

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MARCO AURÉLIO MOISÉS NADIR**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS EM SANTA CATARINA:**

Estudo do benefício fiscal de redução da margem de valor agregado

**FLORIANÓPOLIS**

**2012**

**MARCO AURÉLIO MOISÉS NADIR**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS EM SANTA CATARINA:**

Estudo do benefício fiscal de redução da margem de valor agregado

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Professor Orientador: Sérgio Murilo Petri, Dr.

**FLORIANÓPOLIS**

**2012**

MARCO AURÉLIO MOISÉS NADIR

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS EM SANTA CATARINA:**

Estudo do benefício fiscal de redução da margem de valor agregado

Esta monografia foi apresentada como TCC, no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, à banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis - Santa Catarina, 29 de outubro de 2012.

**Professor Roque Brinckmann, Dr.**

Coordenador de TCC do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

**Sérgio Murilo Petri, Dr.**

Orientador

**Maria Denize Henrique Casagrande, Dra.**

Membro

**Leandro Luis Darós, Msc.**

Membro

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, por sempre estar comigo em todos os momentos e em todos os lugares.

Aos meus pais, pela educação, carinho e apoio.

Aos meus familiares, por sempre estarem presentes, incentivando minha caminhada para o sucesso.

À Mariane, pelo auxílio, paciência e amor.

Ao Professor Doutor Sérgio Murilo Petri, pela orientação e paciência.

Aos meus amigos e colegas de curso, pela cumplicidade, ajuda e amizade.

“Não te desamparem a benignidade e a fidelidade; ata-as ao teu pescoço, escreve-as na tábua de teu coração.”

- Provérbios 3:1-4

## RESUMO

O Governo do Estado de Santa Catarina, por meio da Secretaria da Fazenda, definiu redução de setenta por cento na margem de valor agregado de quatrocentos e oitenta e seis produtos sujeitos à substituição tributária progressiva mediante edição do Decreto Estadual nº 3.467/2010. Por conseguinte, o objetivo do presente trabalho é verificar o impacto do benefício fiscal de redução da MVA concedido às empresas optantes do Simples Nacional localizadas no Estado de Santa Catarina, sobre a carga tributária das operações de venda envolvendo o produto “colchão” (Protocolo ICMS 190/09 - NCM/SH 9404.2), sujeito à substituição tributária. Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, tendo sua abordagem qualitativa e fazendo uso de dados secundários ao analisar a legislação tributária vigente. Em linhas gerais, os resultados encontrados evidenciam que o benefício fiscal de redução da MVA reduziu significativamente a elevação da carga tributária resultante da implementação da ST, inclusive, tratando-se de operações internas, diminuindo quase que pela metade o valor do imposto devido se comparado com o ICMS recolhido pelo Simples Nacional, dependendo da faixa de tributação considerada. Porém, para operações interestaduais, o benefício fiscal apenas reduz a carga tributária do ICMS por substituição tributária, sem, contudo, equalizar os valores do imposto devido por ST com aqueles resultantes da tributação simplificada do Simples Nacional.

**Palavras-chave:** Benefício Fiscal, Margem de Valor Agregado, ICMS, Substituição Tributária, Simples Nacional.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Fórmula para apurar o valor devido a título de ICMS/ST.....	22
Quadro 2 – Fórmula MVA ajustada .....	23
Quadro 3 – Estudos similares .....	29
Quadro 4 - Venda do produto “colchão” tributada pelo regime simplificado do ICMS (operação interna).....	35
Quadro 5 - Venda do produto “colchão” tributada pelo regime de substituição tributária no ICMS (operação interna) .....	36
Quadro 6 - Venda do produto “colchão” tributada pelo regime de substituição tributária no ICMS com benefício de redução da MVA (operação interna).....	36
Quadro 7 - Relação entre valores recolhidos para o estado de Santa Catarina (operação interna).....	37
Quadro 8 - Venda do produto “colchão” tributada pelo regime simplificado do ICMS (operação interestadual).....	37
Quadro 9 - Venda do produto “colchão” tributada pelo regime de substituição tributária no ICMS (operação interestadual).....	38
Quadro 10 - Venda do produto “colchão” tributada pelo regime de substituição tributária no ICMS com benefício de redução da MVA (operação interestadual).....	38
Quadro 11 - Relação entre valores recolhidos para o estado de Santa Catarina (operação interestadual) .....	39
Quadro 12 - Relações entre os valores devidos pelo regime do Simples Nacional e os recolhidos por ST em R\$ (operação interna e interestadual).....	40

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Artigos encontrados por palavra-chave nos principais periódicos e eventos contábeis .....	26
Tabela 2 - População do estudo.....	33

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Exemplo de funcionamento da substituição tributária progressiva.....	20
Figura 2 - Exemplo de funcionamento da MVA .....	23
Figura 3 - Exemplo de utilização do benefício fiscal de redução da MVA.....	25

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ANPCONT - Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior

CF/88 - Constituição Federal de 1988

COFEM - Conselho das Federações Empresariais de SC

CNI - Confederação Nacional da Indústria

FCDL/SC - Câmaras de Dirigentes Lojistas de Santa Catarina

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

ICMS/ST - ICMS no regime de substituição tributária progressiva

IPI - Imposto sobre produtos industrializados

MVA - Margem de Valor Agregado

RICMS - Regulamento do ICMS

ST - Substituição tributária progressiva

USPCC - Congressos USP de Controladoria e Contabilidade

USPIC - Congressos USP Iniciação Científica

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	12
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAS .....	12
1.2 TEMA E PROBLEMA .....	13
1.3 OBJETIVOS .....	14
1.3.1 Objetivo geral .....	14
1.3.2 Objetivos específicos .....	14
1.4 JUSTIFICATIVA .....	15
1.5 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO .....	16
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	17
2.1 ICMS NO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO .....	17
2.1.1 Base legal .....	17
2.1.2 Fato gerador e obrigação tributária .....	18
2.1.3 A seletividade e a não-cumulatividade .....	18
2.1.4 Contribuinte .....	19
2.1.5 Base de cálculo e alíquotas .....	19
2.2 ICMS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA .....	20
2.2.1 Base legal .....	21
2.2.2 Contribuinte .....	21
2.2.3 Cálculo do valor devido a título de ICMS/ST .....	22
2.3 SIMPLES NACIONAL .....	24
2.3.1 A problemática dos contribuintes do ICMS/ST enquadrados no Simples Nacional .....	24
2.3.2 Benefício fiscal concedido pelo estado de Santa Catarina às empresas optantes pelo Simples Nacional .....	25
2.4 PANORAMA DA PESQUISA .....	25
2.5 ESTUDOS SIMILARES .....	28
<b>3. METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	31
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO .....	31
3.2 PROCEDIMENTOS PARA REVISÃO DA LITERATURA .....	32
3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA .....	33
<b>4. ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	35

4.1 SIMULAÇÕES DE OPERAÇÃO DE VENDA DENTRO DO ESTADO DE SANTA CATARINA .....	35
4.2 SIMULAÇÕES DE OPERAÇÃO DE VENDA ENTRE ESTADOS DA FEDERAÇÃO..	37
4.3 COMPARAÇÕES DOS RESULTADOS OBTIDOS NAS SIMULAÇÕES COM O RECOLHIMENTO DO ICMS PELO REGIME DO SIMPLES NACIONAL .....	40
<b>5. CONCLUSÃO</b> .....	<b>42</b>
<b>Referências</b> .....	<b>44</b>

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAS

A substituição tributária progressiva ou “para frente” no ICMS é, segundo Melo (2008, p. 17):

Mecanismo pelo qual se presumem futuras vendas, bem como o seu futuro preço, transferindo a outro contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto que, a rigor, ou melhor, normalmente, só seria devido por outro contribuinte se e quando este praticasse uma operação de venda.

Para estimar o preço final da mercadoria são utilizadas algumas regras de fixação de base de cálculo que variam de produto para produto, e cujas regras gerais estão determinadas no artigo 8º da Lei Complementar nº 87/1996. A base de cálculo do ICMS por substituição tributária pode ser estabelecida por meio de: a) margem de valor agregado; b) preço final a consumidor, único ou máximo, que seja fixado por órgão público competente; c) preço final sugerido pelo fabricante ou importador. Nas unidades da Federação, o instrumento considerado mais comum para se obter o preço final de venda é a margem de valor agregado.

Conforme Nadir Júnior (2010), gerente de Substituição Tributária da Secretaria da Fazenda de Santa Catarina, esse mecanismo de tributação objetiva simplificar e racionalizar a tributação, coibir a sonegação fiscal e combater a concorrência desleal no meio empresarial, sem, contudo, resultar em qualquer tipo de aumento da carga tributária. Portanto, segundo o gerente, o regime de substituição tributária somente acarreta ônus àqueles contribuintes que sonegam o ICMS e não emitem a nota fiscal.

Todavia, a substituição tributária progressiva tem tido grande repercussão nos últimos anos no Brasil pelo fato de vários estudiosos advogarem que esta modalidade de tributação é inconstitucional, pois segundo Carrazza (2005, p. 265), “a Constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência”. Tais entendimentos levaram muitos contribuintes a ingressarem no Judiciário contra a cobrança do ICMS/ST. Ao apreciar a questão, entretanto, o Supremo Tribunal Federal – STF declarou a constitucionalidade e a legitimidade do regime, conforme o Recurso Especial 213.396-5 SP/1999.

Além disso, conforme estudo da Confederação Nacional da Indústria – CNI (2010), dentre vários impactos negativos, essa modalidade tributária causa transtornos às

empresas pela antecipação do valor devido ao Estado, afetando assim o fluxo de caixa e a necessidade de capital de giro dos contribuintes. Ela também acarreta aumento na carga tributária de empresas optantes pelo Simples Nacional pela falta de tratamento diferenciado na legislação tributária, isto em razão das operações comerciais não fazerem parte do tratamento simplificado, ou seja, as operações promovidas pelas empresas do Simples Nacional, que englobam mercadorias sujeitas à substituição tributária, têm o mesmo tratamento das empresas que promovem operações idênticas, porém estão sujeitas ao regime de Lucro Real ou de Lucro Presumido.

## 1.2 TEMA E PROBLEMA

No início do ano de 2010, com a implantação de quatorze novos protocolos de substituição tributária pelo estado de Santa Catarina, em conjunto com os estados de Minas Gerais - MG, Paraná - PR e Rio de Janeiro - RJ, o Conselho das Federações Empresariais de SC - COFEM, representando as empresas enquadradas no regime do Simples Nacional, pleiteou na Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina redução da MVA de forma que a tributação dos novos produtos sujeitos à ST equivalesse àquela resultante da tributação prevista no Simples Nacional. Nesse sentido, um dos produtos apontados pelo referido Conselho como aquele que recebeu o maior aumento da carga tributária foi o “colchão”, tornando-se emblemático na discussão da ST em Santa Catarina. Segundo a Federação das Câmaras de Dirigentes Lojistas de Santa Catarina - FCDL/SC (2010), uma pequena empresa que vende colchões poderia ter um percentual de aumento de 491% no valor do imposto.

Então, em consenso com integrantes do COFEM, o Governo do Estado, por meio da Secretaria da Fazenda, definiu redução de setenta por cento na MVA de quatrocentos e oitenta e seis produtos mediante edição do Decreto Estadual nº 3.467/2010. A redução é prevista para as margens de valor agregado originais - MVA original e para as ajustadas - MVA ajustada, ou seja, para operações internas e interestaduais. As alíquotas de ICMS foram mantidas nos percentuais originais. Assim, o regime de substituição tributária continua vigente em Santa Catarina como forma de facilitar o controle do fisco sobre os contribuintes, sejam eles sujeitos ao regime normal de apuração do imposto ou optantes pelo Simples Nacional.

Baseado no que foi exposto acima, elaborou-se a seguinte pergunta que norteia esta pesquisa: **Qual o impacto do benefício fiscal de redução da margem de valor agregado - MVA concedido pelo Estado de Santa Catarina às empresas optantes do Simples Nacional, por meio do Decreto Estadual nº 3.467/2010, sobre a carga tributária das operações de venda envolvendo o produto “colchão” (Protocolo ICMS 190/09 - NCM/SH 9404.2), sujeito à substituição tributária?**

### 1.3 OBJETIVOS

#### 1.3.1 Objetivo geral

Para responder à pergunta proposta neste trabalho, o objetivo geral pode ser definido da seguinte forma: verificar o impacto do benefício fiscal de redução da MVA concedido pelo Estado de Santa Catarina às empresas optantes pelo Simples Nacional, sobre a carga tributária das operações de venda envolvendo o produto “colchão”, sujeito à substituição tributária.

#### 1.3.2 Objetivos específicos

Com o intuito de atingir o objetivo geral é necessário observar os seguintes objetivos específicos:

a) comparar as formas de tributação das operações de venda dentro do estado de Santa Catarina (interna) e entre os Estados da Federação (interestadual) do produto “colchão” de três maneiras: (1) o produto sem a incidência da substituição tributária, ou seja, apenas com ICMS apurado pelo regime simplificado; (2) o produto com a incidência da substituição tributária mediante a aplicação da MVA; (3) o produto com a incidência da substituição tributária mediante a aplicação da MVA com o benefício fiscal de redução;

b) comparar os resultados obtidos no item precedente com o recolhimento do ICMS pelo regime simplificado do Simples Nacional, considerando-se todas as faixas de enquadramento que as empresas optantes podem estar submetidas.

#### 1.4 JUSTIFICATIVA

Este estudo é relevante em virtude da importância das micro e pequenas empresas para o estado de Santa Catarina e para o Brasil, haja vista que sua quantidade é muito maior do que as empresas de grande porte. Daí sua importância para a economia do País, inclusive para a geração de empregos. As empresas de grande porte geram grande valor adicionado e empregam em quantidade considerável, mas não estão presentes nas municipalidades tanto quanto as micro e pequenas empresas, na sua grande maioria optantes pelo Simples Nacional. Portanto, torna-se interessante analisar o efeito da instituição da substituição tributária progressiva sobre os benefícios auferidos pelas empresas optantes do Simples Nacional, que possuem uma tributação reduzida e simplificada.

Diante do exposto, justifica-se a importância desta pesquisa no contexto social, tendo caráter informativo, pois estuda a solução aplicada pelo Governo de Santa Catarina para resolver a falta de tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas no que tange à substituição tributária no ICMS, de forma a tentar equalizar a tributação da ST a níveis mais próximos daqueles a que estariam sujeitas pelo regime do Simples Nacional. Além disso, o estudo detalha como é a sistemática da substituição tributária, que é complexa.

Quanto à originalidade, verificou-se que após a análise de trinta artigos selecionados nos treze periódicos vinculados aos Programas de Pós-Graduação recomendados pela Capes em Ciências Contábeis em nível de Mestrado ou Doutorado, como também nos seguintes eventos da área de Ciências Contábeis: Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), Congressos USP de Controladoria e Contabilidade (USPCC) e Iniciação Científica (USPIC) e 4º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. Foram identificados seis artigos similares ao presente tema, entanto nenhum deles aborda o foco da presente pesquisa: Verificar o impacto do benefício fiscal da redução da margem de valor agregado, concedido pelo Estado de Santa Catarina às empresas optantes do Simples Nacional.

Um dos fatores que justifica a escolha do tema a ser investigado é a experiência profissional do autor, que estagiou em escritórios contábeis durante sua formação acadêmica e teve contato direto com empresas que comercializavam produtos sujeitos à substituição tributária. A coleta de dados foi viável, pois todas as informações para alcançar o objetivo geral estão contidas na Lei Complementar nº 123/2006 e na legislação tributária do estado de Santa Catarina.

## 1.5 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

Esse trabalho contém quatro capítulos. No primeiro capítulo, apresenta-se a introdução, que aborda: (i) a contextualização sobre o tema e a definição do problema da pesquisa; (ii) o objetivo geral; (iii) os objetivos específicos; e (iv) a justificativa.

No segundo capítulo, apresenta-se a revisão da literatura, onde se fez análise dos estudos similares encontrados na literatura, como também um apanhado geral a fim de dar embasamento ao leitor quanto aos objetivos propostos. Destacam-se os temas acerca do ICMS, substituição tributária progressiva no ICMS e regime tributário do Simples Nacional.

No terceiro capítulo, busca-se apresentar a metodologia da pesquisa, onde se aborda: (i) o enquadramento metodológico, (ii) procedimentos para revisão da literatura; e (iii) população e amostra do estudo.

No quarto e quinto capítulo, apresentam-se a análise dos dados e as conclusões, respectivamente. Por fim, elencam-se as referências utilizadas na pesquisa.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo será apresentado o embasamento teórico utilizado para a fundamentação deste trabalho. O referencial teórico abrangerá: 2.1) ICMS no regime normal de apuração: 2.1.1) Base legal, 2.1.2) Fato gerador e obrigação tributária, 2.1.3) A seletividade e a não-cumulatividade, 2.1.4) Contribuinte, e 2.1.5) Base de cálculo e alíquotas; 2.2) ICMS no regime de Substituição Tributária Progressiva: 2.2.1) Base Legal, 2.2.2) Contribuinte, e 2.2.3) Cálculo do valor devido a título de ICMS/ST; 2.3) Simples Nacional: 2.3.1) A problemática dos contribuintes do ICMS/ST enquadrados no Simples Nacional, e 2.3.2) Benefício fiscal concedido pelo estado de Santa Catarina às empresas do Simples Nacional; 2.4) Panorama da pesquisa; 2.5) Estudos similares.

### 2.1 ICMS NO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO

O ICMS é um dos impostos mais presentes no cotidiano das empresas e nas pequenas ações do dia-a-dia do cidadão, seja para comprar um refrigerante, seja para assistir a um filme na televisão remunerada. É de competência dos Estados e do Distrito Federal, os quais possuem como atribuição instituir sua cobrança, assim como da modalidade substituição tributária. (BORTOLON; MULLER 2011).

#### 2.1.1 Base legal

A Constituição Federal de 1988 dispõe sobre o ICMS no seu artigo 155, sendo denominado de “imposto sobre 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”. A CF também regula suas características essenciais, como por exemplo quem possui competência para instituí-lo, deixando a cargo da Lei Complementar nº 87/1996 legislar a respeito de sua incidência, base de cálculo, alíquotas gerais e contribuintes genéricos. A Carta Magna também determina que

cabe às unidades federativas implementar o Regulamento do ICMS. Sendo assim, o estado de Santa Catarina instituiu o RICMS por meio do Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001.

### 2.1.2 Fato gerador e obrigação tributária

Tem-se uma boa noção do fato gerador apenas pela denominação do imposto. Trata-se da circulação de mercadorias, ou seja, compra, venda, transferência, doação ou brinde, comodato, demonstração, consignação, importação e exportação de mercadorias, assim como a prestação dos serviços específicos expressos em Lei.

Carrazza (2005, p. 45 e 46) traz o seguinte texto sobre o nascimento da obrigação tributária:

[...] não se pode considerar ocorrido o fato imponible do ICMS: a) em momento anterior à ocorrência da operação mercantil; b) quando o fato verificado não configurar operação mercantil;<sup>20</sup> c) quando o bem móvel sai do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele tornar, como se dá no comodato;<sup>21</sup> ou d) na [...] consignação mercantil, em que o consignante remete de mercadoria de sua propriedade para o consignatário, que a venderá, por sua conta e risco (há, aí apenas movimentação física do bem móvel, não operação mercantil). [...]

Conforme o item “a” da citação do autor, a não realização do fato gerador do ICMS garante a não criação da obrigação tributária. Em decorrência disso, muitas discussões têm ocorrido no âmbito da legalidade das operações com substituição tributária progressiva, devido ao fato do recolhimento do imposto ocorrer antes da concretização do fato gerador.

### 2.1.3 A seletividade e a não-cumulatividade

O ICMS pode obedecer o princípio da seletividade, que tem por função variar a alíquota do imposto de acordo com a essencialidade do bem. Caso o bem seja julgado muito necessário à sociedade, o Estado poderá diminuir a alíquota, ou vice-versa, e assim ter controle sobre o preço do produto, promovendo o que se denomina de justiça fiscal.

Segundo a Carta Magna, o ICMS é um imposto não-cumulativo, isto é, o imposto que está contido em uma operação de venda atual poderá ser abatido pelo crédito adquirido no momento da compra. Todavia, para creditar-se do ICMS, é necessário que os produtos

adquiridos sejam destinados à venda (exceto venda para consumidor final) e que as matérias-primas compradas sejam empregadas na elaboração de mercadorias que serão destinadas à venda e tributadas pelo ICMS. Além disso, é preciso que o ICMS esteja destacado em documento fiscal hábil emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco.

#### 2.1.4 Contribuinte

A caracterização do contribuinte se dá por meio do art. 4º da Lei Complementar federal nº 87/1996, denominada Lei Kandir, a qual dispõe sobre o ICMS nos Estados e no Distrito Federal:

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

#### 2.1.5 Base de cálculo e alíquotas

A base de cálculo do ICMS é composta, na maiorias das vezes, pelo montante do próprio imposto (calculado “por dentro”) e pelo valor da operação, somando-se a ele todos os demais gastos acessórios, como exemplo frete, seguros, juros, descontos concedidos sob condição e algumas vezes até mesmo outros impostos como o IPI. Ressalta-se que a Lei Complementar nº 87/1996 é ampla e que há muitas exceções para formação da base de cálculo do ICMS, dependendo da operação que se realizará.

Consoante a referida lei, as alíquotas do ICMS serão definidas pelas unidades da Federação.

Conforme Biava Jr; Oyadomari (2010), normalmente, mantém-se uma alíquota interna geral aplicável igualmente para a maioria dos produtos, que no estado de Santa Catarina é de dezessete por cento. As alíquotas nas operações interestaduais são definidas por resolução do Senado Federal, e em geral são de doze ou de sete por cento.

## 2.2 ICMS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Rosa (2009, p. 74) apresenta o seguinte exemplo de funcionamento da ST:

Uma fábrica de cigarros, ao vender para o comerciante, debita o imposto normal sobre sua operação, mas também já calcula o imposto do comerciante, referente a operação subsequente, cobra na nota fiscal, apura e declara separadamente o valor do imposto retido e recolhe ao Estado, como substituto.

Para melhor elucidar a citação anterior, apresenta-se a Figura 1:

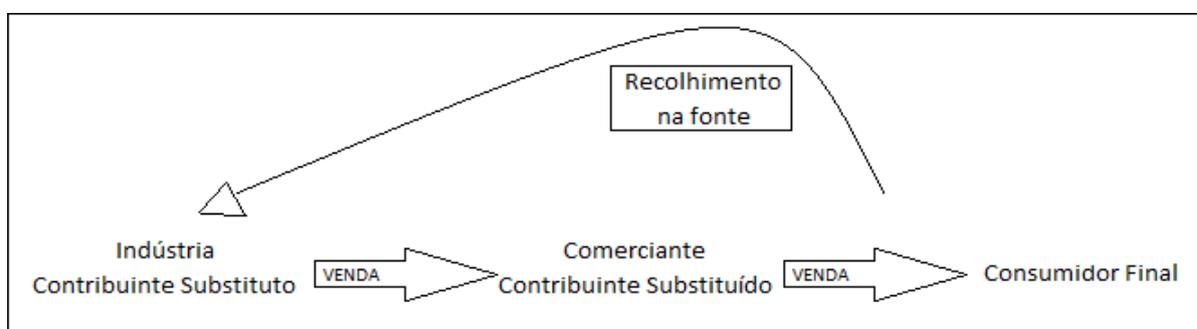


Figura 1 – Exemplo de funcionamento da substituição tributária progressiva  
Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

As unidades federativas começaram a utilizar o mecanismo da substituição tributária na década de 80 com o objetivo de diminuir a sonegação do imposto e aumentar sua arrecadação. Esse instrumento também facilita a fiscalização, principalmente em relação ao comércio varejista, onde há uma grande quantidade de empresas e torna-se difícil o combate à sonegação fiscal.

Os efeitos positivos da ST estão demonstrados nos estudos de CAMPOS ET AL (2010) e ANGE; PETRI (2011). O primeiro teve como objetivo verificar se o regime de substituição tributária no ICMS, implantado a partir de 2008 em vários setores da economia paulista, sustentou o crescimento da arrecadação tributária sobre o consumo do estado de São Paulo, em comparação com o Governo Federal durante a crise econômica de 2008. O resultado encontrado foi a ocorrência de queda na arrecadação de ambas as esferas, porém a queda da arrecadação do ICMS foi menor que a dos tributos federais, motivado pela alta capacidade produtiva do Estado-membro, como também pela adoção do regime de substituição tributária no ICMS.

O estudo de ANGE; PETRI (2011) analisou os valores arrecadados a título de ICMS no estado de Santa Catarina no período de 2006 até o primeiro semestre de 2010, com intuito de verificar a ocorrência de alteração na arrecadação do ICMS em função da ampliação da técnica arrecadatória da substituição tributária. Tem-se como resultado a constante evolução do valor arrecadado pelo Estado, sendo que significativa parcela foi arrecadada graças à sistemática da substituição tributária. Aponta-se como exemplo o primeiro semestre de 2010, que apresentou um aumento de 17,24% na arrecadação, sendo que 9,15% foram devidos à utilização da substituição tributária.

### 2.2.1 Base legal

A substituição tributária está prevista na CF/88 no § 7º do artigo 150. Por sua vez, a alínea “b” do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155 reza que cabe à Lei Complementar dispor sobre a substituição tributária no ICMS. A Lei que dispõe sobre o ICMS/ST é a Lei Complementar nº 87/96, a qual prevê que a substituição tributária deve ser instituída pelas legislações estaduais. No caso catarinense, a legislação sobre o ICMS/ST está contida no Anexo 3 do Regulamento do ICMS – RICMS/SC-01.

### 2.2.2 Contribuinte

No caso da ST existem dois tipos de contribuintes, conforme definição constante de cartilha disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda de Santa Catarina. (Cartilha Substituição Tributária, 2012, p. 3):

Contribuinte substituto

Sujeito passivo, diverso do contribuinte, a quem a lei atribui o dever de recolher o imposto relativo às operações subsequentes àquela por ele praticada.

Contribuinte substituído

É aquele que promove a operação de circulação de mercadorias (contribuinte) cujo recolhimento a legislação atribuiu ao substituto.

A indústria e o importador são substitutos tributários por excelência, enquanto os atacadistas e varejistas são substituídos. Todavia, por meio de regime especial, nas operações

que entender necessárias, o fisco, geralmente, concede a condição de responsável pelo recolhimento do ICMS/ST a atacadistas e varejistas.

### 2.2.3 Cálculo do valor devido a título de ICMS/ST

A fórmula para apuração do valor devido a título de ICMS/ST encontra-se no Quadro 1 (Cartilha Substituição Tributária, 2012, p. 10):

**Fórmula ICMS ST = (AI x BC ST) – (ICMS operação própria)**

Onde:

- ICMS ST = imposto a recolher por substituição tributária;
- AI = alíquota interna aplicável ao produto;
- BC ST = base de cálculo da substituição tributária apurada conforme regra aplicável ao produto;
- ICMS operação própria = ICMS incidente sobre a operação praticada pelo próprio remetente.

Quadro 1 - Fórmula para apurar o valor devido a título de ICMS/ST  
Fonte: Cartilha Substituição Tributária (2012, p. 10).

Segundo Biava Jr; Oyadomari (2010), os critérios de fixação da base de cálculo da substituição tributária têm por objetivo prever o preço final ao consumidor. Para tanto são utilizadas algumas regras para sua fixação, que variam de produto a produto, e cujas regras gerais estão determinadas no artigo 8º da Lei Complementar n º 87/1996.

Diante disso, as unidades da Federação escolheram utilizar a margem de valor agregado, na maior parte dos casos, para a presunção do futuro preço de venda dos produtos sujeitos à ST.

Observa-se na Figura 2 exemplo de funcionamento da MVA:

<b>Operação Interna Santa Catarina</b>	<b>Valor em R\$</b>	<b>Cálculo realizado</b>
Base de cálculo da operação própria	100,00	-
MVA do produto	50%	-
Base de cálculo da substituição	150,00	100,00 x 1,5
ICMS operação própria	17,00	100,00 x 17%
ICMS-ST a recolher	8,50	(150,00 x 17%) - 17,00

Figura 2 - Exemplo de funcionamento da MVA

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Quando a operação for realizada entre as unidades da Federação, a MVA deverá ser ajustada com o objetivo de eliminar a vantagem competitiva nas aquisições interestaduais de mercadorias (sujeitas às alíquotas de doze ou sete por cento, dependendo da unidade da Federação destinatária) em relação às aquisições internas (sujeitas à alíquota de dezessete por cento, no caso catarinense).

A fórmula para a obtenção da MVA ajustada é apresentada no Quadro 2 (Cartilha Substituição Tributária, 2012, p. 12):

$$\text{MVA ajustada} = [(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$$

Onde:

- “MVA ST original”: é a margem de valor agregado estabelecida para o produto;
- “ALQ inter”: é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;
- “ALQ intra”: é o coeficiente correspondente à alíquota interna aplicável sobre a operação substituída.
- “MVA ST original”: é a margem de valor agregado estabelecida para o produto;

Quadro 2 – Fórmula MVA ajustada

Fonte: Cartilha Substituição Tributária, (2012, p. 12).

A vantagem competitiva acontece em virtude do valor do ICMS integrar o preço de venda da mercadoria, ou seja, sem a aplicação da MVA ajustada, nas operações interestaduais o preço de partida (utilizado para fins de determinação da base de cálculo da substituição tributária) seria menor do que aquele obtido nas operações internas, possibilitando ao contribuinte de outras unidades da Federação oferecer a mesma mercadoria com preço final mais atraente do que aquele contribuinte que realiza operações internas.

## 2.3 SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional ou Super Simples é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº 123/2006, aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, a partir de 01/07/2007.

O Órgão Regulador é o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), o qual trata dos aspectos tributários do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

Esse regime diferenciado abrange o recolhimento de oito diferentes tipos de tributos, incluindo o ICMS. Ele permite a simplificação da escrituração contábil das empresas optantes, e o seu recolhimento ocorre mediante aplicação de alíquota única, definida de acordo com a atividade e faturamento da empresa.

As empresas poderão ser enquadradas em cinco anexos distintos, sendo o Anexo I para empresas comerciais, II para a indústria e III, IV e V para as empresas prestadoras de serviço.

### 2.3.1 A problemática dos contribuintes do ICMS/ST enquadrados no Simples Nacional

Consoante os resultados do estudo de Biava Jr; Oyadomari (2010), há aumento da carga tributária das empresas optantes do Simples Nacional que comercializam produtos sob a sistemática da substituição tributária progressiva pela falta de tratamento tributário diferenciado.

Também, conforme estudo da Confederação Nacional da Indústria (2010), dentre vários impactos negativos, esse mecanismo tributário causa transtornos às empresas pela antecipação do valor devido ao Estado, afetando, assim, o fluxo de caixa e a necessidade de capital de giro dos contribuintes. Além disso, também segundo a CNI, que corrobora com o entendimento acima de Biava Jr; Oyadomari (2010), a ST acarreta aumento na carga tributária de empresas optantes pelo Simples Nacional pela falta de tratamento diferenciado na legislação tributária, isto em razão das operações comerciais não fazerem parte do tratamento simplificado, ou seja, as operações promovidas pelas empresas do Simples Nacional que englobam mercadorias sujeitas à substituição tributária têm o mesmo tratamento das empresas

que promovem operações com produtos idênticos, porém estão sujeitas ao regime de Lucro Real ou de Lucro Presumido.

### 2.3.2 Benefício fiscal concedido pelo estado de Santa Catarina às empresas optantes pelo Simples Nacional

Esse benefício somente é concedido caso o destinatário esteja enquadrado no Simples Nacional com sede em Santa Catarina. Segue exemplo na Figura 3:

<b>Operação interna Santa Catarina</b>	<b>Valor em R\$</b>	<b>Cálculo realizado</b>
Base de cálculo da operação	100,00	-
MVA original	50%	-
MVA original com redução de 70%	15,00%	$0,50 \times 0,30$
Base de cálculo da substituição	115,00	$100 \times 1,15$
Alíquota interna	17,00%	-
ICMS operação própria	17,00	$100 \times 0,17$
ICMS/ST a recolher	2,55	$(115 \times 0,17) - 17$

Figura 3 - Exemplo de utilização do benefício fiscal de redução da MVA  
Fonte: Elaboração do autor, 2012.

Ele foi instituído pelo Decreto Estadual nº 3.467/2010, o qual garante para quatorze segmentos (entre eles colchoaria) a redução da MVA em setenta por cento para a formação da base de cálculo do imposto.

## 2.4 PANORAMA DA PESQUISA

Esta seção tem por desígnio apresentar o panorama geral sobre o tema do presente trabalho, representado na Tabela 1. Ela está dividida em palavras-chave pesquisadas, periódicos e eventos onde foram encontrados artigos correspondentes.

Os procedimentos utilizados para se chegar aos artigos analisados encontram-se nos procedimentos para revisão da literatura. Em suma, foram analisados trinta artigos do

período de 2000 a 2011, sendo que nem todos foram utilizados para se construir o referencial teórico.

Tabela 1 - Artigos encontrados por palavra-chave nos principais periódicos e eventos contábeis

(continua)

<b>Palavra-Chave: Simples Nacional</b>														
<b>Ordem</b>	<b>Periódico</b>	<b>Quantidade de Artigos</b>											<b>Total</b>	
		<b>2000</b>	<b>01</b>	<b>02</b>	<b>03</b>	<b>04</b>	<b>05</b>	<b>06</b>	<b>07</b>	<b>08</b>	<b>09</b>	<b>10</b>		<b>11</b>
1	Revista de Contabilidade da UFBA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1		1
<b>Total</b>	-	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
<b>Ordem</b>	<b>Evento</b>	<b>-</b>												
1	Congresso USP de Controladoria e Contabilidade - Iniciação Científica	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1
<b>Total</b>	-	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
<b>Palavra-Chave: Substituição Tributária</b>														
<b>Ordem</b>	<b>Periódico</b>	<b>Quantidade de Artigos</b>											<b>Total</b>	
		<b>2000</b>	<b>01</b>	<b>02</b>	<b>03</b>	<b>04</b>	<b>05</b>	<b>06</b>	<b>07</b>	<b>08</b>	<b>09</b>	<b>10</b>		<b>11</b>
1	Revista de Contabilidade da UFBA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1
2	Contabilidade Vista e Revista	-	-	-	-	-	1	1	-	1	1	-	-	4
<b>Total</b>	-	0	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1	0	5
<b>Ordem</b>	<b>Evento</b>	<b>-</b>												
1	Congresso USP de Controladoria e Contabilidade - Iniciação Científica	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	1
2	4º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	2
3	4º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	2
<b>Total</b>	-	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	4	5
<b>Palavra-Chave: ICMS</b>														
<b>Ordem</b>	<b>Periódico</b>	<b>Quantidade de Artigos</b>											<b>Total</b>	
		<b>2000</b>	<b>01</b>	<b>02</b>	<b>03</b>	<b>04</b>	<b>05</b>	<b>06</b>	<b>07</b>	<b>08</b>	<b>09</b>	<b>10</b>		<b>11</b>
1	Revista Brasileira de Gestão e Negócios - RCO	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1
2	Revista de Informação Contábil - RIC	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1
3	Revista de Contabilidade da UFBA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1
<b>Total</b>	-	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	1	3
<b>Ordem</b>	<b>Evento</b>	<b>-</b>												
1	4º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1
2	Congresso USP de Controladoria e Contabilidade - Iniciação Científica	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1
<b>Total</b>	-	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	2
<b>Palavra-Chave: Legislação Tributária</b>														
<b>Ordem</b>	<b>Periódico</b>	<b>Quantidade de Artigos</b>											<b>Total</b>	
		<b>2000</b>	<b>01</b>	<b>02</b>	<b>03</b>	<b>04</b>	<b>05</b>	<b>06</b>	<b>07</b>	<b>08</b>	<b>09</b>	<b>10</b>		<b>11</b>
1	Revista de Informação Contábil - RIC	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	-	2

(conclui)

2	Revista de Contabilidade da UFBA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1
<b>Total</b>	-	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	2	0	3	
<b>Ordem</b>	<b>Evento</b>	-													
1	Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	-							1						1
<b>Total</b>	-	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	

**Palavra-Chave: Carga Tributária**

Ordem	Periódico	Quantidade de Artigos											Total		
		2000	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10		11	
1	Contabilidade & Finanças	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	1	
2	Revista Brasileira de Gestão e Negócios - RCO	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1	-	-	2	
3	Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ	-	-	-	-	1	-	-	-	2	-	-	-	3	
4	Revista de Informação Contábil - RIC	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1	-	-	2	
5	Revista de Contabilidade da UFBA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1	
6	Universo Contábil	-	-	-	-	-	-	1	1	-	-	-	-	2	
7	Contabilidade Vista e Revista	-	-	-	-	-	1	-	-	1	-	-	-	2	
<b>Total</b>	-	0	0	0	0	1	2	1	1	5	2	1	0	13	
<b>Ordem</b>	<b>Evento</b>	-													
1	Congresso USP de Controladoria e Contabilidade - Iniciação Científica	-	-	-	-	-	-	-	2	-	-	-	-	2	
<b>Total</b>	-	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	2	
<b>TOTAIS (6 artigos repetidos)</b>		0	0	0	0	2	3	2	6	8	3	7	5	36	

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Ressalta-se que, dentre os artigos que se constituíram em base referencial e estudo de similaridade, não foram encontrados autores que se destacaram pelo número de publicações, tornando-se desnecessária a tabulação dos autores mais prolíficos.

## 2.5 ESTUDOS SIMILARES

Realizou-se busca de artigos nos treze periódicos vinculados aos Programas de Pós-Graduação recomendados pela Capes em Ciências Contábeis nos anos de 2000 a 2011 e nos anais do Congresso ANPCONT, Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e 4º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, também nos anos de 2000 a 2011. Após leitura dos artigos encontrados, foram selecionados quatro artigos que possuem similaridade com o presente estudo. Apresenta-se o Quadro 3 que contém: os Autores, Títulos e as similaridades e divergências com a pesquisa proposta.

Título	Autores	Similaridades e divergências com a pesquisa proposta
O impacto da Substituição Tributária no preço de venda para consumidor final	Romina Batista de Lucena de Souza; Ivan Faliguski; Palmire Leão de Souza	A similaridade consiste em demonstrar o impacto que o regime de Substituição Tributária progressiva causa no preço final de venda e no valor do imposto recolhido de um grupo específico de produtos. A divergência é que trata-se de estudo de caso e o mesmo foi feito no Rio Grande do Sul, sendo que esse estado não concedeu nenhum benefício fiscal referente ao ICMS - ST.
Impactos da Substituição Tributária do ICMS sobre a carga tributária das empresas optantes pelo SIMPLES NACIONAL: um estudo multicase em duas empresas de Santa Catarina	Bruna Raulino Bortolon; Neri Muller	A similaridade consiste em verificar o impacto que o regime de Substituição Tributária progressiva causa no custo das mercadorias comercializadas sujeitas à esse tipo de tributação. Também aborda o benefício fiscal concedido pelo estado de Santa Catarina às micro e pequenas empresas. A divergência é que o artigo é baseado em estudo de caso, analisando as demonstrações contábeis com os valores integrais, sem segregação por produtos vendidos.
Os reflexos da Substituição Tributária antecipada nas empresas do segmento de autopeças de montes claros	Ricardo Sízilio Jorge; Fernando Batista Coutinho Filho; Carlos Renato Theóphilo	A principal similaridade consiste em demonstrar o impacto que a MVA causa no valor do produto quando a futura venda do mesmo é feita num preço acima ou abaixo do percentual agregado. As divergências são as seguintes: Trata-se de um estudo de caso em empresas do segmento de autopeças localizadas em Montes Claros - MG; O estado de Minas Gerais não concedeu nenhum benefício fiscal referente ao ICMS - ST.
Impactos da Substituição Tributária do ICMS na Lucratividade e nos Custos Empresariais	Roberto Biava Júnior; José Carlos Tiomatsu Oyadomari	A principal similaridade é que o estudo propõe a análise de casos didáticos simulados para o entendimento dos impactos da substituição tributária progressiva em empresas optantes do Simples Nacional. A divergência é que o estudo baseia-se em simulações genéricas.

Quadro 3 – Estudos similares  
Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Ante as informações exibidas no Quadro 3, depreende-se que existem vários estudos abordando os impactos da ST no empresariado brasileiro, porém nenhuma das pesquisas tratou exclusivamente do benefício fiscal de redução da margem de valor agregado concedido aos micro e pequenos empresários catarinenses.

### 3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Este capítulo tem como finalidade apresentar: 3.1) Enquadramento metodológico da pesquisa; 3.2) Procedimentos para revisão da literatura; 3.3) População e amostra.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva. De acordo com Gil (2007), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno. Neste estudo, busca-se descrever e analisar os impactos do benefício fiscal sobre a carga tributária do produto “colchão”. Na coleta de dados fez-se o uso de dados secundários ao analisar a legislação tributária vigente (Richardson, 1999).

Quanto à lógica da pesquisa, Iudícibus (2007) comenta que se um pesquisador não tem resposta a uma determinada questão e decide buscar essa resposta, ele está engajado em uma pesquisa indutiva. Face ao desconhecimento do comportamento do benefício fiscal concedido ao produto “colchão”, são analisadas simulações de operações de venda com o intuito de esclarecer até que ponto este benefício tem efeito positivo para as empresas do Simples Nacional, portanto esta pesquisa caracteriza-se como indutiva.

Quanto à abordagem do problema, pode-se considerar esta pesquisa como qualitativa. Segundo Richardson (1999), uma pesquisa qualitativa envolve examinar e refletir sobre as percepções para obter entendimento de atividades sociais e humanas, portanto, analisaremos os efeitos do benefício fiscal sobre a carga tributária do produto “colchão” por meio de simulações de operações de venda, e, ao final, estabelecer-se-á uma relação entre o valor pago a título ICMS/ST com e sem o benefício fiscal e o valor pago pela empresa por meio da alíquota simplificada.

O procedimento técnico utilizado neste trabalho foi o da pesquisa documental, uma vez que foram utilizados dados coletados na legislação tributária vigente do estado de Santa Catarina para alcançar o objetivo geral proposto. Conforme Gil (2007), a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

### 3.2 PROCEDIMENTOS PARA REVISÃO DA LITERATURA

Os artigos que compõe o referencial teórico do presente estudo foram identificados dentre os treze periódicos vinculados aos Programas de Pós-Graduação recomendados pela Capes em Ciências Contábeis em nível de Mestrado ou Doutorado. Utilizaram-se tais periódicos na formação da base teórica por acreditar-se que publicam artigos interessantes e relevantes na área do conhecimento contábil.

Fez-se necessário ampliar a busca selecionando também os seguintes eventos: Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), Congressos USP de Controladoria e Contabilidade (USPCC) e Iniciação Científica (USPIC) e 4º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. Esta ampliação justifica-se tanto pela necessidade de informações sobre a substituição tributária no estado de Santa Catarina como também pelo reconhecimento dos eventos citados na área contábil e tributária.

A pesquisa dos artigos selecionados foi realizada por meio do site dos referidos periódicos e nos anais dos eventos disponíveis em meio *online*. A pesquisa abrange o período de 2000 a 2011.

A forma escolhida para a seleção dos artigos foi pesquisar com as palavras-chave Simples Nacional, Substituição Tributária, ICMS, Legislação Tributária e Carga Tributária no título, resumo e nas palavras-chave no banco de dados dos anais.

Com a busca foram encontrados e analisados trinta artigos, sendo que nem todos foram utilizados para elaborar o referencial teórico, pois seu conteúdo não seria relevante para a execução desta pesquisa, restando, assim, apenas seis artigos selecionados.

O presente estudo também se utilizou de literatura e pesquisa realizada pela CNI na área da substituição tributária progressiva no ICMS em razão da relevância de autores clássicos como Carrazza (2008), Mello (2008) e Rosa (2009), além da importância e representatividade no meio empresarial da entidade acima citada. Outra razão que justifica a utilização do material referenciado é a necessidade de mais informações além daquelas contidas nos artigos escolhidos para compor o referencial teórico.

### 3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Segundo Richardson (2007, p. 157), população é “o conjunto de elementos que possuem determinadas características”. Em vista disto, este estudo tem como população todos os produtos sujeitos ao benefício fiscal de redução da MVA, sendo eles organizados por segmentos, conforme aduzido na Tabela 2.

Tabela 2 - População do estudo

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

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Para realizar as simulações, torna-se necessário escolher uma amostra. Para Richardson (2007, p. 157) amostra é “qualquer subconjunto do conjunto universal ou da população”, ou seja, uma proporção ou parcela, convenientemente selecionada da população.

Foi usado como amostra o produto “colchão” (CÓDIGO NCM/SH 9404.2), sendo caracterizada como não-probabilística do tipo casos críticos (Bickman; Rog, 1997), onde os participantes são escolhidos em virtude de representarem casos essenciais ou chaves para o intento da pesquisa.

A escolha dessa amostra justifica-se pelo fato do produto “colchão” ter sido apontado - em alguns encontros do Conselho das Federações Empresariais de Santa Catarina e o Governo do Estado de Santa Catarina - como aquele que recebeu o maior aumento da carga

tributária, podendo atingir percentual de 491% de aumento do valor pago a título do imposto por uma pequena empresa, tornando-se emblemático.

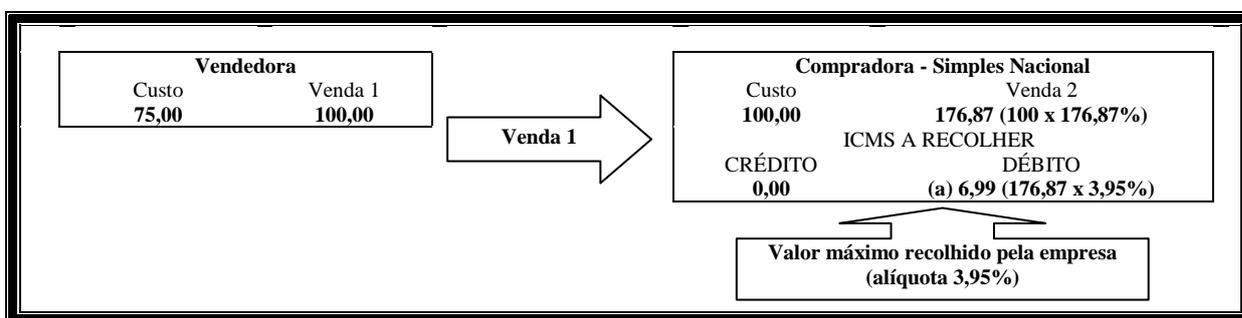
#### 4. ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo objetiva aduzir: 4.1) Simulações de operação de venda dentro do estado de Santa Catarina; 4.2) Simulações de operação de venda entre estados da Federação; 4.3) Comparações dos resultados obtidos nas simulações com o recolhimento do ICMS pelo regime do Simples Nacional.

##### 4.1 SIMULAÇÕES DE OPERAÇÃO DE VENDA DENTRO DO ESTADO DE SANTA CATARINA

O valor base da Venda 1 (venda para empresa do Simples) é de R\$ 100,00, considerando que o valor recolhido a título de ICMS, nesta etapa, é indiferente, pois o que foi analisado é o valor da Venda 2 (venda da empresa do Simples para consumidor final), o qual, para efeito deste exemplo, será obtido por meio da aplicação da MVA de 76,87% prevista no Protocolo ICMS 190/09 - NCM 9404.2.

A seguir, encontra-se o Quadro 4 que demonstra a obtenção do valor devido (a) sendo calculado considerando o regime simplificado do ICMS. Para obter o valor devido da Venda 2 será considerada a alíquota máxima do ICMS prevista no Anexo I do Simples Nacional.



Quadro 4 - Venda do produto “colchão” tributada pelo regime simplificado do ICMS (operação interna)  
 Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Na sequência, apresenta-se o Quadro 5 que demonstra a obtenção do valor devido (b) por ICMS/ST calculado com a MVA integral. É necessário frisar que neste caso o valor do ICMS a recolher pela empresa do Simples Nacional não existirá (haja vista tratar-se de

mercadoria sujeita à ST, fora do alcance dos benefícios do Simples Nacional), portanto o imposto será recolhido na Venda 1 pela empresa Vendedora - por tratar-se de operação envolvendo ST, cabe ao contribuinte substituto destacar e recolher o ICMS devido por ST - resultando num acréscimo no valor de compra do produto, uma vez que o ICMS/ST integra o preço de venda da mercadoria.

Vendedora			Compradora - Simples Nacional	
Custo	Valor final da venda 1	Cálculo Realizado	Custo	Venda 2
75,00	113,07	100 + 13,07	113,07	176,87
ICMS/ST A RECOLHER			ICMS A RECOLHER	
DÉBITO			CRÉDITO	
(b) 13,07			DÉBITO	
Cálculo do ICMS/ST			0,00	
Valor da Operação	100,00		0,00	
Acréscimos	0,00			
MVA	76,87%			
Alíquota Interna	17%			
ICMS próprio	17,00	100 x 17%		
Base de cálculo ST	176,87	100 x (1 + 76,87%)		
ICMS-ST a recolher	13,07	(176,87 x 17%) - 17		

Venda 1	Não há débito, pois já foi recolhido por ST
---------	---

Quadro 5 - Venda do produto “colchão” tributada pelo regime de substituição tributária no ICMS (operação interna)

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Ato contínuo, apresenta-se o Quadro 6 que demonstra a obtenção do valor devido (c) por ICMS/ST calculado com a MVA reduzida.

Vendedora			Compradora - Simples Nacional	
Custo	Valor Final da venda 1	Cálculo Realizado	Custo	Venda 2
75,00	103,92	100 + 3,92	103,92	176,87
ICMS A RECOLHER			ICMS A RECOLHER	
DÉBITO			CRÉDITO	
(c) 3,92			DÉBITO	
Cálculo do ICMS/ST			0,00	
Valor da Operação	100,00			
Acréscimos	0,00			
MVA reduzida em 70%	23,06%	76,87% x 30%		
Alíquota Interna	17%			
ICMS próprio	17,00	100 x 17%		
Base de cálculo ST	123,06	100 x (1 + 23,06%)		
ICMS-ST a recolher	3,92	(123,06 x 17%) - 17		

Venda 1	Não há débito, pois já foi recolhido por ST
---------	---

Quadro 6 - Venda do produto “colchão” tributada pelo regime de substituição tributária no ICMS com benefício de redução da MVA (operação interna)

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Após encontrar os três valores de ICMS devido, apresenta-se o Quadro 7 para elucidar a comparação.

	ICMS suportado pela empresa optante do Simples Nacional (em R\$)	Acréscimo no valor
ICMS simplificado	(a) 6,99	-
ICMS/ST MVA integral	(b) 13,07	86,98%
ICMS/ST MVA reduzida	(c) 3,92	-43,92%

Quadro 7 - Relação entre valores recolhidos para o estado de Santa Catarina (operação interna)

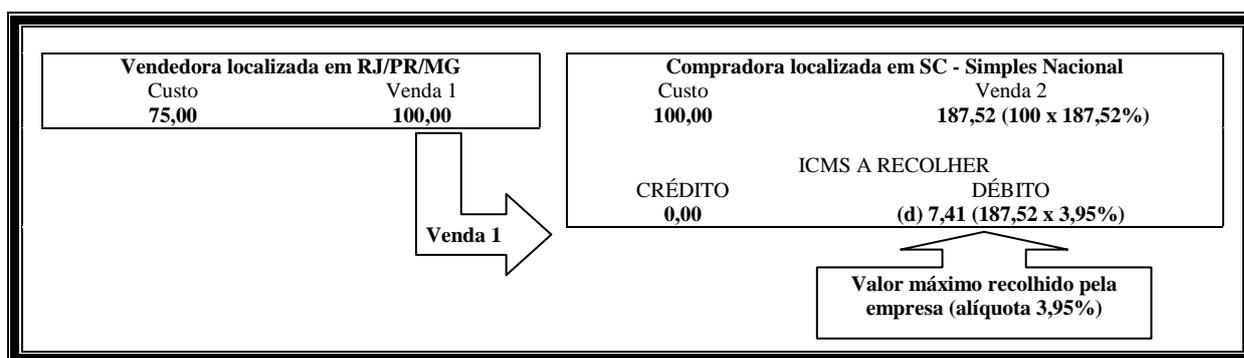
Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Conforme o Quadro 7, infere-se que a empresa do Simples Nacional que estiver enquadrada na última faixa de tributação do Anexo I passará a suportar uma carga de ICMS aproximadamente 87% maior do que aquela resultante do regime simplificado. Entretanto, nota-se que com a utilização do benefício fiscal a situação é inversa, ou seja, a empresa passará a suportar uma carga de ICMS aproximadamente 44% menor do que arcaria se o produto estivesse no regime simplificado, criando vantagem para empresas enquadradas na última faixa de tributação.

#### 4.2 SIMULAÇÕES DE OPERAÇÃO DE VENDA ENTRE ESTADOS DA FEDERAÇÃO

Repetem-se as considerações iniciais das operações internas, exceto pelo fato que as operações interestaduais estão sujeitas à utilização da MVA ajustada. Como consta no referencial teórico, seu objetivo é equilibrar os preços nas duas operações (interna e interestadual).

A seguir, encontra-se o Quadro 8 que demonstra a obtenção do valor devido (d) calculado considerando o regime simplificado do ICMS. Para obter o valor a recolher da Venda 2 será usada a alíquota máxima do ICMS prevista no Anexo I do Simples Nacional.



Quadro 8 - Venda do produto “colchão” tributada pelo regime simplificado do ICMS (operação interestadual)

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Na sequência, encontra-se o Quadro 9 que demonstra a obtenção do valor devido (e) por ICMS/ST calculado com a MVA ajustada integral.

Vendedora localizada em RJ/PR/MG			Compradora localizada em SC - Simples Nacional	
Custo	Valor Final de venda 1	Cálculo Realizado	Custo	Venda 2
75,00	119,88	100 + 19,88	119,88	187,52
ICMS/ST A RECOLHER			ICMS A RECOLHER	
DÉBITO (e) 19,88			CRÉDITO 0,00	DÉBITO 0,00
Cálculo do ICMS/ST			Não há débito, pois já foi recolhido por ST	
Valor da Operação	100,00		↑	
Acréscimos	0,00		↑	
MVA ajustada	87,52%	$[(1 + 76,87\%) \times (1 - 12\%) / (1 - 17\%) - 1]$	↑	
Alíquota interestadual	12%		↑	
ICMS próprio	12,00	100 x 12%	↑	
Alíquota interna do destinatário	17%		↑	
Base de cálculo ST	187,52	100 x (1 + 87,52%)	↑	
ICMS-ST a recolher	19,88	(187,52 x 17%) - 12	↑	

Venda 1

Quadro 9 - Venda do produto “colchão” tributada pelo regime de substituição tributária no ICMS (operação interestadual)

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Por último, encontra-se o Quadro 10 que demonstra a obtenção do valor devido (f) por ICMS/ST calculado com a MVA ajustada reduzida.

Vendedora localizada em RJ/PR/MG			Compradora localizada em SC - Simples Nacional	
Custo	Valor Final de venda 1	Cálculo Realizado	Custo	Venda 2
75,00	110,18	100 + 10,18	110,18	187,52
ICMS/ST A RECOLHER			ICMS A RECOLHER	
DÉBITO (f) 10,18			CRÉDITO 0,00	DÉBITO 0,00
Cálculo do ICMS/ST			Não há débito, pois já foi recolhido por ST	
Valor da Operação	100,00		↑	
Acréscimos	0,00		↑	
MVA ajustada	30,47%	$[(1 + 23,06\%) \times (1 - 12\%) / (1 - 17\%) - 1]$	↑	
Alíquota interestadual	12%		↑	
ICMS próprio	12,00	100 x 12%	↑	
Alíquota interna do destinatário	17%		↑	
Base de cálculo ST	130,47	100 x (1 + 30,47%)	↑	
ICMS-ST a recolher	10,18	(130,47 x 17%) - 12	↑	

Venda 1

Quadro 10 - Venda do produto “colchão” tributada pelo regime de substituição tributária no ICMS com benefício de redução da MVA (operação interestadual)

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Após encontrar os três valores de ICMS devido, apresenta-se o Quadro 11 para elucidar a comparação.

	ICMS pago pela empresa optante do Simples Nacional (em R\$)	Acréscimo no valor
ICMS simplificado	(d) 7,41	-
ICMS/ST MVA integral	(e) 19,88	168,29%
ICMS/ST MVA reduzida	(f) 10,18	37,38%

Quadro 11 - Relação entre valores recolhidos para o estado de Santa Catarina (operação interestadual)  
Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Consoante o Quadro 11, conclui-se que a empresa do Simples Nacional que realizar operação de compra interestadual, e estiver enquadrada na última faixa de tributação do Anexo I, passará a suportar uma carga de ICMS aproximadamente 168% maior do que aquela resultante do regime simplificado do ICMS. Entretanto, nota-se que com a utilização do benefício fiscal a situação é semelhante, ou seja, a empresa passará a suportar uma carga de ICMS aproximadamente 37% maior do que arcaria se o produto estivesse no regime simplificado do ICMS, obtendo-se, assim, apenas diminuição do ônus da carga tributária.

### 4.3 COMPARAÇÕES DOS RESULTADOS OBTIDOS NAS SIMULAÇÕES COM O RECOLHIMENTO DO ICMS PELO REGIME DO SIMPLES NACIONAL

As comparações estão divididas em operação interna (em verde - OI) e interestadual (em vermelho - OE) consoante o Quadro 12. Ele contém os valores a recolher ao Estado e seus respectivos acréscimos conforme a mudança da faixa de tributação.

Receita Bruta em 12 meses	Alíq. ICMS	Valor Simples (OI/OE)	Valor ST MVA integral (OI/OE)	Acréscimo carga tributária (OI/OE)	Valor ST MVA reduzida (OI/OE)	Acréscimo carga tributária (OI/OE)
Até 180.000	1,25%	2,21 / 2,34	13,07 / 19,88	(g) 491,40% / 749,57%	3,92 / 10,18	77,38% / 335,04%
De 180.000,01 a 360.000,00	1,86%	3,29 / 3,49	13,07 / 19,88	297,26% / 469,63%	3,92 / 10,18	19,15% / 191,69%
De 360.000,01 a 540.000,00	2,33%	4,12 / 4,37	13,07 / 19,88	217,23% / 354,92%	3,92 / 10,18	-4,85% / 132,95%
De 540.000,01 a 720.000,00	2,56%	4,53 / 4,80	13,07 / 19,88	188,52% / 314,17%	3,92 / 10,18	-13,47% / 112,08%
De 720.000,01 a 900.000,00	2,58%	4,56 / 4,84	13,07 / 19,88	186,62% / 310,74%	3,92 / 10,18	-14,04% / 110,33%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	2,82%	4,99 / 5,29	13,07 / 19,88	161,92% / 275,80%	3,92 / 10,18	-21,44% / 92,44%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	2,84%	5,02 / 5,33	13,07 / 19,88	160,36% / 272,98%	3,92 / 10,18	-21,91% / 90,99%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	2,87%	5,08 / 5,38	13,07 / 19,88	157,28% / 269,52%	3,92 / 10,18	-22,83% / 89,22%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	3,07%	5,43 / 5,76	13,07 / 19,88	140,70% / 245,14%	3,92 / 10,18	-27,81% / 76,74%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	3,10%	5,48 / 5,81	13,07 / 19,88	138,50% / 242,17%	3,92 / 10,18	-28,47% / 75,22%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	3,38%	5,98 / 6,34	13,07 / 19,88	118,56% / 213,56%	3,92 / 10,18	-34,45% / 60,57%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	3,41%	6,03 / 6,39	13,07 / 19,88	116,75% / 211,11%	3,92 / 10,18	-34,99% / 59,31%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	3,45%	6,10 / 6,47	13,07 / 19,88	114,26% / 207,26%	3,92 / 10,18	-35,74% / 57,34%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	3,48%	6,15 / 6,53	13,07 / 19,88	112,52% / 204,44%	3,92 / 10,18	-36,26% / 55,90%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	3,51%	6,21 / 6,58	13,07 / 19,88	110,47% / 202,13%	3,92 / 10,18	-36,88% / 54,71%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	3,82%	6,76 / 7,16	13,07 / 19,88	93,34% / 177,65%	3,92 / 10,18	-42,01% / 42,18%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	3,85%	6,81 / 7,22	13,07 / 19,88	91,92% / 175,35%	3,92 / 10,18	-42,44% / 41,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	3,88%	6,86 / 7,28	13,07 / 19,88	90,52% / 173,08%	3,92 / 10,18	-42,86% / 39,84%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	3,91%	6,92 / 7,33	13,07 / 19,88	88,87% / 171,21%	3,92 / 10,18	-43,35% / 38,88%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	3,95%	6,99 / 7,41	13,07 / 19,88	86,98% / 168,29%	3,92 / 10,18	-43,92% / 37,38%

Quadro 12 - Relações entre os valores devidos pelo regime do Simples Nacional e os recolhidos por ST em R\$ (operação interna e interestadual)

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Depreende-se que a afirmação feita pela FCDL (2010), a qual era que uma pequena empresa que vende colchões poderia ter um percentual de aumento de 491% no valor do imposto, encontra-se comprovada na primeira faixa de tributação com a percentagem (g).

Após análise das operações internas, observa-se que é na 3ª faixa de tributação que o benefício fiscal chega mais próximo de atingir seu objetivo. A partir da 4ª faixa o valor a recolher por ICMS/ST diminui gradativamente até 43,92% comparado com o regime simplificado do ICMS.

Com a concessão do benefício fiscal, caso a operação de compra seja oriunda de outro Estado, a empresa do Simples Nacional passa a obter uma diminuição no ônus da carga tributária. Todavia, não se verificou a equalização do imposto devido por ST com aquele devido pela tributação simplificada em nenhuma faixa de tributação do Simples Nacional, uma vez que as operações interestaduais estão sujeitas à MVA ajustada.

Salienta-se que todos os percentuais de acréscimo na carga tributária referentes ao produto “colchão” sempre serão iguais àqueles aduzidos no Quadro 15, independentemente dos valores monetários utilizados nas simulações, porquanto a MVA não muda, consequentemente a razão obtida nos cálculos dos valores a recolher ao Estado sempre será invariável. Isto é, as percentagens somente se modificarão caso haja alteração da MVA ou da alíquota de tributação do Simples, evento que se observa pela simples troca do produto em análise por outro tributariamente semelhante, porém com MVA diversa. Perante o exposto, infere-se que, dependendo do produto, o benefício ora estudado poderá favorecer ainda mais as empresas optantes do Simples Nacional, bem como apenas atenuar o agravo tributário em alguns casos.

## 5. CONCLUSÃO

O presente trabalho teve por objetivo verificar o impacto do benefício fiscal de redução da margem de valor agregado concedido pelo Estado de Santa Catarina às empresas optantes pelo Simples Nacional, por meio do Decreto Estadual nº 3.467/2010, sobre a carga tributária do produto “colchão”, sujeito à substituição tributária.

Com relação ao primeiro objetivo específico, verificou-se que nas operações de venda internas o benefício fiscal de redução da MVA, comparado com o valor devido de ICMS apurado pelo regime simplificado, cria um decréscimo de 43,92% no valor do imposto devido, considerando-se que a empresa seja enquadrada na última faixa de tributação do Anexo I. Já nas operações de venda interestaduais, o referido benefício fiscal diminui o valor do ICMS/ST, porém, não consegue equalizá-lo com o ICMS devido pelo Simples Nacional, resultando numa tributação a maior em qualquer uma das faixas de enquadramento.

Quanto ao segundo objetivo específico, verificou-se que nas operações de venda internas o benefício fiscal chega mais próximo de atingir seu objetivo na 3ª faixa de tributação do Anexo I. Porém, a partir da 4ª faixa o valor a recolher por ICMS/ST diminui gradativamente até 43,92% comparado com o regime simplificado do ICMS. Nas operações de venda interestaduais não se verificou a equalização do imposto devido por ST com aquele devido pela tributação simplificada em nenhuma faixa de tributação do Simples Nacional, uma vez que as operações interestaduais estão sujeitas à MVA ajustada.

Assim, considerando a análise do produto “colchão” quanto à substituição tributária, o benefício fiscal de redução da MVA favorece as micro e pequenas empresas enquadradas no Simples Nacional, porém, dependendo da faixa de tributação considerada e da origem da mercadoria, ou seja, de operações internas ou interestaduais, o referido benefício ultrapassa o objetivo de equalização com a tributação do Simples Nacional, reduzindo o imposto muito além da tributação simplificada. Nos casos em que o contribuinte adquira o produto “colchão” de empresa de outro Estado, os valores devidos por ICMS/ST (mesmo com o benefício fiscal de redução da MVA) são sempre mais elevados do que nas operações internas que utiliza a MVA original, haja vista que a MVA ajustada foi criada para eliminar a vantagem do preço de partida do produto adquirido nas operações interestaduais.

Cabe também aqui destacar que a substituição tributária tem como principal objetivo o combate à sonegação fiscal e à concorrência desleal por parte dos maus pagadores de impostos, especialmente no setor de varejo que possui um grande número de

estabelecimentos, o que dificulta o monitoramento e fiscalização por parte do fisco. Com o ICMS recolhido na fonte, o problema da sonegação fiscal tende a diminuir, incrementando a arrecadação do Estado e, conseqüentemente, minimizando a necessidade de aumento da carga tributária por parte do Governo para fazer frente às demandas da Sociedade por serviços públicos.

Para trabalhos futuros, sugere-se a utilização de outras mercadorias sujeitas ao benefício fiscal de redução da MVA, como produtos de grande comercialização no Estado, com intento de analisar o impacto da substituição tributária no ICMS no setor empresarial, em especial empresas optantes do Simples Nacional. Aconselha-se também um estudo de caso prático em uma empresa que tenha como principal atividade a venda de um ou mais produtos sujeitos à substituição tributária com o benefício fiscal de redução da MVA, a fim de verificar sua eficácia quanto à redução da carga tributária e equalização com o Simples Nacional.

## Referências

ANGE, Ana Carolina; PETRI, Sérgio Murilo. Substituição Tributária do ICMS em Santa Catarina: uma análise das mudanças que ocorreram com a ampliação da Substituição Tributária e seus impactos na arrecadação do Estado. In: 4º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 2011, Santa Catarina. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <[http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos\\_artigos/artigos/784/20110112155330.pdf](http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos_artigos/artigos/784/20110112155330.pdf)>. Acesso em: 18 ago. 2011.

BIAVA JÚNIOR, Roberto; OYADOMARI, Jorge Carlos Tiomatsu. Impactos da Substituição Tributária do ICMS na Lucratividade e nos Custos Empresariais. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 4, p. 71-91, mai./ago. 2010. Disponível em: <<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/issue/view/524>> Acesso em: 21 ago. 2011.

BICKMAN, Leonard; ROG, Debra J. **Handbook of applied social research methods**. Thousand Oaks, Sage, 1997. 580p.

BORTOLON, Bruna Raulino; MULLER, Neri. Impactos da Substituição Tributária do ICMS sobre a carga tributária das empresas optantes pelo SIMPLES NACIONAL: um estudo multicase em duas empresas de Santa Catarina. In: 4º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 2011, Santa Catarina. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <[http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos\\_artigos/artigos/831/20110114201609.pdf](http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos_artigos/artigos/831/20110114201609.pdf)>. Acesso em: 21 ago. 2011.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição [da] República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

BRASIL. Lei n.º 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis n.ºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei n.º 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar n.º 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as 16 Leis n.ºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2006.

BRASIL. Lei n.º 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] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 1996.

CAMPOS, Cesar Roberto Delfino et al. O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS COMO SUSTENTAÇÃO DA ARRECADAÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO: UM COMPARATIVO COM A ARRECADAÇÃO DA UNIÃO NA CRISE ECONÔMICA DE 2008. In: 10º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2010, São Paulo. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/69.pdf>>. Acesso em: 18 ago. 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **A substituição tributária do ICMS no Brasil**. Disponível em: <<http://www.cni.org.br/portal/data/pages/FF808081314EB36201314F2229716E7F.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

ESTADO DE SANTA CATARINA. **Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001**. Aprova o regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <[http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/html/Decretos/2001/Dec\\_01\\_2870.htm](http://200.19.215.13/legtrib_internet/html/Decretos/2001/Dec_01_2870.htm)>. Acesso em: 21 set. 2011.

ESTADO DE SANTA CATARINA. **Decreto nº 3.467, de 19 de agosto de 2010**. Introduz as Alterações 2.420 a 2.434 no RICMS/SC.. Disponível em: <[http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/html/Decretos/2010/Dec\\_10\\_3467.htm](http://200.19.215.13/legtrib_internet/html/Decretos/2010/Dec_10_3467.htm)>. Acesso em: 21 set. 2011.

ESTADO DE SANTA CATARINA. **Protocolo ICMS nº 190, de 11 de dezembro de 2009**. Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com colchoaria. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2009/pt190\\_09.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2009/pt190_09.htm)>. Acesso em: 21 set. 2011.

Federação das Câmaras de Dirigentes Lojistas de Santa Catarina. **Lojistas pressionam para mudar novas regras tributárias**. Disponível em: <<http://www.lojistacatarinense.com.br/resenha/lojistas-pressionam-para-mudar-novas-regras-tribut%C3%A1rias>>. Acesso em: 18 set. 2011.

Federação das Câmaras de Dirigentes Lojistas de Santa Catarina. **Reforma na substituição tributária ajuda pequenas empresas de SC**. Disponível em: <<http://www.lojistacatarinense.com.br/resenha/reforma-na-substitui%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria-ajuda-pequenas-empresas-de-sc>>. Acesso em: 18 set. 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDICIBUS, Sergio de. . **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

JORGE, Ricardo Sízílio; COUTINHO FILHO, Fernando Batista; THEÓPHILO, Carlos Renato. Os reflexos da substituição tributária antecipada nas empresas do segmento de autopeças de montes claros. In: 4º CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 2007, São Paulo. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <[http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/an\\_resumo.asp?con=2&cod\\_trabalho=539](http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/an_resumo.asp?con=2&cod_trabalho=539)>. Acesso em: 18 ago. 2011.

MELLO, Angelo Braga Netto R. de. **Substituição Tributária Progressiva no ICMS - Teoria e Prática**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2008.

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

RICHARDSON, Roberto Jarry, *et al.* **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2007.

ROSA, José Roberto. **Substituição Tributária no ICMS**. 2ª ed. Itu: Ed. Ottoni, 2009.

NADIR JÚNIOR, Amery Moisés. **Artigo: A substituição tributária como instrumento de justiça fiscal** Disponível em: <[http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com\\_content&task=view&id=1116&Itemid=C](http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com_content&task=view&id=1116&Itemid=C)>. Acesso em: 21 set. 2011.

SECRETARIA DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Segmentos sujeitos à redução na MVA: destinatários do Simples Nacional**. Disponível em: <[http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com\\_content&task=view&id=83&Itemid=161](http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com_content&task=view&id=83&Itemid=161)>. Acesso em: 22 set. 2011.

SECRETARIA DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Substituição Tributária: Cartilha e cálculo de ICMS Devido**. Disponível em: <[http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com\\_content&task=view&id=83&Itemid=161](http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com_content&task=view&id=83&Itemid=161)>. Acesso em: 21 set. 2011.

SOUZA, Romina Batista Lucena de; FALIGUSKI, Ivan; SOUZA, Palmire Leão de. O IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO PREÇO DE VENDA PARA CONSUMIDOR FINAL. In: 4º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 2011, Santa Catarina. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <[http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos\\_artigos/artigos/812/20110114145357.pdf](http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos_artigos/artigos/812/20110114145357.pdf)>. Acesso em: 18 ago. 2011.