

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LARIANE DOS SANTOS DA SILVA

**PERCEPÇÕES SOBRE DRCST: ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS
POR CONTADORES DE SANTA CATARINA**

CRICIÚMA

2022

LARIANE DOS SANTOS DA SILVA

**PERCEPÇÕES SOBRE DRCST: ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS
POR CONTADORES DE SANTA CATARINA**

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

Orientador: Prof. Me. Luan Philippi Machado

**CRICIÚMA
2022**

LARIANE DOS SANTOS DA SILVA

**PERCEPÇÕES SOBRE DRCST: ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS
POR CONTADORES 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, 15 de dezembro de 2022

BANCA EXAMINADORA

Prof. Luan Philippi Machado – Mestre - (UNESC) - Orientador

Prof. João Vânio Mendonça Cardoso - Mestre - (UNESC)

Prof. Valcir Mantovani - Especialista - (UNESC)

Para toda minha família, em especial meus pais e aos que incentivaram minha trajetória até aqui.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por me guiar e me proteger, conduzindo meus passos. Ele que foi o meu suporte, me deu forças para que eu lutasse e enfrentasse todas as dificuldades e o cansaço diário.

Agradeço ao meu bem maior, minha família, meus pais, José e Tereza, são eles a minha base e meu maior alicerce. Minhas irmãs e meu irmão, que são o meu coração fora do peito, nada seria possível sem vocês ao meu lado.

Ao meu noivo, Hallisson, por me dar forças, me apoiar todos os dias, por toda sua ajuda e companheirismo. Por me incentivar e me fazer buscar o meu melhor todos os dias.

Agradeço aos meus patrões por serem pessoas maravilhosas e aos meus colegas de trabalho por todos os conhecimentos obtidos junto a vocês.

Ao meu orientador Luan, por toda a sua dedicação, paciência e por acreditar em meu trabalho. Você é inspiração e vou carregar sempre seus ensinamentos comigo. Aos professores do curso de Ciências Contábeis da UNESC que contribuíram e não mediram esforços para nos ensinar ao longo desses semestres, saibam que vocês foram essenciais em minha caminhada.

Para meus colegas de sala, desejo que vocês tenham muito sucesso, em especial meus amigos Gabriel Zappelini e Igor Machado, agradeço imensamente pelo companheirismo que construímos nesses quatro anos e meio.

Por fim, agradeço a todos que, direta ou indiretamente, me auxiliaram nessa jornada.

“Faça o teu melhor, na condição que você tem, enquanto você não tem condições melhores, para fazer melhor ainda.”

Mário Sergio Cortella



PERCEPÇÕES SOBRE DRCST: ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS POR CONTADORES DE SANTA CATARINA

Lariane dos Santos da Silva¹

Luan Philippi Machado²

RESUMO: A Substituição Tributária do ICMS foi instituída como mecanismo de fiscalização de forma com que minimizasse a sonegação fiscal. Para auferir a base de cálculo do ICMS Substituição Tributária, utiliza-se de percentuais estipulados pelo governo por meio de MVA ou PMPF, todavia este valor nem sempre corresponde com a realidade do setor econômico. O DRCST está previsto no RICMS/SC-01, Seção IX, que trata do Ressarcimento, Restituição e Complementação do ICMS-ST. Para alcançar o objetivo geral da pesquisa, entrevistas foram realizadas com contadores do estado de Santa Catarina, para analisar o entendimento, perspectiva e como estavam lidando com a obrigação acessória DRCST. Esta pesquisa caracteriza-se em relação ao seu objetivo de estudo como descritiva, em relação a estratégia de pesquisa foi realizado uma pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e estudo múltiplos-casos, com uma abordagem qualitativa, usando como técnica uma entrevista semiestruturada. Os resultados obtidos com a pesquisa, demonstram um grau de dificuldade e complexidade por parte dos profissionais que realizam a entrega da obrigação acessória DRCST, onde evidenciam que os mecanismos disponibilizados por parte do estado para o cumprimento da obrigação acessória não suprem as necessidades dos contribuintes.

PALAVRAS – CHAVE: Substituição Tributária. Base de Cálculo ICMS-ST. Obrigação Acessória. MVA. PMPF.

AREA TEMÁTICA: Tema 05 – Contabilidade Tributária

1 INTRODUÇÃO

No Brasil o sistema tributário, além de ser muito complexo, possui uma elevada carga tributária, formada por um conjunto de instituições, legislações e consumidores finais diretamente. Os tributos podem se subdividir em contribuição de melhoria, impostos e taxas conforme o Código Tributário Nacional e contribuições sociais e empréstimo compulsório, segundo a Constituição Federal (SILVA *et al*, 2021). No Sistema Tributário Nacional (STN) há competências estipuladas pela Constituição Federativa Brasileira (CFB) nas seguintes esferas: União, Estados-membros, Município e Distrito Federal. Quanto a classificação o STN possui tributos diretos, que incidem diretamente sobre a renda, como IRPJ, CSLL, IPTU, IPVA e

¹ Acadêmico do curso de Ciências Contábeis da UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.

² Mestre, UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.



tributos de natureza indireta, que não incidem diretamente sobre a renda e sim diretamente sobre produtos e serviços, como PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS, dos quais esses de esfera federal, estadual e municipal respectivamente (BARROS, 2022).

O ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação, de competência estadual, está previsto na Constituição Federal (inciso II do artigo 155), considerado a maior fonte de arrecadação dos estados. Suas principais relevâncias caracterizam-se por ser um imposto não-cumulativo e pelo princípio da seletividade, ou seja, a alíquota de cada produto pode ser diferenciada pela essencialidade de cada produto (BIAVA JÚNIOR; OYADOMARI, 2010).

A substituição tributária como mecanismo de fiscalização, foi estabelecida com o objetivo de minimizar comportamentos de sonegação, facilitando então o controle e a fiscalização para os órgãos competentes (LUCCI, 2013). Atingindo este objetivo, uma maior arrecadação seria alcançada. Com os primeiros anos do antigo ICM, na década de setenta, já se refletia a substituição tributária como forma de promover a operacionalização deste imposto. Diante deste debate, surge o ICMS com retenção na fonte, em que a indústria ao vender para o varejista, já deveria reter o ICMS que iria incidir nas vendas futuras antecipadamente (LUCCI, 2013).

O ICMS - Substituição Tributária consiste no recolhimento antecipado do ICMS por um único contribuinte, na primeira etapa da cadeia (geralmente a indústria), facilitando assim a arrecadação. Este mecanismo funciona com base na fixação de um determinado preço de venda, chamado pela legislação tributária de base de cálculo da substituição tributária, para recolher antecipadamente o ICMS – Substituição Tributária (BIAVA JÚNIOR; OYADOMARI, 2010).

Mediante o decreto nº 1.818 de 28 de novembro de 2018, foram introduzidas na Seção IX do RICMS/SC-01 o Ressarcimento, Restituição e Complemento. A ST implementou sistemática de precificação de produtos baseada no preço de pauta. Essa precificação nem sempre corresponde ao preço real. Tal divergência pode gerar crédito ou débito fiscal impactando nas finanças do contribuinte. O estado de Santa Catarina regulamentou o procedimento de controle por intermédio do DRCST - Demonstrativo para Apuração Mensal do Ressarcimento, da Restituição e Complementação do ICMS Substituição Tributária (SANTA CATARINA, 2018). Este demonstrativo reúne um conjunto de dados que compõem as operações comerciais das empresas. Como tal, as operações podem ser exploradas, justamente para analisar os efeitos da ST nas empresas.

No cenário atual observa-se dificuldades dos contadores diante da entrega da obrigação acessória DRCST, quanto ao seu preenchimento e realização da entrega da obrigação junto ao SEFAZ. Diante deste contexto, tem-se a seguinte questão de pesquisa: qual a percepção dos contadores sobre o DRCST no estado Santa Catarina?

Com base na questão pesquisa apresentada, o objetivo geral deste estudo é analisar a visão dos contadores referente a obrigação acessória DRCST no estado de Santa Catarina. Para auferir o objetivo geral desta pesquisa, apresentam-se os seguintes objetivos específicos: a) apresentar a legislação norteadora da obrigação acessória DRCST; b) analisar o cenário de entrega da obrigação acessória DRCST no estado de Santa Catarina; c) avaliar as facilidades e dificuldades dos contadores referente a entrega do DRCST.

A escolha do tema justifica-se por ser uma obrigação acessória muito complexa na visão dos contadores que as executam, visto que um significativo número



de empresas possuem a obrigação, mas não conseguem entregar devido ao grande grau de dificuldade para o cumprimento da obrigação acessória.

No que se refere à estrutura, essa pesquisa possui como primeira seção o capítulo introdutório, descrevendo uma breve contextualização sobre o tema estudado e a problematização do tema proposto. A segunda seção evidencia a fundamentação teórica utilizada como pesquisa. Em sequência, a terceira seção refere-se aos procedimentos metodológicos, descritos a forma como foi elaborada a pesquisa e a forma como a elaboração dos dados obtidos. A quarta seção refere-se a análise dos contadores e sua visão sobre a obrigação acessória DRCSST finalizando com a conclusão, pontuando as limitações encontradas na pesquisa e as sugestões para pesquisas futuras.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

O ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação é um imposto de competência estadual conforme o artigo 155 da Constituição Federal (YAMÃO, 2014). Contempla Jacob (2020), o ICMS é um imposto de competência dos estados considerado um dos principais tributos devido nas etapas da cadeia de circulação de mercadorias, é um imposto não cumulativo, compensando o valor devido nas operações com o montante cobrado na etapa anterior.

A Substituição Tributária - ST se constituiu a partir da necessidade de evitar a sonegação e a informalidade das empresas. Os estados para tornar a arrecadação mais eficiente instituíram normas para facilitar a fiscalização e o controle de arrecadação de tributos, pois o recolhimento do imposto se concentra em um único contribuinte (ARAÚJO FILHO, 2017).

Sua principal característica com o ICMS normal é a não cumulatividade e em ambos os casos o seu fato gerador acontece quando ocorre compra ou venda de mercadorias. Na forma de tributação por ICMS ST, pelo fato de o recolhimento do imposto ser realizado por apenas um contribuinte, este é chamado de substituto tributário (ARAÚJO FILHO, 2017).

No estado de Santa Catarina, a substituição tributária está contida no anexo 3 do RICMS/SC-01 e prevista no §7 do Artigo 150 da Constituição Federal, onde cita:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (BRASIL, 1988).

Quanto às modalidades de tributação, a substituição tributária pode ser subdividida em: substituição tributária para trás (regressiva), substituição tributária concomitante (por ambos) ou substituição tributária para frente (progressiva) (DONELESS *et al*, 2014). Substituição tributária para trás (regressiva): a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é do contribuinte posterior pelas etapas antecedentes de produtividade. Em outras palavras, pode-se dizer que o recolhimento do imposto deve ser realizado pelo adquirente da mercadoria (CORREIA, *et al* 2016).



Substituição tributária concomitante (por ambos): acontece quando a obrigação do pagamento do tributo é direcionada a outro contribuinte (ARAÚJO FILHO, 2017). Considera-se que a substituição tributária concomitante é quando acontecem duas operações ou prestações de forma paralela e um dos contribuintes substitui o outro na obrigação tributária (COUTINHO; MONASSA 2014). Pode ser uma operação concomitante, por exemplo, quando uma indústria contrata um prestador de serviço autônomo para realizar o transporte da mercadoria. Ao ocorrer este fato, a indústria faz o recolhimento do ICMS para o prestador autônomo, considerando à base de cálculo da operação o valor da prestação do serviço (GONÇALVES, 2020).

Substituição tributária para frente (progressiva): conforme Araújo Filho (2017) a responsabilidade pelo recolhimento do tributo fica a cargo do contribuinte anterior, classificado este como indústria ou importador, responsável pelo recolhimento do tributo de toda a cadeia circulante da mercadoria até o consumidor final. Para recolher o tributo é presumido um valor para venda ao consumidor final, diante de informações que o governo recebe referente ao valor de venda final dos produtos, chamado de pauta fiscal. Este tipo de situação pode ocasionar em um recolhimento indevido pelo contribuinte, podendo ele ser prejudicado caso o recolhimento do tributo seja realizado com uma base de cálculo estimada superior a base de cálculo real (VIEIRA, 2009).

Para estipular a base de cálculo da substituição tributária, usa-se de critérios com finalidade de prever o preço final da mercadoria ao consumidor final. Diante do pressuposto levantam-se teses pelas procuradorias fazendárias, para saber se o fato gerador do imposto incidiu de forma que a base de cálculo presumida seria menor ou maior que a base de cálculo que realmente deveria ser utilizada pelo contribuinte (VIEIRA, 2009).

As operações com substituição tributária são constituídas pelo contribuinte substituto, o contribuinte substituído e o responsável. Contribuinte Substituto: é a indústria ou importador. Em regra, quando realizado por operações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, pode-se dizer que o substituto é o responsável pela retenção e recolhimento do tributo que incide nas operações subseqüentes (DE ARAÚJO; GOÉS, 2009). Afirma-se que este é quem antecipa os valores ao fisco e posteriormente repassa o valor da ST até chegar ao consumidor final (ARAÚJO FILHO, 2017).

Contribuinte Substituído: é o adquirente da mercadoria, que já recebe o devido imposto retido na fonte referente às operações recolhidas pelo substituto (DE ARAÚJO; GOÉS, 2009). Por já receber a mercadoria com o ICMS ST pago, não tem o direito de se creditar ou debitar do imposto da operação (ARAÚJO FILHO, 2017).

Responsável: é o contribuinte que ao receber a mercadoria que está sujeita à substituição tributária de dentro ou fora do estado, mas a realização da retenção não tenha acontecido por completo, fica solidariamente responsável pelo recolhimento da diferença do imposto que deveria ser retido (DE ARAÚJO; GOÉS, 2009).

Como afirma Fabretti (2016), a lei define as três modalidades de contribuintes, deste modo determina qual o contribuinte que deve efetuar o recolhimento do ICMS, sendo este recolhimento realizado no início ou posterior ao fato gerador, ou seja, a circulação de bens ou serviços.

No estado de Santa Catarina, diversos produtos estão sujeitos ao regime de ST. Os bens e mercadorias sujeitos à substituição tributária são encontrados no RICMS/SC – Anexo 01-A. Os produtos listados no anexo possuem a necessidade de calcular a restituição, ressarcimento ou complemento. Conforme Doneless *et al* (2014) algumas regras para a composição da base de cálculo da substituição tributária são



utilizadas, podendo variar conforme os produtos e estão determinadas no artigo 8ª da Lei Complementar 87/1996.

Conforme relatam Nadir e Petry (2012) para fins de fixação de base de cálculo do imposto e para estimar o preço ao consumidor final, são utilizados métodos de cálculo que podem variar de produto para produto onde são definidos pelo fisco. Esses métodos são estabelecidos por meio de Margem de Valor Agregado - MVA e Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final - PMPF.

Sob o ponto de vista de Jacob (2020), as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, podem vir a ocorrer divergências em sua apuração. A distorção acontece pela diferença entre a base de cálculo presumida e o preço praticado na venda ao consumidor final. Essa divergência vem a decorrer, pois os valores obtidos de MVA e PMPF que são estabelecidos, podem estar superiores ou inferiores a base de cálculo efetuada pelos contribuintes.

2.2 SISTEMA DE APURAÇÃO (MVA E PMPF)

A Substituição Tributária do ICMS possui duas formas de apuração: pela Margem de Valor Agregado – MVA ou pelo Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final - PMPF. Segundo Araújo Filho (2017) o objetivo da MVA é evitar a concorrência entre os estados e a diferença dos preços. Está regulamentada no Convênio ICMS 70/97, assim como as regras para a aplicação.

A base de cálculo da MVA deve seguir as regras dispostas no Convênio ICMS 70/97 seguindo os critérios dispostos na cláusula quarta:

Cláusula quarta: Na definição da metodologia da pesquisa a ser efetuada pelas unidades federadas e pelas entidades representativas do setor envolvido, para fixação da margem de valor agregado, deverão ser observados os seguintes critérios, dentre outros que poderão ser necessários face à peculiaridade do produto:

I - identificação do produto, observando suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;

II - preço de venda à vista no estabelecimento fabricante ou importador, incluindo o IPI, frete, seguro, e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

III - preço de venda à vista no estabelecimento atacadista, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

IV - preço de venda a vista no varejo, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente;

V - não serão considerados os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada.

§ 1º A pesquisa efetivar-se-á por levantamento a ser realizado pelo sistema de amostragem nos setores envolvidos.

§ 2º A pesquisa, sempre que possível, considerará o preço de mercadoria cuja venda no varejo tenha ocorrido em período inferior a 30 dias após a sua saída do estabelecimento fabricante, importador ou atacadista.

§ 3º As informações constantes da pesquisa deverão estar documentadas por cópias de notas fiscais e demais elementos suficientes para dar presunção de exatidão na apresentação dos valores obtidos (BRASIL, 1997).

Observando esses critérios, é necessário ressaltar também a cláusula quinta do Convênio ICMS 70/97:



Cláusula quinta A margem de valor agregado será fixada estabelecendo-se a relação percentual entre os valores obtidos nos incisos IV e II ou entre os incisos IV e III da cláusula anterior, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Parágrafo único. A margem de valor agregado será nacional, podendo ser individualizada por unidade federada ou, ainda, regionalizada, para atender as peculiaridades na comercialização do produto (BRASIL, 1997).

O PMPF é o resultado da pesquisa dos preços que é aplicado na venda ao consumidor final. Yvi e Mendonça (2005) ressaltam que a formação do preço de venda consiste conforme o aumento das refinarias, diante disso deve ser realizada uma nova pesquisa para a obtenção do novo PMPF. Na definição de Araújo Filho (2017) o PMPF é resultado da pesquisa realizada no mercado varejista com o intuito de substituir a MVA para a formação da base de cálculo da substituição tributária.

A base de cálculo da substituição tributária, segundo a Lei Complementar nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir em seu artigo 8º, §2º regulamenta que para fins de substituição tributária tratando de mercadoria ou serviço cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixada por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

A base de cálculo para fins de substituição tributária pelo PMPF é determinada com base em pesquisas realizadas pela Secretaria do Estado da Fazenda ou por entidades que representam o setor que constam na legislação do estado (Art. 42 SEFAZ-SC).

O PMPF deve estabelecer o valor da base de cálculo com a finalidade de recolhimento de ICMS buscando os valores mais previsíveis possível. Este modelo de recolhimento por se concentrar em um número limitado de contribuintes simplifica o trabalho de fiscalização para os estados (FROSI, 2007).

Para Farias (2020), por mais que o método da substituição tributária seja utilizado para evitar a sonegação de impostos e desta forma facilitar a fiscalização, vale ressaltar que a diferença entre o valor real da venda ao consumidor final e o valor presumido, caracteriza uma base de cálculo presumida de forma imprecisa gerando assim um ICMS irreal.

Entretanto, para que facilite a fiscalização dos estados e ocorra de modo eficaz o recolhimento dos tributos, utilizam-se de mecanismos para auxiliar no controle. No entender de Machado Segundo (2022), diante da ocorrência do fato gerador, são estabelecidas as obrigações tributárias, para intensificar as relações entre o fisco e os contribuintes a respeito de suas obrigações.

2.3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

As obrigações tributárias se dividem em principal ou acessória, encontram-se no artigo 113 do Código Tributário Nacional:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.



§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (BRASIL, 1966).

Em razão do significativo número de empresas surgiu a necessidade de intensificar a fiscalização ao contribuinte. Essas fiscalizações são constituídas por meio das obrigações acessórias incumbentes às empresas, essas exigências tributárias necessitam de capacitação dos profissionais contábeis que as executam, considerando que novas obrigações podem surgir em suas rotinas (STEIN; MENGDEN, 2014).

A obrigação é o que estabelece a relação entre dois sujeitos: de um lado o credor e de outro o devedor. O objetivo entre essa relação é o cumprimento ou pagamento. A obrigação principal acontece com a ocorrência do fato gerador, considerando que somente a lei pode instituir o tributo (PINHEIRO, 2012). O sujeito passivo da obrigação principal é considerado a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade. Em regra, a obrigação principal é a obrigação de dar dinheiro ou de pagar (MACHADO SEGUNDO, 2022).

A obrigação acessória serve para facilitar a fiscalização das declarações que devem ser enviadas ao fisco (PINHEIRO, 2012). Afirma Machado Segundo (2022) a obrigação acessória facilita o controle do Poder Público, servindo como auxílio para o fisco na verificação do cumprimento das obrigações referentes a pagamento de tributos ou multas.

Toda obrigação surge do fato gerador. O descumprimento de uma obrigação acessória é considerado o fato gerador de uma obrigação principal, pois a não entrega das devidas declarações, por exemplo, pode acabar gerando multas. Referente à obrigação principal, conforme o Código Tributário Nacional pode-se definir que o seu fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Afirma-se que o fato gerador da obrigação acessória, conforme o Artigo 115 do Código Tributário Nacional é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, imponha a prática ou a abstenção de ato que não configure a obrigação principal (MACHADO SEGUNDO, 2022).

Ou seja, pode-se definir que a obrigação principal é o pagamento do tributo ou penalidade em decorrência da lei. Já a obrigação acessória pode ser definida como um dever administrativo, com o objetivo cumprir ou não com as obrigações que são de interesse do fisco, caso essas obrigações não sejam cumpridas, acarretará em multas ao contribuinte.

2.4 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - ESTADO DE SANTA CATARINA

As obrigações acessórias referentes ao ICMS no estado de Santa Catarina estão previstas no Anexo 5 do RICMS/SC. Segundo a SEF/SC - Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina, podemos citar as principais obrigações acessórias: DCIP: O Demonstrativo de Créditos Informados Previamente, tem como objetivo informar os créditos que não sejam decorrentes de entrada de mercadoria no estabelecimento. Para poder utilizar de algum valor a título de “Outros Créditos”, “Créditos por Aquisição de Mercadorias de Optante do Simples Nacional”, “Estorno de Débito”, entre outros, o contribuinte deverá preencher a DCIP antes de enviar a DIME respectiva do mês (SANTA CATARINA, 2022).



DIME: A Declaração do ICMS e do Movimento Econômico, será apresentada via arquivo eletrônico “*zip*”, pelos contribuintes inscritos no Cadastro de Contribuinte do ICMS informando à SEF o resumo mensal das suas operações e prestações e seu movimento econômico (SANTA CATARINA, 2022).

DRCST: o Demonstrativo para Apuração Mensal do Ressarcimento, da Restituição e Complementação do ICMS Substituição Tributária, deve ser apresentado pelos contribuintes substituídos tributários à SEF com informações referentes às operações com entradas e saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária. (SANTA CATARINA, 2022).

SPED FISCAL: O Sistema Público de Escrituração Digital, foi instituído pelo Decreto nº 6.022 de 22 de janeiro de 2007 com o objetivo de unificar, validar, armazenar e autenticar livros e documentos para a escrituração comercial e fiscal das empresas de forma eletrônica (SANTA CATARINA, 2022).

2.5 DRCST

No regime de substituição tributária, diferente do regime de ICMS normal, o imposto devido na cadeia econômica é pago na primeira etapa, ou seja, pela indústria ou importador, antecipando todo o ICMS das próximas etapas de circulação. Diante deste cenário, é necessário que a indústria ou importador estime por quantos será vendido a mercadoria. Para estimar este valor, a indústria utiliza-se do MVA ou PMPF que seria o preço sugerido para revenda ao consumidor final, sem este então, não seria possível calcular o imposto de forma antecipada (ITC CONSULTORIA, 2018).

Segundo a SEF/SC – Secretaria do Estado da Fazenda o DRCST deve ser protocolizado por arquivo digital pelos contribuintes, substituídos tributários, que realizarem operações de mercancia sujeitas ao regime de substituição tributária, obrigando-se a proceder com a apuração do ressarcimento, restituição ou complementação conforme introduzido no Decreto nº 1.818 de 28 de novembro de 2018 (SANTA CATARINA, 2018).

O DRCST está introduzido no RICMS/SC-01, Seção IX que trata do Ressarcimento, Restituição e Complementação. A Emenda Constitucional nº 3 de 1993 prevê no §7 do Artigo 150 da Constituição Federal que a lei poderia atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a asseguaração do direito da restituição em relação ao imposto pago caso o fato gerador presumido não se realizasse. O Convênio do ICMS 13/1997 foi adotado pelo estado de Santa Catarina em 30 de julho de 2015 onde o mesmo se tratava:

Cláusula primeira: A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.

Cláusula segunda: Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996 (RICMS/SC).

Por meio da Lei 17.538 de 27 de junho de 2018, foi estabelecido que o contribuinte pudesse solicitar a restituição do ICMS ST, caso tenha sido recolhido a



maior em relação ao valor presumido em pauta. Do contrário, caso o imposto tenha sido recolhido menor, realizar o complemento. No entanto, a lei publicada em 2018, seguindo o princípio da anterioridade o estado poderia cobrar o ICMS somente a partir de 2019, deste modo até o mês de dezembro de 2018 o contribuinte poderá solicitar a restituição sem ser necessário enviar o complemento (ITC CONSULTORIA, 2018).

A partir de 2019, o contribuinte substituído poderá solicitar a restituição da diferença, caso a sua venda realizada seja um valor inferior ao preço de pauta, ou recolher a diferença para o estado, chamado este de complemento, caso a venda seja realizada por valor superior ao preço praticado em pauta (ITC CONSULTORIA, 2018).

Contudo, há divergências quando realizada a presunção no preço de venda do varejo. Normalmente o preço em que o varejista pratica não condiz com a realidade do que está publicado para fins de base de cálculo, podendo este estar abaixo ou acima da pauta praticada pelo governo (ITC CONSULTORIA, 2018).

O cálculo para a restituição ou ressarcimento deve ser realizado mensalmente comparando o preço médio de venda com o preço médio do substituto. O cálculo será desenvolvido com base nas médias, pois a quantidade de compras no mês nem sempre são condizentes com a quantidade de vendas. Dessa forma deve ser comparada às médias de compras com as médias de vendas. O valor de ICMS que será restituído ou que será realizado complemento é o valor da aplicação da alíquota efetiva sobre a diferença da quantidade de venda do período. Diante disso, temos a seguinte fórmula:

[Diferença entre base de cálculo do ICMS ST (média unitária x quantidade de venda) e preço de venda ao consumidor] x Alíquota Efetiva

Em caso de restituição, o contribuinte poderá: utilizar-se do crédito compensando com o ICMS próprio; compensar com o ICMS ST apurado pelo próprio contribuinte; realizar a transferência para estabelecimento da mesma empresa ou de empresa interdependente para compensação com ICMS próprio ou ST; transferir a outros contribuintes como substitutos tributários para compensação com ICMS ST (SANTA CATARINA, 2018).

Quando ocorrer o complemento, o contribuinte deverá recolher o ICMS devido até o 10º dia seguinte ao mês subsequente ao período de apuração. Este complemento é obtido quando o imposto calculado referente a saída do varejista ao consumidor final for maior que o valor da base de cálculo presumida calculada que serviu para retenção do imposto por substituição tributária (SANTA CATARINA, 2018).

De acordo com a Portaria SEF nº378/2018 o DRCST será entregue por um arquivo “*.zip” pelo aplicativo disponibilizado pelo Sistema de Arrecadação Tributária – SAT que pode ser acessado pelo login e senha do contador responsável pela empresa devendo seguir o *layout* definido do anexo único da portaria. O arquivo DRCST deve ser entregue quando ocorrer os fatos geradores de restituição, ressarcimento e complemento de ICMS (SANTA CATARINA, 2018).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta seção irá abordar os procedimentos metodológicos necessários para a coleta de dados e métodos para atingir os objetivos que foram definidos.



3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Na concepção de Matias Pereira (2016), a metodologia científica pode ser definida como a forma realizada para alcançar um fim, ou o meio pelo qual se atinge um objetivo. A definição de como será planejado o emprego do método, relaciona-se com a forma que a pesquisa será desenvolvida. Pode-se dizer que método é o meio de como serão obtidos os conhecimentos de forma com que sejam válidos e verdadeiros, planejando os meios como serão obtidos como maneira que este auxilie na tomada de decisão do cientista (MARCONI, 2021).

A presente pesquisa emprega abordagem qualitativa em razão aos dados obtidos na pesquisa pelos entrevistados com base no tema DRCST. Segundo Gil (2017) se utiliza da abordagem qualitativa para apresentar a experiência dos membros da pesquisa.

Em relação aos objetivos, o estudo caracteriza-se como descritivo, uma vez que busca analisar a perspectiva dos contadores e como estão lidando com esta obrigação acessória. Conforme Lozada (2019) a pesquisa descritiva tem como objetivo básico a descrição das características reunindo e analisando informações referentes aos assuntos estudados.

Para melhor alcance dos resultados desejados, aplicam-se alguns procedimentos de pesquisa. Desta forma, os métodos adotados para a pesquisa constituíram em pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e estudo de casos múltiplos. Por meio de materiais já publicados, como livros, revistas, teses, entre outros, são realizadas as pesquisas bibliográficas. A pesquisa documental é semelhante a pesquisa bibliográfica, normalmente utilizada em ciências sociais, porém utiliza-se de todos os tipos de documentos para sua base de dados. Quanto ao estudo de casos múltiplos, o mesmo se desenvolve de modo que o pesquisador estuda e investiga mais de um caso, de forma com que os casos selecionados resultem em efeitos semelhantes (GIL, 2017).

A técnica utilizada para realização do estudo de casos múltiplos foi a realização de uma entrevista semiestruturada com contadores, com respostas descritivas buscando entender como foi a abordagem dos profissionais com a obrigação acessória DRCST.

3.2 PROCEDIMENTO DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

A coleta de dados foi realizada por meio de uma entrevista semiestruturada, realizada com profissionais da área contábil do estado de Santa Catarina. Para definir estes profissionais, foi realizada uma seleção de empresas cuja atividade econômica estivesse relacionada com bens e produtos que se enquadram na seção de mercadorias com substituição tributária no RICMS/SC. O contato foi realizado também com escritórios de contabilidade, auferindo com esses escritórios, possíveis clientes que realizam a entrega do DRCST e as suas perspectivas quanto à obrigação acessória.

Os mecanismos utilizados para realizar os contatos, foram por meio de *e-mail*, telefone, via *WhatsApp* e *Instagram*. Para a entrevista, foi elaborado um questionário com onze questões buscando identificar a visão dos contadores referente a esta nova obrigação acessória, como ocorreu o preenchimento, tanto quanto as facilidades e dificuldades, os motivos de envio, como restituição, ressarcimento e complemento. O questionário foi aplicado durante o período de setembro/2022 até o mês de



novembro/2022, com média de vinte a vinte cinco minutos de duração, via Google Meet e entrevistas realizadas pessoalmente na sede das empresas.

A estrutura inicial da pesquisa consiste em identificar o perfil dos profissionais, por meio de cinco questionamentos. A segunda seção buscou a opinião dos entrevistados quanto às obrigações acessórias da parte fiscal. E a terceira e última seção, sobre o objetivo do artigo, com questionamentos referentes à obrigação acessória DRCST, a segunda e a terceira seção, formam o roteiro da entrevista elaborado por onze perguntas. A análise foi realizada com seis perguntas realizadas, que estão presentes no Apêndice 1. O mesmo questionário foi aplicado para todos os profissionais que participaram da entrevista.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção serão apresentados os resultados encontrados no estudo, que possui como objetivo geral analisar a visão dos contadores referente a obrigação acessória DRCST no estado de Santa Catarina, por meio da pesquisa apresentada analisar, através do questionário, a visão dos contadores e sua perspectiva referente ao DRCST.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS PROFISSIONAIS

Foram entrevistados oito contadores, classificados entre homens e mulheres, possuem de 23 anos a 48 anos, todos com formação em Ciências Contábeis. Esses profissionais atuam na área de dois a trinta e três anos no setor contábil. Entre os oito profissionais entrevistados, quatro realizam a entrega do DRCST. Os mesmos atuam nas cidades de Criciúma, Içara e Tubarão, suas atividades econômicas se classificam como distribuidora de produtos farmacêuticos, postos de combustíveis e supermercados. Quatro dos entrevistados não realizam a entrega, estes atuam em Criciúma, Florianópolis e Içara, prestam serviço em consultorias e escritórios de contabilidade e contribuíram com a entrevista com o conhecimento que possuíam sobre a obrigação acessória DRCST.

4.2 ANÁLISE DE DADOS

Abaixo foram enumeradas seis perguntas do questionário, descrevendo o parecer dos entrevistados sobre os questionamentos.

Para conhecer a opinião dos entrevistados referente às obrigações acessórias de caráter fiscal, foi realizado o seguinte questionamento:

Quadro 1 - Pergunta 2

| |
|--|
| 2 - Dentre as atuais obrigações acessórias (Parte fiscal) de caráter obrigatório, qual ou quais você julga como necessárias para a fiscalização do Estado? Qual ou quais entende que não são eficientes ou poderiam ser substituídas e melhoradas? |
|--|

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Com base no primeiro questionamento sobre as atuais obrigações acessórias de parte fiscal, todos os entrevistados em seu ponto de vista alegam que a DIME seria uma obrigação acessória que hoje poderia ser extinta, pois as informações que são contempladas na DIME também estão disponíveis no EFD ICMS/IPI, sendo essa, uma



obrigação acessória imprescindível e a DIME apenas um totalizador das informações apresentadas no EFD ICMS/IPI. Nessa mesma questão, dois entrevistados alegam que o próprio DRCST poderia ser substituído e/ou incorporado no EFD ICMS/IPI, porém seria mais trabalhoso para o estado criar este novo mecanismo e comentaram que alguns estados já trabalham com o DRCST integrado ao EFD ICMS/IPI. As obrigações acessórias estão previstas no Anexo 5 do RICMS/SC. As principais obrigações acessórias do estado de Santa Catarina estão previstas no portal da SEF/SC, tais como: DCIP, DIME, DRCST e o SPED FISCAL (SANTA CATARINA, 2022).

Na pergunta seguinte, foi questionado aos entrevistados, quanto ao interesse do estado com a entrega das informações pertinentes ao DRCST, conforme o quadro abaixo.

Quadro 2 - Pergunta 3

3 - A criação do DRCST, sob seu ponto de vista, demonstra qual interesse do Estado na entrega de tais informações?

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Os entrevistados entendem que o interesse do estado com a entrega do demonstrativo, seria para que o mesmo tenha mais controle das informações que os contribuintes estão entregando, dessa forma, conseguem auditar de forma mais precisa essas informações geradas pelas empresas, pois com a obrigação acessória o estado está controlando o contribuinte e as informações que os seus fornecedores estão entregando por meio de suas obrigações acessórias.

Conforme Pinheiro (2012), as obrigações acessórias servem para facilitar a fiscalização das declarações que devem ser enviadas ao fisco. Com o DRCST, o contribuinte pode vir a ter melhor entendimento, certeza e clareza das informações que estão enviando, minimizando problemas futuros. Alguns entrevistados em seu ponto de vista afirmam que o interesse do estado com a criação do DRCST seria o aumento da arrecadação.

No próximo questionamento, buscou entender se os entrevistados visam o DRCST como um novo meio de arrecadação para os estados, conforme elencado a seguir.

Quadro 3 - Pergunta 4

4 - Pode-se afirmar que a intenção de entrega do DRCST por parte do Estado, tende a uma característica de buscar novos meios de arrecadação?

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Dos oito entrevistados, três não entendem que o DRCST seja para buscar novos meios de arrecadação. Um entrevistado respondeu que depende do segmento em que se está enviando a obrigação acessória. Os entrevistados pontuam que ao mesmo tempo que o estado possa vir a ter um aumento de arrecadação com a nova obrigação, há também muitos casos onde ocorre o inverso, com valores a restituir aos contribuintes, dessa forma o DRCST não possui somente finalidade de arrecadação, mas também atender o contribuinte no quesito que ele possa vir buscar o ressarcimento, deixando justa a operação para o estado e para o contribuinte. Conforme disposto na Lei 17.538 de 27 de junho de 2018, foi estabelecido que o



contribuinte pudesse solicitar a restituição do ICMS ST, caso tenha sido recolhido a maior em relação ao valor presumido em pauta. Do contrário, caso o imposto tenha sido recolhido menor, realizar o complemento (ITC CONSULTORIA, 2018).

Outros quatro entrevistados, acreditam que a intenção da entrega do DRCST é de buscar novos meios de arrecadação, mas afirmam que deve ser avaliado o perfil do contribuinte que está entregando a declaração, como por exemplo o caso dos comércios varejistas, pelo preço praticado ao consumidor final. Então, do mesmo modo em que o estado dispõe o ressarcimento quando o contribuinte cumprir com o DRCST, também ocorre os casos de complemento quando os valores praticados forem superiores aos definidos em pauta.

O próximo questionamento destina-se aos mecanismos disponibilizados pelo estado para que se cumpra com a obrigação acessória.

Quadro 4 - Pergunta 7

7 - Quanto aos procedimentos de apuração de valores e transmissão dos dados ao agente regulador, é possível identificar que existem mecanismos de apuração e controle disponibilizados pelo Estado que facilitem tal entrega de informações, como você avalia o cenário para apuração e entrega de informações disponibilizadas pelo Estado?

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Quando questionado quanto aos procedimentos de apuração de valores e transmissão de dados disponibilizados pelo estado, segundo todos os entrevistados, não é disponibilizado nenhuma ferramenta para que se possa realizar tal cálculo de forma com que se verifique se o mesmo está correto. O estado apenas divulga o layout e os contribuintes devem posicionar as informações de acordo com a estrutura disponibilizada. Na entrega do arquivo feita pelo Sistema de Administração Tributária – SAT, ele realiza validação das informações se estiverem de acordo com o layout.

Os entrevistados comentam que não é uma obrigação simples e possui uma complexidade para que consiga realizar a entrega do arquivo, onde as informações poderiam ser otimizadas. Os entrevistados que não realizam a entrega, comentam que acham a obrigação acessória muito complexa para ser realizada, principalmente em escritórios de contabilidade. É necessário profissionais qualificados para que se possa realizar a entrega da obrigação e para que realizem a especialização desses profissionais, seria preciso aumentar o valor do honorário e os clientes não estão dispostos a pagar, pois além da especialização, é uma obrigação que demanda tempo, se tornando inviável para os escritórios. Como afirmam Stein e Mengden (2014), as exigências tributárias necessitam de capacitação dos profissionais contábeis que as executam, considerando que novas obrigações podem surgir em suas rotinas.

O próximo questionamento se dá como os contadores avaliam os *softwares* e ERPs utilizados pelas empresas.

Quadro 5 - Pergunta 8

8 - Quanto aos mecanismos disponibilizados às empresas, por meio de seus *softwares* e ERPs de funcionamentos diários, existe por parte desses sistemas, o preparo e conhecimento necessários à apuração das informações necessárias ao DRCST?

Fonte: Elaborado pela autora (2022).



Os entrevistados alegam que os *softwares* e ERPs utilizados nas empresas não estão preparados para a sistematização do DRCST e começaram o ajuste das informações de acordo com as alterações solicitadas pelos clientes. O DRCST será entregue por um arquivo “*.zip pelo aplicativo disponibilizado pelo Sistema de Arrecadação Tributária – SAT que pode ser acessado pelo login e senha do contador responsável pela empresa devendo seguir o *layout* definido do anexo único da portaria (SANTA CATARINA, 2018). Conforme os entrevistados, não são todos os sistemas que conseguem fazer a validação do arquivo e leva um considerável tempo para que consigam padronizar os seus sistemas. Por motivos como esse, as empresas acabam buscando profissionais terceirizados para conseguir cumprir com a obrigação acessória.

O próximo questionamento, buscou-se analisar como os entrevistados avaliam as pautas fiscais disponibilizadas pelo estado conforme as atividades econômicas das empresas.

Quadro 6 - Pergunta 11

| |
|---|
| 11 - De acordo com a atividade econômica do cliente obrigado ao DRCST, como você avalia os procedimentos de apuração por meio de MVA e PMPF, são condizentes com a realidade do setor econômico e do perfil do cliente? |
|---|

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

A Substituição Tributária do ICMS possui duas formas de apuração: pela Margem de Valor Agregado – MVA ou pelo Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final - PMPF. Segundo Araújo Filho (2017) o objetivo da MVA é evitar a concorrência entre os estados e a diferença dos preços. O PMPF estabelece o valor da base de cálculo com a finalidade de recolhimento de ICMS buscando os valores mais previsíveis possível (FROSI, 2007). De quatro entrevistados que fazem a entrega do demonstrativo, estes acreditam que hoje os valores de MVA e PMPF não condizem com a realidade. Entre os produtos listados na seção de substituição tributária, o preço de pauta está muito defasado do que o que vem sendo aplicado no mercado, em muitos casos o governo está tributando muito mais do que deveria, por isso acontece muitos casos de restituição para as empresas. Os entrevistados relatam também, que alguns produtos são trabalhados com acordo comercial, como por exemplo as bebidas, desta forma os preços vendidos ao consumidor final são menores que a pauta, gerando restituição as empresas. Dos outros quatro profissionais que não realizam a entrega, um entrevistado não soube responder o questionamento e os outros três completam que de fato os valores de MVA e PMPF não condizem com a realidade do setor econômico.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ICMS-ST é um mecanismo utilizado para combater a sonegação fiscal, facilitando a fiscalização dos estados. Para calcular a ST, utiliza-se de pautas fiscais chamadas de MVA e PMPF. Essas pautas nem sempre condizem com a realidade do setor econômico, formando assim, uma base de cálculo irreal, sendo que esta base pode ser maior ou menor que preço praticado quando realizadas operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Com base nisso, o estado de Santa Catarina introduziu no RICMS/SC o Demonstrativo para Apuração Mensal do Ressarcimento, da Restituição e



Complementação do ICMS Substituição Tributária, devendo ser entregue pelos contribuintes substituídos tributários que realizem operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

A pesquisa buscou analisar a visão dos contadores quanto a esta nova obrigação acessória, onde foi possível verificar que os contadores ainda possuem uma grande dificuldade para realizar a entrega. A maneira como foi implementada o DRCST causou muito receio por parte desses profissionais em sua entrega, visto que é uma declaração detalhada e trabalhosa.

Os resultados obtidos por meio das entrevistas realizadas com os contadores do estado de Santa Catarina, evidenciam a dificuldade que os mesmos tiveram em conseguir realizar a entrega do DRCST nas empresas em que trabalham. Pode-se ressaltar que a falta de conhecimento da legislação por parte dos *softwares* e ERPs utilizados pelas empresas contribuem para a dificuldade na realização da entrega do DRCST junto ao SAT.

A falta dos mecanismos oferecidos pelo estado para que possam facilitar a entrega do DRCST contribuiu também para que o menor número de empresas conseguisse realizar a entrega do demonstrativo, visto que no cenário atual, não é oferecido por parte do estado um aplicativo para que o contribuinte possa vir a conferir se o cálculo de restituição e complemento esteja formulado corretamente, podendo ser notificados futuramente.

A ausência de profissionais especializados no demonstrativo oferece um cenário para novas empresas voltadas ao segmento de restituição de impostos. Como relatado por profissionais que atuam em escritórios de contabilidade, no cenário atual se torna inviável o envio do DRCST por não possuírem profissionais habilitados para lidar com tal demonstrativo e muitos clientes não entendem a complexidade no processo do envio das informações, por este motivo, esses clientes acabam recorrendo a empresas terceirizadas.

Em aspecto geral, pode-se definir que o DRCST para os contadores foi introduzido de forma com que gerasse muito receio e exigisse muita dedicação dos profissionais da contabilidade para que conseguissem cumprir com suas obrigações. Muitas empresas ainda não conseguiram realizar a entrega dessa obrigação acessória pelo seu grande nível de complexidade.

Por limitação de pesquisa, pode-se mencionar o número de empresas alcançadas para realização da entrevista. Em decorrência disso, a pesquisa foi aberta para contadores que não realizam a entrega do DRCST. Como sugestão de pesquisas futuras, recomenda-se avaliar os impactos financeiros com a restituição e complemento mediante o cumprimento do DRCST.



REFERÊNCIAS

ARAÚJO FILHO, Francisco Porto. Substituição tributária ICMS. **Revista Eletrônica Cosmopolita em Ação**, v. 4, n. 1, p. 13-27, 2017. Disponível em: <http://revistas.icesp.br/index.php/Cosmopolita/article/view/186>. Acesso em: 13 mar. 2022.

BARROS, Maurício. Panorama da necessária reforma tributária brasileira. **EDUCAFOCO-Educação, pesquisa e formação continuada-Revista eletrônica interdisciplinar e internacional do Programa de Pós-graduação, pesquisa e extensão do Centro Universitário Ítalo Brasileiro.**, v. 3, n. 1, 2022. Disponível em: <http://educafoco.italo.br/index.php/educafoco/article/view/87/92>. Acesso em: 20 mar. 2022.

BRASIL. ATO COTEPE/PMPF nº 36. **Dispõe sobre Preço médio ponderado ao consumidor final (PMPF) de combustíveis.** Disponível em: www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos-pmpf/2021/pmpf036_21. Acesso em: 26 abr. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 16 abr. 2022.

BRASIL. Convênio ICMS 70/97. **Dispõe sobre a margem de valor agregado na fixação da base de cálculo do ICMS para efeito de determinação do imposto devido por substituição tributária nas operações subseqüentes.** Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV070_97. Acesso em: 30 abr. 2022.

BRASIL. Convênio ICMS 75, de 27 DE JULHO DE 2016. **Dispõe sobre a adesão do Estado de Santa Catarina ao Convênio ICMS 13/97, que harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96.** Disponível em: www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV075_15. Acesso em: 24 abr. 2022.

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 dá outras providências. (LEI KANDIR).** Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 23 abr. 2022.

BRASIL. Convênio ICMS 110/07. **Dispõe sobre o regime de substituição tributária relativo ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido pelas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, relacionados no**



Anexo VII do Convênio ICMS 142/18, e estabelece os procedimentos para o controle, apuração, repasse, dedução, ressarcimento e complemento do imposto. Disponível em:

www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2007/CV110_07. Acesso em: 26 abr. 2022.

BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em:

www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 17 abr. 2022.

CORREIA, José Jonas Alves et al. O impacto do ICMS Substituição Tributária no custo das mercadorias adquiridas pelo comércio varejista de alimentos. **ID on line. Revista de psicologia**, v. 10, n. 32, p. 54-69, 2016. Disponível em:

<https://idonline.emnuvens.com.br/id/article/view/578>. Acesso em: 24 abr. 2022.

COUTINHO, Lucas; MONASSA, Clarissa Chagas Sanches. Vantagens e desvantagens da Substituição Tributária e da Antecipação Tributária do ICMS no Estado de São Paulo: Análise de um modelo ideal. **REGRAD - Revista Eletrônica de Graduação do UNIVEM - ISSN 1984-7866**, [S.l.], v. 6, n. 1, feb. 2014. ISSN 1984-7866. Disponível em: <https://revista.univem.edu.br/REGRAD/article/view/431>. Acesso em: 26 abr. 2022.

DE ARAÚJO, Maria Lírida Calou; GÓES, Maria Cristina de Moura. **Tendência evolutiva da substituição tributária na administração fazendária e o princípio da praticidade.** Pensar-Revista de Ciências Jurídicas, v. 14, n. 2, p. 307-320, 2009. Disponível em: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/1707>. Acesso em: 23 abr. 2022.

SILVA, Debora Kezia Pascoa de Almeida da; SOUZA, Nathan Alves de; PASSADOR, Giseli. A EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL. **REVISTA ACADÊMICA FACULDADE PROGRESSO**, v. 7, n. 2, 2022. Disponível em:

<http://revista.progressoead.com.br/index.php/academico/article/view/302>. Acesso em: 20 mar. 2022.

DORNELLES, Matheus Tumelero et al. **Tributação e Preço: Efeitos do ICMS Substituição Tributária na Cadeia Vinícola do Vale dos Vinhedos.** In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2014. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3739>. Acesso em: 16 abr. 2022.

FARIAS, Janaína Nunes. **Análise do ICMS substituição tributária sobre o etanol hidratado em um posto de combustíveis na cidade de Goiânia.** Revista Científica BSSP, v. 1, n. 2, p. 0-0, 2021. Disponível em:

<https://www.revistacientificabssp.com.br/article/604ba8b5a953953ded65c656>. Acesso em: 06 mar. 2022.



FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 16. São Paulo Atlas 2016 1 recurso online ISBN 9788597009446. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597009446/epubcfi/6/70\[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml36\]!/4/146/3:435\[ost%2Co.\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597009446/epubcfi/6/70[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml36]!/4/146/3:435[ost%2Co.]). Acesso em: 18 de Nov. de 2022.

FROSI, Flávia Gehlen. **A Aplicação das Pautas Fiscais no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)**. (Dissertação de Mestrado) Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. (2007). Porto Alegre: UFRGS, 2007. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/17755>. Acesso em: 30 abr. 2022.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. São Paulo Atlas 2017 1 recurso online ISBN 9788597012934. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597012934/epubcfi/6/14\[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml6\]!/4/138/2](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597012934/epubcfi/6/14[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml6]!/4/138/2). Acesso em: 28 mai. 2022.

GONÇALVES, Arthur. **Substituição Tributária Concomitante**. Youtube, 28 abr. 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=UW5OVI7m0t4>. Acesso em: 29 abr. 2022.

ITC Consultoria. Canal CRCSC Oficial. **ICMS/ST: MINICURSO Restituição, Ressarcimento e Complementação de ICMS Substituição Tributária**. Youtube. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=t08xq65JRXM>. Acesso em: 24 abr. 2022.

JACOB, Pedro Colarossi. **O direito à restituição do ICMS na sistemática da substituição tributária: as restrições ao cumprimento da decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 593.849/MG**. 2020. Tese de Doutorado. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29852>. Acesso em: 30 abr. 2022.

JÚNIOR, Roberto Biava; OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. Impactos da substituição Tributária do ICMS na Lucratividade e nos Custos Empresariais. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 4, n. 2, p. 71-91, 2010. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/4456/3368>. Acesso em: 20 mar. 2022.

LOZADA, Gisele. **Metodologia científica**. Porto Alegre SAGAH 2019 1 recurso online ISBN 9788595029576. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788595029576>. Acesso em: 30 abr. 2022.

LUCCI, Leonardo. O mecanismo da substituição tributária no ICMS e seus aspectos jurídicos, econômicos e constitucionais. **Revista Ambito Jurídico**, 1jun. 2013. Disponível em: https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/o-mecanismo-da-substituicao-tributaria-no-icms-e-seus-aspectos-juridicos-economicos-e-constitucionais/#_ftnref4. Acesso em: 20 mar. 2022.



MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 9. São Paulo Atlas 2021 1 recurso online ISBN 9788597026580. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597026580/epubcfi/6/32\[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml14\]!/4](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597026580/epubcfi/6/32[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml14]!/4). Acesso em: 30 abr. 2022.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 4. São Paulo Atlas 2016 1 recurso online ISBN 9788597008821. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597008821>. Acesso em: 30 abr. 2022.

MÜLLER, Elza Terezinha Cordeiro; DUTRA, Ana Tieli; CASTOLDI, Martina. Uma análise da substituição tributária na venda de cervejas artesanais com foco na aplicação da MVA e da Pauta Fiscal. **Revista Mundi Sociais e Humanidades (ISSN: 2525-4774)**, v. 2, n. 1, 2017. Disponível em: <https://scholar.archive.org/work/o7pb3sxxg4nh3rnwvvhqkshza44/access/wayback/http://periodicos.ifpr.edu.br/index.php?journal=MundiSH&page=article&op=download&path%5B%5D=321&path%5B%5D=102>. Acesso em: 26 abr. 2022.

NADIR, Marco Aurélio Moisés; PETRI, Sérgio Murilo. Substituição tributária progressiva no ICMS em Santa Catarina: análise do benefício fiscal de redução da margem de valor agregado e seus impactos na carga tributária das empresas optantes do simples nacional. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2012. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/335>. Acesso em: 24 abr. 2022.

PINHEIRO, Simone. **Obrigações acessórias na era da autofiscalização**. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Curso de Especialização em MBA em Auditoria Integral. Universidade Federal do Paraná. (2012). Curitiba: UFPR, 2012. Disponível em: <https://www.acervodigital.ufpr.br/handle/1884/44593>. Acesso em: 17 abr. 2022.

SANTA CATARINA (Estado). Decreto nº 1.818, de 28 de novembro de 2018. **Introduz as Alterações 3.991 e 3.992 no RICMS/SC-01**. Disponível em: https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2018/dec_18_1818.htm. Acesso em: 20 mar. 2022.

SANTA CATARINA (Estado). Portaria SEF 378/2018 **Aprova as Especificações do Arquivo Eletrônico e Manual de Preenchimento do Demonstrativo para Apuração Mensal do Ressarcimento, da Restituição e Complementação do ICMS Substituição Tributária (DRCST)**. Disponível em: https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/portarias/2018/port_18_378.htm. Acesso em: 24 abr. 2022.

SANTA CATARINA (Estado). **RICMS/SC-01 Anexo 3 – Substituição Tributária**. Disponível em: https://legislacao.sef.sc.gov.br/consulta/views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_ricms_01_00_00.htm. Acesso em: 24 abr. 2022.

SANTA CATARINA (Estado). **ICMS – DECLARAÇÕES. Orientações sobre as declarações do ICMS**. Disponível em:



https://www.sef.sc.gov.br/servicos/assunto/30/ICMS_-_Declara%C3%A7%C3%B5es. Acesso em: 14 nov. 2022.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**: Grupo GEN, 2022. 9786559772261. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559772261/>. Acesso em: 24 abr. 2022.

STEIN, Sílvia Roberta; MENGDEN, Paulo Roberto de Aguiar Von. Impacto das obrigações acessórias no trabalho dos escritórios de contabilidade do Vale do Paranhana/RS-estudo de caso. **Revista Eletrônica de Ciências Contábeis**, n. 5, p. 55-74, 2014. Disponível em: <http://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/135>. Acesso em: 17 abr. 2022.

VIEIRA, Rodrigo Lessa. **Substituição tributária progressiva: dever de restituição do valor cobrado a maior**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 16 out 2009, 21:25. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Monografias-TCC-Teses-E-Book/18539/substituicao-tributaria-progressiva-dever-de-restituicao-do-valor-cobrado-a-maior>. Acesso em: 16 abr. 2022.

YAMAOKA, Celina. A história do imposto sobre circulação de mercadorias: do IVM ao ICMS. **Revista Jurídica – UNICURITIBA**. Curitiba, v. 3, n. 36, p. 40-53, 2014. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/990>. Acesso em: 30 abr. 2022.

YYV, Maytta Andrade Santos; MENDONÇA, Fabiano André de Souza. **A Tributação do Icms na Cadeia do Gás Natural**. Disponível em: https://www.portalabpg.org.br/PDPetro/3/trabalhos/IBP0301_05.pdf. Acesso em: 26 abr. 2022.



APÊNDICE



APÊNDICE 01 - Questionário

Informações Iniciais

Sexo:

Idade:

Formação:

Quanto tempo trabalha na área?

Há quanto tempo faz a entrega do DRCST?

Roteiro de Entrevista

1. Como você observa a evolução dos procedimentos de fiscalização do Estado por meio das obrigações acessórias? Existe de fato uma evolução, com procedimentos mais bem elaborados, ou, existem falhas no processo?
2. Dentre as atuais obrigações acessórias (Parte fiscal) de caráter obrigatório, qual ou quais você julga como necessárias para a fiscalização do Estado? Qual ou quais entende que não são eficientes ou poderiam ser substituídas e melhoradas?
3. A criação do DRCST, sob seu ponto de vista, demonstra qual interesse do Estado na entrega de tais informações?
4. Pode se afirmar que a intenção de entrega do DRCST por parte do Estado, tende a uma característica de buscar novos meios de arrecadação?
5. Sob a perspectiva da empresa que irá demonstrar suas informações por meio de DRCST, você entende como benéfico ou prejudicial o atendimento a esse demonstrativo?
6. Enquanto profissional responsável pelas informações fiscais de seu cliente, à operacionalização do demonstrativo, o DRCST se apresenta como um meio eficiente para os procedimentos fiscais de restituição e complementação do tributo?
7. Quanto aos procedimentos de apuração de valores e transmissão dos dados ao agente regulador, é possível identificar que existem mecanismos apuração e controle disponibilizado pelo Estado que facilitem tal entrega de informações, como você avalia o cenário para apuração e entrega de informações disponibilizadas pelo Estado?
8. Quanto aos mecanismos disponibilizados às empresas, por meio de seus *softwares* e ERPs de funcionamentos diários, existe por parte desses sistemas, o preparo e conhecimento necessários à apuração das informações necessárias ao DRCST?



9. Quais atividades econômicas de seus clientes estão contempladas ao envio do DRCST? Destas, quais já foram atendidas e quais ainda estão sob análise para atendimento?

10. Quanto ao entendimento por parte de seus clientes sobre tal demanda de informações para o DRCST, como você entende que foi a recepção desses em atender uma nova exigência do Estado? A compreensão se dá/deu de forma favorável ou repressiva?

11. De acordo com a atividade econômica do cliente obrigado ao DRCST, como você avalia os procedimentos de apuração por meio de MVA e PMPF, são condizentes com a realidade do setor econômico e do perfil do cliente?