

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

MARIA SIMONE SCARMAGNANI

**UMA ABORDAGEM GERAL SOBRE OS ASPECTOS LEGAIS E
PRÁTICOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO ESTADO
DE SANTA CATARINA**

CRICIÚMA, DEZEMBRO DE 2011

MARIA SIMONE SCARMAGNANI

**UMA ABORDAGEM GERAL SOBRE OS ASPECTOS LEGAIS E
PRÁTICOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO ESTADO
DE SANTA CATARINA**

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

Orientador: Profº. Esp. José Luiz Possolli

CRICIÚMA, DEZEMBRO DE 2011

MARIA SIMONE SCARMAGNANI

**UMA ABORDAGEM GERAL SOBRE OS ASPECTOS LEGAIS E
PRÁTICOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO ESTADO
DE SANTA CATARINA**

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

Criciúma, 16 de Novembro de 2011.

BANCA EXAMINADORA

Profº Esp. José Luiz Possolli – Orientador

Profª. Esp. Érica Regina Preis de Oliveira – Examinador (a) I

Prof. Esp. Everton Perin – Examinador II

Dedico este trabalho à minha família em especial, aos meus pais, Otavio e Salete, pessoas estas que sempre me apoiaram ao longo da minha vida, dando-me força em todos os momentos, e principalmente, me incentivando ao longo desta jornada na busca desta conquista.

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus, por sempre me dar forças para esta caminhada e para a conclusão deste trabalho, por estar presente em todos os momentos da minha vida e por estar iluminando o meu caminho ao longo destes anos.

Aos meus familiares, especialmente aos meus pais Otávio e Salete, minhas irmãs Silvana e Suelen, e o meu irmão Robson por sempre me darem apoio, carinho, amor e força nos momentos em que precisei, por me incentivar na realização deste objetivo.

Agradeço também aos meus amigos pela compreensão por minha ausência em alguns momentos, pelo incentivo e que alegraram e deram-me ânimo durante esta caminhada.

Ao meu orientador José Luiz Possolli pela competente orientação e acompanhamentos constantes, e que considero um excelente professor, agradeço pela paciência, confiança, pelas idéias, dedicando-se sempre para a realização deste sonho.

Aos professores e a coordenação do curso de Ciências Contábeis, pelo apoio e conhecimentos transmitidos.

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

“Mesmo que lutar seja doloroso é necessário que lutemos, pois nenhuma conquista vem sem luta, e nenhuma liberdade é alcançada sem derramar suor por ela.”

Celso Gondim

RESUMO

SCARMAGNANI, Maria Simone. **Uma Abordagem Geral sobre os Aspectos Legais e Práticos da Substituição Tributária do ICMS no Estado de Santa Catarina**. 2011. 87 p. **Orientador:** José Luiz Possolli. Monografia do Curso de Ciências Contábeis, da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma–SC.

O ICMS é um imposto estadual, e incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Este tributo possui um campo de incidência muito abrangente, visto que possuem muitos produtos que passam por várias etapas de circulação, dificultando a fiscalização deste tributo, e facilitando que ocorra no meio desse processo de circulação atividades ilícitas como, por exemplo, a sonegação fiscal. Diante disso, o Estado busca meios alternativos para combater a sonegação fiscal, facilitar a fiscalização do imposto e assegurar uma arrecadação maior. Para obtenção deste objetivo, o Estado está incluindo vários produtos na sistemática da substituição tributária. Dessa forma, o fisco estabeleceu o regime da Substituição Tributária, sendo o tema principal deste trabalho. Este regime de tributação possui uma vasta complexidade, principalmente no que trata da substituição tributária subsequente, pois este regime de tributação realiza a antecipação do imposto, antes da ocorrência do fato gerador da obrigação. Essa antecipação de imposto é realizada pelo substituto tributário que é o sujeito passivo da operação responsável de reter e recolher o tributo, neste caso a indústria, e pelo substituído tributário que é o sujeito responsável pelo pagamento das operações subsequentes até o consumidor final, neste caso o atacadista. Este regime se utiliza da presunção para calcular quais os valores serão aplicados nas operações posteriores. Esse método da antecipação do imposto nas operações subsequentes não favorece todos os participantes na venda de mercadorias, pois, nem sempre o valor pelo qual foi presumido realmente é o valor aplicado, concretizando, assim, uma diferença de imposto às vezes muito elevada. O objetivo deste trabalho foi desenvolver uma análise geral do regime da substituição tributária no ICMS, dando enfoque na substituição progressiva, uma das modalidades mais utilizadas pelas empresas. No desenvolvimento deste estudo optou-se pela pesquisa bibliográfica, onde se buscou a fundamentação teórica para melhor conhecimento sobre a Substituição Tributária. O resultado deste estudo foi de grande relevância para a ampliação dos conhecimentos.

Palavras-chave: Imposto, ICMS, Substituição Tributária.

LISTA DE FIGURAS E QUADROS

Figura 1: Venda de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária antecedente.....	51
Figura 2: Venda de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária subsequente.	52
Quadro 01: Cálculo do ICMS-ST quando o Substituto está Enquadrado em Regime Normal de Apuração.....	67
Quadro 02: Cálculo do ICMS-ST quando o Substituído está Enquadrado no Regime do Simples Nacional.....	67
Quadro 03: Cálculo do ICMS-ST quando o Substituto está Enquadrado no Simples Nacional.....	68
Quadro 04: Cálculo do ICMS-ST Quando a Mercadoria é Destinada à Integração no Ativo Imobilizado.....	70
Figura 03: Esquema Gráfico de Venda de Mercadorias de Substituído Enquadrado no Simples Nacional para Empresa em Regime Normal de Apuração.....	71
Figura 04: Esquema Gráfico de Venda de Mercadorias de Substituído Enquadrado em Regime Normal de Apuração para Empresa do Simples Nacional.....	72

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. – Artigo

CCICMS – Cadastro de Contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

CADE – Taxa Processual Conselho Administrativo de Defesa Econômica

CF – Constituição Federal

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

COTEPE/ICMS – Comissão Técnica Permanente do ICMS

CTN – Código Tributário Nacional

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DARE – Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais de Santa Catarina

EPP – Empresa de Pequeno Porte

FOB – “FREE ON BOARD” – Custo posto Fábrica

GNRE – Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais

ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

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

ICMS – ST – ICMS Substituição Tributária

IE – Imposto sobre Exportação

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas

II – Imposto sobre Importação

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto de Renda

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITCMD – Imposto sobre Transmissões Causa Mortis e Doações de Qualquer Bem ou Direito

ITBI – Imposto sobre Transmissão inter vivos de Bens e Imóveis e de direitos reais a eles relativos

ITR – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural

ME – Micro Empresa

MP – Medida Provisória

MVA – Margem do Valor Agregado

NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul

NBM/SH – Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado

RICMS - SC – Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação de Santa Catarina

SC – Santa Catarina

SISCOMEX – Sistema Integrado de Comércio Exterior

SN – Simples Nacional

ST – Substituição Tributária

STN – Sistema Tributário Nacional

TAFIC – Taxa de Fiscalização e Controle da Previdência Complementar

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Tema e Problema.....	13
1.2 Objetivos de Pesquisa	14
1.3 Justificativa.....	15
1.4 Metodologia da Pesquisa.....	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
2.1 Sistema Tributário Nacional	18
2.2 Tributo	19
2.3 Espécies Tributárias.....	20
2.3.1 Impostos.....	21
2.3.2 Taxas	22
2.3.3 Contribuições de Melhorias.....	23
2.3.4 Empréstimos Compulsórios.....	24
2.3.5 Contribuições Especiais.....	25
2.4 Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS	26
2.4.1 Definição de ICMS	26
2.4.2 Previsão Legal do ICMS	27
2.4.3 Não–Cumulatividade do ICMS.....	28
2.4.4 Fato Gerador	29
2.4.5 Base de Cálculo.....	32
2.4.6 Alíquotas	34
2.4.7 Sujeitos da Relação Tributária	36
2.4.7.1 Sujeito Ativo - Estado.....	36
2.4.7.2 Sujeito Passivo	37
2.4.7.2.1 Contribuinte	37
2.4.7.2.2 Responsável.....	38
2.4.8 Não-Incidência do ICMS.....	40
3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS	41
3.1 Conceito da Substituição Tributária	41

3.2	Previsão Legal	42
3.3	Convênios e Protocolos.....	45
3.3.1	Normas dos Convênios e Protocolos	45
3.4	Levantamento de Estoque quando da Inclusão e Exclusão de Produtos Sujeitos ao Regime da Substituição Tributária	47
3.5	Produtos Sujeitos a Substituição Tributária do ICMS no Estado de Santa Catarina	48
3.6	Modalidades da Substituição Tributária.....	50
3.6.1	Substituição Tributária das Operações Antecedentes.....	50
3.6.2	Substituição Tributária das Operações Subsequentes.....	52
3.6.3	Substituição Tributária Concomitante.....	53
3.7	Sujeitos Envolvidos nas Operações Sujeitas à Substituição Tributária	54
3.7.1	Substituto Tributário	54
3.7.2	Substituído Tributário	55
3.8	Apuração do ICMS – Substituição Tributária.....	55
3.9	Base de Cálculo da Substituição Tributária.....	56
3.10	Alíquotas da Substituição Tributária	57
3.11	Pagamento do ICMS Retido por Substituição Tributária	57
3.11.1	Prazo de Recolhimento do ICMS – ST	57
3.11.2	Guias Utilizadas para o Recolhimento do ICMS – ST.....	59
3.12	Crédito do Imposto.....	59
3.13	Ressarcimento do Imposto.....	60
3.14	Restituição do Imposto	62
3.15	Margem de Valor Agregado	63
3.15.1	MVA Ajustada.....	63
3.15.1.1	MVA – Redução na MVA de 70% para Substituídos Optantes pelo Simples Nacional Estabelecidos em Santa Catarina.....	64
3.15.1.2	MVA Ajustada Quando Empresa for Optante pelo Simples Nacional..	65
3.16	Forma de Cálculo do ICMS-ST das Operações Subsequentes.....	66
3.16.1	Substituto Sujeito ao Regime Normal de Apuração do ICMS.....	66
3.16.2	Substituto Enquadrado no Simples Nacional	68
3.16.3	Mercadoria Destinada à Integração no Ativo Imobilizado ou Uso e Consumo	69

3.17 Substituído Enquadrado no Simples Nacional que Revenda Mercadoria para outra Empresa em Regime Normal de Apuração.....	70
3.18 Substituído que Adquirir Mercadoria com MVA Integral e Efetuar Operação com Destino a Empresa do Simples Nacional.....	71
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	73
REFERÊNCIAS.....	75
ANEXOS	79

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo apresenta-se o tema e o problema a ser pesquisado, focando-se em um estudo sobre a inclusão de vários produtos na sistemática da substituição tributária do ICMS. Em seguida, tem-se o objetivo geral e os específicos. Logo após, explana-se a justificativa e a metodologia para a execução do tema abordado.

1.1 Tema e Problema

O Sistema Tributário Brasileiro, comparado com os demais países, tem uma das maiores cargas tributárias. Esse sistema tributário, por meio das normas, busca obter maior arrecadação de impostos, para suprir a crescente necessidade de recursos para o Estado gerir a economia nacional.

Assim, existe uma multiplicação de normas, legislações, discussões, e na ponta desta corda de tributos está o cidadão, que recebe os efeitos de toda esta gama de iniciativas no âmbito da tributação. E, com o aumento de tributos de maneira exagerada, gera, na maioria das vezes, o fechamento das empresas no início de suas atividades.

Atualmente, a legislação tributária no Brasil, como salientado, sofre constantes alterações, motivo pelo qual os profissionais da área contábil devem estar sempre atentos a essas mudanças, buscando conhecimento e aperfeiçoamento sobre o assunto. Portanto, mantendo-se atualizados, estes profissionais, conseqüentemente, estarão habilitados para repassar as informações necessárias para seus clientes e demais interessados na atividade empresarial.

Diante desse contexto, os empresários poderão evitar distúrbios gerados pela falta de conhecimento e de interpretações indevidas sobre o elevado índice de alterações que vem acontecendo na legislação.

Na esfera estadual, um dos impostos que mais sofre alterações é o ICMS, que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Este

imposto possui, dentre outras, a sistemática do recolhimento pelo regime da substituição tributária, ocorrendo seu recolhimento, na maioria das vezes, de forma antecipada, pela modalidade da substituição tributária progressiva.

O Estado de Santa Catarina comparado com os demais estados é um dos estados do Brasil que mais inclui produtos de vários segmentos ao regime da substituição tributária do ICMS. Esta inclusão permite que o valor devido em todas as etapas subsequentes seja arrecadado no primeiro estágio da venda da mercadoria, evitando, assim, o aumento da sonegação fiscal e proporcionando maior facilidade na fiscalização.

A substituição tributária do ICMS tem como intuito principal o controle fiscal. O Estado concentra sua fiscalização em um número reduzido de contribuintes, não necessitando que sejam fiscalizados todos os demais participantes das operações de circulação de mercadorias.

Tendo em vista o exposto, chega-se à seguinte questão: “Quais os procedimentos a serem observados quando da inclusão de produtos no regime da Substituição Tributária do ICMS no Estado de Santa Catarina?”.

1.2 Objetivos de Pesquisa

O objetivo geral desta pesquisa consiste em demonstrar o embasamento legislativo e as situações fáticas que ensejam a aplicação do instituto da substituição tributária do ICMS no Estado de Santa Catarina, buscando assim, proporcionar aos profissionais da área tributária maior conhecimento sobre o efeito da inclusão de vários produtos neste instituto.

Os objetivos específicos deste estudo consistem em:

- Descrever o Sistema Tributário Nacional;
- Estudar os aspectos gerais do ICMS;
- Demonstrar o conceito da substituição tributária e suas características; e
- Identificar as modalidades da substituição tributária em Santa Catarina.

1.3 Justificativa

A legislação tributária, atualmente, sofre grandes alterações. Devido a isto é necessário que se faça um estudo contínuo para o aperfeiçoamento do profissional contábil. No entanto, este profissional, com informações atualizadas, poderá transmitir de forma correta o conhecimento a seus clientes.

As informações repassadas aos empresários irão auxiliar os mesmos a desenvolver suas atividades de acordo com a legislação, evitando que ocorram transtornos junto ao Fisco.

No âmbito da legislação tributária, o imposto mais discutido e modificado quase que diariamente é o ICMS. Pode-se dizer que este imposto gera bastante conflito entre os contribuintes e o fisco, devido a grandes alterações em suas características e, principalmente no que se refere a substituição tributária.

Conforme Romero (2011, p. 2), "A concentração do recolhimento do ICMS e da fiscalização nas grandes empresas industriais e distribuidoras leva à diminuição da sonegação e ao conseqüente aumento da arrecadação tributária", o que está consubstanciado em recente estudo da Confederação Nacional da Indústria.

Akel (2008) considera que os Estados têm grande responsabilidade quando acontece aumento do preço de produtos, quando efetivam, por exemplo, a instituição do regime da substituição tributária do ICMS, e que têm sistematicamente promovidas nos últimos anos, e com mudanças na legislação para sua efetividade.

Entende-se, desta forma, conforme Akel (2008), que desde o início deste século, e de uma forma progressiva, vários Estados, principalmente os mais ricos, passaram a incluir mais produtos no regime de substituição tributária.

A autora ainda considera que o aumento de preços dos produtos sujeitos ao regime da substituição tributária produz o chamado efeito em cascata, onde o aumento dos preços faz com que outras coisas aumentem junto sem parar "atingindo setores vinculados a tais mercadorias, atingindo a prestação de serviços, cujo maior exemplo é a construção civil" (AKEL, 2008, p. 3).

Romero (2011, p. 3) considera que esta prática acentuou-se muito a partir de 2009, e um exemplo é que "Minas Gerais tinha, em 2004, 68 produtos submetidos a esse mecanismo. Em 2008, eram 98. No ano seguinte, entraram mais 239 itens, elevando o total para 337".

Romero (2011, p. 2) afirma, ainda, que:

os Estados expandiram a ST para setores como alimentação, higiene e limpeza, generalizando o uso da substituição e com a ST, a arrecadação dos Estados cresceu de forma vertiginosa e que o correto, agora, seria os Estados recalibrarem, para baixo, as alíquotas do ICMS. Desta forma, a ST tornou-se uma forma de aumentar a carga tributária.

Enfatiza Romero (2011), que a forma instaurada para aumento de cobrança de ICMS via substituição tributária está acarretando distorções entre os Estados, como em uma corrida para maior faturamento. Isto mostra apenas a voracidade dos Estados, sem analisar a realidade do que estão executando e as consequências nos preços na sequência dos fatos.

Esta pesquisa visa evidenciar sobre a legislação da substituição tributária, proporcionando maiores esclarecimentos sobre a sistemática da arrecadação de impostos via ST, que está acontecendo de forma acelerada nos últimos anos por meio da inclusão de inúmeros produtos neste regime.

Este estudo terá uma significativa contribuição teórica, visto que serão utilizados materiais publicados em revistas e jornais, e também contará com a utilização de embasamento teórico por meio de leis instituídas que abordam sobre a substituição tributária, que é o tema deste estudo.

Enfim, este estudo terá significativa relevância social, devido que o mesmo proporcionará aos gestores das pequenas empresas um melhor entendimento sobre a sistemática da substituição tributária, que atualmente está sofrendo constantes alterações em sua estrutura.

1.4 Metodologia da Pesquisa

Para se realizar um estudo científico é necessário seguir algumas normas referentes à metodologia e os procedimentos a serem adotados para a realização deste trabalho.

Aos objetivos que serão demonstrados na pesquisa, será utilizada pesquisa exploratória, onde serão realizados estudos baseados na legislação correspondentes à substituição tributária.

Salienta Andrade (2007, p. 114) que a pesquisa exploratória tem como finalidades “proporcionar maiores informações sobre determinado assunto; facilitar a delimitação de um tema de trabalho; definir os objetivos ou formular as hipóteses de uma pesquisa ou descobrir novo tipo de enfoque para o trabalho que se tem em mente”.

No que se refere aos procedimentos da pesquisa, será empregada pesquisa bibliográfica para coletar o máximo de informações sobre o tema abordado, buscando com mais consistência por meio de livros, jornais, artigos, revistas documentos que possa evidenciar de forma direta que o leitor tenha facilidade para compreender o tema.

Marconi e Lakatos (1996, p. 66) salientam que:

a pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico, etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas.

Para Andrade (2007, p. 115), a pesquisa bibliográfica “pode ser um trabalho independente como constituir-se no passo inicial de outra pesquisa”.

No tocante à metodologia aplicada na consecução do trabalho, na parte técnica a pesquisa “foi elaborada a partir de material bibliográfico já publicado”, como expressa Gil (1991, p. 27), com enfoque qualitativo, e quanto aos objetivos, tem-se que foi realizado de forma descritiva, já que se “utiliza do uso de técnicas pautadas em coleta de dados e sua descrição” (GIL, 1991, p. 28).

Na elaboração deste estudo, serão feitas visitas à biblioteca para a coleta de dados em livros, internet, monografias e outros artigos; todavia será usado texto legal para aprimorar o conhecimento e aperfeiçoar a pesquisa com informações íntegras sobre o assunto.

Portanto, com a utilização dos instrumentos de pesquisa, acredita-se que terá maior conhecimento do assunto e melhor entendimento para a elaboração do estudo, e, assim, mais qualidade sobre a descrição do tema.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo serão abordados alguns elementos de tributação, com o intuito de evidenciar as principais características da legislação brasileira. Primeiramente, apresenta-se o Sistema Tributário Nacional, e evidenciam-se os tributos e suas espécies.

Em seguida, será abordado o imposto estadual ICMS (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), destacando a previsão legal do imposto, a não-cumulatividade, o fato gerador, as alíquotas, a base de cálculo, o responsável e o contribuinte do imposto.

2.1 Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional está disposto no título VI, capítulo I, nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal de 1988. Nestes artigos estão dispostas as regras constitucionais do poder tributante do Estado.

Encontra-se, também, no Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 1966, que dispõe sobre as normas gerais do Direito Tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios.

Segundo Harada (2008, p. 21)

o Sistema Tributário Nacional 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 senão a própria Constituição.

Para Ribeiro (2006, p. 1), o Sistema Tributário constitui “o complexo orgânico formado pelos tributos instituídos em um país ou região autônoma e os princípios e normas que os regem”.

Neste contexto, o Sistema Tributário, no Brasil, é composto por diversos tributos existentes, além do conjunto de normas e princípios que regulamentam os referidos tributos.

O artigo 146 da Constituição Federal de 1988 dispõe que somente por meio de lei complementar o STN poderá instituir as limitações sobre o poder de tributar, a saber:

Art. 146. Cabe a lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a união, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento ao ato cooperativo praticado pelas sociedades corporativas.

Portanto, o Sistema Tributário Nacional é conjunto de normas pertinentes aos tributos, cabendo as competências tributárias à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir os mesmos por meio do poder de tributar.

2.2 Tributo

Por meio do poder de tributar, adquirido no art. 145 da Constituição Federal de 1988, o Estado instituiu os tributos, com o intuito de suprir suas necessidades públicas por meio de recursos financeiros.

O conceito de tributo encontra-se na Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), onde em seu art. 3º, define tributo como “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”.

Pantzier e Dellagnelo (2002, p. 18-19) traduzem a definição de tributo da seguinte forma:

a) prestação pecuniária – Os tributos não são pagos com prestação de serviços, com entregas de bens, [...] Satisfaz-se a obrigação de pagar tributo mediante a entrega de dinheiro;

b) compulsória – prestação obrigatória, exigida, imposta unilateralmente pelo Poder Público, independente da vontade ou concordância do indivíduo;

c) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir – [...] Prestação pecuniária é sinônimo de expressão de moeda. [...] deixa claro que se entende por pecuniário não só a moeda em si mas também todos aqueles

títulos comerciais, normalmente utilizados para exprimir valores correntes (cheques, letras de cambio, etc...);
d) que não constitua sanção de ato ilícito – Tributo não é penalidade, não é castigo. Paga-se tributo como dever cívico, como regra de convivência.[...];
e) instituída em lei – é o princípio da legalidade. Não há tributo sem lei que o tenha instituído. [...];
f) cobrado mediante atividade administrativa – Atividade administrativa direta inerente ao próprio Poder Público. Atividade indelegável;
g) plenamente vinculada – A autoridade tributária não tem apenas o poder mas também o dever de fiscalizar, apurar, conferir, lançar, retificar, certificar e cobrar o tributo conforme a lei. [...].

Esclarece Fabretti (2007, p. 9) que tributo "é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária".

De acordo com Denari (2008, apud Giannini, 1965), o tributo possui três características, as quais ele define como: é um tributo devido a um ente público, é juridicamente cobrado pelo poder do Estado e tem como objetivo a arrecadação de recursos financeiros.

Cabe ressaltar, ainda, o art. 4º do CTN, que esclarece a natureza jurídica do tributo.

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

Desse modo, entende-se que somente haverá incidência de determinado tributo quando ocorrer o fato gerador (concretização da hipótese de incidência), nascendo, então, a obrigação tributária.

2.3 Espécies Tributárias

A Constituição Federal de 1988 dispõe as espécies tributárias, as quais são: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

A seguir, será evidenciada uma breve conceituação e suas características.

2.3.1 Impostos

O imposto é um tributo cobrado do contribuinte para os cofres públicos, podendo ser utilizado para qualquer finalidade, não necessitando que esteja vinculado a uma destinação específica. É definido pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 16: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Desta forma, sobre os impostos, assim refere-se Ribeiro (2006, p. 2):

em outras palavras, imposto é o tributo que não está vinculado a uma contraprestação direta a quem o está pagando. As receitas de impostos não são destinadas a custear obras ou serviços em prol de quem os paga, mas sim para serem utilizadas para custear as despesas gerais do estado, visando promover o bem comum.

O imposto não possui contrapartida direta na forma de serviço ou benfeitoria, pois a sua cobrança está ligada a uma situação ou a uma atividade do contribuinte, como por exemplo, ter propriedade. (LOMBARDI, 2008)

Pinheiro (2009, p. 2-3) destaca alguns dos impostos existentes no Brasil, nas esferas federal, estadual e municipal:

Impostos Federais:

Imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados – IE;
 Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros – II;
 Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF;
 Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;
 Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – IR;
 Imposto Territorial Rural – ITR.

Há também o Imposto sobre Grandes Fortunas - IGF que, apesar de previsto na Constituição, está ocioso, aguardando lei complementar que o regule.

Impostos Estaduais

Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS;
 Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA;
 Imposto sobre Transmissões Causa Mortis e Doações de Qualquer Bem ou Direito – ITCMD;

Impostos Municipais

Imposto sobre a Propriedade predial e Territorial Urbana - IPTU;
 Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS;
 Imposto sobre Transmissão inter vivos de Bens e Imóveis e de direitos reais a eles relativos – ITBI.

Desta forma, a União, os Estados e os Municípios podem instituir impostos, ficando a eles a responsabilidade pelo seu recolhimento e pela destinação dos valores arrecadados.

O Código Tributário Nacional define, em seu art. 114, o fato gerador da obrigação de pagar os impostos.

Dellagnelo e Pantzier (2002, p. 22) traduzem o fato gerador como condição “necessária – é preciso que ocorra tal situação. Suficiente – basta que tal situação ocorra”, para a cobrança do imposto.

Entende-se que para ocorrer à arrecadação de tal imposto é necessário, então, que aconteça o fato gerador da operação e, posteriormente, o pagamento do valor devido.

2.3.2 Taxas

Uma taxa é cobrada especificamente “para custear a prestação de um serviço público, tal como a coleta de lixo”, destaca Lombardi (2008, p. 104).

Com respeito à conceituação de taxa, o Código Tributário Nacional define:

as taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. (Art. 77 do CTN)

Conforme Dellagnelo e Pantzier (2002), alguns dos fatos geradores da taxa é o poder do Estado, quando se tratar em exercício regular do poder de polícia.

Salienta Amaro (2006, p. 31) que “o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade.”

A taxa está vinculada a uma contraprestação de serviço e é cobrada daqueles que se beneficiam dele. (LOMBARDI, 2008).

Pinheiro (2009, p. 4) destaca algumas das taxas existentes no Brasil:

Taxa de Fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários - CVM (Lei 7.940/89);
 Taxa de Fiscalização e Controle da Previdência Complementar - TAFIC (MP 233/04, art. 12);
 Taxa de Licenciamento Anual de Veículo;
 Taxa de Utilização do MERCANTE - decreto 5.324/04;
 Taxa de Utilização do SISCOMEX;
 Taxa Processual Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE (Lei 9.718/98);
 Taxas do Registro do Comércio - Juntas Comerciais.

Assim, a taxa é um serviço prestado e posto a disposição do contribuinte. O seu pagamento se dá quando ocorre a utilização do mesmo.

2.3.3 Contribuições de Melhorias

A contribuição de melhoria foi instituída pelo Estado para captar recursos direcionados à uma atividade específica. Neste caso, a contribuição de melhoria é o valor pago pelo contribuinte pela valorização que o imóvel obteve com o melhoramento de determinada obra pública.

Este tributo está previsto no inciso III, art. 145 da Constituição Federal de 1988, que diz: “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir a contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

Conforme o Código Tributário Nacional, está definida no art. 81:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União. Pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

A incidência da contribuição de melhoria, assim como as demais espécies tributárias, também decorre do fato gerador.

De acordo com Dellagnelo e Pantzier (2002) o fato gerador da contribuição de melhoria foi estabelecido pelo Decreto – lei 195/67, abaixo citado.

Decreto – lei 195 de 24.02.1967

Art. 1º. A Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal, tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.

Art. 2º Será devida a contribuição de melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

I – Abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

II – Construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

III – Construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido, inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

IV – serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

V – Proteção contra secas, inundações, erosão. Ressacas e de saneamento e de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

VI – Construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII – Construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII – Aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

De acordo com Denari (2008, apud Becker, 1972), não reconhece a contribuição de melhoria como uma espécie tributária, para ele a contribuição de melhoria é imposto quando ocorre a valorização imobiliária (mais-valia) e taxa quando expressar o custo da obra pública.

Por derradeiro, a contribuição de melhoria é o valor devido pelo contribuinte em prol do benefício adquirido por meio de obras públicas realizadas pelo Estado que culminaram com a valorização do imóvel.

2.3.4 Empréstimos Compulsórios

O empréstimo compulsório é um tributo exclusivo da União e somente pode ser instituído por lei complementar.

Tem previsão legal no CTN, de 1966, em seu artigo 15:

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 do poder aquisitivo.

O mesmo também está previsto na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 148.

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

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

Amaro (2011), define o empréstimo compulsório como a entrada de recursos temporários ao cofre do Estado, acarretando ao mesmo a obrigação de restituir a importância que foi emprestada.

De acordo com Góes (2009), a única diferença entre as definições do art. 15 do CTN com o art. 148 da Constituição Federal de 1988, é que a CF/88 prevê sua cobrança somente com a existência de Lei Complementar que o exija.

Entretanto, como o próprio nome sugere, o empréstimo compulsório é devolvido ao contribuinte, conforme prazos legalmente previstos.

2.3.5 Contribuições Especiais

A contribuição especial é o tributo instituído pela União e possui três espécies: contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Está prevista no art. 149 da constituição federal de 1988.

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

As contribuições sociais estão elencadas no art. 195 da CF/88 e se destinam à Seguridade Social.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta ou 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 – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre:

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

b) a receita ou 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.

A contribuição de intervenção no domínio econômico está disposta no art. 149 da CF, tem como objetivo corrigir e evitar desequilíbrios nos setores da economia, com o intuito de aperfeiçoar o desenvolvimento econômico.

Conforme Amaro (2006, p. 54), as contribuições de intervenção “só podem destinar-se a instrumentalizar a atuação da União no domínio econômico, financiando os custos e encargos pertinentes”.

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas se destinam ao financiamento das atividades de certas entidades.

Salienta Amaro (2006) que as contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas são tributos destinados a cobrir as despesas das instituições que fiscalizam e representam as categorias econômicas ou profissionais, que exercem as funções de forma legalmente reputadas como de interesse público.

Assim, as contribuições especiais são tributos arrecadados para custear certas atividades e as mesmas estão vinculadas à atuação indireta do Estado.

2.4 Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS

2.4.1 Definição de ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um dos mais importantes do país e alavancador das finanças dos Estados componentes da federação.

Conforme Amorim (2007, p. 1), o ICMS, individualmente, “é o imposto responsável pela maior arrecadação do país e tem sua base tributável reajustada automaticamente pelo mercado. Não sendo cumulativo, não acarreta problemas de competitividade internacional aos nossos produtos.”

O imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS, por exemplo, é um tributo de âmbito estadual, de incidência e abrangência sobre a totalidade das operações realizadas com mercadorias que não sejam imunes e igualmente prestação de serviços (MAIER; FILIPINI, 2010).

2.4.2 Previsão Legal do ICMS

Em 1922, por meio da Lei Federal nº 7.625, o Brasil começou a tributar o consumo e a renda, instituindo o IVM – Imposto sobre Vendas Mercantis, que incidia sobre as operações de vendas.

Em 1934, com a promulgação da constituição, foi criado o Imposto sobre as Vendas e Consignações – IVC, incidindo sobre as vendas e as consignações, de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal.

Com a reforma tributária, a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, reformulou este imposto tornando-o não cumulativo. E com a promulgação da Constituição Federal de 1967 foi substituído pelo ICM – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Com a Constituição Federal de 1988, conforme Harada (2008, p. 93) "o antigo ICM sofreu profundas modificações, que o convolou em ICMS, incorporando os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, antes de competência impositiva federal."

O ICMS tem como previsão legal a Constituição Federal de 1988, em que dispõe, em seu art. 155, inciso II, sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços:

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.

O ICMS foi constituído pelo Convênio ICM nº 66 em dezembro de 1988, onde o mesmo fixou normas sobre o ICMS, passando a vigorar em todo o país.

Em Santa Catarina, o ICMS foi instituído pela Lei nº 7.547 de 27 de janeiro de 1989 e pelo Decreto nº 3.017 de 28 de fevereiro de 1989, onde aprovou o RICMS/SC.

Mais tarde, foi editada a Lei Complementar nº 87, que entrou em vigor no dia 13 de setembro de 1996, ficando conhecida como a “Lei Kandir”. Esta lei estabelece normas sobre o ICMS para os Estados e o Distrito Federal.

Após a edição da Lei Kandir, foi editada a Lei nº 10.297 de 26 de dezembro de 1996, que se encontra em vigor. Este último decreto foi revogado pelo novo Decreto, nº 2.870 de 28 de agosto de 2001, sendo o atual decreto no Estado de Santa Catarina, que rege o RICMS/SC.

Diante do exposto, percebe-se a necessidade de verificar as constantes alterações que vem sofrendo a legislação tributária, mantendo-se, assim, sempre informado sobre tais mudanças.

2.4.3 Não-Cumulatividade do ICMS

A não-cumulatividade tributária surgiu na França nos anos 50, e foi copiada no Brasil com a implantação da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, para o ICMS.

Lima Neto (2000, p. 37) afirma que “o princípio da não-cumulatividade foi concebido junto com o ICM pela Emenda Constitucional 18/65 com o objetivo de estancar problemas tributários existentes entre os Estados produtores e consumidores na época de vigência do IVC”.

O princípio da não-cumulatividade do ICMS está previsto na Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, § 2º, I, dispondo que o imposto “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas etapas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

A Lei Complementar n° 87/96 adotou à regra da não-cumulatividade. Em seu artigo 19, ela afirma o direito de utilizar como crédito o valor do imposto cobrado nas operações anteriores.

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

O princípio da não-cumulatividade, no ordenamento jurídico de Santa Catarina, está disposto no Decreto n° 2.870/01 – RICMS/01, art. 28.

Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal.

A não-cumulatividade do ICMS é entendida como “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”. (AMORIM, 2007, p. 08 apud MACHADO, 2006, p. 387)

Assim, por ser um imposto não-cumulativo, tributa-se o ICMS sobre o valor agregado naquela operação.

2.4.4 Fato Gerador

A definição de fato gerador encontra-se no Código Tributário Nacional, em seu art. 114, que assim o define: “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência”.

Conforme Amorim (2007), para o CTN e as maiorias das doutrinas brasileiras, o fato gerador é utilizado para definir a situação abstrata prevista em lei com a ocorrência concreta.

De acordo com Denari (2002, p. 179), o conceito do fato gerador define-se da seguinte forma:

o fato gerador é um fato de conteúdo econômico, que deve ser tipificado na lei tributária e, finalmente, que se aperfeiçoa em dois momentos lógicos e dele resulta a obrigação tributária, podemos defini-lo como um evento de conteúdo econômico, previamente descrito e tipificado na lei tributária, cuja concreta realização determina o nascimento da obrigação de pagar o tributo.

Para Fabretti (2004, p. 75), o fato gerador é “a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei e (faz nascer) a obrigação tributária”.

O fato gerador de qualquer imposto é instituído por lei, que tem como objetivo principal fazer acontecer a obrigação de o sujeito passivo pagar o tributo devido.

A Legislação Catarinense disciplina o fato gerador do ICMS, que assim dispõe no art. 1º do Decreto 2.870/01 - RICMS/01.

Art. 1º. O imposto tem como fato gerador:

I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III – prestações onerosas de serviços de comunicação por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV – o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V – o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar a 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 a operação ou prestação subsequente;

Parágrafo único. O imposto incide também:

I – sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade (Lei nº 12.498/02);

II – sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – sobre a entrada, no território do Estado, em operação interestadual, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Art. 2º. A Caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Assim, ocorrendo quaisquer das situações acima previstas, nasce a obrigação tributária, e, conseqüentemente, a obrigação de pagar o imposto.

O art. 3º do RICMS/SC destaca o momento em que ocorre o fato gerador do ICMS:

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

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II – do fornecimento da 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 de comunicação de qualquer natureza;

VIII – do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por derradeiro, o fato gerador é a concretização de determinada situação prevista em lei, garantindo ao Estado o direito de exigir o pagamento do imposto da operação.

2.4.5 Base de Cálculo

A base de cálculo do ICMS é o valor das operações de saídas de mercadorias ou o valor cobrado pela prestação do serviço, sobre o qual será aplicada uma alíquota, para a obtenção do valor do imposto a ser recolhido.

A base de cálculo deve “corresponder ao valor decorrente da saída da mercadoria ou o preço do serviço prestado, [...] é, portanto, o valor total da operação onerosa com mercadorias ou do serviço, ou o preço corrente da mercadoria ou do serviço, se operação onerosa.” (AMORIM, 2007, p. 13)

A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, § 1º, dispõe os valores que integram a base de cálculo, a saber:

Art. 13. [...]

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

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.

Os artigos 9º ao 11 do RICMS-SC/01 destacam qual será a base de cálculo para apurar o imposto sobre as operações com mercadorias.

Art. 9º A base de cálculo do imposto nas operações com mercadoria é:

I – na saída de mercadoria prevista no art. 3º, I, III e IV, o valor da operação;

II – na hipótese do art. 3º, II, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III – no fornecimento de que trata o art. 3º, VIII:

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

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

IV – na hipótese do art. 3º, IX, a soma das seguintes parcelas:

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

b) o imposto de importação;

c) o imposto sobre produtos industrializados;

d) o imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas devidas às repartições alfandegárias (MP 108/02);

f) o montante do próprio imposto (Lei nº 12.498/02).

V – no caso do art. 3º, XI, o valor da operação acrescido dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VI – na hipótese do art. 3º XII o valor da operação de que decorrer a entrada;

VII – na hipótese do art. 3º, XIV, o valor da operação no Estado de origem ou no Distrito Federal;

VIII – no caso do imposto devido antecipadamente por vendedor ambulante ou por ocasião da entrada no Estado de mercadoria destinada a contribuinte com inscrição temporária, sem inscrição ou sem destinatário certo, o valor da mercadoria acrescido de margem de lucro definida em portaria do Secretário de Estado da Fazenda.

§ 1º No caso do inciso IV, “a”, o preço de importação, expresso em moeda estrangeira, será convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do imposto de importação, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior se houver variação da taxa de câmbio até o pagamento efetivo do preço.

§ 2º Na hipótese a que se refere o § 1º, se for o caso, o preço declarado será substituído pelo valor fixado pela autoridade aduaneira para base de cálculo do imposto de importação, nos termos da lei aplicável.

§ 3º No caso do inciso VII, o imposto a recolher será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na hipótese prevista no § 3º, quando a mercadoria entrar no estabelecimento para fins de industrialização ou comercialização, sendo, após, destinada para consumo ou ativo permanente do estabelecimento, acrescentar-se-á, à base de cálculo, o valor do imposto sobre produtos industrializados cobrado na operação de que decorreu a entrada.

Art. 10. Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado ou no Distrito Federal, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

- I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
- II – o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;
- III – tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Parágrafo único. Nas hipóteses dos incisos II e III, o contribuinte poderá utilizar o valor fixado em pauta fiscal.

Art. 11. Na falta do valor a que se refere o art. 9º, I e VI, a base de cálculo do imposto é:

- I – o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia elétrica;
- II – o preço FOB estabelecimento industrial á vista, caso o remetente seja industrial;
- III – o preço FOB estabelecimento comercial á vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

§ 1º Para aplicação dos incisos II e III, adotar-se-á:

- I – o preço efetivamente cobrado pelo remetente na operação mais recente;
- II – caso o remetente não tenha efetuado venda de mercadoria, o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional.

§ 2º Na hipótese do inciso III, caso o estabelecimento remetente não efetue vendas a outros comerciantes ou industriais ou, em qualquer caso, se não houver mercadoria similar, a base de cálculo será equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do preço de venda corrente no varejo.

O RICMS/01, em seus artigos 12 e 13, destaca a base de cálculo sobre as operações com prestações de serviços, para apuração do imposto.

Art. 12. A base de cálculo do imposto nas prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação é o preço do serviço.

§ 1º Na hipótese do art. 3º, X, o valor da prestação será acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização.

§ 2º Na hipótese do art. 3º, XIII, será considerado o valor da prestação no Estado de origem ou no Distrito Federal e o imposto a recolher será o resultado da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Art. 13. Nas prestações sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço, no local da prestação.

Portanto, a base de cálculo é o valor da operação a ser tributada, ou seja, é o valor da saída da mercadoria do estabelecimento ou o valor cobrado na prestação de serviço.

2.4.6 Alíquotas

A alíquota é o percentual aplicado sobre a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias ou prestações de serviços, com o intuito de saber o valor do imposto devido naquela operação.

Segundo disposição de Amorim (2007), é o percentual estipulado em lei, e que é aplicado sobre a base de cálculo para definir o imposto a pagar.

Nesta esteira, Quintans sustenta (2008, p. 61) que a alíquota “é na verdade, uma porção da base de cálculo”.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, § 2º, IV e V, “a” e “b”, estabelece limitações aos legisladores sobre a fixação de alíquotas nas operações.

Salienta Machado (2006, p. 384) que:

1 – 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;

2 – 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.

3 – As alíquotas internas não poderão ser inferiores às prevista para as operações interestaduais, salvo a título de incentivo, instituído com as cautelas exigidas pela Constituição para a outorga de isenções.

4 – Nas operações e prestações que destinem mercadorias serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

5 – Nas operações interestaduais em que o destinatário for contribuinte do imposto, caberá ao Estado no qual estiver localizado este a cobrança da diferença da alíquota interestadual e interna.

O RICMS/01 dispõe, em seu artigo 26, as alíquotas do ICMS no Estado de Santa Catarina:

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

I – 17% (dezessete por cento), salvo quando 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 I, 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 a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder 500 kw (quinhentos quilowatts) mensais por produtor rural;

c) prestações de serviços de transporte rodoviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

d) mercadorias de consumo popular, relacionados 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. 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 operações de serviços de comunicação destinadas a empreendimentos enquadrados no Programa de Fomento às Empresas Prestadoras de Serviço de “Telemarketing”. (Lei nº 13.437/05).

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

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

De acordo com o artigo 27 do RICMS – SC, destaca-se as principais excepcionalidades das alíquotas do ICMS:

Art. 27. Nas operações e prestações interestaduais que se destinem mercadorias ou serviços a contribuintes do imposto, as alíquotas são:
I – 12% (doze por cento), quando o destinatário estiver localizado nos Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo;
II – 7% (sete por cento), quando o destinatário estiver localizado nos demais Estados e no Distrito Federal;
III – 4% (quatro por cento) na prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros, carga e mala postal (Resolução do Senado nº 95/96);
Parágrafo único. Para efeitos deste artigo, as saídas interestaduais destinadas a empresas de construção civil equiparam-se a saídas a contribuinte do ICMS (Lei nº 10.789/98).

Nas operações destinadas a não-contribuinte do imposto, será adotada a alíquota interna do Estado, conforme o produto, aplicando tal alíquota sobre a base de cálculo.

Portanto, quando o contribuinte do imposto realizar a prestação do serviço ou a circulação de mercadorias, deverá observar a alíquota da operação, pois é por meio desta alíquota que se chega ao valor do imposto a ser pago pelo contribuinte.

2.4.7 Sujeitos da Relação Tributária

A Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, define os sujeitos da obrigação tributária, destacando os sujeitos ativos e os sujeitos passivos.

A seguir, será relatado o sujeito ativo da relação tributária.

2.4.7.1 Sujeito Ativo - Estado

O sujeito ativo da relação tributária é o Estado, que utiliza por meio de normas a arrecadação de recursos que dá subsídio para a sua sustentabilidade.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 119, define o sujeito ativo da obrigação tributária.

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Desse modo, o sujeito ativo é o ente público, que por meio de emendas, leis, decretos, faz exigir o cumprimento da obrigação tributária, garantindo o recebimento de impostos para a utilização em outros recursos.

2.4.7.2 Sujeito Passivo

O Código Tributário Nacional, em seu art. 121, define o sujeito passivo da obrigação tributária como “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”.

A lei estabelece a possibilidade do sujeito passivo da obrigação tributária ser o próprio contribuinte ou um terceiro, denominado responsável.

A seguir, serão destacados os principais conceitos destes sujeitos passivos.

2.4.7.2.1 Contribuinte

O contribuinte é a pessoa física ou jurídica que realiza o fato gerador de determinada operação prescrita em lei, gerando, assim, um débito de tributo, cabendo a ele o recolhimento do mesmo.

O CTN, no artigo 121, inciso I, estabelece o conceito do contribuinte, em que diz: “contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.”

O RICMS-SC/01 destaca, em seu artigo 7º, quem é considerado como contribuinte do ICMS.

Art. 7º 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.

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

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

- II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III – adquira em licitação bens ou mercadorias apreendidas ou abandonadas (Lei nº 12.498/02); e
- IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado ou Distrito Federal, quando não destinados a comercialização ou a industrialização (Lei Complementar nº 102/00).

Assim, o contribuinte é a pessoa que realiza a circulação de mercadorias ou a prestação de serviço, tendo a obrigação do recolhimento do imposto devido pela prática das operações comerciais.

2.4.7.2.2 Responsável

A lei institui uma terceira pessoa na relação entre o fisco e o contribuinte para a arrecadação dos tributos. Essa pessoa é denominada responsável.

O Código Tributário Nacional, no artigo 121, inciso II, caracteriza o responsável, como o sujeito passivo que não sendo contribuinte diretamente, de acordo com a lei também está obrigado ao pagamento do imposto.

A Lei Complementar nº 87/96, nos artigos 5º e 6º, denominam a atribuição de responsáveis:

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

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

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

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

O RICMS-SC/01, em seu artigo 8º, estabelece os responsáveis pelo pagamento do ICMS.

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

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

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

II – os transportadores:

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

III – solidariamente com o contribuinte:

- a) os despachantes aduaneiros que tenham promovido o despacho de mercadorias estrangeiras saídas da repartição aduaneira com destino a estabelecimento diverso daquele que a tiver importado ou arrematado;
- b) os encarregados pelos estabelecimentos dos órgãos da administração pública, entidades da administração indireta e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público que autorizarem a saída ou alienação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte ou de comunicação;
- c) as pessoas cujos atos ou omissões concorrerem para o não recolhimento do tributo ou para o descumprimento de obrigações tributárias acessórias;
- d) os organizadores de feiras, feirões, exposições ou eventos congêneres, quanto ao crédito tributário decorrente de operações ou prestações realizadas durante tais eventos;
- e) quem fornecer ou instalar “software” ou dispositivo que possa alterar o valor das operações registradas em sistema de processamento de dados de modo a suprimir ou reduzir tributo (Lei nº 11.308/99);

IV – os representantes e mandatários, em relação às operações ou prestações realizadas por seu intermédio;

V – qualquer contribuinte, quanto ao imposto devido em operação ou prestação anterior promovida por pessoa não inscrita ou por produtor rural ou pescador artesanal regularmente inscritos no registro sumário de produtor (Lei nº 10.757/98);

VI – qualquer possuidor, em relação às mercadorias cuja posse mantiver para fins de comercialização ou industrialização, desacompanhadas de documentação fiscal idônea;

VII – o leiloeiro, em relação às mercadorias que vender por conta alheia;

VIII – o substituto tributário.

Portanto, ocorrendo uma das situações acima, o responsável tem a obrigação do recolhimento do ICMS.

2.4.8 Não-Incidência do ICMS

A não incidência do ICMS são as hipóteses em que não ocorre a cobrança do imposto.

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

A Lei Complementar 87/96, conhecida como a Lei Kandir, estabelece, em seu artigo 3º, as hipóteses em que não haverá a incidência do ICMS:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Deste modo, é possível verificar as hipóteses em que não ocorrem a incidência do ICMS.

3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

O presente capítulo tem como intuito destacar as particularidades referentes ao regime de substituição tributária do ICMS no Estado de Santa Catarina, enfocando-se sua modalidade progressiva.

Posteriormente, será abordado sobre os convênios e os protocolos, as normas pertinentes a eles, a margem do valor agregado e a inclusão/exclusão dos produtos ao regime de substituição tributária, destacando os produtos que estão incluídos neste regime no Estado de Santa Catarina.

3.1 Conceito da Substituição Tributária

A substituição tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), surgiu a partir da necessidade de dar maior segurança em relação à arrecadação deste imposto.

Para Mariano (2008, p. 17) é:

evidente que o regime é consequência direta do interesse dos Estados e do Distrito Federal em estabelecer um sistema de controle de arrecadação mais efetivo, onde o principal objetivo é a diminuição da evasão fiscal e facilitação do trabalho da fiscalização, diante da natureza dúbia do ICMS.

Afirmam Maier e Filipin (2010, p. 2), que esta forma dos impostos serem recolhidos tem maior agilidade, “pois é mais fácil fiscalizar as fontes produtoras, considerando que são em menores quantidades, diferentemente da fiscalização individual das empresas revendedoras dos produtos que apresentam um número expressivo, junto ao comércio em geral”.

A substituição tributária se caracteriza pelo recolhimento do imposto devido em determinadas operações ou prestações ser atribuído ao sujeito passivo que não praticou o fato gerador da obrigação tributária. Este sujeito passivo é denominado substituto tributário.

Romero (2011, p. 1) conceitua substituição tributária como “[...] uma forma de simplificação do recolhimento de impostos. Concentra em um contribuinte das cadeias produtivas a responsabilidade pelo pagamento do tributo”.

Já para Mariano (2008, p. 55):

a substituição tributária pode ser conceituada como sendo um regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações/prestações é atribuída a outro contribuinte, ou seja, a lei altera a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, conferindo a terceiro, que não aquele que praticou o fato gerador diretamente, mas, que possui vinculação indireta com aquele que deu causa ao fato.

Deste modo, o regime da substituição tributária consiste em transferir a responsabilidade a um terceiro, denominado responsável, cabendo a ele a tarefa de reter e recolher o imposto devido pelos demais contribuintes da operação ou da prestação, aos cofres públicos.

Cabe destacar, que para a implantação da substituição tributária do ICMS em operações internas, é necessário que cada Estado a institua por meio de Decreto, e para as operações interestaduais é necessário que os Estados celebrem por meio de convênios ou protocolos, mas, posteriormente, deve haver decreto estadual para poder vigorar.

3.2 Previsão Legal

A substituição tributária foi instituída no Brasil, inicialmente, por meio da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, denominado Código Tributário Nacional, a qual define, em seu artigo 58, § 2º, II, a figura do responsável pelo pagamento do imposto.

Art. 58. [...]

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

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

Tendo como base esse dispositivo, os Estados decidiram criar hipóteses de recolhimento antecipado do ICMS. Foi instituído, então, por meio do Ato

Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967, inciso II do § 2º, ficando definida a redação da seguinte forma:

§ 2º [...]

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

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

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

Logo após a edição desta lei complementar, foi instituído o Decreto nº 406, de 31 de dezembro de 1968, o qual revogou, em seu artigo 13, as normas citadas na Lei Complementar acima.

Em 1983 foi editada a Lei Complementar nº 44, de 07/12/1983, que introduziu no artigo 6º o parágrafo 3º, em que atribui novamente a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, contemplando a substituição tributária, com a seguinte redação:

Art. 6º [...]

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

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

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

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

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

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

Com isso, a legislação federal passou novamente a contar com o regime da substituição tributária, com expressa autorização para a cobrança do imposto de forma antecipada.

A Constituição Federal de 1988, artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, dispôs, então, sobre este tema.

Art. 155 [...]

§2º [...]

XII – Cabe à lei complementar

b) dispor sobre substituição tributária.

Para tributar o ICMS utilizando a ST, os Estados e o Distrito Federal celebraram o Convênio ICM/66, de 14 de dezembro de 1988, porque a Lei

Complementar não havia editado norma para regulamentar a matéria. Os mesmos estabeleceram que “os Estados poderão exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte”. (CONVENIO ICM/66, 1988, ANEXO ÚNICO ART. 2º, § 3º)

Com a edição da Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993, foi acrescentado o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal de 1988.

A substituição tributária também é regulada pela Lei Complementar nº 87/96, que assim prescreve:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O regime da substituição tributária no Estado de Santa Catarina encontra-se regulado na Lei nº 10.297 de 26 de dezembro de 1996 e no Decreto nº 2.870/01 – RICMS/01, anexo 3.

3.3 Convênios e Protocolos

O conceito de convênios e protocolos está estabelecido na cartilha da substituição tributária, disponibilizada pela Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina, e assim os define:

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).

Para Ataliba apud Meira Junior (2001, p. 103)

convênio é o acordo, ajuste, combinação e promana de reunião de Estados-Membros. A esta comparecem representantes de cada Estado, indicados pelo chefe do Executivo das Unidades Federadas. Não é, assim, o representante do povo do Estado que se faz presente na Assembléia, mas o preposto do Executivo, via de regra um Secretário de Estado, usualmente o da “Fazenda” ou das “Finanças”. Nestas assembléias são gestados os convênios, ou melhor, as “propostas!” de convênios. Em verdade o conteúdo dos convênios só passa a valer depois que as Assembléias Legislativas – casas onde se faz representar o povo dos Estados – ratificam os convênios prefirmados nas assembléias [..].

Meira Junior (2001, p. 105) ainda define os protocolos como “convênios que agregam apenas as partes interessadas”.

Portanto, o convênio é o acordo assinado por todas as unidades federativas do Brasil; já o protocolo é acordo assinado por apenas algumas das unidades federativas.

3.3.1 Normas dos Convênios e Protocolos

As normas referentes aos convênios estão dispostas na Lei Complementar nº 24/75, em que estabelece as premissas para que os convênios sejam celebrados.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

§ 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.

Art. 3º - Os convênios podem dispor que a aplicação de qualquer de suas cláusulas seja limitada a uma ou a algumas Unidades da Federação.

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se também às Unidades da Federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios.

§ 2º - Considerar-se-á rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação ou, nos casos de revogação a que se refere o art. 2º, § 2º, desta Lei, pelo Poder Executivo de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação.

Art. 5º - Até 10 (dez) dias depois de findo o prazo de ratificação dos convênios, promover-se-á, segundo o disposto em Regimento, a publicação relativa à ratificação ou à rejeição no Diário Oficial da União.

Art. 6º - Os convênios entrarão em vigor no trigésimo dia após a publicação a que se refere o art. 5º, salvo disposição em contrário.

Art. 7º - Os convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião.

As normas referentes aos protocolos têm como previsão legal o Regimento do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) ICMS 133/97. Em seu Capítulo IV, do art. 38, referido convênio dispõe os procedimentos fiscais comuns.

Art. 38. Dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando:

I - a implementação de políticas fiscais;

II - a permuta de informações e fiscalização conjunta;

III - a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais;

IV - outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal.

Parágrafo único. Os Protocolos não se prestarão ao estabelecimento de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais.

Os protocolos, antes de sua aplicação são submetidos à aprovação do COTEPE/ICMS por meio da Comissão Técnica. E para que vigore no respectivo Estado é necessário que seja editado decreto estadual.

3.4 Levantamento de Estoque quando da Inclusão e Exclusão de Produtos Sujeitos ao Regime da Substituição Tributária

O RICMS-SC/01, em seu artigo 35, anexo 3, dispõe sobre os procedimentos a serem utilizados quanto à inclusão e à exclusão de determinado produto no regime de substituição tributária do ICMS.

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

I – efetuar levantamento de estoque das referidas mercadorias, na data da sua inclusão ou exclusão, e escriturar no livro Registro de Inventário;

II – calcular o imposto incidente sobre as mercadorias em estoque, mediante aplicação da alíquota interna correspondente sobre o custo de aquisição, acrescido da margem de lucro especificada para cada mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, conforme percentuais definidos no Capítulo IV, lançando o valor apurado, no livro Registro de Apuração do ICMS:

a) a débito, quando se tratar de inclusão;

b) a crédito, quando se tratar de exclusão.

Na inclusão de mercadorias ao regime da substituição tributária do ICMS, o contribuinte substituído deverá fazer o levantamento de estoque até a data da inclusão de determinado produto; em seguida, calcular o valor do estoque a preço de custo e sobre este valor aplicar o percentual de margem de valor agregado definido pelo fisco. Posteriormente, sobre o valor encontrado, aplicar a alíquota interna do ICMS, obtendo-se, assim, o valor a ser recolhido.

Nos casos das empresas optantes pelo Simples Nacional, aplicar-se-á sobre o valor do estoque acrescido da M.V.A, alíquota diferenciada, conforme prevê a Lei Complementar 123/06. Referente alíquota está definida no RICMS-SC/01, em seu art. 35, § 2º, que assim dispõe:

§ 2º Tratando-se de contribuinte enquadrado no Simples Nacional, o imposto será apurado mediante a aplicação de 3,95% (três inteiros e noventa e cinco centésimos por cento) sobre o valor do estoque apurado na forma do inciso II do caput.

Referente ao pagamento do imposto devido sobre o estoque, o contribuinte deverá obedecer os prazos estipulados no regulamento do ICMS, disposto no art. 35, parágrafo 1º.

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

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

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

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

Quando se tratar da exclusão das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o contribuinte substituído deverá efetuar o levantamento de estoque, e, conseqüentemente, creditar-se dos valores retidos na entrada das mercadorias no estabelecimento.

Portanto, quando determinado produto for incluído ou excluído do regime da substituição tributária, o contribuinte substituído tem a obrigação de efetuar o levantamento de estoque, debitando ou creditando o valor do ICMS.

3.5 Produtos Sujeitos a Substituição Tributária do ICMS no Estado de Santa Catarina

Os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária no Estado de Santa Catarina encontram-se relacionados no RICMS-SC/01, anexo 3. E ficam assim definidos os produtos sujeitos a aplicação da substituição tributária.

- 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" párea animais domésticos;
- Disco fonográfico, fita virgem ou gravada e outros suportes para reprodução ou gravação de som ou imagem;
- Filme fotográfico e cinematográfico e "slide";
- Aparelho de barbear, lâmina de barbear descartável e isqueiro;
- Pilhas e baterias elétricas;
- Lâmpadas, reator e "starter";
- GLP derivado de gás natural;
- Aparelhos celulares;
- Produtos alimentícios;
- Artefatos de uso doméstico;
- Produtos de colchoaria;
- Cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador;
- Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos;
- Ferramentas;
- Instrumentos musicais;
- Máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos;
- Materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno;
- Materiais de limpeza;
- Materiais elétricos;
- Artigos de papelaria;

- Bicycletas suas peças e partes;
- Brinquedos.

3.6 Modalidades da Substituição Tributária

O regime da substituição tributária admite três modalidades passíveis de recolhimento do ICMS-ST, as quais são: a substituição tributária das operações antecedentes, a substituição tributária nas operações subsequentes e a substituição tributária concomitante. Estão previstas na Lei Complementar nº 87/96, art. 6º, parágrafos, 1º e 2º.

A seguir, serão evidenciadas as principais características referentes às modalidades da substituição tributária.

3.6.1 Substituição Tributária das Operações Antecedentes

A substituição tributária das operações antecedentes, também denominada como substituição tributária “para trás” ou “regressiva”, é aquela em que a lei atribui ao adquirente da mercadoria ou serviço a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido na operação anterior. Conforme Ávila (2007, p. 253)

na substituição tributária para trás, como o fato gerador ocorreu no passado, há um adiamento do tributo. O crédito é exigido em um momento posterior ao da ocorrência do fato gerador. Há um diferimento do pagamento do tributo. O fato ocorreu, mas o pagamento é adiado. Neste caso, para facilitar a arrecadação e a fiscalização do tributo, a lei atribui ao substituto legal o dever de pagar o tributo cujo fato gerador – praticado por outra pessoa – ocorreu no passado.

Desta forma, nestas operações, o imposto devido na operação será recolhido pelo destinatário, quando o mesmo efetuar a saída da mercadoria por ele adquirida anteriormente. Conforme Lima Neto (2000, p. 52):

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

A seguir, tem-se uma figura para exemplificar esta operação.

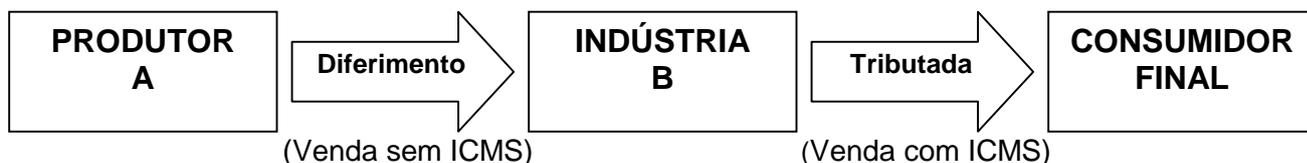


Figura 1: Venda de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária antecedente.

Fonte: Elaborado pela autora.

Produtor “A”: o produtor vende sua mercadoria com o diferimento do imposto, ou seja, a sua venda não é tributada.

Indústria “B”: a indústria, quando efetuar a venda dos produtos adquiridos do produtor “A” para o comércio varejista ou consumidor final, efetuará o recolhimento do ICMS, ou seja, a sua venda será tributada integralmente.

O RICMS-SC/01, em seu artigo 1º, do anexo 3, dispõe sobre a substituição tributária antecedente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 2º O diferimento, salvo disposição em contrário, somente se aplica às operações internas quando o remetente e o destinatário forem inscritos no CCICMS ou no RSP, conforme o caso

Deste modo, o destinatário, que recebeu a mercadoria com o diferimento do imposto, deverá recolher de forma integral o ICMS, não podendo deduzir nenhum valor de crédito fiscal no momento da venda do produto.

3.6.2 Substituição Tributária das Operações Subsequentes

A substituição tributária das operações subsequentes é também conhecida como a substituição tributária “para frente” ou “progressiva”.

Nesta modalidade, o fisco centraliza a arrecadação do imposto devido nas operações que serão praticadas posteriormente, ou seja, atribui a responsabilidade ao substituto tributário de reter e recolher o imposto das operações seguintes em uma única etapa da circulação de mercadoria, não cabendo nas demais operações a incidência do imposto.

Mariano (2008, p. 56) diz que:

na substituição tributária em relação às operações, “para frente” ou “progressiva”, o sujeito passivo recolhe dois impostos, o devido pelas operações próprias e o pelas operações subsequentes anteriores à ocorrência do fato gerador. Em outras palavras, a lei determina que a responsabilidade tributária recairá sobre terceiro, que antecipadamente paga o tributo, tendo em vista a provável ocorrência do fato gerador futuro e caracteriza-se pela atribuição a determinado contribuinte (normalmente, o primeiro na cadeia de comercialização, o fabricante/importador) pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas posteriores operações com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor/usuário final.

A seguir, será exposto um esquema para exemplificar como ocorre a antecipação do pagamento do ICMS na substituição tributária subsequente.

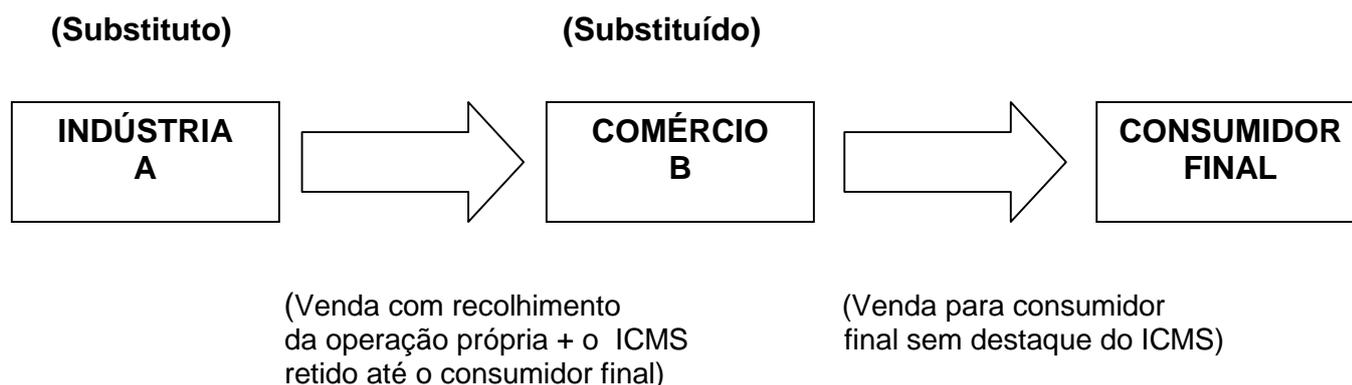


Figura 2: Venda de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária subsequente.

Fonte: Elaborado pela autora.

Indústria “A”: a indústria, quando vender suas mercadorias a comércio varejista, efetuará o recolhimento do ICMS da sua operação e, também, o ICMS devido na

operação subsequente até o consumidor final, ou seja, será recolhido o imposto devido de todas as demais operações que se suponha sejam ocorridas.

Comércio “B”: o comércio, quando vender suas mercadorias a consumidor final, não terá o recolhimento do ICMS, pois o imposto já foi cobrado quando a indústria vendeu ao comércio varejista, ou seja, não haverá destaque de ICMS.

Afirma Lima Neto (2000, p. 53) sobre esta modalidade:

no principiar deste regime de antecipação de recolhimento, a jurisprudência não registrou maiores discussões, sendo que a implementação, em regra, ateu-se aos limites de competência territorial dos Estados. No entanto, quando as unidades federativas, perceberam que o regime propiciava uma arrecadação segura e eliminava quase que por completo a possibilidade de sonegação do imposto, passaram a instituir a cobrança antecipada em operações interestaduais e com mercadorias oriundas de importantes segmentos econômicos, a exemplo dos automóveis, cervejas e refrigerantes e etc.

Neste caso, de recolhimento do imposto por substituição tributária, de forma antecipada, existe a necessidade de se calcular “uma margem de valor agregado, que é o preço referência sobre o qual o ICMS é cobrado” (MAIER; FILIPIN, 2010, p. 2).

Deste modo, a substituição tributária das operações subsequentes do ICMS é a antecipação do imposto devido nas etapas seguintes da circulação de mercadoria, até o consumidor final, constituindo-se o mecanismo que propicia maior arrecadação e mais facilidade para a fiscalização.

3.6.3 Substituição Tributária Concomitante

A substituição tributária concomitante é aquela que obriga que seja recolhido o imposto no momento do fato gerador.

Mariano (2008, p. 56) destaca que:

esta espécie de substituição tributária caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação/prestação, concomitantemente à ocorrência do fato gerador. Nesta espécie, se encontra a substituição tributária dos serviços de transporte.

Sustenta Lima Neto (2000, p. 56) que a “operação concomitante é aquela em que o contribuinte faz o recolhimento antecipado do imposto de sua própria

operação, assim como das demais operações subsequentes à sua, a serem realizadas por outro ou outros, contribuintes até o consumidor final.”

Portanto, o recolhimento do imposto da substituição tributária concomitante ocorre no momento em que se realiza o fato gerador (a circulação da mercadoria), ou seja, o imposto está sendo pago junto com a saída da mercadoria, e a guia paga vai junto com o prestador do serviço contratado.

3.7 Sujeitos Envolvidos nas Operações Sujeitas à Substituição Tributária

No regime de substituição tributária há dois sujeitos envolvidos nas operações, sendo eles: o substituto tributário e o substituído tributário. Em seguida, será destacado o conceito de cada um deles.

3.7.1 Substituto Tributário

O substituto tributário é o sujeito passivo da operação, é aquele que a lei atribui a responsabilidade de reter e pagar o tributo ICMS-ST. De acordo com Lima Neto (2000, p. 54), o substituto tributário “surge na obrigação tributária para substituir o devedor originário (contribuinte), no cumprimento da prestação, relativamente a um fato acontecido no plano físico”.

Conforme o RICMS-SC/01, anexo 3 , art. 1º, nas operações antecedentes “fica atribuído ao destinatário da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de substituto tributário”.

No que se refere às operações subsequentes, o substituto tributário “é aquele a quem é atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS das etapas subsequentes”. (GORGES, 2008, p. 849). O RICMS-SC/01 define, em seu artigo 11, do anexo 3, o substituto tributário das operações subsequentes.

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

Portanto, nas operações subsequentes com venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária, o responsável pelo recolhimento do imposto devido na operação é o remetente da mercadoria. Sendo que, se o remetente não fizer o recolhimento, o destinatário (substituto solidário), fica responsável para calcular e recolher o ICMS-ST.

3.7.2 Substituído Tributário

O substituído tributário é o sujeito da operação, que gera a circulação de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, sendo este sujeito o responsável pelo pagamento do ICMS pelas operações subsequentes.

Conforme Mariano (2008, p. 61), “é aquele que está ligado diretamente com o fato gerador, que dá causa a hipótese de incidência do imposto, mas a legislação dispensa da responsabilidade do recolhimento, pois será atribuída a outrem”.

O substituído tributário não é o devedor principal do ICMS-ST, ele é o devedor secundário da operação. Nas operações antecedentes o substituído é o remetente da mercadoria, e nas operações subsequentes é o destinatário.

Entretanto, cabe ressaltar que se o contribuinte substituído receber mercadorias advindas de Estados não signatários, será atribuída a ele a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS das operações subsequentes, tornando-se ele o substituto solidário.

3.8 Apuração do ICMS – Substituição Tributária

A Apuração do ICMS retido por substituição tributária obedece ao disposto no RICMS-SC/01, anexo 3, artigo 16, que ressalta:

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

Assim, o ICMS é recolhido mensalmente sobre as mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, sendo recolhida a diferença entre o ICMS da operação própria com o ICMS resultante da aplicação da alíquota interna do Estado de destino da mercadoria sobre a base de cálculo da substituição tributária.

3.9 Base de Cálculo da Substituição Tributária

A Lei Complementar 87/96, em seu artigo 8º, define os critérios para fixação da base de cálculo na substituição tributária do ICMS.

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

I – em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II – em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação as operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações será pago pelo responsável, quando:

I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II – da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III – ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, e o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá a diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser 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 § 4º deste artigo.

Em Santa Catarina, nas operações sujeitas a ST progressiva, a base de cálculo é o valor dos produtos vendidos pelo substituto, acrescentando o total dos impostos e encargos cobrados do adquirente da mercadoria, e em seguida aplica-se o percentual de MVA (Margem de Valor Agregado) sobre este valor.

3.10 Alíquotas da Substituição Tributária

O RICMS-SC/01 (anexo 3, artigo 16), anteriormente citado, destaca que os percentuais de alíquota aplicados na operação de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária das operações subsequentes, corresponde à aplicação da alíquota interna do Estado de destino das mercadorias.

3.11 Pagamento do ICMS Retido por Substituição Tributária

O pagamento do ICMS retido por substituição tributária é realizado de acordo com a operação praticada, ocorrendo em momentos distintos, considerando-se se o estado de origem da mercadoria é signatário ou não de protocolo. Portanto, os prazos de pagamentos possuem regras específicas para cada operação, conforme detalhamento a seguir.

3.11.1 Prazo de Recolhimento do ICMS – ST

O RICMS-SC/01, estabelece em seus artigos 17, 18 e 19, do anexo 3, os prazos e as formas de recolhimento do ICMS-ST, a saber:

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

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

§ 1º O disposto neste artigo poderá ser aplicado, mediante regime especial determinado pelo Diretor de Administração Tributária, nas seguintes situações:

I – falta de recolhimento do imposto devido por 2 (dois) meses consecutivos ou 3 (três) meses alternados;

II – deixar de prestar as informações previstas no art. 37 por 60 (sessenta) dias ou 2 (dois) meses alternados (Convênio ICMS 73/99 e 31/04).

§ 2º Nas hipóteses do “caput” e do § 1º deverá ser emitida uma GNRE ou um DARE-SC distinto para cada um dos destinatários, constando no campo informações complementares o número da nota fiscal a que se refere o respectivo recolhimento (Convênio ICMS 95/01).

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

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

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

§ 4º O disposto no § 3º também se aplica ao contribuinte substituído que receba mercadorias de contribuinte substituto enquadrado no regime de apuração do imposto previsto no art. 53, § 1º, inciso III, alínea “f”, do Regulamento, acobertadas por documento fiscal desacompanhado do DARE-SC comprovante do recolhimento do imposto.

Conforme destacado nos artigos acima, os contribuintes substitutos têm prazo até o 10º dia do mês subsequente da operação para fazer o recolhimento do imposto devido.

Em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária oriundas de outra unidade federativa, que não tiverem sofrido retenção do imposto pelo remetente, ficará o substituído tributário responsável pelo cálculo e recolhimento do imposto até o 5º dia subsequente, se o Estado de origem é signatário do convênio ou protocolo; e até o 10º dia subsequente à entrada da mercadoria, se o Estado não é signatário do convênio ou protocolo.

O destinatário deverá recolher o imposto no momento da entrada mercadoria em território catarinense as mercadorias oriundas de outros estados não signatários de convênio ou protocolo.

3.11.2 Guias Utilizadas para o Recolhimento do ICMS – ST

O RICMS-SC/01, anexo 3, artigo 19, incisos I e II, prevê as guias que podem ser utilizadas para o recolhimento do ICMS substituição tributária.

Art. 19. O pagamento do imposto será efetuado:

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

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

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

Conforme destacado no artigo acima, o recolhimento deve ser feito por meio da guia DARE-SC (Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais de SC) utilizada pelo contribuinte estabelecido em SC e pela guia DARE-SC GNRE (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais) utilizada pelo contribuinte estabelecido em outro Estado.

3.12 Crédito do Imposto

Conforme o RICMS-SC/01, art. 21, em regra, o ICMS-ST não poderá ser creditado pelo adquirente da mercadoria, já que a operação subsequente não é tributada. Entretanto, os artigos 22 e 23 do RICMS-SC/01, anexo 3, prevêm quais as hipóteses em que há possibilidade de crédito do ICMS-ST.

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

I - as mercadorias se destinarem a:

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

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

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

d) integração ao ativo permanente;

e) REVOGADA.

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

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

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

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

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

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

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

II - discriminação dos motivos da devolução;

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

Assim, percebe-se que o ICMS-ST somente poderá ser creditado nos casos expressamente previstos na legislação, uma vez que tais casos terão saída posterior tributado pelo ICMS.

3.13 Ressarcimento do Imposto

O contribuinte tem direito ao ressarcimento do ICMS-ST quando receber mercadorias com o imposto em favor deste Estado, e as mercadorias forem remetidas a outro Estado. Neste caso, haverá nova retenção em favor do Estado destinatário, podendo o contribuinte se ressarcir do valor anteriormente retido.

O RICMS-SC/01 estabelece, em seus artigos 24 e 25, as formas para o ressarcimento do ICMS-ST.

Art. 24. O contribuinte que, tendo recebido mercadoria com imposto retido por substituição tributária a favor deste Estado, efetuar nova retenção em favor de outro Estado ou do Distrito Federal, solicitará o ressarcimento do imposto retido na operação anterior através de requerimento endereçado à Gerência Regional a que jurisdicionado, que se manifestará conclusivamente sobre o pedido (Convênios ICMS 81/93 e 56/97).

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

I - demonstrativo do imposto pleiteado;

II - cópia da Nota Fiscal da operação interestadual;

III - cópia da GNRE;

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

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

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

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

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

§ 5º O disposto neste artigo aplica-se:

I - ao desfazimento do negócio, se o imposto retido tiver sido recolhido; e
II - na hipótese de operação realizada com destino a contribuinte localizado em unidade da Federação na qual a mercadoria não esteja sujeita ao regime de substituição tributária.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, a empresa localizada neste Estado poderá solicitar o ressarcimento do ICMS-ST à Secretaria do Estado da Fazenda, e, posteriormente a

sua aprovação, a mesma poderá creditar-se do ICMS por substituição tributária destacado na nota fiscal do fornecedor.

3.14 Restituição do Imposto

A Constituição Federal de 1988 disciplina a restituição do ICMS pelo regime de substituição tributária em seu artigo 150, § 7º.

Art. 150. [...]

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

A Lei Complementar nº 87/96, artigo 10, estabelece as formas para a restituição do ICMS-ST. Nesta forma o RICMS-SC/01 também prevê, em seu artigo 26, do anexo 3, que o contribuinte tem direito a restituição do valor pago, da seguinte forma:

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

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

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

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

Conforme os parágrafos 2º e 3º citados acima, a empresa poderá se creditar em sua escrita fiscal do imposto, caso não ocorra a resposta do pedido em 90 (noventa dias). Se a resposta chegar depois de noventa dias e a mesma for negativa, a empresa deverá efetuar o estorno da operação.

3.15 Margem de Valor Agregado

A MVA (Margem de Valor Agregado) é o percentual utilizado no regime da substituição tributária, que é aplicado sobre o valor dos produtos a serem comercializados, para se chegar a base de cálculo do ICMS-ST.

Conforme Pêgas (2007, p. 163), a MVA “para fins de cálculo do ICMS ST contempla frete, seguro e o IPI, não considerando o desconto incondicional.”

A MVA é um percentual presumido, ou seja, o Estado após análises presume que tal produto será vendido pelo comerciante ao consumidor final a um determinado valor. Então, quando o fabricante efetuar a venda do mesmo, deverá aplicar sobre o produto, devidamente acrescido dos demais encargos citados anteriormente para encontrar a base de cálculo do ICMS-ST, uma margem definida em lei para cada produto. O Regulamento do ICMS-SC/01, em seu art. 15, do anexo 3, dispôs como a MVA é estabelecida.

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.

§ 1 – 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.

§ 2 – 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.

Então, percebe-se que a MVA será determinada com base em valores praticados no mercado, com a intenção de chegar-se próximo da realidade das empresas.

3.15.1 MVA Ajustada

A MVA ajustada é o percentual encontrado a partir da MVA original, este percentual é utilizado para equilibrar os preços quando as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária são remetidas à outra unidade federativa.

Conforme a Cartilha da Substituição Tributária, disponibilizada pela Secretaria da Fazenda, esta metodologia

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

Desse modo, a MVA ajustada é utilizada para ajustar os preços das operações interestaduais, por causa da diferença de alíquota.

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

O Decreto nº 3.467, de 19 de agosto de 2010, prevê a redução de 70% na Margem de Valor Agregado para as operações internas e interestaduais a partir de 1º de setembro de 2010, para as empresas optantes do Simples Nacional estabelecidas no Estado de Santa Catarina, que comercializam mercadorias beneficiadas por esta redução.

O benefício da redução de 70% da MVA abrange os seguintes segmentos:

- Cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador;
- Produtos de colchoaria;
- Produtos alimentícios;
- Artefatos de uso doméstico;
- Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos;
- Ferramentas;
- Instrumentos musicais;
- Máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos;
- Materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno;
- Material de limpeza;
- Materiais elétricos;

- Artigos de papelaria;
- Bicicletas;
- Brinquedos.

Assim, a base de cálculo do ICMS-ST das mercadorias que se destinam as empresas enquadradas no Simples Nacional, estabelecidas em Santa Catarina, poderá ser formada com a redução de 70% da MVA original de determinado produto sujeito ao regime da substituição tributária.

3.15.1.2 MVA Ajustada Quando Empresa for Optante pelo Simples Nacional

As empresas optantes pelo Simples Nacional que comercializam mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, até 31 de maio de 2011, estavam beneficiadas pela redução de 70% da MVA nas operações interestaduais, devendo, após a redução, ajustá-la.

Com a implantação do Convênio ICMS nº 35/2011, publicado em 05 de abril de 2011, com efeitos a partir de 01 de junho de 2011, ficou definido a não aplicação da MVA ajustada para as operações interestaduais pelo substituto tributário enquadrado no Simples Nacional que comercializar mercadorias sujeitas ao regime da ST para os substituídos enquadrados ou não no Simples Nacional.

De acordo com o Convênio ICMS nº 35/2011

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

Desse modo, a partir de 01 de junho de 2011, a operação realizada pelo substituto tributário, optante pelo Simples Nacional, estará desobrigado em ajustar a alíquota. O decreto nº 306, de 14 de junho de 2011, regulamentou no território catarinense o benefício do Convênio ICMS nº 35/2011, que trata da utilização da MVA original nas operações interestaduais, se o remetente da mercadoria for optante pelo regime do Simples Nacional.

Então, fica assim definido a partir de 01 de junho de 2011, com a publicação deste decreto nº 306/2011.

- se o fornecedor for do Simples Nacional, e a empresa adquirente não for optante: utiliza-se a MVA original, sem redução de 70%;
- se o fornecedor for do Simples Nacional, e a empresa adquirente também for: utiliza-se a MVA original reduzida de 70%
- se o fornecedor não for optante do Simples Nacional, e a empresa adquirente também não for: utiliza-se a MVA ajustada, sem a redução de 70%
- se o fornecedor não for do Simples Nacional, e a empresa adquirente é do Simples Nacional: utiliza-se a MVA ajustada reduzida de 70%.

Desse modo, percebe-se que nas operações internas e interestaduais com os produtos sujeitos ao regime da substituição tributária, é necessário saber o regime de tributação utilizado tanto pelo remetente como pelo adquirente da mercadoria, para saber qual será a MVA a ser utilizada para se chegar à base de cálculo do ICMS-ST.

3.16 Forma de Cálculo do ICMS-ST das Operações Subsequentes

Após destacar os produtos sujeitos a substituição tributária do ICMS de Santa Catarina, e evidenciar sobre a margem de valor agregado, faz-se necessário demonstrar alguns casos que se sujeitam à substituição tributária.

3.16.1 Substituto Sujeito ao Regime Normal de Apuração do ICMS

Quando se fala sobre o regime normal de apuração do ICMS, quer dizer que o recolhimento do imposto do ICMS-ST está sendo feito de forma padrão. Mas em alguns casos houve alteração na MVA, passando a ter redução de 70% quando a empresa remeter mercadorias à empresas optantes pelo Simples Nacional estabelecidas em Santa Catarina.

Para efeitos de cálculo, suponha-se que uma empresa enquadrada no regime normal de apuração, localizada em Santa Catarina, venda determinado produto sujeito ao regime da substituição tributária a um varejista localizado no

mesmo Estado. E a MVA original do produto é de 48%, e a alíquota da operação interna é de 17%.

Abaixo, o quadro 01, evidencia os seguintes valores para a demonstração do cálculo:

=	Valor dos Produtos	R\$ 30.000,00
+	Frete	R\$ 800,00
+	MVA – 48%	R\$ 14.784,00
=	Base de Cálculo ICMS – Operação Própria	R\$ 30.800,00
	Valor do ICMS – Operação Própria	R\$ 5.236,00
=	Base de Cálculo ICMS-ST	R\$ 45.584,00
	Cálculo do ICMS-ST	R\$ 7.749,28 - R\$ 5.236,00
	Valor do ICMS-ST	R\$ 2.531,28

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

Fonte: Elaborado pela autora.

Utilizando o mesmo exemplo acima, mas supondo que o adquirente da mercadoria (substituído), seja enquadrado no Simples Nacional e esteja localizado em Santa Catarina. O cálculo do ICMS-ST fica assim:

=	Valor dos Produtos	R\$ 30.000,00
+	Frete	R\$ 800,00
+	MVA – $(48\% - 70\%) = 14,40\%$	R\$ 4.435,20
=	Base de Cálculo ICMS – Operação Própria	R\$ 30.800,00
	Valor do ICMS – Operação Própria	R\$ 5.236,00
=	Base de Cálculo ICMS-ST	R\$ 35.235,20
	Cálculo do ICMS-ST	R\$ 5.989,98 - R\$ 5.236,00
	Valor do ICMS-ST	R\$ 753,98

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

Fonte: Elaborado pela autora.

Percebe-se, conforme o Quadro 01, quando as empresas no regime normal de apuração efetuar venda a outro estabelecimento que estiver localizado em Santa Catarina, e enquadrado no regime normal de apuração, a empresa remetente deverá utilizar a MVA original do produto.

Conforme o Quadro 02, quando as empresas no regime normal de apuração efetuar venda a outro estabelecimento localizado em Santa Catarina, mas este for optante do Simples Nacional, a empresa remetente deverá utilizar a MVA do produto reduzida em 70%, conforme o decreto nº 3.467/2010.

3.16.2 Substituto Enquadrado no Simples Nacional

Para exemplificar o cálculo do ICMS-ST quando o substituto está enquadrado no Simples Nacional, serão utilizados os mesmos dados do exemplo anterior, onde o substituto localizado em Santa Catarina irá vender seus produtos a comércio varejista também localizado no Estado de Santa Catarina.

Abaixo, o Quadro 03, com os valores para a demonstração do cálculo:

=	Valor dos Produtos	R\$ 30.000,00
+	Frete	R\$ 800,00
+	MVA – 48%	R\$ 14.784,00
=	Base de Cálculo ICMS – Operação Própria	R\$ 30.800,00
	Valor do ICMS – Operação Própria Conforme a LC 123/06 Anexos I e II.	
=	Base de Cálculo ICMS-ST	R\$ 45.584,00
	Cálculo do ICMS-ST	R\$ 7.749,28 - R\$ 5.236,00
	Valor do ICMS-ST	R\$ 2.531,28

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

Fonte: Elaborado pela autora.

A Cartilha da Substituição Tributária, disponibilizada pela Secretaria da Fazenda, dispõe sobre a determinação do Comitê a Resolução CGSN nº 51, de

22/12/08, que estabelece que o valor do imposto devido por substituição tributária corresponderá a diferença entre:

- o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo ST específica prevista no Anexo 3 (obs.: igual aquela utilizada pelo contribuinte não optante para cálculo do imposto devido por substituição);
- o valor resultante da aplicação da alíquota interna ou interestadual sobre o valor da operação ou prestação própria do substituto tributário. (Redação dada pela resolução CGSN nº 61, de 13 de julho de 2009).

Desta forma, percebe-se que a empresa enquadrada no regime do Simples Nacional, na qualidade de substituta tributária efetuará o cálculo do ICMS-ST, igualmente às empresas com regime normal de apuração.

3.16.3 Mercadoria Destinada à Integração no Ativo Imobilizado ou Uso e Consumo

O regime da Substituição Tributária Subsequente tem como objetivo principal antecipar o imposto devido nas operações seguintes realizadas pelo contribuinte do ICMS. Desta forma, quando a mercadoria é vendida a consumidor final, não haverá a comercialização desse produto, ou seja, o produto será utilizado para uso ou consumo, e, conseqüentemente, não haverá a incidência do ICMS-ST, apenas incidirá o ICMS próprio do fabricante.

Desse modo, quando o substituído adquirir a mercadoria que não seja para a comercialização, não haverá a aplicação da margem de valor agregado, quando o produto for adquirido no Estado de Santa Catarina. Entretanto, se o substituído adquirir a mercadoria para uso e consumo, ou para integração no ativo imobilizado, de outro Estado, apenas ocorrerá o diferencial de alíquota.

O RICMS-SC, no anexo 3, artigo 16, § 1º, estabelece sobre as mercadorias que se destinam a ativo imobilizado ou a uso e consumo, a saber:

Art. 16. [...]

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

Para exemplificar melhor esta definição, quando a mercadoria de uso e consumo é recebida de outro Estado, tem-se o exemplo abaixo:

	Valor dos Produtos	R\$ 5.000,00
+	Frete	R\$ 300,00
=	Base de Cálculo ICMS – Operação Própria	R\$ 5.300,00
x	Alíquota Interna – 17%	R\$ 901,00
x	Alíquota Interestadual – 12%	R\$ 636,00
=	ICMS – ST	R\$ 265,00

Quadro 04: Cálculo do ICMS-ST Quando a Mercadoria é Destinada à Integração no Ativo Imobilizado

Fonte: Elaborado pela autora.

Percebe-se, no exemplo acima, que não foi utilizada a MVA, isso porque não haverá a operação subsequente (comercialização do produto). Então, apenas terá a incidência do ICMS da operação própria do fabricante. Portanto, se o adquirente da mercadoria estiver localizado em Santa Catarina, não terá a aplicação da margem, devido que o produto será para uso e consumo ou ativo imobilizado, não havendo venda posterior.

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

O substituído tributário enquadrado no regime do Simples Nacional que adquirir mercadoria de fabricante com o benefício da redução de 70% da MVA, e efetuar venda de operações subsequentes à outra empresa, enquadrado no regime normal de apuração com o intuito de comercializar os produtos, fica obrigado a retenção do valor pela qual foi beneficiada.

Abaixo, segue um esquema para exemplificar melhor esta operação:



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

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

A Cartilha da Substituição Tributária exemplifica como deve ser feito o recolhimento do imposto devido das operações subsequentes, quando o substituído tributário enquadrado no Simples Nacional com benefício da redução de 70% na MVA, revender para empresa do regime normal de apuração, a saber:

a base de cálculo será obtida pela aplicação de 70% da MVA sobre o valor de entrada mais recente da mercadoria, acrescido das demais despesas efetivamente cobradas do destinatário, quando não incluídas no preço.

Deste modo, quando a empresa enquadrada no regime do Simples Nacional que revender mercadoria à empresa do regime normal de apuração, deverá recolher o imposto referente ao desconto que teve pelo benefício da redução na MVA anteriormente.

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

O substituído quando adquirir mercadorias do fabricante com MVA integral e realizar operações subsequentes com destino a comércio varejista do Simples Nacional, beneficiadas pela redução na MVA, tem direito ao ressarcimento de valores. De acordo com a Cartilha da Substituição Tributária o ressarcimento é referente aos valores resultante da multiplicação dos seguintes fatores.

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

Abaixo segue um esquema gráfico que exemplifica melhor esta operação:

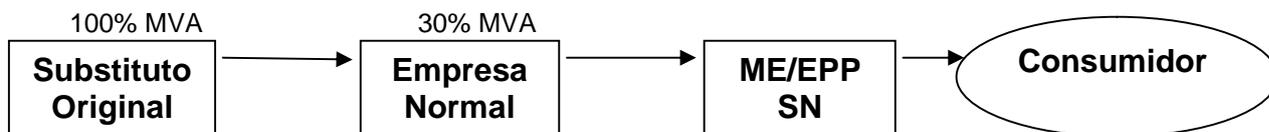


Figura 04: Esquema Gráfico de Venda de Mercadorias de Substituído Enquadrado em Regime Normal de Apuração para Empresa do Simples Nacional

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

Desta forma, quando o substituído adquirir mercadoria do fabricante enquadrado no regime normal de apuração com a MVA de 100%, e efetuar venda para empresa enquadrada no Simples Nacional, com o benefício da redução de 70% da MVA, o substituído terá direito ao ressarcimento do percentual pago a maior.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para realização deste trabalho se fez necessário apresentar alguns conceitos sobre o Sistema Tributário Nacional, enfocando-se as espécies tributárias. Também, para o correto entendimento do tema, apresentou-se conceitos relativos ao ICMS, importantes para a compreensão dos aspectos gerais da Substituição Tributária do ICMS.

Cada esfera estatal de poder tem legitimidade constitucional para criar tributos, alguns de maneira concorrente, outros de caráter exclusivo. O tributo de maior representatividade para os Estados é o ICMS, que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O processo de tributação sobre a circulação de mercadorias é muito complexo, seja pela diversidade de sujeitos envolvidos, seja pelo excesso de normas regulamentadoras. Para entender como funciona a Substituição Tributária do ICMS, é importante visualizar o processo de circulação da mercadoria, que, geralmente, inicia na indústria, depois é destinada às distribuidoras, podendo, posteriormente, ser enviadas aos atacados, para, em seguida, ser comercializado aos varejistas, e, finalmente, chegar ao consumidor final.

Assim, observa-se que neste processo de circulação de mercadorias, muitos sujeitos estão envolvidos, facilitando, muitas vezes, à sonegação fiscal por parte dos contribuintes. Desta forma, o legislador instituiu uma forma de arrecadação que evita a sonegação fiscal, concentrando o pagamento do ICMS na primeira etapa de circulação, tornando mais eficaz o cálculo e o recolhimento do imposto.

No que tange a substituição tributária, foi abordado no trabalho sobre as leis, os convênios e protocolos, e outras normas legais que os regem no âmbito federal e estadual, percebendo-se que é de difícil compreensão este regime. Devido a isso, se faz necessário que os profissionais da área tributária estejam sempre aperfeiçoando seus conhecimentos, apara acompanhar as constantes modificações da legislação tributária do ICMS-ST.

Ainda, sobre a substituição tributária, foi destacado sobre a responsabilidade tributária, sendo observado que a lei atribui a responsabilidade do recolhimento do imposto a um terceiro, que está ligado de forma indireta à operação,

não tendo, portanto, relação direta com o fato gerador. Este terceiro tem o dever de calcular e recolher o ICMS devido em determinadas operações ou prestações praticadas por outro contribuinte.

Neste instituto há três modalidades para o recolhimento do imposto, que são as operações antecedentes, a concomitante e a mais utilizada e complexa, que é a modalidade das operações subsequentes. Nesta modalidade, o Estado exige que o imposto (ICMS) seja pago antecipadamente, com o intuito principal de evitar que os demais participantes da cadeia de circulação deixem de efetuar o pagamento do valor devido de sua operação, diminuindo, assim, a sonegação fiscal.

Outro fator relevante neste regime de recolhimento por substituição tributária é a margem de valor agregado atribuída a cada produto. Esta margem é o percentual estipulado pelo Estado para cada produto incluído na sistemática da ST, ou seja, o Estado presume uma margem diferente para cada produto, sendo esta margem definida por meio de análises de mercado, na qual se presume o valor de venda do produto. Assim, quando o produto for comercializado, o percentual será acrescido ao custo do produto, formando a base de cálculo do ICMS-ST.

A margem estipulada pode ser maior ou menor àquela efetivamente praticada pelo comerciante nas vendas. Se for maior que aquela praticada pela empresa, haverá desvantagem ao contribuinte, pois o mesmo não tem direito a restituição do valor pago a maior ao Estado. Entretanto, se for menor, haverá vantagem financeira, pois o Estado não irá exigir o pagamento da diferença do imposto.

Pode-se perceber que com a implantação do regime de tributação por substituição tributária do ICMS, o fisco visa garantir uma arrecadação maior, concentrando a retenção e o recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes, reduzindo, assim, a probabilidade da sonegação fiscal e facilitando o controle do recolhimento em números menores de contribuintes. Por isso, o Estado está cada vez mais incluindo produtos na sistemática da substituição tributária.

Portanto, diante do estudo feito, pode-se concluir que o regime da substituição tributária é um mecanismo assecuratório do recolhimento do ICMS para os cofres públicos, pois o imposto recolhido dos contribuintes por meio da ST garante o aumento de arrecadação de forma eficaz e reduz a possibilidade da sonegação fiscal.

REFERÊNCIAS

AKEL, Michelle Heloise. **Substituição tributária do ICMS e inflação**. Panorama Jurídico, 2008. Disponível em: <http://www.prolik.com.br/panorama/29-08.html>. Acesso em 18 abr 2011.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17 ed. São Paulo:Saraiva, 2011.

AMORIM, João. **ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência)**. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

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

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3 ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

BRASIL. **Constituição da republica federativa do brasil**. 1988.

BRASIL. **Código tributário nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, e da outras providencias. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/legislacao/lc87.htm>. Aceso em: 20/08/2011

DELLAGNELO, José Aleixo. PANTZIER, Helge Detlev. **Direito tributário: Princípios e conceitos a luz da CF/88 e CTN**. Curitiba: Juruá, 2002.

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

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FABRETTI, Laudo Camargo, FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1991.

GÓES, Hugo Eduardo Mansur. **Uma análise dos principais aspectos do direito constitucional tributário: espécies tributárias, princípios constitucionais e divergências doutrinárias**. JV – Jus Vigilantibus. 2009. Disponível em: <http://jusvi.com/artigos/18784>. Acesso em: 12 mai. 2011.

GORGES, Almir Jose. **Dicionário do ICMS – SC: O ICMS de A a Z**. 9. ed. Blumenau: Instituto Aprimorar, 2008.

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

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição tributaria: uma visão do instituto no ordenamento jurídico e sua aplicação na esfera do ICMS**. Curitiba: Juruá, 2000.

LOMBARDI, Ricardo. **Almanaque Abril 2009**. São Paulo: Abril, 2008.

ACHADO, Hugo de Brito. **Curso e direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MAIER, Fabiani Amorim; FILIPIN, Roselaine. **O impacto da substituição tributária do ICMS sobre os produtos da cesta básica de alimentos da COTRIPAL**. Seminário Interinstitucional de Pesquisa, Ensino e Extensão: XIII Mostra de Iniciação Científica VIII Mostran de Extensão, UNICRUZ. 2010. Disponível em: http://www.unicruz.edu.br/15_seminario/seminario_2010/ccsa/o%20impacto%20da%20substitui%20tribut%20do%20icms%20sobre%20os%20produtos%20da%20cesta%20b%20sica%20de%20alimentos%20da%20cotripal.pdf. Acesso em: 21 mai. 2011.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: Planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MARIANO, Antonio Paulo; WERNECH, Raphael; BEZERRA, Santa Regina Alencar. **Substituição tributária no ICMS: aspectos jurídicos e práticos**. 2. ed. São Paulo: IOB, 2008.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. **Substituição tributária no ICMS: Uma visão crítica**. Curitiba: Juruá, 2001.

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

PINHEIRO, Adriano Martins. **As espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições**. Artigonal, 2009. Disponível em: <http://www.artigonal.com/direito-tributario-artigos/as-especies-tributarias-impostos-taxas-e-contribicoes-1384162.html>. Acesso em: 13 mai. 2011.

QUINTANS, Luiz Cezar P. **ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação)**. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2008.

RIBEIRO, Robson. **Sistema tributário brasileiro**. Administradores. Com. 2006. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/o-sistema-tributario-brasileiro/12864>. Acesso em: 14 mai. 2011.

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

ROMERO, Cristiano. **Substituição tributária elevou preços em 5%, aponta estudo**. Transparência São Paulo. Disponível em: <http://transparenciasaopaulo.blogspot.com/2011/04/governo-tucanos-ampliam-carga.html>. Acesso em 18 abr. 2011.

SANTA CATARINA (Estado). **Decreto nº 2.870**, de 27 de agosto de 2001. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina. Disponível em: http://200.19.215.13/legtrib_internet/html/Decretos/2001/Dec_01_2870.htm. Acesso em: 10 set. 2011

SANTA CATARINA (Estado). **Lei nº 10.297**, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e adota outras providências. Disponível em:

http://200.19.215.13/legtrib_internet/html/Leis/1996/Lei_96_10297.htm. Acesso em: 12 set. 2011

Secretaria Estadual da fazenda de Santa Catarina. **Cartilha da substituição tributária**. Disponível em: http://www.sef.sc.gov.br/index_php=com_conten&task=view&id=83&Itemid=161. Acesso em: 15 set. 2011.

VANDERLINDE, Marcelo Ivo Melo. **Definição de tributo e imposto**. <http://espaco-vital.jusbrasil.com.br/noticias/1480997/definicao-de-tributo-e-imposto>. Acesso em 21 mai. 2011.

ANEXOS

ANEXO1: MERCADORIAS SUJEITAS A 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
13.	Produtos farmacêuticos	Protocolo ICMS 76/94	<p>Todas as unidades da Federação, exceto: AM, CE, DF, GO, MG, RJ e RN, SP.</p> <p>Obs:</p> <p>1) a partir de 01.05.10, SC fica <u>excluída</u> (denúncia) das disposições contidas no Conv 76/94 (Conv ICMS 25/10).</p> <p>2) SC <u>celebrou</u> com MG o Prot ICMS 57/2010, com efeitos a partir de 01.05.10, para operações com produtos farmacêuticos, soros e vacinas de uso humano. A partir de 01.09.10, o Protocolo 57/10 fica <u>revogado</u> por meio do Protocolo 98/10, mantendo-se internamente o regime de ST em SC para produtos farmacêuticos, soros e vacinas de uso humano até 31.10.10.</p> <p>3) A partir de 01.11.10, passa a produzir efeitos o Decreto nº 3.582, de 21 de outubro de 2010, que regulamenta a nova <u>adesão</u> (parcial) do estado de SC ao Convênio ICMS 76/94, que dispõe sobre a ST nas operações com produtos farmacêuticos, por meio do Protocolo ICMS 127/10.</p>
14.	Peças, componentes e acessórios para autopropulsados	Protocolos ICMS 41/08, 49/08 e 97/10	<p>Prot. 41/08: AL, AM, AP, BA, MA, MG, MT, PA, PR, PI, RJ (Prot. 17/09: efeitos 01.05.09), RS, SC, SP e ES (Prot. 116/09: efeitos 25.09.09), DF e GO (Prot 05/2011 efeitos a partir de 01/05/2011).</p> <p>Obs.: as regras constantes no Prot. 41/08 e 49/08 foram introduzidas no Regulamento do ICMS de SC pelos Decretos. 1.311/08 e 1.401/08, com vigência a partir de 01.06.08 e do Prot. 97/10, Decreto 3.769, de 30/12/2010 e vigência a partir de 01/03/2011.</p>

15.	Rações tipo “pet” para animais domésticos	Protocolos ICMS 26/04, 91/07 e 02/08	<p>Prot. 91/07: PR, RS, SC; Prot. 26/04: todas as unidades da Federação, exceto GO.</p> <p>Obs.: o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC, aplica-se somente a partir de 01.06.08.</p>
16.	<p>Disco fonográfico, fita virgem ou gravada e outros suportes para reprodução ou gravação de som ou imagem</p> <p>Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.</p>	Protocolos ICM 19/85 e ICMS 35/08	<p>Todas as unidades da Federação.</p> <p>Obs.: o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais), aplica-se somente a partir de 01.08.08.</p>
17.	<p>Filme fotográfico e cinematográfico e “slide”.</p> <p>Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.</p>	Protocolos ICM 15/85 e ICMS 31/08	<p>Todas as unidades da Federação, exceto GO.</p> <p>Obs.: o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC, aplica-se somente a partir de 01.08.08.</p>
18.	<p>Aparelho de barbear, lâmina de barbear descartável e isqueiro</p> <p>Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.</p>	Protocolos ICM 16/85 e 32/08	<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, aplica-se somente a partir de 01.08.08</p> <p>Prot 76/09: a substituição tributária não se aplica, a partir de 01/06/09 às operações que destinem mercadoria para SP.</p> <p>Prot. 129/08 – Adesão do PR (efeitos a partir de 01/01/09)</p>

19.	Pilhas e baterias elétricas Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.	Protocolos ICM 18/85 e ICMS 34/08	Todas as unidades da Federação. Obs.: o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC, aplica-se somente a partir de 01.08.08 Prot. 131/08 – Adesão do PR (efeitos a partir de 01/01/09).
20.	Lâmpadas, reator e “starter” Obs.: adesão de SC a partir de 01.06.08.	Protocolos ICM 17/85 e 33/08	Todas as unidades da Federação. Obs.: o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC, aplica-se somente a partir de 01.08.08. Prot. 130/08 – Adesão do PR (efeitos a partir de 01/01/09)
21.	GLP derivado de Gás Natural	Protocolos ICMS 33/03 e 49/07	Todas as unidades da Federação, exceto DF, ES, GO, MG, MS, MT, PB, PI, RR e SP.
22.	Aparelhos celulares	Convênio ICMS 135/06 e 43/09	Todas as unidades da Federação, exceto SP, PE, RN, AM e PB SC – inclusão a partir de 01/09/09
23.	Produtos alimentícios	Protocolo ICMS 188/09	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	<p>SC, MG, RJ, PR, RS, MT, MS e BA.</p> <p>Obs.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - o regime de substituição tributária com produtos de colchoaria em relação às operações internas em SC, bem como aquelas destinadas a SC (interestaduais), aplica-se a partir de 01.05.10. - o Protocolo ICMS 90/07, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com suportes elásticos para cama, colchões, inclusive box, travesseiros e pillow produzirá efeitos até 30.04.10 (Prot. ICMS 53/10). - Prot 206/2010, adesão da BA, a partir de 01/03/2011.
26.	Cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador.	Protocolo ICMS 191/09	<p>SC, MG, PR e RS.</p> <p>Obs.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - o regime de substituição tributária com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais), aplica se a partir de 01.05.10. - o Protocolo ICMS 92/07, que também dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador, produzirá efeitos até 30.04.10 (revogado pelo Protocolo ICMS 55/10). - Prot 15/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.
27.	Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos.	Protocolo ICMS 192/09	<p>SC, MG, RJ, PR e RS.</p> <p>Obs.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais) aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 13/2011 e Prot 16/2011, adesão dos estados do RS e PR.

28.	Ferramentas	Protocolo ICMS 193/09	SC, MG, RJ e RS. Obs.: - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais) aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 13/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.
29.	Instrumentos musicais	Protocolo ICMS 194/09	SC, MG e RS. Obs.: - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais) aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 14/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.
30.	Máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos.	Protocolo ICMS 195/09	SC, MG, RJ e RS. Obs.: - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais) aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 14/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.
31.	Materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno.	Protocolo ICMS 196/09	SC, MG e RS. Obs.: - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais) aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 14/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.
32.	Materiais de limpeza	Protocolo ICMS 197/09	SC, MG e RS. Obs.: - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais) aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 14/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.

33.	Materiais elétricos	Protocolo ICMS 198/09	SC, MG e RS. Obs.: - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais) aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 14/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.
34.	Artigos de papelaria	Protocolo ICMS 199/09	SC, MG, RJ e RS. Obs.: - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais) aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 14/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.
35.	Bicicletas suas peças e partes	Protocolo ICMS 203/09	SC, MG, RJ e RS. Obs.: - o regime de substituição tributária em relação às operações internas em SC, bem como àquelas destinadas a SC (interestaduais) aplica-se a partir de 01.05.10. - Prot 13/2011, adesão do RS a partir de 01/06/2011.
36.	Brinquedos	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.