

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

KATHLEEN DUMINELLI DISNER

**AS DIFERENTES FORMAS DE APURAÇÃO DE ICMS EM UMA INDÚSTRIA
TÊXTIL LOCALIZADA NO SUL DE SANTA CATARINA NAS OPERAÇÕES COM
FILIAIS INSTALADAS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO**

CRICIÚMA

2015

KATHLEEN DUMINELLI DISNER

**AS DIFERENTES FORMAS DE APURAÇÃO DE ICMS EM UMA INDÚSTRIA
TÊXTIL LOCALIZADA NO SUL DE SANTA CATARINA NAS OPERAÇÕES COM
FILIAIS INSTALADAS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO**

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

Orientador: Prof. Esp. José Luiz Possolli

CRICIÚMA

2015

KATHLEEN DUMINELLI DISNER

**AS DIFERENTES FORMAS DE APURAÇÃO DE ICMS EM UMA INDÚSTRIA
TÊXTIL LOCALIZADA NO SUL DE SANTA CATARINA NAS OPERAÇÕES COM
FILIAIS INSTALADAS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO**

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

Orientador: Prof. Esp. José Luiz Possolli

Criciúma, 15 junho de 2015

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. José Luiz Possolli - Orientador

Prof. Esp. Roberta Martins - Examinadora

Dedico este trabalho aos meus pais, aos meus irmãos e aos meus amigos, pelo apoio, incentivo, compreensão e auxílio nesta caminhada. Vocês me deram forças para seguir em frente.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pela vida, por sempre me dar forças para esta caminhada e para a conclusão deste trabalho. Por estar me guiando em todos os momentos da minha vida, pela saúde e força que me concedeu para que conseguisse chegar até aqui, e por estar iluminando o meu caminho ao longo destes anos.

Aos meus pais, João e Fátima, agradeço principalmente a minha mãe pelo incentivo, orientação, carinho, amor e força nos momentos em que precisei, por me incentivar na realização deste objetivo. Obrigado por tudo! Sei que sem você não conseguiria concluir esta etapa da minha vida.

Aos meus irmãos Cléia, Luciana Júnior e Nilson, pelo companheirismo, união, pelos conselhos, muito obrigada, também, pela paciência e compreensão nos momentos que não estive presente. Agradeço, ainda, a eles pelos sobrinhos lindos que tenho, Beatriz, Gabriel, Arthur e Manuela.

Aos meus amigos, Aline, Cristina e Andrei, que conheci na Universidade e vou levar pra vida toda. Quero agradecer pela amizade sincera, pelas muitas vezes me fizeram chorar de tanto rir, por estar comigo nos momentos felizes e de desabafo, se a minha trajetória acadêmica foi boa, é porque vocês estavam comigo.

Agradeço também aos meus amigos de infância, e aos que conheci durante estes anos, que mesmo com a correria e a distância, sei que sempre desejam meu bem. Muito obrigada por existirem na minha vida, pela compreensão da minha ausência, pelo incentivo e alegrias durante essa caminhada.

Ao meu orientador José Luiz Possolli, fica além do meu agradecimento, pela compreensão, paciência e pelas ideias, o meu grande respeito pelo profissional que é. Aos meus colegas de trabalho, principalmente a Elizangela que muito me auxiliou na confecção deste, e meu chefe Jackson, que me passou um pouco do seu conhecimento, e que confiou em mim mesmo muito nova e sem experiência. Obrigada pela compreensão, dedicação, paciência e auxílio em todas as horas que precisei.

Agradeço também aos meus professores, pelos conhecimentos transmitidos, pela amizade dentro e fora de sala.

Obrigada a todos que, mesmo não estando citados aqui, tanto contribuíram para a conclusão desta etapa da minha vida.

“Nunca deixe que lhe digam que não vale a pena acreditar no sonho que se tem, ou que os seus planos nunca vão dar certo, ou que você nunca vai ser alguém. Quem acredita sempre alcança!”

Renato Russo

RESUMO

DISNER, Kathleen Duminelli. **AS DIFERENTES FORMAS DE APURAÇÃO DE ICMS EM UMA INDÚSTRIA TÊXTIL LOCALIZADA NO SUL DE SANTA CATARINA NAS OPERAÇÕES COM FILIAIS INSTALADAS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO**. 2015. 62p. Orientador: José Luiz Possolli. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

O Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação (ICMS) é um tributo de competência estadual, que tem como fato gerador a própria descrição, as operações relativas à circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação. Em algumas Unidades Federadas ele não incide somente na saída da mercadoria, mas, também, na sua entrada no Estado. É um imposto não cumulativo, compensando os créditos das entradas com os débitos das saídas. Essa compensação é realizada no momento da apuração do imposto. O ICMS é um imposto seletivo, por isso sua escrituração muda conforme a atividade da empresa e a essencialidade do produto comercializado ou industrializado. Sendo um imposto de competência dos Estados, cada um cria as normas específicas, seguindo as diretrizes da lei mãe do ICMS, a Lei Kandir. Como cada Estado possui um regulamento de ICMS, o imposto é escriturado de formas diferentes. Com essas diferenças entre os Estados e, também, por ramo de atuação, o ICMS se torna um imposto muito complexo para empresas que possuem sede em mais de um Estado da Federação, pois é necessário compreender a legislação de todos os Estados que está instalada.

Palavras-chave: Imposto, ICMS, Lei Kandir, Estados, Escrituração.

LISTA DE TABELAS

Quadro 1: Classificação, itens, valores de transferência, quantidades e o preço de venda das mercadorias que serão usadas nas demonstrações.	39
QUADRO 2: Livro registro de entradas do ICMS-AM	40
QUADRO 3: Demonstração do cálculo do ICMS antecipado com base nas mercadorias escrituradas no registro de entradas.....	41
QUADRO 4: Livro registro de saídas do ICMS-AM.....	42
Quadro 5: Cálculo do Crédito Presumido.....	43
Quadro 6: Livro Registro de Apuração do ICMS-AM.	44
Quadro 7: Livro registro de entradas do ICMS-PE.....	45
Quadro 8: Demonstração do cálculo do ICMS antecipado com base nas mercadorias escrituradas no registro de entradas.....	46
Quadro 9: Livro registro de saídas do ICMS-PE	47
Quadro 10: Livro Registro de Apuração do ICMS-PE.....	47
Quadro 11: Livro registro de entradas do ICMS-DF.....	48
Quadro 12: Livro registro de saídas do ICMS-DF	49
Quadro 13: Livro Registro de Apuração do ICMS-DF.....	50
Quadro 14: Livro registro de entradas do ICMS-SP.....	51
Quadro 15: Livro registro de saídas do ICMS-SP	52
Quadro 16: Livro Registro de Apuração do ICMS-SP	53
Quadro 17: Livro registro de entradas do ICMS-SC	54
Quadro 18: Livro registro de saídas do ICMS-SC.....	55
Quadro 19: Livro Registro de Apuração do ICMS-SC.....	56

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AM - Amazonas

Art. - Artigo

CF - Constituição Federal

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CFOP - Código Fiscal de Operações e Prestações

CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CNAE - Classificação Nacional de Atividades Econômicas

CRC - Conselho Regional de Contabilidade

CTN - Código Tributário Nacional

DF - Distrito Federal

DIME - Declaração do ICMS e do Movimento econômico

ICM - Imposto sobre Circulação de mercadorias

ICMS - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

IE - Imposto de Exportação

II - Imposto de Importação

IOF - Imposto sobre Operações financeiras

IPI - Imposto sobre Produto Industrializado

ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

MERCOSUL - Mercado Comum do Sul

NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul

NF - Nota Fiscal

PE - Pernambuco

RICMS/AM - Regulamento do ICMS do Estado do Amazonas.

RICMS/DF - Regulamento do ICMS do Distrito Federal.

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

RICMS/SP - Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo.

SC - Santa Catarina

SP - São Paulo

STN - Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA E PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	12
1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1 SETOR TÊXTIL EM SANTA CATARINA	14
2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	14
2.2.1 Espécies Tributárias	15
2.2.1.1 Impostos	16
2.2.1.2 Taxas	16
2.2.1.3 Contribuições de melhoria	17
2.2.1.4 Empréstimos compulsórios	17
2.2.1.5 Contribuições especiais	18
2.2.2 Competência tributária	19
2.2.3 Princípios Constitucionais Tributários	20
2.2.3.1 Princípio da legalidade	21
2.2.3.2 Princípio da igualdade ou isonomia	21
2.2.3.3 Princípio da irretroatividade	22
2.2.3.4 Princípio da anterioridade	22
2.2.3.5 Princípio da capacidade contributiva	23
2.2.3.6 Princípio da proibição do confisco	24
2.3 ICMS	24
2.3.1 Fato gerador	25
2.3.2 Base de cálculo e alíquotas	25
2.3.3 Contribuintes e Responsáveis	26
2.3.4 Não cumulatividade do imposto	27
2.3.5 Apuração do ICMS	28
2.3.5.1 Apuração para o Setor Têxtil	29
2.3.5.1.1 <i>Regime de Apuração Normal</i>	29
2.3.5.1.2 <i>Crédito Presumido</i>	31
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	33
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	33

4 ESTUDO DE CASO	34
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	34
4.2 APURAÇÃO DO ICMS.....	34
4.2.1 Livros fiscais	35
4.2.2 Código fiscal de operações e prestações - CFOP	35
4.2.3 Nomenclatura comum do Mercosul - NCM	36
4.2.4 Operações isentas ou não tributadas e outras	36
4.2.5 Outros débitos.....	36
4.2.6 Estorno de créditos.....	37
4.2.7 Outros créditos.....	37
4.2.8 Estorno de débitos.....	37
4.2.9 ICMS Antecipado.....	37
4.2.11 Diferencial de alíquota	38
4.3 PREMISSAS PARA APURAÇÃO DO ICMS	38
4.3.1 Apuração no Estado do Amazonas - AM	39
4.3.2 Apuração no Estado de Pernambuco - PE	44
4.3.3 Apuração no Distrito Federal - DF	48
4.3.4 Apuração no Estado de São Paulo - SP	50
4.3.5 Apuração no Estado de Santa Catarina - SC.....	54
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	57

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo apresenta-se o tema e o problema deste trabalho, bem como o objetivo geral e os objetivos específicos.

Logo após, evidencia-se a justificativa da elaboração do trabalho, onde será demonstrada a sua relevância.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Nos tempos atuais, com a intensa competitividade do mercado, exige-se das empresas ousadia e um bom planejamento, para que possam expandir seus negócios.

Com a expansão das empresas, muitas delas optam por instalar filiais em outros Estados brasileiros. Para isso é necessário conhecer os tributos que a mesma estará sujeita a recolher. Ter conhecimento tributário é imprescindível para a solidificação da empresa, porque o Brasil está entre os países com a maior carga tributária do mundo, sendo assim, as empresas precisam conhecer o Sistema Tributário Nacional e os tributos a que estão obrigadas a recolher, de acordo com sua área de atuação.

Os tributos se dividem em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. A instituição e cobrança dos mesmos compete aos Municípios, Estados e à União, de acordo com a competência tributária disciplinada na Constituição Federal de 1988. Entre os impostos de competência estadual está o ICMS, que é cobrado de forma diferenciada em cada Estado da federação. Esse imposto costuma ser o de maior representatividade financeira nas empresas. Por esse motivo, as mesmas precisam estar atenta quanto ao lugar para onde expandir o negócio, porque uma escolha mal planejada afeta o seu futuro.

Diante do contexto, surge a seguinte questão: Quais as formas de apuração de ICMS utilizadas em uma indústria têxtil localizada no sul de Santa Catarina quando realiza operações com filiais instaladas em outras unidades da Federação?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Para responder ao questionamento proposto, o estudo tem como objetivo geral apresentar as formas de apuração de ICMS utilizadas em uma indústria têxtil localizada no sul de Santa Catarina quando realiza operações com filiais instaladas em outras unidades da federação.

Os Objetivos específicos dessa pesquisa consistem em:

- Apresentar o segmento têxtil em Santa Catarina;
- Conceituar o Sistema Tributário Nacional;
- Descrever os aspectos do ICMS em Santa Catarina;
- Demonstrar o processo de apuração do ICMS em alguns Estados brasileiros para uma empresa têxtil de Santa Catarina.

1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

A legislação tributária no Brasil é complexa e extensa. Para cada ramo de atuação das empresas tem-se uma legislação específica, para alguns impostos ela muda até mesmo em cada município, como é o caso do ISS, já para o ICMS, a legislação muda de acordo com cada unidade federativa.

Para as empresas que possuem filiais em todo o território nacional, como é o caso da empresa estudada, o ICMS acaba sendo o imposto mais trabalhoso, porque além de entender a legislação do próprio Estado, faz-se necessário, também, observar a dos outros que a mesma possui sede.

De um Estado para outro as diferenças são grandes na forma de apuração, sendo que a contabilização das operações também muda. Por isso a contabilidade precisa estar devidamente alinhada à escrituração fiscal, evitando erros nos procedimentos fiscais e contábeis.

O presente trabalho justifica-se em razão da complexidade e relevância do ICMS para a empresa em estudo, o qual representa em torno de 15% do faturamento mensal. Em razão desta expressiva representatividade, a empresa está atenta à legislação para entender a dinâmica de apuração os Estados.

O trabalho pode contribuir para a empresa em estudo, mas não somente à ela. Devido a pouca literatura específica sobre o assunto, o mesmo pode ajudar as empresas que tem necessidade de expansão e a intenção de se instalar em outros

Estados. As mesmas poderão consultar as leis e literaturas citadas no trabalho, dando ênfase nas diferenças das formas de apuração do ICMS para Indústria têxtil localizada no sul de Santa Catarina quando realiza operações com filiais instaladas em outras Unidades da Federação, mostrando a necessidade de uma escrituração fiscal e contábil adequada.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesse capítulo serão abordados os assuntos relacionados ao setor têxtil em Santa Catarina e sobre a tributação no Brasil. Primeiramente, menciona-se os dados do Setor Têxtil, logo após, o Sistema Tributário Nacional, as espécies, competências e princípios tributários. Em seguida aborda-se o regulamento de ICMS de Santa Catarina e as particularidades da apuração para o setor têxtil.

2.1 SETOR TÊXTIL EM SANTA CATARINA

O setor têxtil de Santa Catarina teve início com imigrantes alemães, em 1880, no município de Blumenau. Esses imigrantes foram expulsos de seu país devido a uma crise industrial. Eram tecelões, e abriram a primeira fábrica de tecidos de malha no Brasil, a empresa Trikotwaren Fabrik Gebruder Hering (FIESC, 2000). Após a primeira indústria têxtil, vieram muitas outras para a região do Vale do Itajaí, hoje, essa região possui a maior concentração de indústrias têxteis de Santa Catarina.

O Estado é o segundo maior polo empregador têxtil e do vestuário do Brasil, ele abriga 10.223 indústrias têxteis, empregando 174,4 mil trabalhadores, dados do ano de 2013 (SANTA CATARINA, 2014).

O setor têxtil catarinense passou por um processo de atualização tecnológica. Essa atualização se deu para aumentar a qualidade dos produtos, e também conseguir atender pequenas e grandes demandas com agilidade (SANTA CATARINA, 2000).

2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional (STN) está regulamentado nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal (CF) de 1988. Além das imposições e observações vindas da CF/88, tem-se o Código Tributário Nacional (CTN) instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Essa Lei dispõe sobre o STN e estabelece as normas gerais aplicadas aos Entes Federados.

Conforme o Art.2.º do CTN:

O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18 de 1.º de dezembro de 1965 em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais e em leis municipais.

O CTN estabelece os princípios sobre o direito tributário e o seu perfeito funcionamento. Tendo como funções amenizar os conflitos entre a União, os Estados, o Distrito Federal (DF) e os Municípios, no que trata das competências tributárias. Também possui a função de regular o poder de tributar, além disso, ele estabelece normas gerais sobre a legislação tributária (AMARO, 2008).

A atribuição da competência para criar os impostos delimita quais podem ser criados por cada Ente Federado. Essa limitação é chamada de âmbito constitucional do imposto, sendo ela, o fato ou a situação que a Constituição descreve a atribuição das competências (MACHADO, 2013).

2.2.1 Espécies Tributárias

As espécies tributárias estão previstas no art. 145 da CF/88.

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

O artigo acima citado, trata dos tributos que a União, os Estados, o DF e os Municípios podem criar. Além destes, os artigos 148 e 149 da CF/88 determinam que a União poderá instituir e cobrar empréstimos compulsórios e contribuições especiais, respectivamente, tendo assim, competência exclusiva.

Os Tributos são regulados pelo STN, tanto sua existência quanto sua competência. O art. 3º. do CTN define o tributo como “toda prestação pecuniária compulsória em moeda cujo valor possa exprimir, que não constitua sanção ou ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa penalmente vinculada.”

Os tributos podem ser classificados como vinculados e não vinculados. Os tributos não vinculados não possuem vínculo com uma prestação de serviço

posterior, como por exemplo os impostos. Os tributos vinculados, como o seu nome já diz, é vinculado a uma prestação de serviço do governo, como é o caso das taxas e contribuições de melhoria (FABRETTI e FABRETTI, 2004).

2.2.1.1 Impostos

Os impostos estão mencionados nos artigos 153 a 156 da CF/88. Os mesmos estão definidos no CTN no artigo 16, como: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” (BRASIL, 1966).

Pela definição descrita no citado artigo, o fato gerador do imposto não possui relação com uma contraprestação estatal, por isso diz-se que se trata de um tributo não vinculado.

Os recursos obtidos com a arrecadação de impostos são destinados à saúde, educação, segurança, ou seja, sua finalidade é de colaborar com as despesas da administração pública.

2.2.1.2 Taxas

As taxas estão definidas no art. 77 do CTN. O mesmo comenta que as taxas podem ser cobradas pela União, pelos Estados, pelo DF ou pelos Municípios. Explica, também, que as taxas tem como fato gerador o poder de polícia, e a utilização do serviço público prestado ao contribuinte, ou posto a sua disposição.

O fato gerador da taxa é um fato do Estado, ele exerce a atividade, ou o serviço, e cobra da pessoa que o utiliza. Elas podem ser cobradas por um serviço público, pelo exercício do poder de polícia, e na manutenção de via pública (AMARO, 2013).

A taxa diferentemente do imposto, é tributo vinculado às atividades estatais, elas são cobradas do contribuinte e o mesmo possui uma contraprestação de serviço público.

2.2.1.3 Contribuições de melhoria

As contribuições de melhoria estão previstas no art. 145, inciso III da CF/88, e nos art. 81 e 82 do CTN. Conforme o art. 81, elas podem ser cobradas pela União, pelos Estados, pelo DF ou pelos Municípios quando há a realização de uma obra pública, e dessa obra ocorra a valorização do patrimônio privado. A contribuição tem como valor limite o valor total da obra, e como limite individual o valor que a obra valorizou cada imóvel beneficiado (BRASIL, 1966).

Art. 82 do CTN define os requisitos mínimos que as Leis referentes as contribuição de melhoria devem observar, e são eles:

- I - publicação prévia dos seguintes elementos:
 - a) memorial descritivo do projeto;
 - b) orçamento do custo da obra;
 - c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
 - d) delimitação da zona beneficiada;
 - e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;
- II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;
- III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

Esses quesitos são necessários para que o órgão responsável possa cobrar a contribuição de melhoria sobre a obra pública dos beneficiados pelas mesmas.

2.2.1.4 Empréstimos compulsórios

Outra espécie tributária são os empréstimos compulsórios, previstos no art. 148 da CF/88. Esse artigo diz que a União, por meio de uma lei complementar, pode instituir empréstimos compulsórios nos seguintes casos:

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

Os empréstimos compulsórios são tributos restituíveis, sendo assim, não se consideram como receita pública, porque não é um ingresso definitivo do recurso nos cofres públicos (AMARO, 2013).

2.2.1.5 Contribuições especiais

As contribuições especiais estão definidas no art. 149 da CF/88. Essas contribuições se dividem em contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas.

A contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) possui função extrafiscal, não se destina somente a arrecadação de recursos para os cofres públicos (MACHADO, 2013).

A função extrafiscal da CIDE intervém no domínio econômico incidindo sobre os combustíveis, e também sobre as importações de produtos e serviços estrangeiros (FABRETTI e FABRETTI, 2004).

Outra divisão das contribuições especiais são as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, devidas pelos profissionais aos órgãos de registro e fiscalização que tem natureza jurídica de autarquia como por exemplo os contadores que contribuem para o Conselho regional de contabilidade (CRC) (FABRETTI e FABRETTI, 2004). Essa contribuição se destina a custear as atividades do órgão de registro, que, como autarquias, não dispõe de recursos públicos, somente da contribuição dos profissionais que as mesmas registram e fiscalizam.

As modalidades de contribuições para a seguridade social estão previstas no art. 195 da CF/88:

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

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

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

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

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

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

A contribuição acima citada tem um orçamento próprio, definido no art. 165 § 5º III da CF/88, essas contribuições não ingressam recursos no Tesouro Nacional, elas financiam a seguridade social (MACHADO, 2013).

2.2.2 Competência tributária

A competência tributária determina a qual ente federativo cabe a cobrança de determinado tributo. Alguns tributos competem a todos os entes federados, como por exemplo as taxas e contribuições de melhoria (FABRETTI e FABRETTI, 2004).

Os impostos de competência exclusiva da União estão descritos no art. 153 da CF/88, são eles:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Os tributos de competência federal, no caso dos impostos, não possuem só a finalidade de arrecadação, mas também função extrafiscal, ou seja, a função de intervir nas ações políticas sociais e econômicas (HARADA, 2007).

Além dos impostos de competência federal, acima citados, tem-se os de competência estadual, que estão descritos no art. 155 da CF/88:

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- 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;
- III - propriedade de veículos automotores.

Dos impostos acima, destaca-se o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadoria e serviço de transporte interestadual e intermunicipal (ICMS), esse imposto compete aos Estados e DF, assim, é permitido a cada ente definir as regras específicas do imposto, mas sempre respeitando a CF/88. Essas normas específicas estão descritas nos regulamentos de ICMS de cada Estado.

Por fim, depois de apresentar os impostos de competência da União, dos Estados e do DF, evidencia-se os impostos de competência Municipal. Esses impostos estão previstos no art. 156 da CF/88:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

A função dos impostos municipais é puramente fiscal, ou seja, de obtenção de recursos (MACHADO, 2013).

2.2.3 Princípios Constitucionais Tributários

Com o intuito de proteger o cidadão dos abusos do poder, foram criados os princípios constitucionais tributários. São eles: princípio da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e o da liberdade de tráfego.

2.2.3.1 Princípio da legalidade

Entre os princípios Constitucionais está o princípio da legalidade, exposto no art. 150, inciso I, da CF/88. Esse artigo diz que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: “I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

O princípio da legalidade impede que um novo tributo seja criado, ou no caso do tributo já existir, ele impede que o mesmo seja majorado sem aprovação de Lei.

Segundo Harada (2006), esse princípio está vinculado à batalha da população pela cobrança indevida dos impostos, ele protege o cidadão do poder público, impedindo a cobrança de impostos indevidamente, ele possui natureza política.

Além de simplesmente criar a Lei para autorização da cobrança dos tributos, é necessário conter nessa Lei também os fatores como o fato gerador, a base de cálculo, e outros aspectos necessários para mensurar o impacto financeiro do tributo (AMARO, 2011).

2.2.3.2 Princípio da igualdade ou isonomia

O princípio de igualdade ou isonomia está previsto primeiramente no art. 5º da CF/88, onde diz que todos são iguais perante a lei. Além do art. 5º, o art. 150, em seu inciso II, também aborda o assunto, destacando que na situação de contribuintes, desde que se encontrem em situação econômica equivalente, todos devem ser tratados igualmente.

Esse princípio garante o tratamento uniforme aos contribuintes que se encontrem em situação econômica equivalente. Assim, o contribuinte é tributado conforme sua capacidade. Como por exemplo, o imposto sobre a renda, ele incide sobre a renda do contribuinte, sendo cobrado mais das pessoas que tem uma renda mais alta, e menos das pessoas que possuem uma renda menor (FABRETTI e FABRETTI, 2004).

2.2.3.3 Princípio da irretroatividade

Outro princípio constitucional é o princípio da irretroatividade da lei, previsto no art. 150, em seu inciso III, alínea “a”, da CF/88. O mesmo impede os entes federados a: “III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.”

Segundo Ávila (2007, p. 51), “a lei que criar ou aumentar um tributo, portanto, somente colherá os fatos geradores ocorridos após a sua publicação.” Essa afirmação do autor dá ênfase ao entendimento da CF/88, salientando que os entes federados não podem exigir tributos que tiveram seu fato gerador ocorrido antes da publicação da lei.

2.2.3.4 Princípio da anterioridade

O Princípio da anterioridade impede que o tributo que foi criado ou majorado seja cobrado do contribuinte no mesmo exercício que a Lei que o aumentou ou instituiu foi publicada.

Esse princípio está descrito no art. 150, inciso III, alínea “b”, da CF/88.

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

[...]

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

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

Observando esse princípio, entende-se que o Estado tem a competência de criar novos tributos e aumentar os já existentes, mas poderá exigir sua cobrança somente no exercício seguinte ao da publicação da lei (HARADA, 2006).

Além de respeitar o ano calendário, deve ser observado, também, o princípio da anterioridade nonagesimal, que está descrita no art. 150, em seu inciso III, alínea “c”:

Art. 150. [...]

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

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

Sendo assim, o Ente não pode cobrar tributos em que a Lei que os majorou ou instituiu tenha sido publicada no mesmo ano calendário, e, também, não pode cobrá-los dentro do período de noventa dias após a sua publicação.

Observando esses princípios e sabendo que alguns impostos de competência da União possuem, além da função arrecadatória, função extrafiscal, ou seja, de regular a economia, a própria CF/88 criou exceções a esses princípios, elas se encontram no art. 150, § 1º:

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

Os artigos citados no parágrafo 1º mencionam os tributos: empréstimos compulsórios, Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre Exportações (IE), Imposto sobre produto industrializado (IPI), e o imposto sobre operações financeiros (IOF). Esses impostos nos casos calamidade pública e guerra externa, ou mesmo para regular a economia, podem vigorar sem respeitar os princípios da anterioridade ou da anterioridade nonagesimal, e, alguns deles, ambos.

2.2.3.5 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está previsto no art. 145, § 1º da CF/88. Diz que os tributos devem ter caráter pessoal, para melhor identificar a capacidade econômica do contribuinte, cobrando mais dos que tem mais capacidade e menos dos que possuem uma renda menor.

Complementa Machado (2006) que esse princípio explica a isenção de algumas taxas e contribuições de melhoria. Essas isenções se dão pela evidente incapacidade do contribuinte pagar o tributo.

2.2.3.6 Princípio da proibição do confisco

Além dos princípios citados acima, e ainda com a intenção de proteger o contribuinte, a CF/88, em seu art. 150, inciso IV, proíbe a União os Estados o DF e os Municípios de usar tributos com a intenção de confisco.

Explica Ávila (2007, p. 65) que “A CF garante o direito de propriedade e o contribuinte não pode ser tributado de modo excessivo, a ponto de subtrair a própria fonte geradora de riqueza tributável.”

Esse princípio garante a propriedade do bem ao contribuinte, e impede que o mesmo seja tributado de forma abusiva ao ponto de desapropriar o bem em favor do Estado.

2.3 ICMS

Entre os impostos de competência estadual está o ICMS, previsto no art. 155, inciso II, da CF/88.

O imposto hoje conhecido como ICMS era apenas ICM, ele teve seu âmbito ampliado, e passou a abranger além das mercadorias a prestação de serviço de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. O ICMS tem a função fiscal, ou seja, a função de arrecadar recursos aos cofres públicos. Ele é fonte de grande parte das receitas dos Estados (MACHADO, 2006).

Além de estar descrito na CF/88, o ICMS possui uma Lei que traça as suas normas gerais, é a Lei complementar 87/96, conhecida como lei Kandir, que define as normas gerais do imposto. Sendo ele um imposto de competência estadual, cabe a cada Estado definir as normas específicas do tributo, respeitando as regras gerais da lei Kandir.

As normas específicas do ICMS em Santa Catarina (SC) estão no Regulamento de ICMS SC (RICMS-SC) fundamentado pela Lei 10.297, de 26 de dezembro de 1996 e regulado pelo Decreto 2870 de 28 de agosto de 2001. Esse regulamento será objeto de estudo no trabalho, citando principalmente os artigos específicos que a empresa em estudo se enquadra.

2.3.1 Fato gerador

De acordo com o art. 1º do RICMS-SC, o fato gerador do imposto são as operações relativas à circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, prestações onerosas de serviços de comunicação, o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços, e, também, a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado ou no Distrito Federal e não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente. O imposto incide também sobre o recebimento de mercadorias, destinadas a consumo ou integração ao ativo permanente, oriundas de outra unidade da Federação.

O mesmo incide, também, sobre as saídas de mercadoria do estabelecimento contribuinte ainda que destinada a outro estabelecimento do mesmo titular. No caso das importações, o fato gerador do imposto se dá no desembaraço aduaneiro.

As saídas fictas de mercadorias também incidem ICMS, essas saídas são apenas transferência de propriedade, mesmo sem a circulação de mercadoria o imposto tem seu fato gerador (BORGES; REIS, 2008).

2.3.2 Base de cálculo e alíquotas

A base de cálculo do ICMS nas operações com mercadorias está descrita nos arts. 9º ao 11 do RICMS-SC. Para as saídas de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, mesmo que para outro estabelecimento do mesmo titular, o valor da base de cálculo é o valor da operação.

Nas operações com mercadorias, a base de cálculo é o valor da própria operação, sendo assim, o valor do imposto está incluso na base de cálculo. Os descontos condicionais também devem ser incluídos (MACHADO, 2013).

No caso das importações, o art. 9º RICMS-SC diz que a base de cálculo é a soma do valor das mercadorias, do imposto de importação, imposto sobre produto industrializado, imposto sobre as operações de câmbio, e, outros impostos, taxas e contribuições e despesas para a liberação alfandegária. As transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular localizados em outros Estados ou no DF estão previstas no art. 10. Esse artigo diz que a base de cálculo para

esses casos é a entrada mais recente da mercadoria, ou pelo seu custo de produção. Se o produto não for industrializado deve ser utilizado o valor de mercado.

Ainda tratando do cálculo do imposto, tem-se as alíquotas, que estão mencionadas nos artigos 26 e 27. O art. 26 é específico para as operações internas, o mesmo diz que para operações com mercadorias, a alíquota do imposto é 17%. A alíquota de 25% se aplica nas operações com energia elétrica, com produtos supérfluos, prestações de serviço de comunicação e operações com gasolina automotiva e álcool carburante.

No art. 27 encontra-se as alíquotas para operações interestaduais, que são elas:

- 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;
- IV - 4% (quatro por cento) nas operações com bens e mercadorias importadas do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro

O ICMS é um imposto seletivo, suas alíquotas são diferenciadas de acordo com a essencialidade dos produtos e serviços (AMORIM, 2007).

2.3.3 Contribuintes e Responsáveis

Os artigos 7º e 8º do RICMS-SC tratam do sujeito passivo do imposto, e definem os seus contribuintes e responsáveis. O artigo 7º caracteriza o contribuinte como pessoas físicas ou jurídicas que realizem operações de circulação de mercadoria em grande volume ou com intenção de comercialização, executando com frequência ou não.

Define, também, como contribuinte, pessoas físicas ou jurídicas que mesmo sem a finalidade de comercialização realizem importações de bens ou mercadorias para qualquer que seja a finalidade.

Já o responsável, descrito no art. 8º, é aquele que não tem ligação direta com o fato gerador, mas, que pela lei são responsáveis pelo pagamento do imposto.

Considera-se responsável, conforme o artigo, os:

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;

[...]

II - os transportadores:

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;

[...]

III - solidariamente com o contribuinte:

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;

[...]

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;

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.

O contribuinte tem ligação direta com o fato gerador, como por exemplo a pessoa física ou jurídica que importa mercadorias do exterior. O responsável não possui condição de contribuinte e sua obrigação está expressa em lei, como por exemplo o substituto tributário (AMARO, 2007).

2.3.4 Não cumulatividade do imposto

O ICMS tem como característica sua não cumulatividade, conforme CF/88, art. 155, § 2.º, inciso I:

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

A compensação citada acima, segundo o art. 29. do RICMS-SC, é um direito do sujeito passivo da operação, dando a ele o benefício de se creditar do que já foi cobrado nas operações anteriores, operações essas que tenha resultado de entrada da mercadoria, real ou simbólica.

Para finalidade de compensação, o art. 31 explica que o direito de compensar é do estabelecimento que recebeu a mercadoria, desde que os documentos sejam idôneos e estejam escriturados nos prazos previstos.

O mecanismo da não cumulatividade, previsto constitucionalmente, deve ser observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência do imposto, um crédito, e toda saída um débito fiscal (OLIVEIRA et al., 2013).

O art. 32 do RICMS-SC aborda o período que poderá ser utilizado esse crédito. Segundo ele, o prazo é de 5 anos, contando da data de emissão do documento.

Para melhor entender a não cumulatividade do imposto, esclarece Amorim (2007, p. 7) que “uma empresa que vende mercadoria é repassadora do imposto aos cofes públicos. O Ônus deste é do consumidor.”.

O ICMS é um imposto indireto, ou seja, a empresa recolhe o valor ao Estado, mas o mesmo valor é cobrado do seu cliente, estando inserido no produto.

2.3.5 Apuração do ICMS

A apuração do ICMS se dá, inicialmente, pela compensação dos débitos e créditos.

Os créditos de ICMS tem origem pelas entradas de mercadorias no período, sendo elas por compras ou transferências devidamente escrituradas no livro de entradas. Os débitos incidem nas saídas de mercadorias, sejam elas transferências ou vendas, essas operações devem ser registradas no livro de saídas.

Além dessas operações de compra e venda de mercadorias, as empresas necessitam, também, de bens destinados à integralização do seu ativo imobilizado, para que seja possível a realização de suas atividades. Esses bens possuem uma maneira diferente de registro. Quando escrituradas no livro de entradas, eles não tem o seu crédito registrado, mas mesmo assim a empresa tem o direito de se creditar.

Esse crédito deverá ser dividido em quarenta e oito parcelas mensais iguais. Elas deverão ser lançadas uma por mês nos livros de apuração do imposto, conforme art. 20, § 5º, Lei complementar 87/96.

Assim, como a necessidade da aquisição dos bens destinados ao ativo imobilizado, também se faz necessário a compra de mercadorias para uso ou consumo. Essas mercadorias, segundo a Lei Kandir, possuem direito ao crédito do ICMS, mas a Lei complementar nº 138, de 29 de dezembro de 2010 diz que mercadorias destinadas ao uso ou consumo poderão ser creditadas somente a partir de 1º de janeiro de 2020.

As mercadorias destinadas ao uso ou consumo da empresa, assim como os bens destinados ao ativo imobilizado, quando forem adquiridos de outro Estado, deverão calcular o diferencial de alíquota. Esse cálculo se dá pela diferença entre alíquota interna do Estado destino e a alíquota interestadual, prevista no art. 155, inciso VII da CF/88. Esse diferencial deverá ser lançado no livro de apuração do ICMS.

O livro de apuração do ICMS traz o valor dos créditos e dos débitos do ICMS escriturados no mês. Se o valor dos créditos for maior que o dos débitos, tem-se, então, saldo credor do imposto, que poderá ser compensado com os débitos no mês subsequente. Se o valor dos débitos for maior que o dos créditos, tem-se, então, imposto a recolher.

2.3.5.1 Apuração para o Setor Têxtil

Após esclarecer a escrituração básica do imposto, pode-se evidenciar as suas formas de apuração para as indústrias têxteis de Santa Catarina. O Estado possui três formas de apuração do ICMS para o setor têxtil: a apuração normal, prevista nos arts. 53 a art. 56 do RICMS-SC, e outras duas apurações pelo crédito presumido, previstas nos art. 15 e 21 do anexo 2 deste mesmo regulamento.

2.3.5.1.1 Regime de Apuração Normal

O regime de apuração normal do ICMS está descrito no art. 53 do RICMS-SC. Por esta sistemática a apuração deverá ser feita com os débitos e créditos escriturados no mês, sendo uma apuração para cada estabelecimento. Ainda entram nessa apuração os impostos devidos nas entradas, por importações, e, também, o diferencial de alíquota incidente nas compras de bens e mercadorias

oriundas de outros Estados quando destinadas ao consumo ou à integração ao ativo imobilizado.

No caso das entradas de bens com finalidade de integrar ao ativo imobilizado, o crédito deverá ser aproveitado em quarenta e oito parcelas iguais mensais, podendo creditar-se da primeira no mês em que foi escriturada a aquisição no livro de entradas. Como o crédito será feito em quarenta e oito parcelas mensais, o RICMS-SC, em seu parágrafo 12, deste mesmo art. 53, diz que o diferencial de alíquota devido poderá ser escriturado da mesma forma que os créditos.

Existe a possibilidade, consoante disposição nos artigos 54, 55 e 56 do RICMS-SC de apuração consolidada do imposto, esse formato fica facultado às empresas situadas no território catarinense a recolher o imposto de seus estabelecimentos em um estabelecimento centralizador. As empresas que adotarem esse regime de apuração devem permanecer pelo período de doze meses.

O art. 55 explica como deve ser elaborada essa apuração consolidada:

Art. 55. Para efeito da apuração consolidada, cada estabelecimento deverá apurar o imposto relativo às operações ou prestações que realizar, transferindo para o estabelecimento centralizador o total do saldo credor ou devedor do imposto apurado.

Cada estabelecimento do mesmo titular que optar pela apuração consolidada deve apurar seu imposto normalmente, transferindo para o estabelecimento centralizador somente o seu saldo credor ou devedor.

O art. 56 do mesmo regulamento diz que os saldos recebidos pelo estabelecimento centralizador deverão estar declarados mediante :

- a) registro no livro Registro de Apuração do ICMS dos débitos e dos créditos recebidos, indicando os estabelecimentos de origem;
- b) lançamento na DIME dos débitos e dos créditos recebidos, indicando, ainda, o montante consolidado dos débitos e dos créditos e o imposto a recolher, se houver;

Nos demais estabelecimentos deverão estar declarados por meio de:

- a) registro no livro Registro de Apuração do ICMS, do valor devedor ou credor transferido para o estabelecimento centralizador;
- b) lançamento na DIME do valor devedor ou credor transferido para o estabelecimento centralizador.

Os estabelecimentos que recebem ou transferem o saldo devedor ou credor devem registrar os mesmos nos livros de apuração do imposto. O estabelecimento centralizador deve indicar o valor recebido e estabelecimento de origem.

2.3.5.1.2 Crédito Presumido

As formas de apuração do imposto pelo crédito presumido no Estado no Estado de SC estão descritos nos artigos 15 e 21, anexo 2, do RICMS/SC.

Art. 15. Fica concedido crédito presumido:

[...]

XXXIX - nas saídas de artigos têxteis, de vestuário, de artefatos de couro e seus acessórios, promovida pelo estabelecimento industrial que os tenha produzido, de forma a resultar em tributação efetiva equivalente a 3% (três por cento) do valor da operação.

Esse artigo diz que todas as saídas de produção do estabelecimento podem presumir um crédito, desde que no final da operação a tributação efetiva seja equivalente a 3% do valor total da operação.

Já o art. 21 trata do mesmo crédito presumido, só que com uma abordagem diferente.

Art. 21. Fica facultado o aproveitamento de crédito presumido em substituição aos créditos efetivos do imposto, observado o disposto no art. 23:

[...]

IX - nas saídas de artigos têxteis, de vestuário, de artefatos de couro e seus acessórios, promovidas pelo estabelecimento industrial que os tenha produzido calculado sobre o valor do imposto devido pela operação própria, nos seguintes percentuais, observado o disposto nos §§ 10 a 14 e 26 (Lei nº 10.297/96, art. 43):

- a) 82,35% (oitenta e dois inteiros e trinta e cinco centésimos por cento), nas saídas tributadas à alíquota de 17% (dezessete por cento);
- b) 75% (setenta e cinco por cento), nas saídas tributadas à alíquota de 12% (doze por cento);
- c) 57,14% (cinquenta e sete inteiros e quatorze centésimos por cento), nas saídas tributadas à alíquota de 7% (sete por cento).
- d) 25% (vinte e cinco por cento) nas saídas tributadas à alíquota de 4 % (quatro por cento).

Esse art. diz que nas saídas de artigos têxteis, a empresa que aplica a alíquota de 17% pode aproveitar 82,35% desse valor como crédito presumido, por exemplo: a empresa emitiu uma NF de venda de mercadoria com o valor de 5.000,00 sobre esse valor aplica-se a alíquota de 17%, o ICMS a recolher registrado no livro de saídas é de 850,00, sobre esse valor é aplicado o percentual de 82,35% que é 700,00, esse valor é registrado no livro de apuração do imposto como crédito presumido, e por fim o valor devido na operação passa a ser 150,00.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo, apresenta-se os procedimentos de metodologia utilizados para o desenvolvimento desse trabalho.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para realização do presente trabalho se fez necessário definir os procedimentos metodológicos que nortearão o estudo. Um dos procedimentos metodológicos, quanto aos objetivos desta pesquisa, classifica-se como descritiva, pela necessidade da pesquisa nos regulamentos de ICMS dos Estados abordados. Os objetivos descritivos para Gil (2002, p. 42) “As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre as variáveis.”

Os procedimentos utilizados para o levantamento de dados são o estudo de caso e a pesquisa bibliográfica.

Estes métodos se fazem necessários para um bom esclarecimento do tema em questão, no estudo de caso será possível demonstrar a importância do tema. O mesmo é definido por Gil (2002, p. 54) “Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”. Sobre a pesquisa bibliográfica, serão utilizados livros, Leis, Decretos e os regulamentos de ICMS dos Estados, explica Gil (2002, p. 44) “A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”.

A abordagem do problema classificada como qualitativa, pela sua complexidade ao descrever as escriturações do ICMS em algumas unidades Federativas, essas com base nos regulamentos de ICMS dos Estados em estudo.

Esta abordagem é conceituada por Richardson (1999, p. 70) “a abordagem qualitativa de um problema, além de ser uma opção de investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social”.

Por meio destes procedimentos metodológicos pretende-se obter conhecimento necessário para entendimento sobre o tema estudado.

4 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo será apresentada a caracterização da empresa objeto de estudo deste trabalho, sua fundação, sua estrutura física e a atuação da mesma nos Estados brasileiros. Logo após, serão apresentados os Estados escolhidos para demonstração das diferenciadas formas de apuração do ICMS.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa objeto de estudo deste trabalho é uma Indústria e Comércio de Confeccões. Ela está no mercado a mais de 30 anos, fundada na década de 70 em um prédio simples no centro de Criciúma. Seu sócio fundador, conta que iniciou seus trabalhos confeccionando calças jeans, de veludo, e, também, calças de sarja colorida.

Com o sucesso do negócio, a empresa precisou de espaço para expandir, então, saíram de Criciúma e mudaram para Nova Veneza, onde está instalada até hoje. No início contava com uma área de 3 mil m², hoje ela conta com o espaço de 20 mil m² nesta mesma sede. Além desta unidade fabril, a empresa inaugurou outra a pouco tempo na região de Criciúma, essa unidade possui 60 mil m².

Essas unidades produzem além do jeans, que é o foco da empresa, também peças em malha. A maior parte da produção é transferida para as mais de 120 lojas próprias espalhadas por todos os Estados brasileiros. Além das lojas físicas a empresa disponibiliza seus produtos também no E-commerce, que são as vendas pela internet.

A empresa conta com mais de 2 mil funcionários entre as lojas e fábricas. Ela é considerada uma empresa de grande porte, e é tributada pelo lucro real.

4.2 APURAÇÃO DO ICMS

Para alcançar o objetivo deste trabalho, se faz necessário, além de apresentar a empresa, apresentar a apuração do ICMS nos seus conceitos gerais, antes de especificar a apuração nas filiais.

O registro das movimentações será feito apenas nos livros fiscais de entradas e saídas, a apuração do imposto será feita no livro de apuração do ICMS.

4.2.1 Livros fiscais

Os livros fiscais registram as entradas e saídas da empresa, sua obrigatoriedade está prevista no Convênio ICMS 57/95, em sua cláusula primeira.

Esse mesmo convênio, na cláusula 19º, estipula as informações que devem conter nesses livros fiscais, são elas:

- I - tipo do registro;
- II - data de lançamento;
- III - Cadastro Geral de Contribuintes do emitente/remetente/destinatário;
- IV - inscrição estadual do emitente/remetente/destinatário;
- V - unidade da Federação do emitente/remetente/destinatário;
- VI - identificação do documento fiscal modelo, série e subsérie e número de ordem;
- VII - Código Fiscal de Operações e Prestações;
- VIII - valores a serem consignados nos livros Registro de Entradas ou Registro de Saídas; e
- IX - Código da Situação Tributária Federal da operação.

Os livros fiscais devem conter essas informações acima para poder identificar que tipo de operação a empresa está registrando.

4.2.2 Código fiscal de operações e prestações - CFOP

Entre as informações necessárias nos livros fiscais está o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), que identifica o tipo de movimentação que foi realizada. O CFOP é composto por quatro números e um ponto, sendo um número antes do ponto e os outros três após, por exemplo: 1.101.

O número que antecede o ponto indica se é uma operação de entrada ou saída, dentro ou fora do Estado ou do país. Quando o código começa com 1, 2, e 3 indica uma entrada de dentro do Estado, de fora do Estado e uma importação, respectivamente. Quando o mesmo começa com 5, 6, e 7 indica uma saída para dentro do Estado, para fora do Estado e uma exportação, respectivamente. Os CFOP's estão previstos e descritos nos regulamentos de ICMS de cada Estado. No RICMS-SC eles estão descritos no Anexo 10.

4.2.3 Nomenclatura comum do Mercosul - NCM

A Nomenclatura Comum no Mercosul (NCM) não está entre os itens obrigatórios nos livros fiscais, mas mesmo assim se faz necessário comentário a seu respeito neste capítulo. A NCM é a classificação das mercadorias utilizadas pelos países do bloco econômico Mercado Comum do Sul MERCOSUL. Os países do bloco econômico são: Brasil, Argentina, Uruguai, Paraguai e Venezuela.

A nomenclatura é composta por oito dígitos, sendo que “[...]os seis primeiros são formados pelo Sistema Harmonizado, enquanto o sétimo e oitavo dígitos correspondem a desdobramentos específicos atribuídos no âmbito do MERCOSUL.” (BRASIL, 2015).

4.2.4 Operações isentas ou não tributadas e outras

Além das operações com débito ou crédito do imposto tem-se que registrar nos livros fiscais, as operações que não geram crédito ou débito de ICMS.

Essas operações são registradas em coluna diferente, sem somar no valor do imposto. Para escrituração dessas operações, os livros fiscais tem duas colunas, a coluna de isentas ou não tributadas, e a coluna outros. Essas colunas, apesar de não somar ao valor do imposto, demonstram operações diferentes.

Na coluna de isentas ou não tributadas são escrituradas as operações desobrigadas de pagar o imposto, e as operações não tributadas, que são as que tem o benefício da não incidência do imposto, como no caso das exportações dos produtos.

4.2.5 Outros débitos

Na apuração do ICMS, além dos débitos e créditos vindos dos livros de entrada e saída, possui, também, os lançamentos que são feitos diretamente na apuração.

Entre esses lançamentos está a linha de outros débitos, o efeito dos valores lançados nela causará um aumento no valor do imposto a recolher. Nessa linha será lançado, por exemplo, o valor do diferencial de alíquota.

4.2.6 Estorno de créditos

Assim como os outros débitos, o estorno de créditos também faz parte da apuração do ICMS, aumentando o seu valor a recolher. Nessa linha são realizados lançamentos de estorno do imposto creditado indevidamente. Os estornos de crédito estão previstos no art. 36 do RICMS-SC.

4.2.7 Outros créditos

Os outros créditos do ICMS se encontram também no livro de apuração do imposto, seu efeito na apuração é o aumento nos créditos, assim diminuindo o valor do imposto a recolher. Os outros créditos estão previstos no artigos 42 ao 44 do RICMS-SC. Um exemplo de outros créditos é o crédito sobre a compra de imobilizado.

4.2.8 Estorno de débitos

Os estornos de débitos, assim como os outros créditos, também diminui o valor do ICMS a recolher. Ele é usado para estornar um débito, sendo este por erro de escrituração ou não. Um caso que será exemplificado no trabalho é o estorno dos débitos referente as transferências de materiais de uso ou consumo.

4.2.9 ICMS Antecipado

O ICMS antecipado é devido em alguns Estados da Federação. Seu fato gerador é a entrada da mercadoria oriunda de outro Estado. Está descrito nos regulamentos de ICMS de cada Estado que o utiliza.

Em linhas gerais, ele incide sobre mercadorias para revenda, consumo e bens para integrar o ativo imobilizado. Podendo ser pago até três meses após a entrada, e o crédito pode acontecer antes ou depois do pagamento, conforme as especificações em cada regulamento do ICMS.

4.2.11 Diferencial de alíquota

O diferencial de alíquota é a diferença entre as alíquotas interna e a alíquota interestadual. Incidindo nos bens adquiridos para integrar o ativo imobilizado e nas mercadorias para consumo.

4.3 PREMISSAS PARA APURAÇÃO DO ICMS

Após apresentar a empresa e as informações gerais das apurações de ICMS, se faz necessária a escolha dos Estados que vão servir de pesquisa para o trabalho. Entre todos os Estados foram escolhidos cinco, um de cada região do Brasil, para demonstrar as diferenciadas formas de apuração de ICMS que a empresa realiza mensalmente.

Essa escolha se deu pelas formas de apuração mais diferenciadas de cada região. Na região Norte, o Estado escolhido foi Amazonas; no Nordeste o Estado de Pernambuco; no Centro-Oeste, o Distrito Federal; no Sudeste, o Estado de São Paulo; e na região Sul, o Estado de Santa Catarina, onde está localizada a matriz da empresa, sendo os demais estabelecimentos filiais deste.

Para conseguir uma comparação entre os Estados, todas as movimentações de entrada e saída serão feitas com os mesmos valores.

Essas movimentações serão:

- I. quatro transferências do Estado de Santa Catarina para os demais Estados, sendo:
 - (i) uma transferência de material para uso ou consumo;
 - (ii) uma transferência de bem para compor o ativo imobilizado;
 - (iii) duas transferências de mercadoria para revenda;
- II. uma transferência de materiais de uso ou consumo dos quatro Estados tratados como filiais para a matriz em Santa Catarina;
- III. duas vendas de mercadoria nos Estados considerados filiais.

Após a definição das movimentações, será definido, também, os valores de transferência, os itens, a quantidade e o preço de venda de cada uma delas, esses dados estão descritos no Quadro 1:

Quadro 1: Classificação, itens, valores de transferência, quantidades e o preço de venda das mercadorias que serão usadas nas demonstrações.

Classificação	Itens	Quantidade	Valor Unit.	Valor total	Preço de Venda
USO OU CONSUMO	CABIDES	10	5,00	50,00	-
IMOBILIZADO	COMPUTADOR	1	1.200,00	1.200,00	-
MERCADORIA PARA REVENDA	CALÇA	1	100,00	100,00	170,00
MERCADORIA PARA REVENDA	BONE MASCULINO	1	40,00	40,00	68,00

Fonte: Elaborado pela autora (2015)

O quadro 1 mostra as informações que serão utilizadas para demonstrar a apuração em cada Estado. Lembrando que o presente trabalho não tem a finalidade de apontar o Estado mais atrativo financeiramente, mas sim, demonstrar as diferenciadas formas de apuração do ICMS.

4.3.1 Apuração no Estado do Amazonas - AM

O ICMS no Estado do Amazonas é instituído pela Lei complementar nº 19, de 29 de dezembro de 1997, e regulado pelo decreto nº 20.686, de 28 de dezembro de 1999, que aprovou o RICMS-AM. Com base no regulamento será demonstrada as entradas saídas e a apuração do imposto no Estado.

O Estado do Amazonas foi escolhido entre os Estados da região Norte para demonstrar a apuração do imposto, pelo fato de possuir um convênio que o torna diferente desde a saída de mercadoria no estabelecimento matriz. O Convênio 65/88 torna isentas as saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, desde que o destinatário tenha estabelecimento no Município de Manaus.

Para aproveitar esse benefício, o RICMS/SC, em seu art. 41, do anexo 2, diz o seguinte: “para efeito do benefício, o estabelecimento remetente deverá abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção indicado expressamente na nota fiscal”. Observando esse artigo, entende-se que quando é feita a transferência para as filiais localizadas neste Estado, o valor do ICMS é calculado sobre as mercadorias, e é destacado na NF como um desconto (Anexo 1). Sendo assim, não há débitos do imposto nas transferências de mercadorias de SC para esse Estado.

QUADRO 2: Livro registro de entradas do ICMS-AM

LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS - RE											(a) Código de Valores Fiscais			
Firma:		FILIAL - AMAZONAS										1 - Operações com Crédito do imposto		
Inscr. Est:		0000000000001		CNPJ:		00.000.000/0002-00						2 - Operações sem Crédito do Imposto		
Folha:		0001		Mês ou período/Ano:		01.06.2015 Á 30.06.2015						Isentas ou não Tributadas		
											3 - Operações sem Crédito do Imposto - Outras			
Data de Entrada	Documentos fiscais					Valor Contábil	Codificação		Valores Fiscais				Observações	
	Espécie	Série	Número	Data do Documento	UF Origem		Contábil	Fiscal	C O D	Base de Cálculo Valor da Operação	Alíq.	Imposto Creditado		
5	NF	1	1	01.06.2015	SC	50,00		2.557	3	50,00			Consumo	
10	NF	1	5	05.06.2015	SC	1.200,00		2.552	3	1.200,00			Ativo Fixo	
15	NF	1	10	10.06.2015	SC	100,00		2.152	3	100,00				
20	NF	1	15	15.06.2015	SC	40,00		2.152	3	40,00				
Resumo Mensal de Operações e Prestações por Código Fiscal ICMS														
2.000 Entradas e/ou Aquisições de Serviços de Outros Estados														
						140,00		2.152		140,00		-		
						1.200,00		2.552		1.200,00		-		
						50,00		2.557		50,00		-		
SUBTOTAL ICMS:						1.390,00				1.390,00		-		
TOTAL ICMS:						1.390,00				1.390,00		-		

Fonte: Elaborado pela autora com base nos modelos oficiais (2015)

O quadro 2 demonstra a entrada por transferências de mercadorias para revenda, de uso ou consumo e de bens para integrar o ativo imobilizado da filial. O que diferencia essas operações é o CFOP usado na escrituração. Na escrituração de entrada por transferência de mercadorias para revenda é utilizado o CFOP 2.152, para as entradas referentes as transferências de mercadorias para uso ou consumo é usado o CFOP 2.557, e para entrada de transferências de ativo imobilizado o CFOP utilizado é 2.552.

Quando as mercadorias entram no Estado do Amazonas, seja com a finalidade de revenda, para uso ou consumo, ou integração do ativo imobilizado, elas passam a dever o ICMS Antecipado. O antecipado está previsto no art. 7º, § 3º, da Lei nº 1.320, de 28 de dezembro de 1978, mas além desse artigo, o Estado especifica detalhes da antecipação do imposto no decreto Nº 15.367, de 28 de abril de 1993. Esse decreto trata dos detalhes do ICMS antecipado, sua incidência, alíquota, forma de pagamento, e outros.

O art. 2º desse decreto aborda a incidência do ICMS antecipado.

Art. 2º A exigência do imposto, nos termos do artigo anterior, incidirá sobre:
 I - mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação destinadas à comercialização;
 II - mercadorias e bens provenientes de outras Unidades da Federação destinadas a uso e consumo ou a ativo fixo, de estabelecimento localizado neste Estado, inclusive para prestadores de serviços e contribuintes com atividade econômica de construção civil;

Neste mesmo artigo, o § 1º determina a alíquota a ser aplicada no cálculo do ICMS antecipado.

§ 1º Para a apuração do imposto a ser recolhido aplicar-se-á o percentual correspondente à diferença da alíquota interestadual do Estado de origem da mercadoria, em relação ao Estado do Amazonas, e a alíquota interna praticada neste Estado.

Nesse caso, onde as mercadorias saem do Estado de Santa Catarina, com destino ao Estado do Amazonas, a alíquota para o cálculo do ICMS antecipado é de 10%. Considerando que a alíquota interestadual é de 7%, e a alíquota interna do Estado do AM é de 17%, conforme art. 12, inciso I, alínea “c” RICMS-AM.

Para melhor compreender o ICMS antecipado, apresenta-se abaixo a demonstração do cálculo.

QUADRO 3: Demonstração do cálculo do ICMS antecipado com base nas mercadorias escrituradas no registro de entradas.

NF	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS Antecipado	Com/Sem direito ao crédito
1	50,00	10%	5,00	SEM DIREITO AO CREDITO
5	1.200,00	10%	120,00	SEM DIREITO AO CREDITO
10	100,00	10%	10,00	COM DIREITO AO CREDITO
15	40,00	10%	4,00	COM DIREITO AO CREDITO
ICMS Antecipado TOTAL			139,00	
Valor do ICMS Antecipado com direito ao crédito			14,00	

Fonte: Elaborado pela autora (2015)

O ICMS antecipado devido nas mercadorias de revenda pode ser creditado no seu valor integral. O § 9º, do art. 2º, do decreto 15.367/93, ressalta que mercadorias destinadas ao uso e consumo ou a ativo imobilizado não podem aproveitar o crédito. O pagamento da guia de ICMS antecipado deve ser feito antes da mercadoria entrar no Estado.

Depois de demonstrar as entradas de mercadorias no Estado e calcular o ICMS antecipado devido nas mesmas, tem-se a necessidade de demonstrar

também suas saídas. Nas saídas internas por vendas, é utilizada a alíquota de 17%. E para as transferências interestaduais, à contribuinte do imposto, a alíquota de 12%, conforme art. 12, inciso II, alínea “a”, RICMS-AM.

Para demonstrar essas saídas, foi escriturado duas vendas de mercadorias, e uma transferência de uso ou consumo para Santa Catarina.

QUADRO 4: Livro registro de saídas do ICMS-AM

LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS - RS													
Firma: FILIAL - AMAZONAS													
Inscr. Est: 0000000000001				CNPJ: 00.000.000/0002-00									
Folha: 0001				Mês ou período/Ano: 01.06.2015 Á 30.06.2015									
Documentos fiscais					Codificação			Valores Fiscais					Observações
Espécie	Série	Número	Dia	UF Dest	Valor Contábil	Contábil	Fiscal	Operações com Débito do Imposto			Ops. Sem Débito do Imposto		
								Base de Cálculo	Alíq.	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras	
NF	1	1	17	AM	170,00		5.102	170,00	17%	28,90	-	-	
NF	1	2	23	AM	68,00		5.102	68,00	17%	11,56	-	-	
NF	1	3	25	SC	50,00		6.557	50,00	12%	6,00	-	-	
Resumo Mensal de Operações e Prestações por Código Fiscal ICMS													
5.000 Saídas e/ou Prestações de Serviços para o Estado					238,00		5.102	238,00		40,46	-	-	
SUBTOTAL ICMS:					238,00			238,00		40,46	-	-	
6.000 Saídas e/ou Prestações de Serviços para Outros Estados					50,00		6.557	50,00		6,00	-	-	
SUBTOTAL ICMS:					50,00			50,00		6,00	-	-	
TOTAIS ICMS:					288,00			288,00		46,46	-	-	

Fonte: Elaborado pela autora com base nos modelos oficiais (2015)

As vendas de mercadorias estão escriturados no registro de saídas com o CFOP 5.102, e a transferência de uso ou consumo está escriturada com o CFOP 6.557.

Demonstradas as entradas e saídas de mercadorias no Estado, evidencia-se agora a apuração do imposto. Normalmente apura-se o ICMS devido no período, diminuindo os débitos devidos nas saídas com os créditos referente as entradas. Mas no Estado do Amazonas, em razão do convênio 65/88, é concedido a empresa o crédito presumido. Esse crédito está descrito no art. 24 do RICMS-AM.

Art. 24. É concedido crédito presumido às entradas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus ou em município do Estado do Amazonas favorecido pela extensão dos benefícios previstos no Convênio ICM 65/88, igual ao montante que teria sido pago na origem em outras unidades da Federação.

[...]

§ 2º Para efeito de determinar o crédito fiscal presumido relativo aos produtos industrializados de que trata este artigo, excluem-se os valores do frete auferido por terceiros e o seguro.

O crédito presumido é calculado sobre as NF's de entrada de mercadorias na filial.

Quadro 5: Cálculo do Crédito Presumido.

NF	Base de Cálculo	Alíquota Interestadual	ICMS Presumido
10	100,00	7%	7,00
15	40,00	7%	2,80
ICMS Presumido			9,80

Fonte: Elaborado pela autora (2015)

O valor do crédito presumido entra na apuração do imposto, assim como o ICMS antecipado. Além desses créditos diminuindo o valor do ICMS a recolher do período, tem-se o estorno de débitos referente à transferência de uso ou consumo da filial para a matriz. Como pode-se observar na apuração do imposto no quadro 6.

Quadro 6: Livro Registro de Apuração do ICMS-AM.

LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS - RAICMS			
Firma:	FILIAL - AMAZONAS		
Inscr. Est:	0000000000001	CNPJ:	00.000.000/0002-00
Folha:	0001	Mês ou período/Ano:	01.06.2015 À 30.06.2015
Débito do Imposto	Valores		
	Coluna Auxiliar	Somos	
001 - Por Saídas com débito do Imposto		46,46	
002 - Outros Débitos			
003 - Estorno de Créditos			
ICMS: ESTORNO DE CRÉDITOS			
004 - Subtotal		46,46	
Crédito do Imposto	Valores		
	Coluna Auxiliar	Somos	
005 - Por Entradas com Crédito do Imposto			
006 - Outros Créditos		23,80	
ICMS: Crédito Presumido	9,80	9,80	
ICMS Antecipado	14,00	14,00	
007 - Estorno de Débitos		6,00	
ICMS: Estorno de débitos	6,00	6,00	
008 - Subtotal		29,80	
009 - Saldo Credor do Período Anterior	-	-	
010 - Total		29,80	
Apuração do Saldo	Valores		
	Coluna Auxiliar	Somos	
011 - Saldo Devedor (Débito menos Crédito)		16,66	
012 - Deduções		-	
013 - Imposto a Recolher		16,66	
014 - Saldo Credor (Crédito menos Débito); a transportar p/ o período seguinte			

Fonte: Elaborado pela autora com base nos modelos oficiais (2015)

No livro de apuração do ICMS, estão escriturados os débitos pelas saídas, os créditos referente ao antecipado, ao crédito presumido, e os estornos de débitos referente as saídas de Uso ou consumo. O estorno é feito com base na não-cumulatividade do ICMS, pois entende-se que como não é creditada a entrada, também não deverá ser debitado na saída. Realizada a apuração, tem-se o saldo devedor, esse valor é o ICMS a recolher do mês. O prazo do recolhimento do imposto é determinando no art. 107, inciso II, alínea “c”, item 1. A empresa deve recolher o ICMS até o dia 20 no mês subsequente ao fato gerador.

4.3.2 Apuração no Estado de Pernambuco - PE

Pernambuco foi o Estado escolhido entre os Estados da região nordeste. Essa seleção se deu por uma análise realizada na região, na qual Pernambuco se destacou pelo cálculo diferenciado na guia de ICMS antecipado.

Antes de calcular o antecipado, é necessário evidenciar algumas particularidades do Estado, descritas na Lei Nº 10.259, de 27 de janeiro de 1989, que instituiu o ICMS em Pernambuco. Para apresentar a apuração do imposto no Estado, se faz necessário demonstrar as entradas referentes as transferências de mercadoria para revenda, de uso ou consumo e imobilizado. Estas movimentações são demonstradas no quadro 7:

Quadro 7: Livro registro de entradas do ICMS-PE

LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS - RE												
Firma: FILIAL - PERNAMBUCO						(a) Código de Valores Fiscais						
Inscr. Est: 0000000000002		CNPJ: 00.000.000/0003-00		Folha: 0001		Mês ou período/Ano: 01.06.2015 Á 30.06.2015		1 - Operações com Crédito do imposto		2 - Operações sem Crédito do Imposto		
						3 - Operações sem Crédito do Imposto - Outras						
Data de Entrada	Documentos fiscais					Valor Contábil	Codificação		Valores Fiscais			Observações
	Espécie	Série	Número	Data do Documento	UF Origem		Contábil	Fiscal	COD	Base de Cálculo Valor da Operação	Alíq.	
5	NF	1	2	01.06.2015	SC	50,00		2.557	3	50,00		Consumo
10	NF	1	6	05.06.2015	SC	1.200,00		2.552	3	1.200,00		Ativo Fixo
15	NF	1	10	10.06.2015	SC	100,00		2.152	1	100,00	7%	7,00
20	NF	1	14	15.06.2015	SC	40,00		2.152	1	40,00	7%	2,80
Resumo Mensal de Operações e Prestações por Código Fiscal ICMS												
2.000 Entradas e/ou Aquisições de Serviços de Outros Estados						140,00		2.152		140,00		9,80
						1.200,00		2.552		1.200,00		-
						50,00		2.557		50,00		-
SUBTOTAL ICMS:						1.390,00				1.390,00		9,80
TOTAL ICMS:						1.390,00				1.390,00		9,80

Fonte: Elaborado pela autora com base nos modelos oficiais (2015)

As Notas Fiscais escrituradas no livro de entradas são transferências recebidas da matriz. Entre esses registros, estão as entradas de mercadorias com o CFOP 2.152, transferências entre a matriz de SC para a filial de PE, incidindo o ICMS com a alíquota interestadual de 7%. O imposto gerado nessa operação pode ser creditado na filial no momento do registro da NF.

Também estão escrituradas no livro as transferências de uso ou consumo e imobilizado, nos CFOP's 2.557 e 2.552, respectivamente. Estas transferências não dão direito ao crédito na entrada da NF.

Nas entradas de mercadorias por transferências para o Estado de Pernambuco incide o ICMS antecipado, o seu cálculo é diferenciado, possuindo uma agregação de 30% no valor da NF. Esta agregação está prevista na Portaria SF 147/2008, Anexo 1, que a instituiu conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) de cada empresa. Esse cálculo será demonstrado no quadro abaixo:

Quadro 8: Demonstração do cálculo do ICMS antecipado com base nas mercadorias escrituradas no registro de entradas.

NF	Valor NF	Agregação	Base de cálculo	ICMS Antecipado	ICMS destacado na NF	ICMS Antecipado a recolher
2	50,00	30%	65,00	11,05	3,50	7,55
6	1.200,00	0%	1.200,00	120,00	-	120,00
10	100,00	30%	130,00	22,10	7,00	15,10
14	40,00	30%	52,00	8,84	2,80	6,04
Total ICMS Antecipado						148,69

Fonte: Elaborado pela autora (2015)

De acordo com o quadro 8, o cálculo do antecipado no Estado é diferenciado, conforme a finalidade da mercadoria ou bem transferido. Nas transferências de mercadorias para revenda e uso ou consumo é acrescido 30% sobre o valor na NF, encontrando-se a base de cálculo. Sobre esta base de cálculo é aplicada a alíquota interna de 17%, e diminuído o valor do imposto destacado na NF.

Nas entradas de bens com finalidade de integrar o ativo imobilizado da empresa não é calculada a agregação de 30%, aplicando somente 10% sobre o valor total da NF.

O antecipado deve ser recolhido para todas as Notas Fiscais, mas poderá aproveitar o crédito somente das NF's referentes a mercadorias para revenda. O valor pago referente as NF's de uso ou consumo e imobilizado são considerados como diferencial de alíquota e não geram crédito do imposto.

Após demonstrar as entradas de mercadorias, e o cálculo do antecipado, também se faz necessário demonstrar as vendas e transferências que a filial realiza. Estas saídas serão escrituradas no livro de saídas da filial, como o exemplo abaixo:

Quadro 9: Livro registro de saídas do ICMS-PE

LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS - RS													
Firma: FILIAL - PERNAMBUCO													
Inscr. Est: 0000000000002				CNPJ: 00.000.000/0003-00									
Folha: 0001				Mês ou período/Ano: 01.06.2015 À 30.06.2015									
Documentos fiscais					Codificação			Valores Fiscais					Observações
Espécie	Série	Número	Dia	UF Dest	Valor Contábil	Contábil	Fiscal	Operações com Débito do Imposto			Ops. Sem Débito do Imposto		
								Base de Cálculo	Alíq.	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras	
NF	1	1	17	PE	170,00		5.102	170,00	17%	28,90	-	-	
NF	1	2	23	PE	68,00		5.102	68,00	17%	11,56	-	-	
NF	1	3	25	SC	50,00		6.557	50,00	12%	6,00	-	-	
Resumo Mensal de Operações e Prestações por Código Fiscal ICMS													
5.000 Saídas e/ou Prestações de Serviços para o Estado													
					238,00		5.102	238,00		40,46	-	-	
SUBTOTAL ICMS:													
					238,00			238,00		40,46	-	-	
6.000 Saídas e/ou Prestações de Serviços para Outros Estados													
					50,00		6.557	50,00		6,00	-	-	
SUBTOTAL ICMS:													
					50,00			50,00		6,00	-	-	
TOTAIS ICMS:													
					288,00			288,00		46,46	-	-	

Fonte: Elaborado pela autora com base nos modelos oficiais (2015)

As notas fiscais de venda, como demonstra a escrituração no livro de saídas do imposto, tem a alíquota de 17%, que é a alíquota interna do Estado. Já na transferência de uso ou consumo para a Matriz é aplicada a alíquota de 12%.

Após demonstrar a escrituração das entradas e saídas, será feita a apuração do imposto, nela identifica-se o valor a recolher no mês.

Quadro 10: Livro Registro de Apuração do ICMS-PE.

LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS - RAICMS			
Firma: FILIAL - PERNAMBUCO			
Inscr. Est: 0000000000002		CNPJ: 00.000.000/0003-00	
Folha: 0001		Mês ou período/Ano: 01.06.2015 À 30.06.2015	
Débito do Imposto		Valores	
		Coluna Auxiliar	Somas
001 - Por Saídas com débito do Imposto			46,46
002 - Outros Débitos			
003 - Estorno de Créditos			
ICMS: ESTORNO DE CRÉDITOS			
004 - Subtotal			46,46
Crédito do Imposto		Valores	
		Coluna Auxiliar	Somas
005 - Por Entradas com Crédito do Imposto			9,80
006 - Outros Créditos			-
ICMS: Outros Créditos			-
ICMS Antecipado			-
007 - Estorno de Débitos			6,00
ICMS: Estorno de débitos		6,00	6,00
008 - Subtotal			
009 - Saldo Credor do Período Anterior			
010 - Total			15,80
Apuração do Saldo		Valores	
		Coluna Auxiliar	Somas
011 - Saldo Devedor (Débito menos Crédito)			30,66
012 - Deduções			
013 - Imposto a Recolher			30,66
014 - Saldo Credor (Crédito menos Débito); a transportar p/ o período seguinte			

Fonte: Elaborado pela autora com base nos modelos oficiais (2015)

Conforme a escrituração no registro de apuração, pode-se identificar que o ICMS antecipado não entrou como outros créditos, isso porque ele dá direito ao

crédito somente no mês do pagamento, que será realizado no dia 30 do mês subsequente ao fato gerador. Sendo assim, ele entrará na apuração do ICMS no mês seguinte.

Na apuração demonstrada no quadro 10, estão escrituradas o valor total das movimentações de entradas e saídas do período, também o estorno de débitos referente à transferência de uso ou consumo para a matriz. O total dessas movimentações resulta no valor de ICMS a recolher.

4.3.3 Apuração no Distrito Federal - DF

A Unidade Federativa na região Centro-Oeste para demonstrar a apuração do ICMS foi o Distrito Federal. Essa escolha se deu devido as alíquotas diferenciadas nas mercadorias em que a empresa comercializa.

Essa diferença será identificada somente no livro de saídas. Antes de registrar no livro de saídas, são registradas as entradas destas mercadorias que foram recebidas por transferência da matriz.

Quadro 11: Livro registro de entradas do ICMS-DF

LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS - RE													
Firma: FILIAL - DISTRITO FEDERAL						(a) Código de Valores Fiscais							
Inscr. Est: 0000000000004						CNPJ: 00.000.000/0005-00							
Folha: 0001						Mês ou período/Ano: 01.06.2015 Á 30.06.2015							
						1 - Operações com Crédito do imposto							
						2 - Operações sem Credito do Imposto							
						Isentas ou não Tributadas							
						3 - Operações sem Credito do Imposto - Outras							
Data de Entrada	Documentos fiscais					Valor Contábil	Codificação		Valores Fiscais				Observações
	Espécie	Série	Número	Data do Documento	UF Origem		Contábil	Fiscal	C O D	Base de Cálculo Valor da Operação	Aliq.	Imposto Creditado	
3	NF	1	4	01.06.2015	SC	50,00		2.557	3	50,00			Consumo
7	NF	1	8	05.06.2015	SC	1.200,00		2.552	3	1.200,00			Ativo Fixo
12	NF	1	12	10.06.2015	SC	100,00		2.152	1	100,00	7%	7,00	
17	NF	1	16	15.06.2015	SC	40,00		2.152	1	40,00	7%	2,80	
Resumo Mensal de Operações e Prestações por Código Fiscal ICMS													
2.000 Entradas e/ou Aquisições de Serviços de Outros Estados													
						140,00		2.152		140,00		9,80	
						1.200,00		2.552		1.200,00		-	
						50,00		2.557		50,00		-	
SUBTOTAL ICMS:						1.390,00				1.390,00		9,80	
TOTAL ICMS:						1.390,00				1.390,00		9,80	

Fonte: Elaborado pela autora com base nos modelos oficiais (2015)

No registro de entradas, estão escrituradas as transferências de mercadorias para revenda, os materiais para uso ou consumo e integração do ativo imobilizado que foram recebidos da matriz de SC. Como pode-se observar, as Notas Fiscais referentes a materiais de uso ou consumo e imobilizado, não têm direito ao

crédito na entrada, e as mercadorias para revenda aproveitam o crédito no valor destacado na NF, que é de 7%, conforme a alíquota interestadual de transferência entre SC e DF.

Após registrar as entradas, é feito o registro das saídas, por vendas e por transferência.

Quadro 12: Livro registro de saídas do ICMS-DF

LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS - RS													
Firma: FILIAL - DISTRITO FEDERAL													
Inscr. Est: 00000000000004				CNPJ:				00.000.000/0005-00					
Folha: 0001				Mês ou período/Ano:				01.06.2015 Á 30.06.2015					
Documentos fiscais					Codificação			Valores Fiscais					Observações
Espécie	Série	Número	Dia	UF Dest	Valor Contábil	Contábil	Fiscal	Operações com Débito do Imposto			Ops. Sem Débito do Imposto		
								Base de Cálculo	Aliq.	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras	
NF	1	1	17	DF	170,00		5.102	170,00	12%	20,40	-	-	
NF	1	2	23	DF	68,00		5.102	68,00	17%	11,56	-	-	
NF	1	3	20	SC	50,00		6.557	50,00	12%	6,00	-	-	
Resumo Mensal de Operações e Prestações por Código Fiscal ICMS													
5.000 Saídas e/ou Prestações de Serviços para o Estado													
					238,00		5.102	238,00		31,96	-	-	
SUBTOTAL ICMS:					238,00			238,00		31,96	-	-	
6.000 Saídas e/ou Prestações de Serviços para Outros Estados													
					50,00		6.557	50,00		6,00	-	-	
SUBTOTAL ICMS:					50,00			50,00		6,00	-	-	
TOTAIS ICMS:					288,00			288,00		37,96	-	-	

Fonte: Elaborado pela autora com base nos modelos oficiais (2015)

No registro de saídas estão escrituradas duas vendas de mercadorias, ambas com o mesmo CFOP, mas com alíquotas diferenciadas. Essas alíquotas não são iguais porque a NCM das duas são diferentes. O art. 46 do RICMS/DF descreve quais posições da NCM possuem alíquota de 12%.

Art. 46. As alíquotas do imposto, seletivas em função da essencialidade das mercadorias e serviços, são:

[...]

II - nas operações e prestações internas:

[...]

d) de 12% (doze por cento), para :

[...]

7) vestuário e seus acessórios, classificados nas posições 4203, 6101 a 6117, e 6201 a 6217, da NCM/SH.;

Entre as posições das NCM descritas no art. 46, está a Calça Jeans Feminina, escriturada no livro de saídas pela NF 1, com a NCM 6204.62.00.

A NF 2 é referente a venda de um boné masculino, sua NCM é 6505.00.11. Observando que ela não se enquadra nas posições descritas no art. 46,

a alíquota utilizada na sua venda é descrita no art. 47. Este artigo diz que deve ser aplicada a alíquota interna quando “I - o remetente, transmitente ou transferente da mercadoria ou prestador de serviço e o destinatário estiverem situados no território do Distrito Federal;”. Sendo assim é aplicada a alíquota de 17% para esta venda.

Após escrituradas as entradas e saídas, se faz necessário a apuração do imposto.

Quadro 13: Livro Registro de Apuração do ICMS-DF

LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS - RAICMS			
Firma:	FILIAL - DISTRITO FEDERAL		
Inscr. Est:	0000000000004	CNPJ:	00.000.000/0005-00
Folha:	0001	Mês ou período/Ano:	01.06.2015 A 30.06.2015
Débito do Imposto	Valores		
	Coluna Auxiliar	Somos	
001 - Por Saídas com débito do Imposto		37,96	
002 - Outros Débitos			
003 - Estorno de Créditos			
ICMS: ESTORNO DE CRÉDITOS			
004 - Subtotal		37,96	
Crédito do Imposto	Valores		
	Coluna Auxiliar	Somos	
005 - Por Entradas com Crédito do Imposto		9,80	
006 - Outros Créditos		-	
ICMS: Outros Créditos	-	-	
ICMS Antecipado	-	-	
007 - Estorno de Débitos			
ICMS: Estorno de débitos	6,00	6,00	
008 - Subtotal			
009 - Saldo Credor do Período Anterior			
010 - Total		15,80	
Apuração do Saldo	Valores		
	Coluna Auxiliar	Somos	
011 - Saldo Devedor (Débito menos Crédito)		22,16	
012 - Deduções			
013 - Imposto a Recolher		22,16	
014 - Saldo Credor (Crédito menos Débito); a transportar p/ o período seguinte			

Fonte: Elaborado pela autora com base nos modelos oficiais (2015)

No DF a apuração é composta somente dos débitos e créditos escriturados nos livros de entradas e saídas e, também, pelo estorno de débito referente à transferência do material de uso ou consumo. O resultado dessa apuração é um saldo de imposto a recolher. O mesmo deve ser pago no dia 20 do mês subsequente ao fato gerador, prazo previsto no art. 74, Inciso I, do RICMS/DF.

4.5.4 Apuração no Estado de São Paulo - SP

O Estado da região sudeste a ser demonstrada a apuração do ICMS será São Paulo. A escolha se deu pela diferente forma de apuração do imposto, principalmente o diferencial de alíquota.

No Estado, o regulamento do imposto foi aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, nele encontra-se as normas específicas do ICMS. Com

base no RICMS/SP foram registradas as entradas por transferência da matriz, as saídas, e realizada a apuração do imposto.

Quadro 14: Livro registro de entradas do ICMS-SP

LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS - RE													
Firma: FILIAL - SÃO PAULO						(a) Código de Valores Fiscais							
Inscr. Est: 0000000000003						CNPJ: 00.000.000/0004-00		1 - Operações com Crédito do imposto					
Folha: 0001						Mês ou período/Ano: 01.06.2015 Á 30.06.2015		2 - Operações sem Crédito do Imposto					
								Isentas ou não Tributadas					
								3 - Operações sem Crédito do Imposto - Outras					
Data de Entrada	Documentos fiscais					Valor Contábil	Codificação		Valores Fiscais				Observações
	Espécie	Série	Número	Data do Documento	UF Origem		Contábil	Fiscal	C O D	Base de Cálculo Valor da Operação	Alíq.	Imposto Creditado	
3	NF	1	3	01.06.2015	SC	50,00		2.557	3	50,00			Consumo
7	NF	1	7	05.06.2015	SC	1.200,00		2.552	3	1.200,00			Ativo Fixo
12	NF	1	11	10.06.2015	SC	100,00		2.152	1	100,00	12%	12,00	
17	NF	1	15	15.06.2015	SC	40,00		2.152	1	40,00	12%	4,80	
Resumo Mensal de Operações e Prestações por Código Fiscal ICMS													
2.000 Entradas e/ou Aquisições de Serviços de Outros Estados													
						140,00		2.152		140,00		16,80	
						1.200,00		2.552		1.200,00		-	
						50,00		2.557		50,00		-	
SUBTOTAL ICMS:						1.390,00				1.390,00		16,80	
TOTAL ICMS:						1.390,00				1.390,00		16,80	

Fonte: Elaborado pela autora com base nos modelos oficiais (2015)

O quadro 14 está demonstrado o registro de entradas, nele estão escrituradas as entradas por transferência da Matriz, incidindo o ICMS com a alíquota interestadual de 12%. Destas entradas, duas são de mercadorias para revenda, uma de uso ou consumo e a outra de imobilizado.

Sobre as entradas de uso ou consumo e imobilizado incide o diferencial de alíquota, que será pago quando da apuração do imposto. O valor devido ao Estado referente ao diferencial está anotado na coluna "Observações", como diz o art. 117, § 1º. Esse parágrafo se refere a forma de pagamento do diferencial, que será explicado na apuração do imposto.

Depois de apresentado o livro de entradas do imposto, serão evidenciadas as saídas.

Quadro 15: Livro registro de saídas do ICMS-SP

LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS - RS													
Firma: FILIAL - SÃO PAULO													
Inscr. Est: 0000000000003						CNPJ: 00.000.000/0004-00							
Folha: 0001						Mês ou período/Ano: 01.06.2015 À 30.06.2015							
Documentos fiscais					Codificação			Valores Fiscais					Observações
Espécie	Série	Número	Dia	UF Dest	Valor Contábil	Contábil	Fiscal	Operações com Débito do Imposto			Ops. Sem Débito do Imposto		
								Base de Cálculo	Alíq.	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras	
NF	1	1	17	SP	170,00		5.102	170,00	18%	30,60	-	-	
NF	1	2	23	SP	68,00		5.102	68,00	18%	12,24	-	-	
NF	1	3	20	SC	50,00		6.557					50,00	
Resumo Mensal de Operações e Prestações por Código Fiscal ICMS													
5.000 Saídas e/ou Prestações de Serviços para o Estado													
					238,00		5.102	238,00		42,84	-	-	
SUBTOTAL ICMS:					238,00		5.102	238,00		42,84	-	-	
6.000 Saídas e/ou Prestações de Serviços para Outros Estados													
					50,00		6.557	-		-	-	50,00	
SUBTOTAL ICMS:					50,00		6.557	-		-	-	50,00	
TOTAIS ICMS:					288,00		11.659	238,00		42,84	-	50,00	

Fonte: Elaborado pela autora com base nos modelos oficiais (2015)

No registro de saídas demonstrado no quadro 15, foram escrituradas duas vendas de mercadorias e uma transferência de uso ou consumo para a Matriz em SC. A alíquota utilizada nas vendas é de 18%, conforme art. 52 Inciso I do RICMS/SP: “I - nas operações ou prestações internas, ainda que iniciadas no exterior, 18% (dezoito por cento);”.

Como pode-se observar, a saída por transferência de uso ou consumo está registrada na coluna “outras”, isso porque o art. 7º, Inciso XV, do RICMS/SP, determina a não incidência do ICMS sobre “XV - a saída, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, de material de uso ou consumo;”. Sendo assim, não há o débito de ICMS sobre essas saídas.

Depois de registradas as entradas e saídas do imposto, apresenta-se o livro de apuração.

Quadro 16: Livro Registro de Apuração do ICMS-SP

LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS - RAICMS			
Firma:	FILIAL - SÃO PAULO		
Inscr. Est:	0000000000003	CNPJ:	00.000.000/0004-00
Folha:	0001	Mês ou período/Ano:	01.06.2015 À 30.06.2015
Débito do Imposto	Valores		
	Coluna Auxiliar	Somos	
001 - Por Saídas com débito do Imposto		42,84	
002 - Outros Débitos			
ICMS: Outros Débitos - Diferencial de Alíquota	225,00	225,00	
003 - Estorno de Créditos			
004 - Subtotal		267,84	
Crédito do Imposto	Valores		
	Coluna Auxiliar	Somos	
005 - Por Entradas com Crédito do Imposto		16,80	
006 - Outros Créditos		150,00	
ICMS: Outros Créditos - Diferencial de Alíquota	150,00	150,00	
007 - Estorno de Débitos			
ICMS: Estorno de débitos			
008 - Subtotal			
009 - Saldo Credor do Período Anterior			
010 - Total		166,80	
Apuração do Saldo	Valores		
	Coluna Auxiliar	Somos	
011 - Saldo Devedor (Débito menos Crédito)		101,04	
012 - Deduções			
013 - Imposto a Recolher		101,04	
014 - Saldo Credor (Crédito menos Débito); a transportar p/ o período seguinte			

Fonte: Elaborado pela autora com base nos modelos oficiais (2015)

O registro de apuração do imposto é composto, além dos débitos pelas saídas e créditos pelas entradas, de outros débitos e créditos referente ao diferencial de alíquota.

Por possuir essa escrituração distinta do diferencial de alíquota, o Estado de São Paulo se destaca entre os Estados da região Sudeste.

Essa escrituração está prevista no art. 117 do RICMS/SP.

Artigo 117 - Em caso de entrada, real ou simbólica, de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a uso, consumo ou integração no ativo imobilizado, ou de utilização de serviço cuja prestação se tiver iniciado fora do território paulista e não estiver vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto, sendo a alíquota interna superior à interestadual, o contribuinte deverá escriturar no livro Registro de Apuração do ICMS, no período em que a mercadoria tiver entrado ou tiver sido tomado o serviço:

I - como crédito, no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos", com a expressão "Inciso I do art. 117 do RICMS", o valor do imposto pago em outro Estado, relativo à respectiva operação ou prestação;

II - como débito, no quadro "Débito do Imposto - Outros Débitos", com a expressão "Inciso II do art. 117 do RICMS", o valor do imposto decorrente da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo correspondente à operação ou prestação aludida no inciso anterior.

§ 1º - O documento fiscal relativo à operação ou à prestação será escriturado no livro Registro de Entradas, devendo ser anotado, na coluna "Observações", o valor correspondente à diferença do imposto devido a este Estado, com utilização das colunas sob os títulos "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações ou Prestações sem Crédito do Imposto".

O valor do Diferencial de Alíquota será apurado e recolhido conforme o artigo 117. A filial deverá escriturar em seu registro de apuração do imposto, na

coluna outros débitos, o valor da mercadoria, calculada com a alíquota interna do Estado de SP, e na coluna de outros créditos deve ser aplicada a alíquota interestadual, que neste caso é 12%, a diferença deve ser adicionada ao ICMS devido no período.

4.3.5 Apuração no Estado de Santa Catarina - SC

Santa Catarina é o Estado onde se encontra a Matriz da empresa, por isso foi o Estado escolhido da região Sul para demonstrar a apuração do imposto.

Durante este período, a matriz realizou transferências de mercadorias, de materiais para uso ou consumo e bens para compor o ativo imobilizado das filiais. As transferências saíram de Santa Catarina para os Estados do Amazonas, Pernambuco, São Paulo e para o DF.

Além das transferências realizadas da matriz para as filiais, também foram realizadas transferências das filiais para a Matriz, estas estão escrituradas no livro de entradas.

Quadro 17: Livro registro de entradas do ICMS-SC

LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS - RE													
Firma: MATRIZ - SANTA CATARINA						(a) Código de Valores Fiscais							
Inscr. Est: 0000000000000			CNPJ: 00.000.000/0001-00			1 - Operações com Crédito do imposto							
Folha: 0001			Mês ou período/Ano: 01.06.2015 Á 30.06.2015			2 - Operações sem Credito do Imposto							
						3 - Operações sem Credito do Imposto - Outras							
Data de Entrada	Documentos fiscais					Valor Contábil	Codificação		Valores Fiscais				Observações
	Espécie	Série	Número	Data do Documento	UF Origem		Contábil	Fiscal	C O D	Base de Cálculo Valor da Operação	Aliq.	Imposto Creditado	
23	NF	1	3	25.06.2015	AM	50,00		2.557					
23	NF	1	3	25.06.2015	PE	50,00		2.557					
30	NF	1	3	20.06.2015	SP	50,00		2.557					
30	NF	1	3	20.06.2015	DF	50,00		2.557					
Resumo Mensal de Operações e Prestações por Código Fiscal ICMS													
2.000 Entradas e/ou Aquisições de Serviços de Outros Estados													
						200,00		2.557		-		-	
SUBTOTAL ICMS:						200,00				-		-	
TOTAL ICMS:						200,00				-		-	

Fonte: Elaborado pela autora com base nos modelos oficiais (2015)

As entradas dos materiais para uso ou consumo transferidos das filiais para a matriz estão escrituradas no registro de entradas. Como registrado no livro, estas entradas não dão direito ao crédito do imposto.

Depois de demonstradas as entradas das Notas Fiscais de transferência das filiais, demonstra-se as saídas.

Quadro 18: Livro registro de saídas do ICMS-SC

LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS - RS													
Firma: MATRIZ - SANTA CATARINA													
Inscr. Est: 0000000000000						CNPJ: 00.000.000/0001-00							
Folha: 0001						Mês ou período/Ano: 01.06.2015 Á 30.06.2015							
Documentos fiscais					Codificação			Valores Fiscais					Observações
Espécie	Série	Número	Dia	UF Dest	Valor Contábil	Contábil	Fiscal	Operações com Débito do Imposto			Ops. Sem Débito do Imposto		
								Base de Cálculo	Alíq.	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras	
NF	1	1	1	AM	50,00		6.557	50,00	7%	3,50	-	-	
NF	1	2	1	PE	50,00		6.557	50,00	7%	3,50	-	-	
NF	1	3	1	SP	50,00		6.557	50,00	12%	6,00	-	-	
NF	1	4	1	DF	50,00		6.557	50,00	7%	3,50	-	-	
NF	1	5	5	AM	1.200,00		6.552	-		-	-	1.200,00	
NF	1	6	5	PE	1.200,00		6.552	-		-	-	1.200,00	
NF	1	7	5	SP	1.200,00		6.552	-		-	-	1.200,00	
NF	1	8	5	DF	1.200,00		6.552	-		-	-	1.200,00	
NF	1	9	10	AM	100,00		6.151	-		-	-	100,00	
NF	1	10	10	PE	100,00		6.151	100,00	7%	7,00	-	-	
NF	1	11	10	SP	100,00		6.151	100,00	12%	12,00	-	-	
NF	1	12	10	DF	100,00		6.151	100,00	7%	7,00	-	-	
NF	1	13	15	AM	40,00		6.152	-		-	-	40,00	
NF	1	14	15	PE	40,00		6.152	40,00	7%	2,80	-	-	
NF	1	15	15	SP	40,00		6.152	40,00	12%	4,80	-	-	
NF	1	16	15	DF	40,00		6.152	40,00	7%	2,80	-	-	
NF	1												
Resumo Mensal de Operações e Prestações por Código Fiscal ICMS													
6.000 Saídas e/ou Prestações de Serviços para Outros Estados													
					400,00		6.151	300,00		26,00	-	100,00	
					160,00		6.152	120,00		10,40	-	40,00	
					4.800,00		6.552	-		-	-	4.800,00	
					200,00		6.557	200,00		16,50	-	-	
SUBTOTAL ICMS:					5.160,00			320,00		26,90	-	4.840,00	
TOTAIS ICMS:					5.160,00			320,00		26,90	-	4.840,00	

Fonte: Elaborado pela autora com base nos modelos oficiais (2015)

Estão escrituradas no registro de saídas todas as saídas de produção no estabelecimento, mercadorias adquirida de terceiros, materiais de uso ou consumo, e bens para integrar o Ativo imobilizado das filiais.

Estas saídas são identificadas pelos CFOP's escriturados no livro. As transferências de produção do estabelecimento são registradas com o CFOP 6.151, o 6.152 trata das transferências de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, o CFOP 6.552 refere-se as transferências de bem do ativo imobilizado e as transferências de material de uso ou consumo são identificadas no CFOP 6.557.

Pode-se observar a diferença na escrituração das notas fiscais de mercadorias para revenda com destino ao AM, isso, porque como já explicado anteriormente, o Estado possui um convênio que torna isentas as saídas para o Estado.

Em todas as NF de transferência escrituradas foram utilizadas as alíquotas interestaduais. Entre SC para AM, PE e DF a alíquota utilizada é de 7%, e para o Estado de SP a alíquota interestadual é de 12%.

Logo após apresentar os registros de entradas e saídas, demonstra-se o registro de apuração do imposto para a Matriz, em SC.

Quadro 19: Livro Registro de Apuração do ICMS-SC

LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS - RAICMS			
Firma:	MATRIZ - SANTA CATARINA		
Inscr. Est:	000000000000	CNPJ:	00.000.000/0001-00
Folha:	0001	Mês ou período/Ano:	01.06.2015 Á 30.06.2015
Débito do Imposto			Valores
	Coluna Auxiliar	Somos	
001 - Por Saídas com débito do Imposto		26,90	
002 - Outros Débitos			
003 - Estorno de Créditos			
ICMS: ESTORNO DE CRÉDITOS			
004 - Subtotal		26,90	
Crédito do Imposto			Valores
	Coluna Auxiliar	Somos	
005 - Por Entradas com Crédito do Imposto		-	
006 - Outros Créditos			
007 - Estorno de Débitos		16,50	
ICMS: Estorno de débitos	16,50	16,50	
008 - Subtotal			
009 - Saldo Credor do Período Anterior			
010 - Total		16,50	
Apuração do Saldo			Valores
	Coluna Auxiliar	Somos	
011 - Saldo Devedor (Débito menos Crédito)		10,40	
012 - Deduções			
013 - Imposto a Recolher		10,40	
014 - Saldo Credor (Crédito menos Débito); a transportar p/ o período seguinte			

Fonte: Elaborado pela autora com base nos modelos oficiais (2015)

O registro de apuração no Estado de SC é composto pelos débitos das saídas e o estorno de débitos referente as transferências de uso ou consumo para as filiais. Este estorno está previsto nos art. 28 e 29 do RICMS-SC, onde fala da não-cumulatividade do imposto, ou seja, o contribuinte não pode gerar o débito pela saída sem ter a contrapartida de um crédito.

Essa apuração resultou no valor do imposto a recolher, que deverá ser pago no dia 10 do mês seguinte ao encerramento da apuração, conforme descrito no art. 60 do RICMS/SC.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo principal do trabalho foi apresentar as formas de apuração de ICMS utilizadas em uma indústria têxtil localizada no sul de Santa Catarina quando realiza operações com filiais instaladas em outras unidades da federação. Esse objetivo foi alcançado por meio dos objetivos específicos, onde apresentou-se o segmento têxtil em Santa Catarina, conceituou-se o STN, descreveu-se os aspectos do ICMS em SC, e demonstrou-se as formas de apuração do ICMS nos Estados do AM, PE, DF, e SP.

Após a escolha dos Estados, foram demonstradas as escriturações dos livros de entradas, saídas, os cálculos do ICMS antecipado, e o livro de apuração do imposto. Essas movimentações foram evidenciadas pelos registros nos livros, e baseadas nos Regulamentos de ICMS de cada Estado.

Apresentadas as escriturações do ICMS nos Estados selecionados, observa-se que apesar de realizadas as mesmas movimentações, com os mesmos valores, todos os Estados apresentaram um valor de imposto a recolher. Essa diferença no valor do imposto a recolher demonstra com mais clareza das diferenças de escrituração entre os Estados.

A presente pesquisa demonstrou as diferentes formas de escrituração do imposto nas Unidades Federativas, cada um com a sua particularidade, essas estão previstas no regulamento de ICMS de cada Estado. Tornando o ICMS um imposto complexo para as empresas com sede em mais de um Unidade da Federação.

Em virtude dos fatos mencionados, percebe-se que o imposto é complexo, porque cada Estado possui um regulamento. Além disso, ele muda constantemente, por isso as empresas precisam estar atentas à legislação, e revisar periodicamente os aspectos legais que envolvem a empresa, para escriturar de forma correta e atualizada as movimentações do período.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. 512 p.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. 541 p.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 541 p.

AMAZONAS. Brasil. Secretaria do da Fazenda. **Regulamento do ICMS-AM**. 1999. Disponível em: <[http://www.sefaz.am.gov.br/Areas/OpcaoSistemas/SILT/Normas/Legislação Estadual/Decreto Estadual/Ano 1999/Arquivo/DE_20686_99.htm](http://www.sefaz.am.gov.br/Areas/OpcaoSistemas/SILT/Normas/Legislação%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%201999/Arquivo/DE_20686_99.htm)>. Acesso em: 03 maio 2015.

AMORIM, J. **ICMS Questões Controvertidas**. Niterói - RJ: Impetrus, 2007.

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

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lucia Américo dos. **Manual dos impostos Indiretos: IPI-ICMS-ISS**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

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

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 29 abr. 2015.

BRASIL. **Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da União, Brasília, 13 de setembro de 1996.

BRASIL. MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO. **Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)**. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=1090>>. Acesso em: 29 abr. 2015.

DISTRITO FEDERAL. Brasil. Secretaria do Estado da Fazenda. **Regulamento do ICMS-DF**. 1997. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento>>

.cfm?txtNumero=18955&txtAno=1997&txtTipo=6&txtParte;=#artigo047>. Acesso em: 29 abr. 2015.

FABRETI, L. C.; FABRETTI, D. R. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, v. 3, 2004.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DE SANTA CATARINA. **Guia da indústria de Santa Catarina = guia de la industria de Santa Catarina**. Joinville, SC: FIESC, 2000. 398 p.

FIESC 50 anos. **Uma história voltada para a indústria catarinense**. Florianópolis: Expressão, 2000. 139 p.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário nacional na constituição de 1988: tributação progressiva**. Curitiba: Juruá, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34.ed. rev., atual. e ampl São Paulo: Malheiros, 2013. 562 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso e Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

OLIVEIRA, Luís Martins de (Et al.). **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2013. 417 p.

PERNAMBUCO. Brasil. Secretaria do Estado da Fazenda. **Regulamento do ICMS-PE**. 1989. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1989/Lei10259_89.htm>. Acesso em: 25 abr. 2015.

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

SÃO PAULO. Brasil. Secretaria do Estado da Fazenda. **Regulamento do ICMS-SP**. 2000. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 15 maio 2015.

SANTA CATARINA. Secretaria do Estado da Fazenda. **Regulamento do ICMS-SC**. 2001. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/cabecalhos/frame_ricms_01_00_00.htm>. Acesso em: 22 abr. 2015.

SANTA CATARINA. Federação das indústrias do Estado de Santa Catarina. **SANTA CATARINA EM DADOS: 2014**. 24. ed. Florianópolis: FIESC, 2014. 192 p.

ANEXOS

ANEXO 1

RECEBEMOS DE MATRIZ - SANTA CATARINA LTDA OS PRODUTOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL AO LADO										NF-e			
DATA DE RECEBIMENTO					IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR					Nº 0009			
IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE					DANFE			CÓDIGO DE BARRAS					
Matriz - Santa Catarina					AUXILIAR DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA			CHAVE DE ACESSO					
Endereço: Rua Geral					0 - ENTRAC			0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000					
Cidade: Nova Veneza					1 - SAÍDA			Consulta de autenticidade no portal da NF-e					
CEP: 000 00 000 Estado: SC					Nº FOLHA1/1			www.nfe.fazenda.gov.br/porta ou no site da Sefaz Autorizada					
NATUREZA DA OPERAÇÃO										PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO			
Transferencia de produção do estabelecimento										0000000000000000 10/06/2015 09:46:00			
INSCRIÇÃO ESTADUAL 000000000000					INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.					CNPJ			
										00.000.000/0001-00			
DESTINATÁRIO / REMETENTE													
NOME / RAZÃO SOCIAL								CNPJ / CPF		DATA DA EMISSÃO			
Filial - Amazonas								00.000.000/0002-00		10/06/15			
ENDEREÇO						BAIRRO / DISTRITO		CEP		DATA DA SAÍDA			
										10/06/15			
MUNICÍPIO					UF	FONE / FAX		INSCRIÇÃO ESTADUAL		HORA DA SAÍDA			
					AM			0000000000001		09:46			
CÁLCULO DO IMPOSTO													
BASE DE CÁLCULO DO ICMS			VALOR DO ICMS			BASE DE CÁLCULO DO ICMS ST			VALOR ICMS SUBSTITUIÇÃO		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS		
											100,00		
VALOR DO FRETE		VALOR DO SEGURO		DESCONTO		OUTRAS DESP. ACESSÓRIAS		VALOR TOTAL DA NOTA					
				7,00				93,00					
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS													
NOME / RAZÃO SOCIAL				FRETE POR CONTA		CÓDIGO ANTT	PLACA	UF	CNPJ / CPF				
ENDEREÇO				MUNICÍPIO				UF	INSCRIÇÃO ESTADUAL				
QUANTIDADE			MARCA		NUMERAÇÃO			PESO LÍQUIDO					
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
CÓDIGO DO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM / SH	CST	CFOP	QTD	UN	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	BASE DE CÁLCULO ICMS	VALOR ICMS	VALOR DO IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI
000001	CALÇA FEMININA	6204.62.00	040	6.151	1	PC	100,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DADOS ADICIONAIS													
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES								RESERVADO AO FISCO					
ICMS Isento conforme art. 41 anexo 2 do regulamento do Ricms/SC													