadas pela redução da MVA, logo, provou-se em todos os casos o efeito positivo da Substituição Tributária.

Nas aquisições interestaduais, verificou-se que o efeito financeiro é negativo, mesmo com a redução da MVA, isto se deve à diferença de alíquota, visto que o produto é originário de outro estado.

Por último, há algumas situações de alguns produtos que estão sujeitos a Substituição Tributária do ICMS, contudo não são beneficiados pela redução da MVA, como é o caso do Cimento. O exemplo do cimento, entretanto, mesmo não havendo a redução da MVA, mostrou-se vantajoso, para a empresa pesquisada, o recolhimento antecipado por Substituição Tributária.

Ao fim deste estudo, percebe-se que a sistemática da Substituição Tributária é muito complexa, e para um bom entendimento necessita-se um aprofundamento na área. Para o Estado esta é uma ótima sistemática, uma vez que facilita a arrecadação e a fiscalização, concentrando-se em um universo mais reduzido de contribuintes.

Quanto ao aspecto financeiro da Substituição Tributária, viu-se que este pode ser tanto negativo, quanto positivo em alguns casos, como no exemplo da empresa pesquisada. Contudo, este não é o único aspecto que deve ser analisado, visto que esta sistemática na prática é inconstitucional. Entretanto o STF se manifestou contrariamente às críticas colocadas e afirmou constitucional este regime. Destaca-se, entretanto, que nem sempre o que determina o Estado é o melhor para os contribuintes.

A Constituição Federal delimita a cobrança de ICMS em seu artigo 155, onde é evidenciado que este imposto deve ser não-cumulativo, e também, que em cada operação relativa à circulação de mercadorias tem-se o direito a se compensar daquilo que já foi recolhido.

Contudo, o ICMS está se desviando daquilo que prevê a Constituição, pois quando o imposto é cobrado antecipadamente não haverá mais a necessidade deste ser não-cumulativo, deixando de ser um imposto plurifásico. Na verdade o ICMS incide sobre a circulação de mercadorias sendo tributado em cada etapa de comercialização, entretanto, se o tributo é cobrado anteriormente este deixa de ser não-cumulativo confrontando-se com a própria Constituição Federal.

A substituição tributária, além de ferir o princípio da não-cumulatividade, assim como foi descrito anteriormente, fere, também, o princípio da capacidade contributiva, uma vez que cada contribuinte deve ser tributado de maneira que suporte a carga tributária incidente.

Porém, não é o que ocorre por meio desta sistemática, visto que as empresas enquadradas no Simples Nacional estão sendo lesadas ao pagar o ICMS-ST como as demais organizações, isto é, não há qualquer distinção quanto ao regime tributário na Substituição Tributária.

Ressalta-se, que em Santa Catarina alguns segmentos de atuação foram beneficiados com redução de 70% na MVA a ser aplicada, quando determinadas mercadorias forem destinadas a empresas enquadradas no Simples Nacional. Neste ponto, percebe-se um confronto com o princípio da isonomia, pois outras

organizações de outros segmentos de atuação que possuam a mesma capacidade contributiva estão contribuindo a maior por não serem beneficiadas pela redução da MVA.

O Fisco presume um percentual que se deve aplicar para encontrar o valor do ICMS referente aos eventos subsequentes, contudo, muitas vezes esta margem é equivocada, tributando-se sobre um valor irreal que muitas vezes não seria praticado. Ressalta-se que o próprio Estado pode ser prejudicado por esta sistemática, um exemplo disso é visto na empresa objeto de estudo, com o produto Cimento, o qual possui uma MVA de 20%, a qual foi estabelecida há décadas, e hoje o percentual de lucro ultrapassa 40%.

Ao fim deste estudo, percebe-se que a Substituição Tributária Progressiva do ICMS é lesiva aos contribuintes ferindo diversos princípios constitucionais tributários. Além disto, por muitas vezes esta sistemática atinge financeiramente muitas empresas, entretanto, na organização pesquisada foi visto que o efeito é positivo em virtude de um benefício que se tem dentro do Estado de Santa Catarina.

Destaca-se que o aspecto financeiro não é o único a ser considerado com relação ao tema, principalmente porque este regime está infringindo diversos princípios constitucionais tributários, como por exemplo, o da capacidade contributiva, da legalidade e igualdade.

REFERÊNCIAS

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

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução a metodologia do trabalho científico**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 160

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007. p. 455

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 749

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

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966

BRASIL, Lei Complementar Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 4.ed. São Paulo: Makron Books, 1996. p. 209

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002. p. 242

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 355

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004. p. 168

FABRETTI, Láudio Camargo. **Simples nacional: Estatuto Nacional das Microempresas - ME e das Empresas de Pequeno Porte - EPP, Regime Tributário Simplificado, Lei Complementar n. 123, de 14 de d. São Paulo: Atlas, 2007. 276p.**

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio**. 1 ed. Curitiba: Positivo, 2004, p. 2120

GASPAR, Walter. **ICMS Comentado**. 6 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998, p. 148

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1991. p.159

GILBERTI, Gilberto. Imposto Sobre Operações Relativas À Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) Cláusula da Não-Cumulatividade e suas Exceções. **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Juruá, 2000. 677 p.2000

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988**: tributação progressiva. 3 ed. Curitiba: Juruá, 2008

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição Tributária**: Uma visão do Instituto no Ordenamento Jurídico Brasileiro e sua Aplicação na Esfera do ICMS. 1 ed. Curitiba: Juruá Editora, 2000, p. 194

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21.ed São Paulo: Malheiros, 2002. 471 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 511

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. Sao Paulo: Ed. Saraiva, 2001. 897 p.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples nacional**: Estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte comentado: LC 123, DE 14.12.2006; LC 127, de 14.08.2007. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. 287 p.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. **ICMS Substituição Tributária: Uma Visão Crítica**. 1 ed. Curitiba: Juruá Editora, 2001, p. 142

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

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

RICMS-SC. Regulamento do ICMS. Decreto Lei 2.870/01.

SANTOS, Clóvis Roberto dos; NORONHA, Rogeria Toler da Silva de. **Monografias científicas: tcc, dissertação, tese**. São Paulo: Avercamp, 2005. p. 144

Secretaria Estadual da Fazenda de Santa Catarina. Cartilha da Substituição Tributária. 2011. Disponível em:

http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com_content&task=view&id=83&Itemid=161. Acessado em 10 de maio de 2011.

Site do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, 2011. Disponível em:

http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13876&PHPSESSID=9bb404e9c5cfddb7b4dc726f5199aa98 . Acessado em 10/03/2011

ANEXO A – MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM SANTA CATARINA

	MERCADORIA	CONVÊNIO OU	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 ICM S 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 ICM S 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 19/94, 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	<p>Todas as unidades da Federação, exceto: AM, CE, DF, GO, MG, RJ e RN, SP.</p> <p>Obs:</p> <p>1) a partir de 01.05.10, SC fica <u>excluída</u> (denúncia) das disposições contidas no Conv 76/94 (Conv ICMS 25/10).</p> <p>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.</p> <p>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.</p>

14.	Peças, componentes e acessórios para autopropulsados	Protocolos ICMS 41/08, 49/08 e 97/10	<p>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).</p> <p>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.</p>
15.	Rações tipo “pet” para animais domésticos	Protocolos ICMS 26/04, 91/07 e 02/08	<p>Prot. 91/07: PR, RS, SC; Prot. 26/04: todas as unidades da Federação, exceto GO.</p> <p>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.</p>
16.	<p>Disco fonográfico, fita virgem ou gravada e outros suportes para reprodução ou gravação de som ou imagem</p> <p>Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.</p>	Protocolos ICM 19/85 e ICMS 35/08	<p>Todas as unidades da Federação.</p> <p>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.</p>
17.	<p>Filme fotográfico e cinematográfico e “slide”.</p> <p>Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.</p>	Protocolos ICM 15/85 e ICMS 31/08	<p>Todas as unidades da Federação, exceto GO.</p> <p>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.</p>

18.	<p>Aparelho de barbear, lâmina de barbear descartável e isqueiro</p> <p>Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.</p>	<p>Protocolos ICM 16/85 e 32/08</p>	<p>Todas as unidades da Federação.</p> <p>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</p> <p>Prot 76/09: a substituição tributária não se aplica, a partir de 01/06/09 às operações que destinem mercadoria para SP.</p> <p>Prot. 129/08 – Adesão do PR (efeitos a partir de 01/01/09)</p>
19.	<p>Pilhas e baterias elétricas</p> <p>Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.</p>	<p>Protocolos ICM 18/85 e ICMS 34/08</p>	<p>Todas as unidades da Federação.</p> <p>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</p> <p>Prot. 131/08 – Adesão do PR (efeitos a partir de 01/01/09).</p>
20.	<p>Lâmpadas, reator e “starter”</p> <p>Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.</p>	<p>Protocolos ICM 17/85 e 33/08</p>	<p>Todas as unidades da Federação.</p> <p>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.</p> <p>Prot. 130/08 – Adesão do PR (efeitos a partir de 01/01/09)</p>
21.	<p>GLP derivado de Gás Natural</p>	<p>Protocolos ICMS 33/03 e 49/07</p>	<p>Todas as unidades da Federação, exceto DF, ES, GO, MG, MS, MT, PB, PI, RR e SP.</p>
22.	<p>Aparelhos celulares</p>	<p>Convênio ICMS 135/06 e 43/09</p>	<p>Todas as unidades da Federação, exceto SP, PE, RN, AM e PB</p> <p>SC – inclusão a partir de 01/09/09</p>

23.	Produtos alimentícios	Protocolo ICMS 188/09	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.
24.	Artefatos de uso doméstico	Protocolo ICMS 189/09	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.
25.	Produtos de colchoaria	Protocolo ICMS 190/09	SC, MG, RJ, PR, RS, MT, MS e BA. Obs.: - 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).
27.	Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos.	Protocolo ICMS 192/09	<p>SC, MG, RJ, PR 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 13/2011 e Prot 16/2011, adesão dos estados do RS e PR.
28.	Ferramentas	Protocolo ICMS 193/09	<p>SC, MG, RJ 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 13/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.
29.	Instrumentos musicais	Protocolo ICMS 194/09	<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.

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	Protocolos 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.

Fonte: <http://www.sef.sc.gov.br> – Substituição Tributária – Cartilha da Substituição Tributária
Acessado em: 13/05/2011

ANEXO B – PARTILHA DO SIMPLES NACIONAL – COMÉRCIO

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
Até 120.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 240.000,01 a 360.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 360.000,01 a 480.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

