

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

TAMIRIS DE SOUZA JOSÉ

**O INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO
ESTADO DE SANTA CATARINA: LEGISLAÇÃO E CÁLCULO**

CRICIÚMA, JULHO DE 2011

TAMIRIS DE SOUZA JOSÉ

**O INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO
ESTADO DE SANTA CATARINA: LEGISLAÇÃO E CÁLCULO**

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

Orientador: Prof. Esp. José Luiz Possolli

CRICIÚMA, JULHO DE 2011

TAMIRIS DE SOUZA JOSÉ

**O INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO
ESTADO DE SANTA CATARINA: LEGISLAÇÃO E CÁLCULO**

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

Orientador: Prof. Esp. José Luiz Possolli

Examinador 1: Prof. Esp. Érica Regina Preis de Oliveira

Examinador 2: Prof. Esp. Moisés Nunes Cardoso

Dedico este trabalho aos meus pais, que em nenhum momento mediram esforços para realização dos meus sonhos. Sinto-me gratificada pelo incentivo e motivação nesta caminhada. Com eles aprendi que devemos sempre lutar pelo que queremos.

AGRADECIMENTOS

A Deus, minha fonte de forças para vencer a cada obstáculo da vida;

Aos meus pais, Sônia Manoel de Souza José e Jocemir Herculano José, pela oportunidade e confiança na decisão de enfrentar mais um desafio;

À minha irmã Juliana de Souza José, amiga e parceira de toda a vida;

À minha avó Nézia Soares de Souza, pelo carinho, pelo apoio, pela compreensão;

Ao meu amado Tiago Meis Amboni, pelo auxílio nas tomadas de decisões, bons conselhos e paciência nos momentos mais difíceis;

Ao meu professor orientador, José Luiz Possolli, pela dedicação e sabedoria ao longo deste trabalho;

Aos colegas da faculdade, em especial Daniela Luiz Loch, Daniela Martinello, Francieli Elias Bratti, Cristini Generoso Possamai e Karline Marangoni;

À UNESC e aos professores do curso de Ciências Contábeis;

Aqueles que direta ou indiretamente contribuíram para que eu chegasse até aqui;

A todos meu carinho e muito obrigada.

“Muitos dos fracassos desta vida estão concentrados nas pessoas que desistiram por não saberem que estavam muito perto da linha de chegada.”

Thomas Edison

RESUMO

JOSÉ, Tamiris de Souza. **O Instituto da Substituição Tributária do ICMS no Estado de Santa Catarina: legislação e cálculo**. 2011. 88 p. Orientador: José Luiz Possolli. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

O ICMS é o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação. É de competência dos Estados e tem suas normas estabelecidas em cada um destes. Tem sua incidência em praticamente toda a cadeia circulatória do produto. Por ser um imposto de grande complexidade, a Administração Tributária passou a buscar métodos eficientes para a arrecadação do imposto e que ao mesmo tempo facilitasse o processo de fiscalização. Diante disso, foi instituída a substituição tributária do ICMS. Com esta sistemática, o recolhimento do ICMS concentra-se em apenas um contribuinte, o substituto tributário. Porém, este instituto trouxe muitas controvérsias e questionamentos aos contribuintes e profissionais ligados à área. Desse modo, pretende-se enfatizar neste trabalho uma visão global acerca deste instituto com abrangência na legislação do Estado de Santa Catarina. Por meio de uma pesquisa bibliográfica, foi desenvolvida a fundamentação teórica, obtendo conhecimento geral dos aspectos que norteiam a substituição tributária do ICMS, e, além de evidenciar as principais características deste instituto, buscou-se demonstrar alguns exemplos práticos no cálculo do imposto. O resultado da pesquisa foi fundamental para o aperfeiçoamento e ampliação do conhecimento.

Palavras-chave: Imposto, ICMS e Substituição Tributária.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Venda de mercadoria sujeita ao regime da substituição tributária antecedente.....	49
Figura 2: Venda de mercadoria sujeita ao regime da substituição tributária subsequente.....	52
Quadro 1: Componentes da Base de Cálculo do ICMS-ST.	54
Quadro 2: Fórmula para calcular o ICMS-ST nas operações subsequentes.	55
Quadro 3: Cálculo do ICMS-ST para empresa enquadrada no Simples Nacional, quando substituto tributário.	58
Quadro 4: Cálculo do ICMS-ST para empresa enquadrada no Simples Nacional, quando substituído tributário.	60
Quadro 5: Cálculo do ICMS-ST para empresa enquadrada no regime normal de apuração.	61
Quadro 6: Cálculo do ICMS-ST na aquisição de bem para o ativo imobilizado.	62
Quadro 7: Cálculo do ICMS-ST sobre o estoque de substituído enquadrado no Simples Nacional.....	68
Quadro 8: Cálculo do ICMS-ST sobre o estoque de substituído sujeito ao regime normal de apuração.	69

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. - Artigo

Arts. – Artigos

CCICMS – Cadastro de Contribuintes de ICMS

CF/1988 - Constituição Federal de 1988

CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

CTRC - Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas

DARE – Documento de Arrecadação de Receitas

DIME - Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico

D.O.E – Diário Oficial do Estado

EPP – Empresa de Pequeno Porte

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

GNRE – Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais

ICM – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias

ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação

ICMS-ST – ICMS Substituição Tributária

IE – Imposto sobre a Exportação

II – Imposto sobre a Importação

Inc. - Inciso

IOF – Imposto sobre as Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto de Renda

ITBI - Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis

LC – Lei Complementar

ME - Microempresa

MVA – Margem do Valor Agregado

PIS/PASEP - Programa de Integração Social / Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PR - Paraná

RICMS/SC - Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina

RS – Rio Grande do Sul

RSP – Registro Sumário de Produtor

SC - Santa Catarina

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SEFAZ – Secretaria do Estado da Fazenda

STN - Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Tema e Problema.....	13
1.2 Objetivos da pesquisa	14
1.3 Justificativa.....	15
1.4 Metodologia	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1 Sistema Tributário Nacional - STN.....	17
2.2 Espécies Tributárias	18
2.2.1 Impostos	18
2.2.2 Taxas	19
2.2.3 Contribuição de Melhoria	20
2.2.4 Empréstimos Compulsórios.....	20
2.2.5 Contribuições Especiais.....	21
2.2.5.1 Contribuições Sociais.....	21
2.2.5.2 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE	22
2.2.5.3 Contribuição de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas	22
2.3 Competência Tributária	23
2.3.1 Competência Privativa.....	23
2.3.2 Competência Comum.....	25
2.3.3 Competência Residual.....	25
2.4 Princípios Constitucionais Tributários.....	26
2.4.1 Princípio da Legalidade	26
2.4.2 Princípio da Igualdade ou Isonomia	27
2.4.3 Princípio da Irretroatividade da Lei	28
2.4.4 Princípio da Anterioridade da Lei	28
2.4.5 Princípio da Capacidade Contributiva.....	30
2.4.6 Princípio da Proibição do Confisco.....	30
2.4.7 Princípio da Uniformidade da Tributação	31
2.4.8 Princípio da Não-Cumulatividade	32
2.5 ICMS	32

2.5.1 Fato Gerador.....	34
2.5.2 Contribuinte	36
2.5.3 Responsável	36
2.5.4 Base de Cálculo.....	37
2.5.5 Alíquotas	38
3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	41
3.1 Legislação.....	41
3.2 Base conceitual	43
3.3 Sujeitos Envolvidos nas Operações com Substituição Tributária	44
3.3.1 Contribuinte Substituto	44
3.3.2 Contribuinte Substituído	44
3.4 Convênios e Protocolos	45
3.5 Mercadorias Sujeitas à Substituição Tributária do ICMS no Estado de Santa Catarina.....	46
3.6 Modalidades de Substituição Tributária.....	47
3.6.1 Substituição Tributária nas Operações Antecedentes	48
3.6.2 Substituição Tributária Concomitante.....	50
3.6.3 Substituição Tributária nas Operações Subsequentes	51
3.7 Margem de Valor Agregado.....	53
3.8 Base de Cálculo do ICMS retido por Substituição Tributária.....	54
3.9 Alíquotas	55
3.10 Cálculo do ICMS-ST	55
3.10.1 Empresas Enquadradas no Simples Nacional.....	56
3.10.1.1 Considerações Acerca do Simples Nacional.....	56
3.10.1.2 Cálculo do ICMS-ST para Substituto optante do Simples Nacional	58
3.10.1.3 Cálculo do ICMS-ST para Substituído optante do Simples Nacional ...	59
3.10.2 Substituto Sujeito ao Regime Normal de Apuração do ICMS	61
3.10.3 Mercadoria ou Bem Destinado à Integração do Ativo Imobilizado ou ao Uso/Consumo do Substituído	62
3.11 Pagamento do ICMS Retido por Substituição Tributária	63
3.11.1 Prazo de Recolhimento do ICMS-ST para o Contribuinte Substituto	63
3.11.2 Prazo de Recolhimento do ICMS-ST para o Contribuinte Substituído	63
3.11.2.1 Remetente de Estado Signatário.....	64
3.11.2.2 Remetente de Estado Não Signatário.....	64

3.11.3 Guias Utilizadas.....	64
3.12 Das Infrações e Penalidades	65
3.13 Inaplicabilidade da Substituição Tributária	66
3.14 Do Direito ao Crédito.....	66
3.15 Inclusão e Exclusão de Mercadorias na Sistemática da Substituição Tributária.....	67
3.15.1 Da Inclusão de Mercadorias	68
3.15.1.1 Contribuinte Substituído Optante pelo Simples Nacional	68
3.15.1.2 Contribuinte Substituído Não Optante pelo Simples Nacional	69
3.15.2 Da Exclusão de Mercadorias.....	70
3.16 Restituição do Imposto.....	70
3.17 Ressarcimento do Imposto	71
3.18 Obrigações Acessórias.....	73
3.18.1 DIME - Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico ..	74
3.18.2 Inscrição Estadual.....	75
3.18.3 GIA-ST – Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS – Substituição Tributária	76
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	77
REFERÊNCIAS.....	79
ANEXOS	82

1 INTRODUÇÃO

Partindo do tema proposto, pretende-se abordar neste trabalho a Substituição Tributária do ICMS no Estado de Santa Catarina, identificando as principais mudanças que ocorreram no cotidiano das empresas. Neste primeiro capítulo, será apresentada uma introdução ressaltando o problema, demonstrando os objetivos a serem alcançados e justificando a importância do tema. Por último, define-se o tipo de metodologia a ser utilizada para realizar o presente trabalho.

Ao longo deste estudo, serão explanados alguns conceitos referentes à substituição tributária e suas modalidades de recolhimento do imposto. Veremos que muitas são as normas, convênios e protocolos que envolvem esta matéria, já que o tema sobre substituição tributária é relevante devido a sua grande complexidade.

1.1 Tema e Problema

Em busca do aumento da receita tributária, os órgãos federais, estaduais e municipais, arrecadadores de tributos tornam-se cada vez mais exigentes em relação às informações da atividade da empresa. As organizações, por sua vez, buscam métodos eficientes para controlarem estas informações e atender ao fisco da maneira mais correta possível. No entanto, inúmeras são as dificuldades encontradas no sistema de arrecadação de tributos, tomando tempo excessivo dos profissionais de contabilidade na interpretação e aplicação das leis, normas e regulamentos.

Um desses tributos, do qual requer muita atenção e conhecimento na prática, é o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, regulamentado pela Lei Complementar n° 87/1996 (Lei Kandir) e pela Lei Estadual n° 10.297 de 26 de dezembro de 1996. Por ser um tributo incidente em praticamente toda a cadeia circulatória, tem em sua fiscalização por parte da Administração Tributária uma atividade, muitas vezes, de grande complexidade.

Na busca pela simplificação e maior eficiência nos mecanismos de controle e fiscalização, nasce à figura da Substituição Tributária, uma vez que demonstrou ser o mais eficaz em relação ao fisco. Esse sistema vem sendo adotado por quase todos os estados brasileiros para evitar ou minimizar a sonegação fiscal. Por meio dele, o governo deixa de recolher o ICMS do comerciante e passa a cobrá-lo do fabricante ou do distribuidor. O controle fiscal fica mais fácil, já que um menor número de empresas passa a recolher o imposto.

Em outras palavras, a Substituição Tributária é utilizada para facilitar a fiscalização dos tributos, ou seja, aquele que incide várias vezes no decorrer da cadeia de circulação de uma determinada mercadoria ou serviço.

A sistemática da Substituição Tributária desperta bastante interesse na doutrina brasileira, principalmente pelo fato de suscitar questionamentos acerca de constitucionalidade, já que objetiva o benefício do fisco.

Diante deste panorama, chega-se ao seguinte questionamento: quais as características da substituição tributária do ICMS no Estado de Santa Catarina, bem como os cálculos inerentes à esta sistemática?

1.2 Objetivos da pesquisa

O objetivo geral desta pesquisa é fazer uma abordagem global do instituto da Substituição Tributária do ICMS no Estado de Santa Catarina, evidenciando os cálculos e suas principais características acerca da legislação pertinente.

Os objetivos específicos consistem em:

- Descrever os princípios constitucionais que norteiam o tema;
- Elencar as espécies tributárias existentes;
- Abordar os aspectos gerais do ICMS;
- Identificar as modalidades de substituição tributária existentes;
- Apresentar o funcionamento da Substituição Tributária do ICMS no Estado de Santa Catarina.

1.3 Justificativa

No cenário atual, o tema da substituição tributária assumiu grande importância para o Sistema Tributário e especialmente no âmbito do ICMS, onde a utilização desse instituto, antes restrito às operações com uma pequena gama de produtos, alcançou larga escala, tornando-se o principal mecanismo de arrecadação de tributos dos Estados da Federação.

Esta sistemática também passou a englobar às micro e pequenas empresas, aquelas que possuem um tratamento tributário diferenciado, optantes do Simples Nacional. Assim, independentemente do regime de tributação, as empresas que fabricam ou comercializam produtos sujeitos a substituição tributária do ICMS devem recolhê-lo sob esta sistemática.

Para que se tenha um esclarecimento global do instituto da substituição tributária, faz-se necessário o aprofundamento deste estudo, tendo como base o posicionamento de diversos autores. Neste sentido, vale ressaltar que a contribuição com a Ciência Contábil ocorrerá, pois servirá de apoio e esclarecerá eventuais dúvidas no meio acadêmico, uma vez que a substituição tributária do ICMS é um assunto que vem gerando muita polêmica, além de sofrer constantes alterações.

Por fim, a contribuição para com a sociedade também ocorrerá, pois as organizações terão conhecimento sobre seus direitos e deveres enquanto pagadores de tributos, podendo, assim, atender a legislação pertinente.

1.4 Metodologia

Apresentadas as delimitações do tema, problema, objetivos e justificativa, busca-se neste tópico proporcionar uma visão dos procedimentos metodológicos que serão utilizados neste trabalho.

Esta pesquisa, quanto aos objetivos, caracteriza-se como exploratória, pois há poucas obras referentes o tema abordado, a substituição tributária. Para Gil (1999 apud BEUREN, 2004, p. 80),

a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. Portanto, esse tipo de pesquisa é realizado, sobretudo, quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.

Quanto aos procedimentos, será realizada uma pesquisa bibliográfica, por meio do estudo em materiais que já tenham se tornado público, como os livros, revistas e artigos científicos, monografias, internet e legislação pertinente ao tema.

Segundo Furasté (2007, p. 33), a pesquisa bibliográfica

baseia-se fundamentalmente no manuseio de obras literárias, quer impressas, quer capturadas via Internet. É o tipo mais largamente utilizado. Quanto mais completas e abrangentes forem as fontes bibliográficas consultadas, mais rica e profunda será a pesquisa.

Por fim, a tipologia quanto à abordagem do tema será qualitativa, pois atende em descrever o tema de forma profunda, analisando e interpretando o problema. De acordo com Richardson (1999, p. 70),

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

Portanto, com os procedimentos metodológicos definidos, busca-se alcançar os objetivos propostos para esta pesquisa e esclarecer o problema ressaltado no presente trabalho.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

No presente capítulo serão abordados alguns temas que norteiam a sistemática da substituição tributária do ICMS, definindo conceitos com base na legislação e citações de diversos autores. Serão explanados no capítulo, o Sistema Tributário Nacional, as espécies tributárias existentes, competência tributária, os princípios constitucionais tributários, uma abordagem geral do ICMS e, por fim, a substituição tributária do ICMS no Estado de Santa Catarina, bem como suas modalidades.

2.1 Sistema Tributário Nacional - STN

O Código Tributário Nacional (CTN) é regulamentado pela Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 e, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, instituindo normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e Distrito Federal e aos Municípios.

Santos (1970 apud Denari 2008, p. 32) elucida que sistema tributário “é a totalidade dos tributos arrecadados no país e todo o conjunto de regras jurídicas que disciplinam o exercício do poder impositivo pelos diversos órgãos aos quais a Constituição Nacional atribui competência tributária.”

Neste sentido, o Sistema Tributário Nacional (STN) é estabelecido pela Constituição Federal de 1988 (CF/1988) e encontra-se disposto no título VI, capítulo I, nos arts 145 a 162, podendo ser denominado como um conjunto de tributos federais, estaduais e municipais existentes, bem como as regras disciplinadoras a eles aplicadas.

Ainda sobre o conceito de STN, Harada (2007, p. 21) afirma que:

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

No art. 3º, do CTN encontra-se a seguinte definição de tributo: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Por esta definição, entende-se que o tributo é uma obrigação legal que deve sempre ser instituído por uma lei.

Em síntese, como ensina Denari (2008), a constituição não cria tributo, porém, cumpre papel essencial na construção do sistema ao definir as competências tributárias dos entes federativos, consagrar os princípios e normas gerais de direito tributário, instituir limitações ao poder de tributar, estabelecer a repartição das receitas tributárias e vinculações compulsórias.

2.2 Espécies Tributárias

Segundo Silva (2007, p. 706), a constituição elenca as espécies de tributos, quais sejam: os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria e os empréstimos compulsórios, bem como a distribuição a cada ente federativo para sua instituição.

Embora não elencada pelo autor, também será abordado neste tópico às contribuições especiais, visto que se encontram previstas na CF/1988.

2.2.1 Impostos

O imposto é um tributo relevante no Sistema Tributário Nacional, pois representa parte significativa da arrecadação dos entes públicos.

Conforme está definido no art. 16, do CTN – Lei nº 5.172/1966, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Na concepção de Harada (2008, p. 30),

impostos (CF, art. 145, I) são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do jus imperii do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitada a capacidade contributiva deste.

Portanto, imposto é um tributo não-vinculado devido pelo contribuinte, independentemente de qualquer contraprestação por parte do Estado. Pode citar-se como exemplos, o IPTU, o IPVA, entre outros. Os recursos arrecadados pelo governo são revertidos para o bem comum, investimentos, serviços públicos, saúde, segurança e educação.

2.2.2 Taxas

A taxa é um tributo que o contribuinte paga em razão de um serviço recebido, de certa e determinada vantagem que um serviço público lhe ministra. (DENARI, 2008).

Peres e Mariano (2007, p. 22) afirmam, conforme disposto no art. 145, II da CF/1988 e art. 77, do CTN, que a taxa “é cobrada em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva e potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.”

Nas palavras de Harada (2007, p. 31) pode-se conceituar taxa como “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 da de qualquer imposto.”

A CF/1988, em seu art. 145, § 2º, veda a possibilidade das taxas terem base de cálculo própria de impostos. Assim, o valor das taxas deverá limitar-se ao custo do serviço, cujo excesso configura-se imposto.

Por derradeiro, taxa é uma exigência financeira paga por pessoa física ou jurídica compensando algum serviço público fundamental, oferecido pelo Estado. Têm-se como exemplos: taxa de coleta de lixo, taxa de iluminação pública, taxa de emissão de passaporte, entre outros.

2.2.3 Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria é um tributo que não se confunde com as taxas, embora ambas tenham natureza compensatória, mas, enquanto as taxas compensam serviços prestados pelo poder público, a contribuição de melhoria compensa a obra pública edificada em benefício da coletividade. (DENARI, 2008).

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

Contudo, a contribuição de melhoria pode ser instituída e cobrada por quaisquer dos entes tributantes (União, Estado ou Município), desde que seja realizada a obra pública que dá sustentação ao fato gerador desse tributo.

2.2.4 Empréstimos Compulsórios

O empréstimo compulsório tem previsão constitucional disposta no art. 15, do CTN, o qual determina as condições para o seu estabelecimento, a saber:

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:
I - guerra externa, ou sua iminência;
II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;
III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.
Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Amaro (2009, p. 50) salienta que “o empréstimo compulsório é um ingresso de recursos temporário nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que foi prestada.”

Assim, o aspecto mais relevante e diferenciador desta espécie tributária é o de que é restituível, isto é, deve ser devolvido ao contribuinte.

2.2.5 Contribuições Especiais

No que tange as contribuições especiais ou parafiscais, o art. 149, da CF/1988, prescreve a possibilidade de a União instituir Contribuições como instrumento de sua atuação no âmbito social, na intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Assim sendo, será tratado a seguir as subespécies da espécie contribuições especiais.

2.2.5.1 Contribuições Sociais

As Contribuições Sociais estão previstas na CF/1988, art. 195, conforme segue abaixo:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Leandro Paulsen (2005, p. 137) esclarece que,

é fundamental observar que as contribuições especiais sociais não se esgotam nas de Seguridade Social, tendo, sim, um espectro bem mais largo, pois podem ser instituídas para quaisquer finalidades que forem na

direção da ordem social, de maneira que se costuma subdividir as contribuições sociais entre as ditas 'gerais' e as de Seguridade Social.

Em suma, a contribuição social é a fonte de financiamento do sistema de seguridade social, responsável pelos serviços prestados pelo Estado, como por exemplo: sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, as contribuições previdenciárias; sobre a receita ou o faturamento, a COFINS e o PIS/PASEP; e sobre o lucro, a CSLL.

2.2.5.2 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Em relação à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), Denari (2008) salienta que sua instituição se destina a regulamentar determinado setor da economia e acontece apenas quando for necessária a intervenção do Estado neste respectivo setor econômico.

Para Vinha (2006, p. 144) a CIDE “é um tributo promotor de mudança social, possibilita a intervenção do Estado nas atividades econômicas, procurando realizar políticas públicas voltadas para preservar o equilíbrio do setor, de forma que este possa cumprir com seus objetivos sociais.”

Dentre as modalidades de contribuições interventivas encontram-se as contribuições incidentes sobre as atividades de importação e comercialização de petróleo, álcool combustível; a contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio às Microempresas – SEBRAE, entre outros.

2.2.5.3 Contribuição de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas

A Contribuição de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas, “é o tributo instituído para gerar recursos necessários a custear a atuação nas respectivas áreas, das entidades representativas das diferentes categorias profissionais ou econômicas.” (DENARI, 2008, p. 130).

Para Carrazza (2003, p. 534) esta modalidade de contribuição também é conhecida como “contribuições corporativas”, a qual se destina a custear entidades que fiscalizam e regulam determinadas profissões, bem como representar coletiva ou individualmente defendendo seus interesses.

São exemplos dessa espécie de tributo as contribuições devidas por advogados, médicos, contadores, etc., aos respectivos conselhos profissionais que representam essas categorias e fiscalizam a habilitação e o exercício dessas atividades.

2.3 Competência Tributária

A CF/1988 determina que apenas as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possuem competência tributária, a qual é indelegável para instituir tributos. Nos arts. 145 a 162 encontra-se definida toda a competência tributária.

Para Carrazza (1998 apud MORAES, 2006, p. 303) a conceituação de competência tributária é a “aptidão para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.”

De acordo com Denari (2008) a CF/1988 distingue três espécies de competência: privativa, comum e residual.

Portanto, será evidenciado nos itens seguintes as três espécies de competência tributária, conforme abordadas pelos autor.

2.3.1 Competência Privativa

A competência privativa “é aquela atribuída exclusivamente a um dos entes políticos, para instituir tributos discriminados na Constituição, como, por exemplo, a competência da União para instituir IPI, IR e empréstimo compulsório.” (DENARI, 2008, p. 25).

Os arts. 153, 155 e 156, da CF/1988, determinam quem é competente para cada imposto específico. Para a União, fica atribuído:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Para os Estados e o Distrito Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

E para os Municípios:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Desta forma, cada ente político designado de competência tributária, fica responsável pela instituição dos tributos inseridos na CF/1988.

2.3.2 Competência Comum

A competência comum “é atribuída aos três entes políticos indistintamente, de tal modo que todos possam exercitá-la, uma vez configurados determinados pressupostos legais.” (DENARI, 2008, p. 25).

Conforme CF/1988, 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.

Assim, todos os entes federativos poderão instituir os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, desde que obedecidos os critérios legais.

2.3.3 Competência Residual

A competência residual é atribuída exclusivamente à União para instituir tributos não cumulativos e extraordinários. Está elencada na CF/1988, art. 154, a saber:

- Art. 154. A União poderá instituir:
- I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
 - II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Contudo, é uma reserva legal que a União possui para instituir novos tributos, desde que mediante lei complementar, e que não possua a mesma base de cálculo e o mesmo fato gerador de tributo já instituído. (DENARI, 2008).

2.4 Princípios Constitucionais Tributários

A CF/1988 estruturou o Sistema Tributário de forma completa. Procedeu a partilha da competência tributária deferindo a competência comum e a competência privativa. A Carta Política prescreveu inúmeros princípios tributários “visando à preservação do regime político adotado, a saúde da economia, o respeito aos direitos individuais e a proteção dos valores espirituais.” (HARADA, 2008, p. 164).

Os artigos 9º, 10º e 11º, do CTN, demonstram as limitações que os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e a União possuem em relação à competência tributária. Impondo essas limitações encontram-se os princípios constitucionais tributários.

Machado (2008) elucida que nesses princípios encontra-se a efetiva proteção do cidadão ou do contribuinte contra os abusos do Poder.

Vários são os princípios existentes, será abordado a seguir, uma breve definição dos mesmos, como, o princípio da Legalidade, Igualdade ou Isonomia, Irretroatividade da Lei, Anterioridade da Lei, Capacidade Contributiva, Proibição do Confisco, Uniformidade da Tributação e por fim, o princípio da Não-Cumulatividade.

2.4.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade é considerado basilar do sistema constitucional, pois tem como finalidade garantir os direitos e os deveres individuais e coletivos.

Está previsto na CF/1988, art. 5º, nos seguintes termos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I – [...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Este princípio é a garantia de liberdade individual, portanto, pode-se fazer tudo aquilo que a lei não proíbe.

Especificamente no âmbito tributário, a CF/1988, art. 150, I, veda que:

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 tributo sem lei que o estabeleça;

Em respeito a ele, o poder público está impedido de aumentar ou exigir qualquer tributo sem que lei anterior o estabeleça.

Assim, o princípio da legalidade tributária provoca o entendimento de que nenhum tributo pode ser majorado ou instituído sem que exista uma lei, ou seja, só é possível criar novo tributo ou majorar a base de cálculo ou a alíquota por meio de lei regularmente instituída.

2.4.2 Princípio da Igualdade ou Isonomia

A CF/1988 consagra o princípio da igualdade ou isonomia no art. 5º, segundo o qual “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza.”

Como a igualdade de tratamento supõe igualdade de situação, o art. 150, inciso II, da referida lei, trata da isonomia dos contribuintes:

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.

Logo, a regra da igualdade “não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais na medida em que desiguam, porque nessa, desigualdade social proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade.” (BARBOSA, 1956, p. 55, apud CAIS, 2009, p. 50).

2.4.3 Princípio da Irretroatividade da Lei

O princípio da irretroatividade da lei está elencado no art. 150, inciso III, a, da CF/1988. De acordo com Latorraca (1998), os entes federados não podem cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Desse modo, “se determinado fato não foi tipificado na lei tributária, a sua ocorrência, em concreto, nenhuma consequência jurídico-tributária poderia causar.” (HARADA, 2008, p. 180).

Como regra geral, as leis devem sempre dispor para o futuro e não retroagir aos fatos passados. Exceto em casos de retroatividade benigna, como nas reduções das multas tributárias.

O CTN determina em seu art. 106, a aplicabilidade da lei a ato ou fato pretérito nos seguintes casos:

- I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
- II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
 - a) quando deixe de defini-lo como infração;
 - b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
 - c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Em síntese, é vedada a incidência de tributos sobre fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei.

2.4.4 Princípio da Anterioridade da Lei

O princípio da Anterioridade da Lei está previsto na CF/1988, art. 150, III, 'b', segundo o qual o tributo não pode ser cobrado no mesmo exercício em que foi criada ou alterada a lei, a saber:

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

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

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

E o princípio anterioridade nonagesimal, também elencado na CF/1988, dispõe que:

Art. 150. [...]

III - cobrar tributos:

[...]

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

Este princípio exige que se respeite um período de 90 dias entre a data que foi criado ou aumentado o tributo e sua efetiva cobrança, a fim de evitar que o contribuinte seja surpreendido pela majoração da carga tributária.

Ainda, no art. 150, § 1º, a CF/1988 aduz que:

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

Assim, o II, IE, IR, IOF, o empréstimo compulsório e os impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa, não precisam observar o princípio da anterioridade nonagesimal, podendo ser cobrados no mesmo ano de publicação da lei que os instituir ou qualquer outra data futura prevista nessa mesma lei.

O princípio da anterioridade visa garantir que o cidadão conheça melhor as suas obrigações tributárias e possa adequá-las em seu orçamento. (PERES e MARIANO, 2007).

2.4.5 Princípio da Capacidade Contributiva

O Princípio da Capacidade Contributiva está disciplinado na CF/1988, art. 145, § 1º, nos seguintes termos:

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

Latorraca (1998) salienta que este princípio traz o entendimento segundo o qual, aqueles que têm mais riqueza devem pagar mais imposto do que aqueles que têm menos, com o objetivo de fazer valer a justiça fiscal.

Nesta linha de pensamento, Conti (1997, p. 34) destaca que,

um cidadão que usufrui renda tem capacidade contributiva perante o país em que a recebeu; já um cidadão rico, de passagem pelo país, tem capacidade econômica, mas não tem capacidade contributiva, pois ele tem rendimentos suficientes para suportar tributos, mas não há nenhuma relação jurídica que o vincule ao Fisco do país pelo qual transita. Assim não tem capacidade contributiva nesse país.

Portanto, a capacidade contributiva é constatada pela renda, e presumida pelo patrimônio dos cidadãos, os quais serão contribuintes se tiverem acréscimo de riqueza (no caso do IR) e, se tiverem imóveis (no caso do IPTU). Se o cidadão não tiver renda, nem patrimônio, não será tributado pelo Fisco.

2.4.6 Princípio da Proibição do Confisco

Na CF/1988, o Princípio da Vedação do Confisco foi inserido expressamente no art. 150, IV, a saber:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

A CF/1988 veda toda a tributação que tenha o efeito de confisco. Significa que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem utilizar a propriedade do contribuinte como um meio de sustentação, sobrevivência ou produção de riquezas para se beneficiar. (GOLDSCHMIDT, 2003).

Para Náufel (1989 apud HARADA, 2008, p. 191) confisco ou confiscação “é a apropriação que o Estado faz de bens particulares, sem indenizar seus respectivos donos, em caráter de pena, imposta aos mesmos.”

Desse modo, um tributo com efeito confiscatório pode ser exemplificado pela utilização de uma alíquota desarrazoada sobre o valor de um determinado bem, que culmine em pouco tempo com confisco do mesmo. (GOLDSCHMIDT, 2003).

2.4.7 Princípio da Uniformidade da Tributação

A Uniformidade da Tributação é o Princípio amparado pela CF/1988, art. 151, conforme segue abaixo:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Por sua vez, a uniformidade de tributo federal não significa que todos devem pagar exatamente igual. O que é proibido é a União estabelecer vantagem sobre um determinado Estado em prejuízo à outro, ou seja, da mesma forma que um contribuinte paulista irá pagar o imposto de renda sobre o ganho de capital, o contribuinte goiano também pagará. (HARADA, 2008).

Contudo, cabe evidenciar que a União não poderá instituir tributo que não seja extensivo a todas as unidades da federação ou que implique privilégios em relação a Estado, Distrito Federal ou Município.

2.4.8 Princípio da Não-Cumulatividade

No Brasil, a não-cumulatividade se verifica no IPI e ICMS, conforme os arts. 153, § 3º, II (IPI), e 155, § 2º, I (ICMS), ambos da CF/1988.

Segundo o princípio da não-cumulatividade, o imposto devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços será compensado com o montante cobrado nas operações anteriores.

Nas palavras de Machado (1999 apud Amorim, 2007, p. 8),

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

Ainda, Denari (2008) esclarece que a não-cumulatividade nada mais é do que um mecanismo de compensação, o qual permite que seja recolhido aos cofres públicos somente a diferença entre o montante devido e o montante creditado no mesmo período.

Portanto, a não-cumulatividade leva em conta as operações realizadas em um período de tempo. Sendo os débitos pelas saídas superiores aos créditos pelas entradas, terá impostos a recolher, caso os créditos sejam maiores que os débitos, a sobra deste será transferida para o período seguinte ao da apuração.

2.5 ICMS

Segundo Pereira Filho (2006), o ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação) é oriundo do ICM (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias), o qual “surge com a Ementa Constitucional 18/1965 à Constituição de 1946”. O autor também salienta que “a sua

redação repetia o modelo já adotado para o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC).” (PEREIRA FILHO, 2006, p. 18).

De acordo com Salomão (2000), do antigo ICM para o atual ICMS, a principal mudança ocorrida foi a inclusão da prestação de determinados serviços, o quais eram tributados apenas pelos Municípios. Com a nova legislação passaram a ser, alguns deles, tributados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

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

Neste contexto, a CF/1988 determinou em seu art. 155, inciso II, a competência para os Estados e o Distrito Federal instituírem este tributo, dispondo o seguinte:

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;

Desse modo, Balthazar (2006, p. 167) relata que “a CF/1988 ampliou consideravelmente o campo de incidência do ICMS, tornando-se, além de principal fonte de recursos próprios para os Estados, o maior imposto do País, superando, em arrecadação, o próprio imposto de renda.”

Em 1988, por meio do Convênio ICM 66/88, fixaram-se normas para regular provisoriamente o ICMS, definiu a incidência do tributo, seu fato gerador, contribuintes, base de cálculo, entre outros.

Em 1989, o governador do Estado de Santa Catarina editou a Lei n° 7.547, instituindo o ICMS e estabelecendo outras providências.

Posteriormente, com a instituição da LC n° 87/96, também conhecida como Lei Kandir, as normas gerais de tributação passaram a ser definitivas para os Estados e o Distrito Federal.

Em seguida, o Estado de Santa Catarina editou a Lei n° 10.297 de 26 de dezembro, de 1996, regulamentada pelo Decreto 1790/1996. Tendo em vista as inúmeras alterações, Santa Catarina reeditou o seu Regulamento do ICMS, resultando na aprovação do Decreto 2870/2001.

2.5.1 Fato Gerador

Os fatos que geram a obrigação tributária do ICMS vêm traçados no art. 2º, da Lei nº 10.297/96, conforme segue abaixo:

Art. 2º 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 finalidade;

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.

Entende-se por fato gerador qualquer saída de mercadorias da fonte de produção até o consumidor final. (COSTA, 1978 apud MEIRA JUNIOR, 2001).

Machado (1997, p. 52) salienta que “em se tratando de mercadorias regularmente importadas do exterior, o fato gerador do imposto considera-se ocorrido no momento do respectivo desembaraço aduaneiro.”

No que tange ao momento da ocorrência do fato gerador, Souza (1946 apud HARADA, 2008, p. 94) assegura que é a “saída física de mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtos, sendo irrelevante o título jurídico de que tal saída decorra e bem assim o fato desse título envolver ou não uma transmissão de propriedade.”

Na Lei nº 10.297/96, art. 4º, está definido quando ocorre o fato gerador do ICMS, a saber:

Art. 4º 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;

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;

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;

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

Em suma, haverá a tributação do imposto quando houver a saída da mercadoria da propriedade de um contribuinte para a propriedade de outra pessoa ou quando ocorrer a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ressalvado os casos especiais previstos no regulamento, tais como, isenção, não incidência, diferimento ou suspensão.

2.5.2 Contribuinte

O dispositivo legal que melhor define contribuinte, encontra-se elencado no art. 8º, da Lei nº 10.297/96, conforme exposto abaixo:

Art. 8º 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.

Ainda no art. 8º, parágrafo único, descreve que é contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

- I - importe bens ou mercadorias do exterior qualquer que seja a sua finalidade;
- II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III - adquira em licitação bens ou mercadorias apreendidos ou abandonados; e
- IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado ou do Distrito Federal, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Assim, contribuinte é aquele que promove a operação com incidência de imposto e sempre terá uma relação direta com o fato gerador. (AMORIM, 2007).

2.5.3 Responsável

O responsável, que é sujeito passivo, “pode ser um sucessor ou um terceiro e responder solidária ou subsidiariamente, ou ainda por substituição.” (AMORIM, 2007, p. 18).

Contudo, sujeito passivo é a pessoa designada por lei para promover o cumprimento da obrigação tributária, seja a principal ou acessória. Tal pessoa pode ser física ou jurídica, de direito privado ou público. É aquela que tem o dever de pagar o tributo. (CARVALHO, 1998).

Ainda, de acordo com Carvalho (1998), considera-se responsável quando sua obrigação decorre de disposição expressa de lei, mesmo sem revestir a condição de contribuinte. Pode-se citar como exemplo o empregador em relação ao imposto de renda retido devido pelos seus empregados ou a indústria que estará recolhendo o ICMS por substituição tributária.

2.5.4 Base de Cálculo

A base de cálculo do ICMS é “a valoração econômica [...], é o dado mensurável financeiramente do fato que será tributado”. (PEREIRA FILHO, 2006, p. 226).

Encontra-se amparada na Lei nº 10.297/96, art. 10, nos seguintes termos:

Art. 10. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 4º, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 4º, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 4º:

a) o valor da operação, na hipótese da alínea “a”;

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

V - na hipótese do inciso IX do art. 4º, a soma das seguintes parcelas:

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

b) o imposto de importação;

c) o imposto sobre produtos industrializados;

d) o imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas devidas às repartições alfandegárias;

f) o montante do próprio imposto.

VI - na hipótese do inciso X do art. 4º, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 4º, o valor da operação acrescido dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 4º, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII e XIV do art. 4º, o valor da prestação ou da operação no Estado de origem ou no Distrito Federal;

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

Para Falcão (1971, p. 32 apud AMORIM, 2007, p. 13), a base de cálculo é assim denominada: “[...] a grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o *quantum* a pagar.”

Cordeiro Neto (2001, apud Barreto, 1987), elucida que a base de cálculo é o ponto de partida no cálculo, observa-se a quantificação financeira da operação, que multiplicado à alíquota, permite obter o valor do ICMS a ser recolhido.

A cada hipótese de incidência estabelecida em lei, deve corresponder uma determinada base de cálculo. Na Lei nº 10.297/96, art. 11, está elencado o que integra a base de cálculo do ICMS, dispondo o seguinte:

- 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.

Já no art. 12, dispõe o que não integra a base de cálculo:

- I - o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador dos dois impostos;
- II - os acréscimos financeiros cobrados nas vendas a prazo a consumidor final.

No conceito de Melo (1996, p. 125), “a base deve representar a quantificação compreendida na operação mercantil.”

Em síntese, a base de cálculo do ICMS deverá ser o valor da operação de circulação de mercadoria, ou seja, o valor da própria mercadoria. (CARRAZZA, 2003).

2.5.5 Alíquotas

As alíquotas devem ser fixadas por meio de lei ordinária dos entes políticos com competência tributária (Estados Federados e Distrito Federal),

devendo ser observado o disposto do inciso IV e V, § 2º, do artigo 155 da Constituição Federal. (CARRAZZA, 2003). A CF/1988 dispõe nos seguintes termos:

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

[...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

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

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

Oliveira (2009, p. 195) afirma que “alíquota é o percentual definido em lei, que se aplica sobre a base de cálculo, para obtenção da importância do imposto a ser pago.” O autor ainda ressalta que as alíquotas têm limites fixados pelo Senado Federal e suas reduções são condicionadas à aprovação de todos os Estados e o Distrito Federal mediante convênio; variam conforme as regiões do país e de acordo com a natureza do produto.

No RICMS/01 de Santa Catarina encontram-se as alíquotas fixadas nos arts. 26 e 27. No art. 26, discorre que:

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).

Já no art. 27, dispõe das operações e prestações interestaduais, a saber:

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).

As alíquotas são seletivas, “em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.” (BALTHAZAR, 2006, p. 168). O autor ainda complementa que os Estados podem trabalhar com mais de uma alíquota, desde que uniforme ao produto.

Em síntese, o ICMS é um imposto seletivo, ou seja, não é igual para todas as mercadorias, incidindo mais sobre alguns produtos e menos sobre outros. O grau de incidência, ou a isenção do ICMS, depende da mercadoria ser essencial, necessária ou supérflua. (BALTHAZAR, 2006).

3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Neste capítulo serão abordados alguns aspectos referentes ao instituto da substituição tributária do ICMS no Estado de Santa Catarina. Desse modo, será evidenciada a previsão legal, conceitos de diversos autores, os contribuintes envolvidos neste regime, as mercadorias sujeitas à substituição tributária do ICMS em SC, as modalidades de substituição tributária existentes, a forma de calcular o imposto, entre outros pontos acerca do tema.

3.1 Legislação

A introdução da sistemática da substituição tributária, conforme Meira Junior (2001), ocorreu por meio do CTN, de acordo com o já revogado art. 58, § 2º, II, segundo o qual a lei pode atribuir a condição de responsável:

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.

O Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967, substituiu o inc. II, do § 2º, pelo seguinte:

II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo:
a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, o caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente;
b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o art. 46, nos demais casos.

Em seguida, “o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, revogou expressamente os referidos dispositivos em seu art. 13.” (MEIRA JUNIOR, 2001, p. 21).

Mais adiante, “por intermédio da Lei Complementar n° 44, de 07 de dezembro de 1983, acrescentaram-se parágrafos aos arts. 2°, 3°, e 6°, do Decreto-lei n° 406/68, dispondo novamente, sobre a denominada substituição tributária para frente.” (MEIRA JUNIOR, 2001, 21).

No que tange a condição de responsável, das alterações elencadas no art. 6°, da LC n° 44/83, segue abaixo:

§ 3° - A lei Estadual poderá atribuir a condição de responsável:

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

§ 4° - Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados.”

Por conseguinte, a CF/1988, em vigor, tendo o Convênio ICM n° 66/88 incluído no seu texto, elencou, no art. 155, § 2°, XII, “b”, segundo o qual, cabe a LC dispor sobre a substituição tributária.

Ainda, sobreveio a Emenda Constitucional n° 3, de 17 de março de 1993, que inseriu o § 7°, ao art. 150, da CF/1988, nos seguintes termos:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional n° 3, de 1993).

Por fim, em substituição ao Convênio ICM 66/88, editou-se a LC n° 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), que embora possua alterações posteriores em outros dispositivos, não teve alterados os dispositivos que tratam da substituição tributária e que vão, de forma específica, do art. 5° ao 10°. (MEIRA JUNIOR, 2001).

Na legislação do Estado de Santa Catarina, o regime da substituição tributária é regulamentado pela Lei n° 10.297, de 26 de dezembro de 1996 e no RICMS-SC/01, inserida no Anexo 3.

3.2 Base conceitual

A substituição tributária é entendida como uma modalidade de sujeição passiva, na qual uma terceira pessoa, que não seja o destinatário, fica responsável pelo recolhimento do tributo aos cofres públicos. (PEREIRA FILHO, 2006).

O fenômeno da substituição tributária é assim definido por Becker (2002, p. 552 apud MACEDO, 2009, p. 77):

existe substituto legal tributário, toda a vez que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em sínteses: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário.

Portanto, o substituto tributário é aquele a quem a lei atribuiu a sujeição passiva, mesmo que o fato gerador do tributo não tenha ocorrido.

A substituição tributária, para Macedo (2009, p. 83), “representaria uma relação administrativa atrelada à relação tributária decorrente da prática do fato gerador pelo contribuinte/substituído”, isto é, o substituto tributário se aproxima muito mais de um órgão estatal do que o próprio sujeito passivo.

O autor ainda complementa que “o contribuinte faz parte de uma relação tributária, enquanto o substituto integra uma relação administrativa.” (MACEDO, 2009, p. 83).

Neste sentido, Queiroz (1999, p. 199) afirma que,

o instituto da substituição tributária tem por fundamento o atendimento do interesse da chamada “Administração Tributária”. Muitas vezes é difícil para a Administração efetuar a arrecadação e a fiscalização dos tributos. Daí surgir o regime jurídico da substituição tributária, que se justifica basicamente, por três importantes motivos:

- a - pela dificuldade em fiscalizar contribuintes extremamente pulverizados;
- b - pela necessidade de evitar, mediante a concentração da fiscalização, a evasão fiscal ilícita; e
- c - como medida indicada para agilizar a arrecadação e, conseqüentemente, acelerar a disponibilidade dos recursos.

Nas palavras de Balthazar (2006, p. 169), “o instituto visa garantir a arrecadação, por um lado, e otimizar os recursos de fiscalização, concentrando os esforços em poucos contribuintes.”

Em suma, cabe ressaltar que o substituto tributário é o sujeito responsável somente pelo recolhimento do tributo devido, o contribuinte substituído não deixa, em momento algum, de arcar com a carga tributária.

3.3 Sujeitos Envolvidos nas Operações com Substituição Tributária

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

3.3.1 Contribuinte Substituto

Conforme está descrito na Cartilha da Substituição Tributária do Estado de Santa Catarina (atualizada em 17/05/2011), o contribuinte substituto “é o sujeito passivo, diverso do contribuinte, a quem a lei atribui o dever de recolher o imposto relativo às operações subsequentes àquela por ele praticada.”

Contudo, entende-se que o substituto tributário, seja ele o industrial, o importador ou o atacadista, é aquele o qual a legislação atribui a responsabilidade de reter e recolher o ICMS – ST.

3.3.2 Contribuinte Substituído

O substituído tributário, geralmente o comerciante varejista, é aquele, cujo ICMS já foi recolhido na etapa anterior, pelo substituto.

De acordo com a Cartilha da Substituição Tributária do Estado de Santa Catarina, o contribuinte substituído “é aquele que promove a operação de circulação de mercadorias (contribuinte) cujo recolhimento a legislação atribuiu ao substituto.”

Caso o substituto tributário, remetente da mercadoria, não fizer a retenção e o recolhimento do tributo devido, o adquirente, na condição de Substituto Solidário, deverá calcular e recolher o ICMS – ST.

A Lei nº 10.297/96, em seu art. 37, § 4º, diz expressamente que:

no recebimento de mercadorias ou na utilização de serviços sujeitos à substituição tributária, o estabelecimento recebedor fica solidariamente responsável pelo imposto devido nas operações e prestações seguintes.

Ainda, o art. 37, § 8º, da Lei mencionada acima, dispõe que:

fica atribuída a qualquer estabelecimento no Estado que receber mercadoria de outra unidade da Federação, sujeita ao regime de substituição tributária, a responsabilidade pelo imposto devido nas operações subsequentes, na hipótese do remetente não estar obrigado à retenção do imposto.

Sendo assim, na hipótese em que o adquirente receber mercadoria de outro Estado, não signatário do convênio ou protocolo, sujeita a substituição tributária, ficará atribuído a ele o dever de retenção e recolhimento do tributo devido nas operações subsequentes.

3.4 Convênios e Protocolos

Convênio é o acordo celebrado entre todos os Estados-Membros, onde comparecem representantes de cada Estado da Federação, indicados pelo chefe do Executivo, para discutirem propostas. O conteúdo dos convênios só passa a valer depois que aprovado pelas Assembleias Legislativas Estaduais. (ATALIBA, 1990, apud MEIRA JUNIOR, 2001).

Na Cartilha da Substituição Tributária, também se encontra a definição de convênios e protocolos, os quais são:

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

Quanto aos protocolos, Meira Junior (2001, p. 105) afirma que “tudo que se diga em relação aos convênios pode ser aplicado aos protocolos, uma vez que estes são convênios que agregam apenas as partes interessadas.”

Resumidamente, entende-se por convênio, o acordo assinado por todos os Estados e o Distrito federal; e protocolo, quando o acordo é celebrado com apenas algumas unidades federadas.

3.5 Mercadorias Sujeitas à Substituição Tributária do ICMS no Estado de Santa Catarina

Atualmente, muitas mercadorias estão inseridas no regime de substituição tributária. No Estado de Santa Catarina, as mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária (Anexo A) estão elencadas no RICMS-SC/01, Anexo 3, capítulo IV, conforme relacionadas abaixo:

- ✓ 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;
- ✓ 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;
- ✓ Brinquedos.

3.6 Modalidades de Substituição Tributária

Conforme está previsto na LC nº 87/96, art. 6º, existem três modalidades de substituição tributária:

§ 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.

Diante do exposto, será estudado nos itens a seguir os tipos de substituição tributária existentes, sejam elas, as antecedentes, concomitantes e subseqüentes.

3.6.1 Substituição Tributária nas Operações Antecedentes

Na substituição tributária das operações antecedentes, também conhecida substituição tributária “para trás” ou diferimento, o ICMS é postergado para a etapa seguinte, ficando o destinatário da mercadoria obrigado a recolher o ICMS anteriormente diferido pelo fornecedor. Este regime é aplicado normalmente aos produtos agropecuários, resíduos e sucatas. (MEIRA JUNIOR, 2001).

Balthazar (2006, p. 170) elucida que a substituição tributária para trás, “corresponde as hipóteses em que houve o diferimento do imposto para etapa subseqüente do ciclo de comercialização, ficando responsável pelo imposto diferido quem receber a mercadoria ou utilizar o serviço.”

O diferimento “constitui uma técnica impositiva de deslocamento da exigência do tributo para momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento a terceiro.” (MELO, 2005, p. 258).

Para demonstrar a substituição tributária nas operações antecedentes, foi elaborado o esquema gráfico (Figura 1) que segue abaixo:



Figura 1: Venda de mercadoria sujeita ao regime da substituição tributária antecedente.

Fonte: Elaborado pela autora.

O produtor “A” realiza uma venda para o comércio “B”, com o ICMS diferido, portanto, sem destaque de ICMS na nota fiscal. Já o comércio “B” revende para o consumidor final com destaque de ICMS. Nota-se que em nenhum momento o Fisco Estadual deixou de arrecadar o imposto, apenas foi postergado o seu recebimento.

Cabe ressaltar que o diferimento, salvo disposição em contrário, somente se aplica as operações internas em SC e desde que o remetente e o destinatário sejam inscritos no CCICMS ou no RSP (Registro Sumário de Produtor), conforme o caso. (RICMS-SC/01, Anexo 3, art. 2º).

O contribuinte substituto deverá recolher o ICMS anteriormente diferido pelo fornecedor, conforme RICMS-SC/01, Anexo 3, art. 1º, § 2º, nas seguintes hipóteses:

§ 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.

A base de cálculo do ICMS diferido é o valor da operação praticada pelo substituído ou de que decorrer a entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário. (RICMS-SC/01, Anexo 3, art. 1º, § 3º).

Por derradeiro, Meira Junior (2001, p. 44-45) salienta que “o diferimento não é benefício fiscal, não retira as operações do campo da incidência do imposto, apenas transfere para etapa futura da circulação o momento do lançamento tributário.” Assim, entende-se que o objetivo do diferimento é a simplificação fiscal de determinadas operações, mas ficando garantida a arrecadação do Fisco.

3.6.2 Substituição Tributária Concomitante

A hipótese prevista de substituição tributária concomitante está disposta no art. 124, Anexo 6, do RICMS-SC/01, segundo o qual, na prestação de serviço de transporte rodoviário intermunicipal ou interestadual de cargas efetuadas por transportador autônomo ou por transportador não inscrito no CCICMS no Estado de SC, a obrigação de recolher o ICMS do frete, no lugar do transportador autônomo ou não inscrito, é atribuída:

- I - ao alienante ou remetente da mercadoria, inscrito como contribuinte neste Estado;
 - II - ao depositário, a qualquer título, estabelecido neste Estado, na saída de mercadoria ou bem depositado;
 - III - à empresa transportadora contratante, desde que inscrita como contribuinte neste Estado, na hipótese de subcontratação, observado o disposto no Anexo 5, art. 68.
- Parágrafo único. A responsabilidade prevista neste artigo não se aplica:
- I - aos estabelecimentos de microempresas enquadrados no Simples Nacional;
 - II - às pessoas não obrigadas à escrituração fiscal;
 - III - aos estabelecimentos enquadrados no regime de estimativa fiscal;
 - IV - ao transporte intermodal.

Para Balthazar (2006, p. 170), “trata-se de dois fatos geradores ocorrendo “concomitantemente”: uma prestação de serviço de transporte e uma operação com mercadoria.”

Conforme o art. 125, Anexo 6, do RICMS-SC/01, a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária é o preço do serviço.

A emissão do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) fica dispensada, conforme art. 126, do RICMS-SC/01, a saber:

Art. 126. Nas hipóteses do art. 124, I e II, fica dispensada a emissão do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas pelo transportador, desde que na nota fiscal que acompanhar a mercadoria sejam indicados os seguintes dados relativos à prestação do serviço:

I - o preço do serviço;

II - a base de cálculo do imposto;

III - a alíquota aplicável;

IV - o valor do imposto retido;

V - a identificação do responsável pela retenção e pelo pagamento do imposto;

VI - a declaração "O ICMS sobre a prestação do serviço de transporte de cargas foi retido e será recolhido por substituição tributária - RICMS-SC/01 - Anexo 6, art. 124".

Meira Junior (2001) exemplifica a operação da substituição tributária concomitante, citando uma operação de prestação de serviço de transporte iniciada no Paraná, elegendo o tomador de serviço iniciado naquele Estado como responsável pelo recolhimento do tributo devido.

3.6.3 Substituição Tributária nas Operações Subsequentes

A substituição tributária nas operações subsequentes, também chamada "progressiva" ou "para frente" é a modalidade mais difundida, pois o substituto tributário, que é o fabricante, importador ou atacadista, recolhe o ICMS antecipadamente, o qual seria devido pelo estabelecimento adquirente quando da revenda ao consumidor final.

Para Faria (2000, p. 61), a substituição tributária nas operações subsequentes,

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

Tal sistemática implica na antecipação do recolhimento do imposto. Para efetuar-lo, a legislação adota um critério de presunção para um fato futuro e incerto, atribuindo-lhe um valor que servirá de base de cálculo para o recolhimento do imposto devido. (MACEDO, 2009).

A CF/1988, em seu art. 150, § 7º, dispõe do fato gerador presumido, “talvez com o objetivo de adaptar de certas legislações, como, por exemplo, as do ICMS e ITBI que, por razões de ordem prática, impõem o pagamento do tributo antes da ocorrência do fato gerador.” (HARADA, 2005, p. 485). Conforme citado pelo autor, segue abaixo a disposição do qual consta na CF/1988:

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

Neste sentido, para explicar a substituição tributária nas operações subsequentes, segue abaixo um esquema gráfico (Figura 2), a fim de facilitar este estudo.



Figura 2: Venda de mercadoria sujeita ao regime da substituição tributária subsequente.

Fonte: Elaborado pela autora.

Na substituição tributária progressiva, o contribuinte substituto (nesse caso a indústria), além de recolher o ICMS próprio de sua operação, também terá a obrigação de recolher o ICMS-ST, o qual seria devido pelo comércio no momento em que o fato gerador do ICMS se concretizasse. Por sua vez, quando o comércio revender esta mercadoria ao consumidor final ou a outro estabelecimento comercial situado em SC, não será feito destaque de ICMS na nota fiscal, pois o tributo já foi destacado e recolhido na etapa anterior.

Desta forma, “a substituição tributária progressiva seria melhor denominada antecipação do fato gerador.” (PEREIRA FILHO, 2006, p. 118). O autor complementa que, caso o fato gerador não se realize, o contribuinte substituído deve receber meios para obter o ressarcimento do valor desembolsado.

3.7 Margem de Valor Agregado

A Margem de Valor Agregado (MVA) consiste em um percentual estabelecido pelo Fisco como margem de lucro, a ser adicionado ao valor dos produtos, mais encargos, como frete, seguro, IPI e outros. Cada produto, ou grupo de produtos, sujeitos a substituição tributária do ICMS, possui uma MVA diferente. Portanto, sempre que o substituto tributário efetuar uma venda deve observar o percentual fixado para aquela operação.

Para o cálculo da MVA são observados alguns critérios, conforme RICMS-SC/01, Anexo 3, art. 15, a saber:

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.

De acordo com Mattos (1996, apud MEIRA JUNIOR, 2001), a margem de lucro presumida efetivamente praticada, é normalmente inferior ao fixado em convênios ou protocolos. O autor complementa que esses excessos acontecem em virtude de técnicas para aumento da arrecadação do ICMS.

Nas operações interestaduais deve-se ajustar a MVA em razão da diferença de alíquotas.

A metodologia foi criada com objetivo de equilibrar os preços nas duas operações em face da diferença nas alíquotas interna e interestadual. E como o valor do imposto integra a base de cálculo, o preço de partida para fins de determinação da base de cálculo da substituição tributária gera desequilíbrio em relação às duas alíquotas e por óbvio, no preço final da mercadoria. (CARTILHA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, 17/05/2011).

Na prática a MVA ajustada fica maior do que a MVA original.

3.8 Base de Cálculo do ICMS retido por Substituição Tributária

A base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária está elencada no RICMS-SC/01, Anexo 3, art. 13, dispondo o seguinte:

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.

Assim, o fisco pode definir a base de cálculo do ICMS-ST por meio de umas das formas citadas acima. Em SC utiliza-se o disposto no caput.

Para explicar a base de cálculo do ICMS-ST, será demonstrado um exemplo prático, conforme Quadro 1:

COMPONENTES DA BASE DE CÁLCULO	VALORES
= Valor dos produtos	R\$ 2.000,00
(+) Frete	R\$ 80,00
(+) Seguro	R\$ 50,00
(+) IPI - 5%	R\$ 100,00
(+) Margem de Valor Agregado - 32%	R\$ 713,60
= BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	R\$ 2.943,60

Quadro 1: Componentes da Base de Cálculo do ICMS-ST.

Fonte: Elaborado pela autora.

Sendo assim, para que seja calculado o ICMS-ST, deve-se necessariamente encontrar a base de cálculo presumida, aquela prevista pelo fisco na operação subsequente, incluindo-se o valor encontrado no total dos produtos, e, conseqüentemente, cobrar o imposto do adquirente da mercadoria.

A base de cálculo também poderá ser estabelecida mediante termo de compromisso celebrado entre as empresas interessadas e a SEFAZ. (RICMS-SC/01, Anexo 3, art.14).

3.9 Alíquotas

A alíquota aplicada sobre a base de cálculo da substituição tributária nas operações subsequentes, será sempre a alíquota interna do Estado destino das mercadorias. (RICMS-SC/01, Anexo 3, art. 16).

Assim faz-se necessário conhecer a legislação do Estado destinatário dos produtos, no sentido de conhecer-se as alíquotas internas praticadas.

3.10 Cálculo do ICMS-ST

Para calcular o ICMS-ST das operações subsequentes é importante conhecer os procedimentos de cálculo a serem utilizados, sendo imprescindíveis o valor dos produtos, a MVA, a alíquota interna no Estado do adquirente, o destino dos produtos vendidos e a operação própria do contribuinte.

A fórmula a ser utilizada é a seguinte:

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

Quadro 2: Fórmula para calcular o ICMS-ST nas operações subsequentes.

Fonte: Cartilha da substituição tributária do ICMS atualizada em 17/05/2011.

Conforme está demonstrado no Quadro 2, o valor do ICMS-ST é o resultado da aplicação da alíquota interna do Estado destino sobre a base de cálculo, diminuindo-se o valor do ICMS da operação própria do remetente.

Contudo, para esclarecer melhor o conteúdo, serão explanados nos itens a seguir, cálculos do ICMS-ST considerando as diversas possibilidades existentes.

3.10.1 Empresas Enquadradas no Simples Nacional

O instituto da substituição tributária do ICMS independe do regime de tributação adotado pela pessoa jurídica. Se o produto está sujeito à substituição tributária do ICMS, deverá ser recolhido pelo substituto tributário, mesmo se este for optante pelo Simples Nacional.

Portanto, antes de iniciar o cálculo do ICMS-ST devido pelas empresas optantes do Simples Nacional, será abordado no item seguinte, uma breve introdução sobre este regime de tributação, o qual é adotado pelas Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP).

3.10.1.1 Considerações Acerca do Simples Nacional

Consta na CF/1988, art. 179, que as ME(s) e EPP(s) possuem tratamento jurídico diferenciado, conforme definido:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Neste sentido, de acordo com a LC 123/06, art. 3º, consideram-se ME(s) ou EPP(s) a sociedade empresária, sociedade simples e o empresário a que se

refere no art. 966, da Lei 10.406/02, devidamente registradas no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, 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).

Assim, foi estabelecido pela LC 123/06 o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas ME(s) e EPP(s), ou seja, o Simples Nacional, o qual enfatiza as normas gerais referentes ao tratamento favorecido. (YOUNG, 2009).

Neste regime tributação, alguns dos impostos e contribuições são recolhidos mensalmente em uma única guia de arrecadação, até o 20º (vigésimo) dia do mês subsequente ao da apuração. Na LC 123/06, estão traçados os impostos e contribuições que possuem alíquotas diferenciadas, 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.

Todavia, conforme observado o § 1º, da LC 123/06, o recolhimento unificado não integra a substituição tributária do ICMS:

§ 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:

[...]

XIII - ICMS devido:

a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;

Desse modo, as pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, quando venderem produtos sujeitos a substituição tributária do ICMS, devem calcular separadamente dos demais tributos.

3.10.1.2 Cálculo do ICMS-ST para Substituto optante do Simples Nacional

As empresas enquadradas no Simples Nacional, quando vendem seus produtos, recolhem sobre o faturamento mensal, no máximo 3,95% referente ao ICMS da operação própria.

Desse modo, a LC 123/06, em seu art. 13, § 6º, dispõe que:

§ 6º O Comitê Gestor do Simples Nacional:

I - disciplinará a forma e as condições em que será atribuída à microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional a qualidade de substituta tributária;

Assim, quando realizarem vendas com produtos sujeitos a substituição tributária, na condição de substituta tributária, deverão calcular sob a mesma sistemática das empresas enquadradas no regime normal de apuração. Para compreender melhor, segue abaixo o exemplo:

= Valor dos produtos	R\$	5.000,00
(+) Frete	R\$	50,00
(+) Margem de Valor Agregado (35%)	R\$	1.767,50
= Base de cálculo da substituição tributária	R\$	6.817,50
(x) Alíquota interna (17%)	R\$	1.158,98
(-) ICMS da operação própria (5.050 x 17%)	R\$	858,50
= Valor do ICMS- ST	R\$	300,48

Quadro 3: Cálculo do ICMS-ST para empresa enquadrada no Simples Nacional, quando substituto tributário.

Fonte: Elaborado pela autora.

Diante disso, verifica-se que a alíquota utilizada para calcular o ICMS próprio nas operações subsequentes é 17% ou 12% conforme a operação, interna ou interestadual, e não os percentuais estabelecidos nas tabelas do Anexo I e II, da LC 123/06.

Portanto, as empresas optantes do Simples Nacional que adquirem estas mercadorias, sentiram-se prejudicadas em relação ao aumento da carga tributária imposta por esta sistemática, deixando o custo do seu produto elevado.

3.10.1.3 Cálculo do ICMS-ST para Substituído optante do Simples Nacional

O Estado de SC adotou um regime especial para calcular o ICMS-ST quando o adquirente for optante do Simples Nacional. Desse modo, quando uma indústria vender para SC, além de observar se o produto está sujeito a substituição tributária, também deverá ter conhecimento do regime de tributação adotado pelo adquirente.

Assim, por meio do Decreto 3.467, de 19 de agosto de 2010, alguns segmentos de produtos foram favorecidos com a redução de 70% na MVA, nas operações internas e interestaduais, que destinem a substituídos optantes pelo Simples Nacional, localizados em SC.

De acordo com a SEFAZ/SC, os segmentos beneficiados foram:

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

Desta forma, a partir do dia 1º de setembro de 2010, a indústria ou comércio que vende produtos beneficiados com a redução de 70% na MVA para um contribuinte enquadrado no Simples Nacional e localizado em SC, passa a efetuar o cálculo da seguinte forma:

= Valor dos produtos	R\$	5.000,00
(+) Frete	R\$	50,00
(+) Margem de Valor Agregado 10,5% \longrightarrow (35 x 30% = 10,5%)	R\$	530,25
= Base de cálculo da substituição tributária	R\$	5.580,25
(x) Alíquota interna (17%)	R\$	948,64
(-) ICMS da operação própria (5.050 x 17%)	R\$	858,50
= Valor do ICMS- ST	R\$	90,14

Quadro 4: Cálculo do ICMS-ST para empresa enquadrada no Simples Nacional, quando substituído tributário.

Fonte: Elaborado pela autora.

Neste exemplo, a MVA original (35%) sofreu uma redução de 70%, ou seja, foi utilizado apenas 30% do percentual original. Comparando o exemplo no Quadro 3, percebe-se que com a redução da MVA, o valor do ICMS-ST retido diminuiu consideravelmente, passando de R\$ 300,48 (Trezentos reais e quarenta e oito centavos) para R\$ 90,14 (Noventa reais e quatorze centavos).

Tal redução foi realizada devido à pressão das micro e pequenas empresas, que tiveram seu benefício tributário anulado com a inclusão de diversos setores na sistemática da substituição tributária.

É importante ressaltar que nas operações interestaduais, até o dia 28 de fevereiro de 2011, para efetuar o cálculo do ICMS-ST, ajustava-se a MVA e em seguida aplicava-se a redução de 70%.

Mas, com a edição do Decreto 3769/10, de 30 de dezembro de 2010, vigente a partir de 1º de março de 2011, nas operações interestaduais que se destinem a adquirente optante do Simples Nacional, situados em SC, para o cálculo da MVA ajustada, primeiramente deverá ser reduzido 70% da MVA original, para depois calcular a MVA ajustada.

Por conseguinte, no dia 1º de abril foi editado o Convênio de ICMS nº 35/2011, que dispõe sobre a aplicação da MVA original nas operações interestaduais, efetuadas por contribuintes substitutos optantes do Simples Nacional.

Portanto, o substituto tributário enquadrado no Simples Nacional quando vender seus produtos a Estado diverso, a partir de 1º de junho de 2011, para efeitos na determinação da base de cálculo da substituição tributária, não utilizará a MVA ajustada prevista em Convênio ou Protocolo, e sim a MVA original.

3.10.2 Substituto Sujeito ao Regime Normal de Apuração do ICMS

Quando o contribuinte substituto, enquadrado no regime normal de apuração do ICMS, realizar uma venda interna de produtos sujeitos a substituição tributária para um comércio varejista, deverá calcular o ICMS-ST, conforme Quadro 5:

= Valor dos produtos	R\$	1.000,00
(+) Frete	R\$	80,00
(+) IPI (10%)	R\$	100,00
(+) Margem de Valor Agregado (35%)	R\$	395,50
= Base de cálculo da substituição tributária	R\$	1.575,50
(x) Alíquota interna (17%)	R\$	267,84
(-) ICMS da operação própria (1.080 x 17%)	R\$	183,60
= Valor do ICMS- ST	R\$	84,24

Quadro 5: Cálculo do ICMS-ST para empresa enquadrada no regime normal de apuração.

Fonte: Elaborado pela autora.

Nesta operação, a indústria, além de recolher o ICMS devido em sua operação, no valor de R\$ 183,60 (Cento e oitenta e três reais e sessenta centavos), também terá que recolher o ICMS-ST, no valor de R\$ 84,24 (Oitenta e quatro reais e vinte e quatro centavos), cujo valor seria devido pelo comércio na operação seguinte.

Outrossim, no momento em que o comércio realizar a sua operação de venda, destinando os produtos ao consumidor final, não deverá destacar o valor referente ao ICMS em sua nota fiscal, pois já foi pago antecipadamente pela indústria.

3.10.3 Mercadoria ou Bem Destinado à Integração do Ativo Imobilizado ou ao Uso/Consumo do Substituído

As mercadorias que se destinam ao ativo imobilizado ou ao uso e consumo do contribuinte substituído, que seja adquirido em outro Estado, o ICMS-ST também será retido e recolhido.

No RICMS-SC/01, Anexo 3, art. 16, § 1º, diz que:

§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.

Portanto, a alíquota a ser utilizada nesse caso será a diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

A base de cálculo corresponderá ao preço praticado na operação, ou seja, a mesma base de cálculo que o substituto utiliza para calcular o ICMS de sua operação própria.

Para exemplificar, suponhamos que uma indústria de SC adquiriu um bem para o seu ativo imobilizado de um fornecedor do Estado do RS, no valor de R\$ 25.000,00. Sendo este bem tributado em SC com alíquota de 17%, e a alíquota interestadual de 12%, tem-se o seguinte cálculo:

= Valor dos produtos	R\$	25.000,00
(+) Frete	R\$	300,00
(+) IPI (10%)	R\$	2.500,00
= Base de cálculo da substituição tributária	R\$	27.800,00
(x) Diferencial de alíquota (17% - 12% = 5%)	R\$	1.390,00
= Valor do ICMS- ST	R\$	1.390,00

Quadro 6: Cálculo do ICMS-ST na aquisição de bem para o ativo imobilizado.

Fonte: Elaborado pela autora.

Neste exemplo, o valor a ser recolhido por substituição tributária deverá vir destacado em nota fiscal e pago pelo remetente. Assim que o contribuinte de SC registrar a entrada deste bem, não terá que recolher o valor referente diferencial de alíquota, pois já foi pago anteriormente.

Contudo, vale lembrar que, o ICMS-ST pago na aquisição do ativo imobilizado, mais o ICMS próprio destacado na nota fiscal, poderão ser recuperados em 48 parcelas mensais se o bem for utilizado nas atividades da empresa.

3.11 Pagamento do ICMS Retido por Substituição Tributária

Neste tópico, serão evidenciados os prazos de recolhimento do imposto, conforme estipulados no RICMS-SC/01, observando se o contribuinte é substituto ou substituído tributário, e por fim definir o modelo de guia a ser utilizada.

3.11.1 Prazo de Recolhimento do ICMS-ST para o Contribuinte Substituto

O contribuinte substituto deverá recolher o imposto devido por substituição tributária até o 10º dia do mês subsequente ao da apuração. (RICMS/SC-01, art. 17).

Caso o contribuinte substituto esteja situado em outro Estado e não possuir inscrição no CCICMS/SC, deverá recolher o ICMS-ST por ocasião da saída de mercadoria, por meio de uma guia GNRE, acompanhada ao transporte destas. (RICMS/SC-01, art. 27).

3.11.2 Prazo de Recolhimento do ICMS-ST para o Contribuinte Substituído

O contribuinte substituído estabelecido em SC deverá observar no momento da entrada das mercadorias, se a mesma está sujeita a substituição tributária e se o remetente é signatário ou não de Convênio ou Protocolo.

Logo abaixo, será demonstrado o prazo de recolhimento do imposto quando o remetente é signatário ou não de Convênio ou Protocolo.

3.11.2.1 Remetente de Estado Signatário

Caso o estabelecimento remetente de outro Estado, que seja signatário de Convênio ou Protocolo, não efetuar o cálculo e o pagamento do ICMS-ST, quem deverá calcular e recolher é o estabelecimento adquirente de SC. O pagamento deve ser realizado até o 5º (quinto) dia subsequente ao da entrada da mercadoria. (RICMS/SC- 01, Anexo 3, art. 18, § 3º, inc. II).

3.11.2.2 Remetente de Estado Não Signatário

O estabelecimento industrial localizado em SC que adquirir mercadorias oriundas de outro Estado, não signatário de Convênio ou Protocolo, sendo estas sujeitas a substituição tributária em SC, ficará responsável pelo recolhimento do imposto até o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao que ocorreu a entrada da mercadoria. Para os demais estabelecimentos será recolhido no momento da entrada no território catarinense. (RICMS/SC- 01, Anexo 3, art. 20, § 1º, incs I e II).

Por intermédio do Decreto 3227/2010, a partir de 1º de julho de 2010, na saída de mercadorias de Estado não signatário, destinadas a SC e sujeitas a substituição tributária do ICMS, o remetente deverá mandar junto ao transportador a guia do imposto recolhido acompanhada da nota fiscal.

3.11.3 Guias Utilizadas

Conforme está elencado no RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 19, incs I e II, o recolhimento do ICMS-ST poderá ser efetuado por meio de uma das guias: DARE ou GNRE.

O DARE será utilizado quando o contribuinte possuir inscrição no CCICMS/SC, o imposto será recolhido por apuração, até o 10º (décimo) dia do mês subsequente, ou até o 5º (quinto) dia ao da entrada da mercadoria, conforme o caso.

E, quando o contribuinte for domiciliado em outro Estado e não possuir Inscrição Estadual em SC, o imposto deverá ser recolhido em cada operação realizada, por meio de uma GNRE.

Por fim, a guia deve ser emitida em nome do estabelecimento que possui a obrigação de recolher o imposto. Assim, se o remetente da mercadoria é de Estado não signatário e o adquirente das mercadorias estiver localizado em Estado signatário de Convênio ou Protocolo, a guia será emitida em nome do adquirente, ou vice-versa.

3.12 Das Infrações e Penalidades

O contribuinte responsável pelo recolhimento do ICMS-ST que, eventualmente, deixe de efetuar a retenção e o recolhimento deste, estará sujeito à multa conforme disposto na Lei nº 10.297/96, a saber:

Art. 52. Deixar de submeter, total ou parcialmente, operação ou prestação tributável à incidência do imposto:

MULTA de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto.

§ 1º. A multa prevista neste artigo será reajustada para:

I - 100% (cento por cento) do valor do imposto, quando não tiver sido emitido documento fiscal;

II - 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto, quando a operação ou prestação estiver consignada em documento fiscal:

a) com numeração ou seriação repetida;

b) que indique, nas respectivas vias, valores ou destinatários diferentes;

c) que indique valor inferior ao efetivamente praticado na operação ou prestação;

d) que descreva de forma contraditória, nas respectivas vias, os dados relativos à especificação da mercadoria ou serviço;

e) de outro contribuinte ou de empresa fictícia, dolosamente constituída ou cuja inscrição foi baixada ou declarada nula segundo edital publicado pela administração tributária;

f) indicando tratamento tributário vinculado à destinação da mercadoria ou do serviço e que não tenha chegado ao destino nele declarado.

g) emitido por equipamento emissor de cupom fiscal ou qualquer outro equipamento não homologado ou não autorizado pelo Fisco; e (NR)

h) emitido por equipamento emissor de cupom fiscal com adulteração em dispositivo de hardware ou no software básico.

Também, consta no § 2º do art. citado acima, que a multa é aplicada quando o imposto devido por responsabilidade ou por substituição tributária, não for declarado ao Fisco na forma prevista em legislação.

3.13 Inaplicabilidade da Substituição Tributária

Existem casos que não se aplica a sistemática da substituição tributária do ICMS, segundo o RICMS/SC-01, Anexo 3,

Art. 12. O regime de substituição tributária não se aplica:

I - nas transferências para outro estabelecimento da mesma empresa, exceto varejista, caso em que a retenção do imposto caberá ao estabelecimento que realizar operação de saída para estabelecimento de pessoa diversa (Convênio ICMS 81/93);

II - nas operações que destinem mercadoria a sujeito passivo por substituição tributária da mesma mercadoria (Convênio ICMS 81/93); e

III - nas operações abrangidas por diferimento, hipótese em que fica o destinatário responsável pelo imposto devido nas etapas seguintes de circulação, apurado por ocasião da entrada da mercadoria no estabelecimento, na forma prevista no Capítulo IV.

Parágrafo único. O disposto no inciso III somente se aplica às hipóteses não enquadráveis nos incisos I e II.

Além desses citados no art. 12, existem outros casos específicos no RICMS/SC-01, em que não se aplica a substituição tributária do ICMS, porém, alguns tratam especificamente do produto que está sendo comercializado.

3.14 Do Direito ao Crédito

De acordo com o RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 22, o contribuinte substituído poderá creditar-se do imposto retido por substituição tributária e do correspondente à operação própria do substituto quando:

I - as mercadorias se destinarem a:

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

b) emprego na produção e o adquirente for estabelecimento agropecuário;

c) exportação ou a saída com fim específico de exportação, referidas no art. 6º, II e seus §§ 1º e 2º, do Regulamento;

d) integração ao ativo permanente;

e) REVOGADA.

f) aplicação na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

g) preparação de refeição por bares, restaurantes e similares, desde que sua saída seja onerada pelo imposto.

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

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

§ 2º O substituído poderá creditar-se do imposto retido por substituição tributária nos casos de furto, roubo, extravio ou deterioração das mercadorias, observado o disposto no Anexo 5, art. 180.

Ainda, no RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 23, está previsto o direito ao crédito do ICMS-ST, quando houver devolução de mercadorias, a saber:

Art. 23. O contribuinte substituto poderá creditar-se do imposto retido por substituição tributária e do correspondente à operação própria quando as mercadorias forem devolvidas, total ou parcialmente, desde que consignado no documento fiscal correspondente à devolução:

I - número e data da nota fiscal relativa à entrada;

II - discriminação dos motivos da devolução;

III - valor da mercadoria devolvida, bem como o valor do imposto destacado e do retido.

Portanto, poderá ser aproveitado o crédito referente a ICMS-ST nos casos permitidos pela lei.

3.15 Inclusão e Exclusão de Mercadorias na Sistemática da Substituição Tributária

Atualmente, muitas mercadorias estão sendo abrangidas pela sistemática da substituição tributária e outras, em menor escala, sendo excluídas dessa sistemática. No momento em que o Fisco determina a inclusão ou a exclusão de mercadorias neste regime, 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.

(RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 35).

Será abordado separadamente os critérios estabelecidos quando uma mercadoria é incluída ou excluída do regime de substituição tributária do ICMS.

3.15.1 Da Inclusão de Mercadorias

Quando uma mercadoria é incluída no regime de substituição tributária, deverá ser feito o levantamento de estoque até o dia anterior ao da inclusão e calcular o ICMS-ST a ser retido. Assim, temos duas situações de cálculo: quando o substituído estiver enquadrado no Simples Nacional e quando o substituído não estiver enquadrado no Simples Nacional.

3.15.1.1 Contribuinte Substituído Optante pelo Simples Nacional

Para os contribuintes optantes do Simples Nacional, considerando uma MVA de 48%, o cálculo será:

= Custo de aquisição dos produtos	R\$	25.000,00
(+) Margem de Valor Agregado 14,4% \longrightarrow (48 x 30% = 14,4%)	R\$	3.600,00
= Base de cálculo da substituição tributária	R\$	28.600,00
(x) Alíquota interna (3,95%)	R\$	1.129,70
= Valor do ICMS- ST	R\$	1.129,70

Quadro 7: Cálculo do ICMS-ST sobre o estoque de substituído enquadrado no Simples Nacional.

Fonte: Elaborado pela autora.

De acordo com o exemplo demonstrado no Quadro 7, após encontrar o custo de aquisição do estoque, aplica-se a MVA, nesse caso, com a redução de 70%, e tem-se a base de cálculo. Sobre a base de cálculo aplica-se à alíquota máxima do ICMS constante nas tabelas do Simples Nacional, Anexo I e II, assim, resultará no valor do imposto a recolher. (RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 35, § 2°).

Daqui por diante, quando o substituído vender esta mercadoria, para o cálculo do Simples Nacional terá que descontar o percentual de ICMS normal, pois já foi pago no momento da inclusão ao regime da substituição tributária.

3.15.1.2 Contribuinte Substituído Não Optante pelo Simples Nacional

Para os contribuintes sujeitos ao regime normal de apuração, o cálculo será o seguinte:

= Custo de aquisição dos produtos	R\$	25.000,00
(+) Margem de Valor Agregado (48%)	R\$	12.000,00
= Base de cálculo da substituição tributária	R\$	37.000,00
(x) Alíquota interna (17%)	R\$	6.290,00
= Valor do ICMS- ST	R\$	6.290,00

Quadro 8: Cálculo do ICMS-ST sobre o estoque de substituído sujeito ao regime normal de apuração.

Fonte: Elaborado pela autora.

Neste exemplo, para encontrar o valor do imposto a recolher, será aplicado sobre a base de cálculo a alíquota interna do ICMS. Desse modo, na venda desta mercadoria, o contribuinte deverá informar nos dados adicionais da nota fiscal que o imposto já foi retido por substituição tributária.

O recolhimento do imposto deverá ser realizado conforme as determinações no RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 35, a saber:

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

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

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

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

b) cada parcela deverá ser recolhida até o 20º (vigésimo) dia de cada mês, vencendo a primeira no 4º (quarto) mês subseqüente 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 subseqüente 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.

Sendo assim, quando a mercadoria for incluída nesta sistemática, deverá ser feito a contagem de estoque e escriturar no livro Registro de Inventário, efetuar o cálculo do ICMS-ST devido e realizar o pagamento deste. Mediante estes procedimentos, nas vendas efetuadas dentro do Estado não será mais destacado em nota fiscal o valor do ICMS.

3.15.2 Da Exclusão de Mercadorias

Na exclusão de mercadorias do regime da substituição tributária do ICMS, o contribuinte poderá se creditar do valor do ICMS que foi antecipado na data da inclusão ao regime. Para isso, terá que realizar o levantamento de estoque, escriturar no livro Registro de Inventário e calcular o valor do ICMS a creditar.

O procedimento referente ao cálculo é o mesmo citado no Quadro 7 e Quadro 8, onde aplica-se a MVA sobre o custo de aquisição do estoque e, uma vez encontrada a base de cálculo, aplica-se sobre esta a alíquota interna do ICMS, resultando no valor do crédito. (RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 35, inc. II).

Contudo, o valor correspondente ao crédito deverá ser escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS em outros créditos.

3.16 Restituição do Imposto

A CF/1988 estabeleceu em seu art. 150, § 7º, que fica “[...] assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. Assim, o contribuinte substituído poderá restituir o imposto pago por substituição tributária, caso o fato gerador presumido não aconteça.

Já na legislação Estadual, a restituição do imposto está disposta na Lei nº 10.297/96:

Art. 40. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar, na forma prevista em regulamento.

Ainda, conforme previsto no RICMS/SC-01, Anexo 3:

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

Diante disso, “a restituição deverá ser pleiteada mediante requerimento ao Diretor de Administração Tributária, instruído com documentos que comprovem a situação alegada”. (RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 26, § 1º).

No entanto, caso a Administração Tributária não responda ao pedido de restituição no prazo de 90 (noventa) dias, o contribuinte está autorizado à obtenção do crédito de acordo com o seu requerimento, sendo este atualizado monetariamente. (RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 26, § 2º).

Contudo, “sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de 15 (quinze) dias contados do ciência do despacho, procederá ao estorno do crédito lançado, atualizado monetariamente e com os acréscimos legais cabíveis”. (RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 26, § 3º).

3.17 Ressarcimento do Imposto

O contribuinte substituído poderá obter o ressarcimento do imposto quando receber a mercadoria retida por substituição em favor deste Estado e na operação subsequente tenha que efetuar nova retenção em favor de outro Estado. Assim, solicitará o pedido de ressarcimento do ICMS-ST retido na operação anterior, por meio de requerimento endereçado à Gerência Regional. (RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 24).

Para efetuar o pedido de ressarcimento, o contribuinte deverá atender o disposto no RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 24, § 1º, a saber:

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

I - demonstrativo do imposto pleiteado;

II - cópia da Nota Fiscal da operação interestadual;

III - cópia da GNRE;

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

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

Na hipótese do § 1º, inc. V, “o estabelecimento que efetuou a primeira retenção poderá deduzir do recolhimento seguinte que efetuar em favor deste Estado, o imposto ressarcido”. (RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 24, § 2º).

Cabe ressaltar, que o ressarcimento também se aplica nos seguintes casos:

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

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

(RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 24, § 5º).

Ainda, no RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 25, está previsto outra forma de obter o ressarcimento, conforme segue abaixo:

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

No art. 25-A do RICMS/SC-01, trata do regime especial na hipótese em que o volume de operações destinadas a contribuintes estabelecidos em outro Estado seja relevante, assim o contribuinte remetente poderá obter o ressarcimento de forma diferenciada.

Art. 25-A. Por regime especial, o Diretor de Administração Tributária, levando em consideração o volume de operações que destinem

mercadorias a contribuintes estabelecidos em outros Estados, poderá autorizar que o ressarcimento de que trata esta Seção seja feito de forma diferenciada ao remetente das mercadorias, nos termos deste artigo.

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

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

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

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

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

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

Portanto, o Diretor da Administração Tributária determinou que o remetente das mercadorias poderá indicar até 8 (oito) dos seus fornecedores para solicitar o ressarcimento na forma estabelecida pelo regime especial. Assim, o remetente deverá emitir uma nota fiscal para cada fornecedor, solicitando o ressarcimento do mês, o fornecedor quando receber a nota fiscal poderá deduzir o valor do imposto no próximo recolhimento que fizer a este Estado, independente da autorização do fisco.

3.18 Obrigações Acessórias

O contribuinte substituto deverá cumprir algumas obrigações acessórias pertinentes às operações e prestações realizadas pela sistemática da substituição tributária do ICMS.

Nos itens a seguir, serão evidenciadas as obrigações acessórias.

3.18.1 DIME - Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico

A Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico (DIME) deve ser observada pelos estabelecimentos que possuem inscrição no CCICMS e deverão enviar à Fazenda Estadual por meio de arquivo eletrônico via internet, conforme especificações abaixo:

Art. 168. Os estabelecimentos inscritos no CCICMS encaminharão em arquivo eletrônico enviado através da "internet", de acordo com especificações técnicas estabelecidas em Portaria do Secretário de Estado da Fazenda, a Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico - DIME, que se constituirá no registro:

I - dos lançamentos constantes do livro Registro de Apuração do ICMS, dos demais lançamentos fiscais relativos ao balanço econômico e dos créditos acumulados, referentes às operações e prestações realizadas em cada mês;

II - do resumo dos lançamentos contábeis e demais informações relativas às operações e prestações realizadas no período compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada exercício.

(RICMS/SC-01, Anexo 5).

A DIME deverá ser encaminhada até o 10º (décimo) dia seguinte ao do encerramento do período de apuração do imposto, e no mês de junho de cada ano, deverá constar na DIME o resumo dos lançamentos contábeis referente ao ano anterior. (RICMS, Anexo 5, art. 168, § 1º e 2º).

Na DIME, as informações são encontradas separadamente em quadros, sendo que, em um destes quadros deverá constar as informações referente as operações com substituição tributária, conforme disposto no RICMS, Anexo 5, art. 169:

Art. 169. A DIME conterá, no mínimo, o seguinte:

I - relativamente aos lançamentos previstos no art. 168, I:

[...]

c) a apuração das informações relativas à substituição tributária;

Desta forma, o contribuinte substituto que praticou operações sujeitas à substituição tributária, deverá preencher na DIME, no Quadro 11, as informações sobre substituição tributária. (PORTARIA SEF Nº 256/04).

3.18.2 Inscrição Estadual

O substituto tributário localizado em outra unidade de federação, signatária de Convênio ou Protocolo com o Estado de Santa Catarina, poderá se inscrever no CCICMS em Santa Catarina. De acordo com o art. 27, do RICMS/SC-01, Anexo 3, o “pedido de inscrição deverá ser efetuado através da Ficha de Atualização Cadastral - FAC eletrônica prevista no Anexo 5, art. 9º”.

Para formalizar o pedido de inscrição, encontra-se previsto no art. 27, § 1º, uma relação de documentos a serem apresentados na 1ª Gerência Regional da Fazenda Estadual, em Florianópolis, a saber:

- I - 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);
 - II - cópia do documento de inscrição no CNPJ;
 - III - cópia da inscrição no cadastro de contribuintes do Estado de origem;
 - IV - certidão negativa de tributos estaduais (Convênio ICMS 50/95):
 - a) do Estado de origem, quando for do contribuinte;
 - b) do Estado de domicílio, quando for dos sócios;
 - V - cópia de prova de domínio útil do imóvel;
 - VI - cópia do CPF ou CNPJ dos sócios, conforme o caso;
 - VII - cópia do CPF e RG do representante legal ou procuração do responsável, se for o caso;
 - VIII - declaração de imposto de renda dos sócios dos últimos exercícios;
 - IX - outros documentos, dados e informações que forem julgados convenientes.
- (RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 27, § 1º).

No momento em que for constatada alguma irregularidade, o contribuinte substituto poderá ter a sua inscrição cancelada, conforme estabelecido no RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 27:

- § 5º O contribuinte substituto poderá ter sua inscrição cancelada de ofício:
- I - sempre que for constatada a inexistência do estabelecimento, observado o disposto no art. 76, I do Regulamento;
 - II - sempre que nos últimos 90 (noventa) dias deixar de:
 - a) recolher o imposto devido a este Estado;
 - b) entregar as informações devidas a este Estado, relativas as suas operações ou prestações.

Portanto, o contribuinte substituto que deixar de recolher o imposto devido ao Estado de SC ou deixar de entregar as informações relativas as suas operações

sujeitas à substituição tributária, terá o prazo de 30 (trinta) dias para regularizar a sua situação perante a SEFAZ/SC. (RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 5, § 6°).

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

O contribuinte substituto estabelecido em outro Estado, deverá remeter mensalmente à SEFAZ/SC a Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS – Substituição Tributária (GIA-ST), conforme disposto no RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 37:

Art. 37. O contribuinte substituto estabelecido em outra unidade da Federação deverá remeter:

I - [...]

II - à Secretaria de Estado da Fazenda, via “Internet”, até o 10° (décimo) dia do mês seguinte ao de apuração do imposto, a GIA-ST, em arquivo eletrônico, de acordo com especificações técnicas estabelecidas em Portaria do Secretário de Estado da Fazenda, contendo os dados do livro Registro de Apuração do ICMS (Ajuste SINIEF 08/99).

Caso não tenham ocorrido operações sujeitas à substituição tributária com destino a SC, o contribuinte também deverá encaminhar a SEFAZ/SC a GIA-ST. (RICMS/SC-01, Anexo 3, art. 37, § 2°).

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a utilização do instituto da substituição tributária do ICMS nos Estados brasileiros, o fisco objetivou simplificar a fiscalização do imposto, concentrando o seu trabalho na primeira etapa da cadeia de produção e circulação do produto. Reduzindo, com isso, a evasão fiscal e, conseqüentemente, aumentando a arrecadação.

A substituição tributária ocorre independentemente do regime de tributação adotado pelas empresas, pois a mesma é aplicada sobre a mercadoria a ser comercializada. De fato, as micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional também foram abrangidas por esta sistemática, tendo anulado, parcialmente, o seu benefício fiscal no que tange ao ICMS, porém, sendo amenizado posteriormente com a edição do Decreto 3.467/10.

Dentre as modalidades de substituição tributária citadas neste trabalho, a mais utilizada é a progressiva, que consiste na cobrança antecipada do imposto sobre uma operação que irá ocorrer posteriormente. Contudo, apesar de ter facilitado o trabalho da fiscalização, trouxe consigo algumas críticas acerca do fato gerador presumido, pois este nem sempre vem a se concretizar.

Neste sentido, é importante lembrar que o contribuinte substituído terá direito a restituição do imposto retido, caso o fato gerador presumido não se realize por motivos diversos, tais como a perda ou o furto da mercadoria.

Cabe ressaltar que esta sistemática traz mais vantagens ao fisco do que ao contribuinte, pois otimiza a fiscalização e, principalmente, reduz a sonegação fiscal.

Em relação ao contribuinte substituído, tem-se como principal desvantagem a antecipação do pagamento do imposto, pois gera para a empresa, normalmente, um reflexo financeiro negativo e, dependendo do prazo de recebimento da mercadoria vendida, o valor poderá ter significado relevante no seu fluxo de caixa. Outro fator que traz desvantagem é a inadimplência do adquirente da mercadoria, pois além de perder o recebimento da venda do produto, também perde o valor do imposto pago antecipadamente, que era devido pelo substituído inadimplente.

Já para o substituído tributário tem-se como desvantagem o tempo de permanência da mercadoria no estoque. Antes, o imposto era pago na saída do estabelecimento, mas com a substituição tributária, o substituído paga o imposto na entrada da mercadoria, já embutido no valor total da nota fiscal. Deve ser considerado o tempo de permanência dessa mercadoria no estoque, pois poderá ser vendida rapidamente ou demorar certo tempo.

Neste contexto, percebe-se que a substituição tributária do ICMS é um mecanismo de arrecadação que traz diversos conflitos, questionamentos e, ao mesmo tempo, despertando interesse aos empresários, profissionais de Contabilidade e doutrinadores da área tributária.

Na prática, a substituição tributária atende exatamente os objetivos previstos pelo fisco, pois repassa, em parte, a fiscalização do imposto para os próprios contribuintes, assim, já garantindo o recolhimento deste. Se o produto está sujeito à substituição tributária do ICMS e o contribuinte responsável não efetuar o pagamento do imposto, logo adiante terá cobrança do adquirente da mercadoria.

Por fim, pode-se dizer que a substituição tributária do ICMS é um método eficaz de recolhimento do imposto e, espera-se, que o Estado utilize os recursos arrecadados em prol da coletividade, melhorando o atendimento nos serviços essenciais à população, fazendo valer, de fato, a razão da existência do tributo.

REFERÊNCIAS

- ABREU FILHO, Nylson Paim. **Constituição Federal, Código Comercial e Código Tributário**. 7ª ed. Porto Alegre, Verbo Jurídico, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência)**. Niterói, RJ: Impetus, 2007.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2004.
- CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 6ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- CONTI, José Maurício. **Princípio tributário da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.
- CORDEIRO NETO, Guilherme. **ICMS: Base de Cálculo à Luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá, 2001.
- DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- FARIA, Luiz Carlos Silva de. **Da Substituição Tributária do ICMS**. Curitiba: Juruá, 2000.
- FURASTÉ, Pedro Augusto. **Normas Técnicas para o Trabalho Científico: elaboração e formatação. Explicação das Normas da ABNT**. – 14ª ed. – Porto Alegre: s.n., 2007.
- GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 14ª ed. rev e ampliada. São Paulo: Atlas, 2005.
- _____. **Sistema tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva**. 3ª ed. Curitiba, PR: Juruá, 2008.

_____. _____. 3ª ed. Curitiba, PR: Juruá, 2007.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário: imposto de renda das empresas.** 14ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MACEDO, E. **Substituição Tributária: efeitos da medida judicial proposta pelo substituído em face das obrigações do substituto.** 2009. 153 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Universidade Católica, São Paulo. 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS.** 1ª ed. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Malheiros, 2008.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. **Substituição Tributária no ICMS.** Curitiba: Juruá, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática.** 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. _____. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MORAES, Alexandre. **Direito constitucional.** 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos Estaduais: ICMS, ITCD, IPVA.** São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 7ª ed. Rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **ICMS – Questões Polêmicas.** 1º. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

PERES, Adriana Manni; MARIANO, Paulo Antonio. **Emissão e Escrituração de Documentos Fiscais.** 2ª ed. São Paulo: IOB, 2007.

QUEIROZ, Luis Cesar Souza. **Sujeição Passiva Tributária.** Rio de Janeiro: Forense, 1999.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas.** São Paulo: Atlas, 1999.

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

SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação.** São Paulo: Atlas, 2000.

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> Acesso em: 17 mai. 2011.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros: 2007.

VINHA, T. D. **A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente Sobre Combustíveis E Derivados**. 2006. 144 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Marília, São Paulo. 2006.

YOUNG, Lúcia Helena Briski Young. **Regimes de Tributação Federal**. 7º ed. Curitiba: Juruá, 2009.

ANEXOS

ANEXO A – MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM SANTA CATARINA

	MERCADORIA	CONVÊNIO OU PROTOCOLO	ESTADOS SIGNATÁRIOS
01.	Cerveja, inclusive chope, refrigerante, inclusive bebida hidroeletrólítica e energética, água mineral ou potável e gelo. Obs.: em relação a SC a substituição tributária referente a água mineral ou potável somente se aplica a partir de 01.10.08 (Dec. 1.554/08)	Protocolos ICMS 11/91, 28/03 e 53/08	Todas as unidades da Federação, exceto: - MG, quanto ao gelo e à água mineral, - até 30.09.08, SC quanto à água mineral e, - SE, quanto ao gelo.
02.	Sorvete e com preparados para fabricação de sorvete em máquina	Protocolos ICMS 20/05 e 31/05	Todas as unidades da Federação, exceto PI quanto aos preparados de sorvete, AC, GO, MA e PA.
03.	Cimento	Protocolos ICM 11/85 e ICMS 36/92	Todas as unidades da Federação, exceto AM.
04.	Veículos automotores	Convênio ICMS 132/92 e 51/00	Todas as unidades da Federação.
05.	Motocicletas e ciclomotores	Convênio ICMS 52/93	Todas as unidades da Federação.
06.	Pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha	Convênio ICMS 85/93	Todas as unidades da Federação.
07.	Cigarros e outros produtos derivados do fumo	Convênio ICMS 37/94	Todas as unidades da Federação.
08.	Tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química	Convênio ICMS 74/94	Todas as unidades da Federação.
09.	Telhas, cumeeiras e caixas d'água de cimento, amianto e fibrocimento	Protocolos ICMS 32/92 e 19/94 (estende os efeitos do Protocolo 32/92)	A partir de 01.05.2010, SC fica excluída (denúncia) das disposições contidas nos Protocolos 32/92 e 9/94, por meio do Protocolo 73/2010.
10.	Mercadorias destinadas a revendedores não inscritos para venda porta-a-porta	Convênio ICMS 45/99	Todas as unidades da Federação
11.	Energia elétrica não destinada à comercialização ou industrialização	Convênio ICMS 83/00	Todas as unidades da Federação
12.	Combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo.	Convênio ICMS 110/07	Todas as unidades da Federação

	MERCADORIA	CONVÊNIO OU PROTOCOLO	ESTADOS SIGNATÁRIOS
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.	Disco fonográfico, fita virgem ou gravada e outros suportes para reprodução ou gravação de som ou imagem Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.	Protocolos ICM 19/85 e ICMS 35/08	<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>

	MERCADORIA	CONVÊNIO OU PROTOCOLO	ESTADOS SIGNATÁRIOS
17.	Filme fotográfico e cinematográfico e "slide". Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.	Protocolos ICM 15/85 e ICMS 31/08	Todas as unidades da Federação, exceto GO. Obs.: o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC, aplica-se somente a partir de 01.08.08.
18.	Aparelho de barbear, lâmina de barbear descartável e isqueiro. Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.	Protocolos ICM 16/85 e 32/08	Todas as unidades da Federação. Obs.: o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC, aplica-se somente a partir de 01.08.08 Prot 76/09: a substituição tributária não se aplica, a partir de 01/06/09 às operações que destinem mercadoria para SP. Prot. 129/08 – Adesão do PR (efeitos a partir de 01/01/09)
19.	Pilhas e baterias elétricas Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.	Protocolos ICM 18/85 e ICMS 34/08	Todas as unidades da Federação. Obs.: o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC, aplica-se somente a partir de 01.08.08. Prot. 131/08 – Adesão do PR (efeitos a partir de 01/01/09).
20.	Lâmpadas, reator e "starter" Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.	Protocolos ICM 17/85 e 33/08	Todas as unidades da Federação. Obs.: o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC, aplica-se somente a partir de 01.08.08. Prot. 130/08 – Adesão do PR (efeitos a partir de 01/01/09)
21.	GLP derivado de Gás Natural	Protocolos ICMS 33/03 e 49/07	Todas as unidades da Federação, exceto DF, ES, GO, MG, MS, MT, PB, PI, RR e SP.
22.	Aparelhos celulares	Convênio ICMS 135/06 e 43/09	Todas as unidades da Federação, exceto SP, PE, RN, AM e PB. SC – inclusão a partir de 01/09/09

	MERCADORIA	CONVÊNIO OU PROTOCOLO	ESTADOS SIGNATÁRIOS
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	SC, MG, PR e RS. Obs.: - o regime de substituição tributária com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais), aplica se a partir de 01.05.10. - o Protocolo ICMS 92/07, que também dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador, produzirá efeitos até 30.04.10 (revogado pelo Protocolo ICMS 55/10). - Prot 15/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.

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

	MERCADORIA	CONVÊNIO OU PROTOCOLO	ESTADOS SIGNATÁRIOS
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.