

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO**  
**INTERNACIONAL**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**THAÍSE PEROTTONI**

**ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO SOBRE OS**  
**IMPACTOS ECONÔMICOS E FINANCEIROS EM UMA INDÚSTRIA DE**  
**MÉDIO PORTE DO RAMO DE AUTOPEÇAS DE CAXIAS DO SUL - RS**

Monografia apresentada como requisito  
para a obtenção do Grau de Bacharel  
em Ciências Contábeis da  
Universidade de Caxias do Sul  
Orientador: Prof. Ms. Alex Eckert

**CAXIAS DO SUL**

**2012**

**THAÍSE PEROTTONI**

**ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO SOBRE OS  
IMPACTOS ECONÔMICOS E FINANCEIROS EM UMA INDÚSTRIA DE  
MÉDIO PORTE DO RAMO DE AUTOPEÇAS DE CAXIAS DO SUL - RS**

Monografia apresentada como requisito  
para a obtenção do Grau de Bacharel  
em Ciências Contábeis da  
Universidade de Caxias do Sul  
Orientador: Prof. Ms. Alex Eckert

Aprovado (a) em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**Banca Examinadora:**

**Presidente**

-----  
**Prof. Ms. Alex Eckert**  
**Universidade de Caxias do Sul - UCS**

**Examinadores:**

-----  
**Prof. Miguel Pletsch**  
**Universidade de Caxias do Sul - UCS**

-----  
**Prof. Roberto Biásio**  
**Universidade de Caxias do Sul - UCS**

## **DEDICATÓRIA**

A todos que me auxiliaram na elaboração deste trabalho, em especial à minha família e ao meu namorado Joel, pelo apoio, incentivo e compreensão durante toda minha trajetória.

## **Agradecimentos**

Agradeço a todas as pessoas que colaboraram para a realização deste trabalho, em especial ao meu orientador Prof. Ms. Alex Eckert, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia. Quero expressar minha gratidão aos meus pais, verdadeiros professores de minha vida. Agradeço por todo carinho e pela educação que recebi. Às minhas queridas irmãs, Franciele e Viviane, muito obrigada pelo apoio constante. Meu agradecimento especial ao meu namorado Joel, por todo auxílio e incentivo durante estes anos de aprendizado.

## **PENSAMENTO**

“Tente mover o mundo - o primeiro passo será mover a si mesmo.”

Platão

## RESUMO

O ICMS Substituição Tributária (ICMS ST) foi instituído nas indústrias de autopeças gaúchas através do Protocolo ICMS 41/2008. Desde sua instituição, as indústrias, caracterizadas como substitutas tributárias são responsáveis pela retenção e recolhimento do imposto, na chamada substituição progressiva. A sistemática da substituição tributária progressiva tem como finalidade antecipar a arrecadação do governo e inibir a sonegação fiscal. O regime é vantajoso para o Estado, mas para as indústrias pode ocasionar impactos econômicos e financeiros, por isso, a questão de pesquisa busca responder a seguinte pergunta: Quais os impactos do ICMS ST, sob o ponto de vista econômico e financeiro, em uma indústria de médio porte do ramo de autopeças de Caxias do Sul? Para responder a esta questão, elaborou-se uma pesquisa de natureza qualitativa, com delineamento descritivo. Quanto aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa documental e de um estudo de caso único. Assim, através da análise dos dados pode-se relacionar todas as mudanças ocasionadas pelo ICMS ST e concluiu-se que o imposto ocasionou impactos econômicos no que diz respeito à aumento de atividades operacionais e controle de processos. Os impactos financeiros também ocorreram com gastos relacionados à adequação de legislação, desembolso diário de numerários, pagamentos indevidos de ICMS ST. O estudo contribuiu para o aprimoramento do conhecimento sobre legislação tributária e análise do imposto na empresa de estudo, buscando assim alternativas seguras e eficientes para minimizar os impactos do ICMS ST.

**Palavras-chave:** Imposto. ICMS Substituição Tributária. Autopeças. Impactos econômicos. Impactos financeiros.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Sistemática ICMS.....	25
Figura 2: Sistemática ICMS ST .....	27
Figura 3: Distribuição das vendas .....	35
Figura 4: Estados signatários do Protocolo ICMS 41/2008 .....	41
Figura 5: Fluxograma de Atividades Operacionais antes da instituição do ICMS ST.	46
Figura 6: Fluxograma de Atividades Operacionais após a instituição do ICMS ST...	48
Figura 7: Fluxograma de Atividades Operacionais com inscrição de ST .....	59
Figura 8: Declaração mensal GIA ST .....	60

## LISTAS DE QUADROS

Quadro 1: Ranking carga tributária mundial 2009 .....	30
Quadro 2: Ranking final dos 30 países pesquisados e o IRBES.....	31
Quadro 3: MVA dos Estados Signatários do Protocolo ICMS 41/2008 .....	43
Quadro 4: Resumo de Nota Fiscal .....	44
Quadro 5: Atividades operacionais da empresa Beta S/A.....	49
Quadro 6: Fluxo de Caixa Semanal da empresa Beta S/A .....	50
Quadro 7: Prazo de Duplicatas de Venda .....	51
Quadro 8: Valor do ICMS ST dos últimos 12 meses .....	52
Quadro 9: Gastos com adequação de sistema de gestão ERP .....	53
Quadro 10: Valor do ICMS ST a Restituir .....	54
Quadro 11: Resumo dos impactos econômicos e financeiros causados pelo ICMS ST .....	56
Quadro 12: Inscrição de Substituto Tributário nos Estados Signatários do Protocolo ICMS 41/2008 .....	57
Quadro 13: Impactos econômicos e financeiros ICMS ST .....	63
Quadro 14: Validação das hipóteses iniciais .....	65

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ALQ – Alíquota

CFOP – Código Fiscal de Operações e Prestações

CNAE – Código Nacional de Atividades Econômicas

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CT – Carga Tributária

CTN – Código Tributário Nacional

DACON - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais

DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais

DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica

DMS - Declaração Mensal de Serviços

DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte

EFD – Escrituração Fiscal Digital

ERP - Enterprise Resource Planning

FEPAM - Fundação Estadual de Proteção Ambiental

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

GIA - Guia de Informação e Apuração do ICMS

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

GNRE - Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais

IBAMA - Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais

### Renováveis

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

IDH – Índice de Desenvolvimento Humano

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

ICMS ST - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação Substituição Tributária

II – Imposto de Importação

INSS - Instituto Nacional do Seguro Social

INTER – Interestadual

INTRA – Interna

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados  
IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana  
IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores  
IR – Imposto de Renda  
IRBES - Índice de Retorno ao Bem Estar da Sociedade  
ISS – Imposto sobre Serviços  
ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza  
ISO – Organização Internacional para Padronização  
MVA – Margem de Valor Agregado  
OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico  
PIB – Produto Interno Bruto  
PIS - Programa de Integração Social  
RAIS - Relação Anual de Informações Sociais  
RICMS – Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação  
RIPI – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados  
RS – Rio Grande do Sul  
S/A – Sociedade Anônima  
SEFAZ – Secretaria da Fazenda  
SEFIP - Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social  
SINTEGRA - Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços  
ST – Substituição Tributária  
TI – Tecnologia da Informação  
TIPI – Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO.....	13
1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA.....	14
1.3 HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES .....	16
1.4 OBJETIVOS .....	17
<b>1.4.1 Objetivo Geral</b> .....	<b>17</b>
<b>1.4.2 Objetivos Específicos</b> .....	<b>17</b>
1.5 METODOLOGIA.....	17
1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO .....	18
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>20</b>
2.1 CONCEITUAÇÕES SOBRE TRIBUTAÇÃO.....	20
2.2 TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS.....	23
2.3 ICMS. ....	24
2.4 ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	26
2.5 COMPARAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E EM OUTROS PAÍSES .....	29
2.6 CONSIDERAÇÕES SOBRE O REFERENCIAL TEÓRICO .....	33
<b>3 ESTUDO DE CASO</b> .....	<b>34</b>
3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA BETA S/A .....	34
<b>3.1.1 Principais Produtos</b> .....	<b>34</b>
<b>3.1.2 Mercado de Atuação</b> .....	<b>34</b>
<b>3.1.3 Certificações e Responsabilidade Social</b> .....	<b>35</b>
<b>3.1.4 Aspectos Fiscais e Tributários</b> .....	<b>36</b>
3.1.4.1 Federal .....	36
3.1.4.2 Estadual .....	37
3.1.4.3 Municipal .....	38
<b>3.1.5 Aspectos Não Tributários</b> .....	<b>38</b>
3.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO SETOR DE AUTOPEÇAS .....	39
<b>3.2.1 Protocolo ICMS 41/2008</b> .....	<b>39</b>
<b>3.2.2 Estados Signatários do Protocolo ICMS 41/2008</b> .....	<b>40</b>
<b>3.2.3 Margem de Valor Agregado</b> .....	<b>41</b>
<b>3.2.4 Cálculo do ICMS ST</b> .....	<b>43</b>
3.3 ANÁLISE E TABULAÇÃO DOS DADOS.....	44
<b>3.3.1 Impactos Econômicos</b> .....	<b>45</b>
<b>3.3.2 Impactos Financeiros</b> .....	<b>49</b>
3.3.2.1 Desembolso de Numerários .....	50

3.3.2.2 Gastos com Adequação de Legislação .....	52
3.3.2.3 Cancelamentos de Notas Fiscais e Devoluções de Mercadorias .....	53
3.3.2.4 Divergências na Interpretação da Legislação.....	55
<b>3.3.3 Considerações sobre os Impactos Econômicos e Financeiros .....</b>	<b>56</b>
<b>4 SUGESTÕES PARA MINIMIZAR OS IMPACTOS DO ICMS ST .....</b>	<b>57</b>
4.1 INSCRIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NOS ESTADOS SIGNATÁRIOS DÔ PROTOCOLO ICMS 41/2008 .....	57
4.1.1 Atividades Operacionais.....	58
4.1.2 Obrigações Tributárias Acessórias .....	60
4.1.3 Devoluções e Cancelamentos.....	61
4.1.4 Considerações sobre a Inscrição de Substituto Tributário.....	61
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>63</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>67</b>
<b>ANEXO A – LISTA DE PRODUTOS SUJEITOS AO ICMS ST (ANEXO ÚNICO DO PROTOCOLO ICMS 41/2008) .....</b>	<b>70</b>
<b>ANEXO B – QUESTIONÁRIO DE COLETA DE DADOS SETOR COMERCIAL ....</b>	<b>74</b>
<b>ANEXO C – QUESTIONÁRIO DE COLETA DE DADOS SETOR FINANCEIRO ...</b>	<b>75</b>
<b>ANEXO D – QUESTIONÁRIO DE COLETA DE DADOS SETOR CONTROLADORIA.....</b>	<b>76</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

A tributação brasileira é bastante complexa e afeta toda a sociedade. Quando um imposto é instituído, produtores e consumidores precisam arcar com o seu ônus. Nas empresas, a tributação sempre foi motivo de muita preocupação e planejamento, pois a elevada carga tributária afeta sua atividade econômica. É através do planejamento e análise dos tributos que muitas decisões são tomadas, como preço de venda do produto, fluxo de caixa do empreendimento, viabilidade de novas operações comerciais.

O acompanhamento constante da legislação tributária é uma importante ferramenta contábil, não somente no aspecto fiscal, mas também no aspecto gerencial. Por muitos anos, a contabilidade foi disseminada no meio empresarial como uma necessidade fiscal, utilizada somente para o cumprimento das atividades tributárias. No cenário atual, os profissionais contábeis atuam na geração de informações úteis para que os administradores possam tomar as melhores decisões, inclusive no que diz respeito aos gastos relacionados com tributos.

O contribuinte brasileiro, além de arcar com a elevada carga tributária, precisa atender a legislação fiscal e as obrigações tributárias acessórias, sendo que para atender a estas exigências, as empresas têm de destinar recursos financeiros e econômicos. Por isso, neste trabalho, serão analisados os impactos causados pelo imposto estadual ICMS Substituição Tributária. Ele é um imposto indireto, instituído em diversos ramos de atividade. Nesta modalidade, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto passa do contribuinte de fato para o contribuinte de direito.

Nas indústrias gaúchas de autopeças (segmento analisado) o ICMS ST foi estabelecido no ano de 2008, através do Protocolo ICMS 41. De lá para cá, as empresas tiveram de se adequar a legislação e passaram a realizar atividades que antes não eram necessárias.

A instituição do ICMS ST afeta toda a atividade da empresa, seja no que se refere às operações comerciais, financeiras e fiscais. A análise será realizada nestes segmentos, procurando mensurar os gastos financeiros (pagamento de guias e

gastos com a adequação da legislação) e gastos econômicos (tempo gasto no cumprimento das obrigações tributárias acessórias).

Muitos trabalhos acadêmicos foram realizados com foco no planejamento tributário. No entanto, este não é o objetivo desta pesquisa. Embora seja um tema tributário, ele não se restringe a análise fiscal do imposto. O objetivo deste estudo é obter dados relevantes para que se possa analisar a situação da empresa e assim contribuir com as decisões gerenciais do empreendimento.

A escolha deste tema surge da necessidade de mensurar os verdadeiros dispêndios que uma empresa tem com este imposto, não citando somente os impactos financeiros, mas demonstrando também os impactos econômicos (estes geralmente não são levados em consideração), como o tempo demandado com as obrigações tributárias acessórias, que é considerado bastante elevado no Brasil.

No país, uma empresa de médio porte destina em torno de duas mil horas por ano para cumprir com todas as obrigações tributárias acessórias. Entre as obrigações estão as declarações fiscais e os tributos federais, estaduais e municipais:

Pesquisa aponta o Brasil, pelo segundo ano seguido, como o país onde as empresas gastam mais horas para cumprir as obrigações tributárias. O levantamento foi feito por uma consultoria em parceria com o Banco Mundial e avalia três pontos: o custo de todos os impostos e contribuições, o número de vezes que são recolhidos no ano e o tempo para dar conta de tudo. No Brasil, uma empresa de tamanho médio leva 2,6 mil horas por ano fazendo esse serviço (Reportagem Jornal Nacional 11/2011).

Por estes motivos o estudo proposto se reveste de importância e, portanto justifica-se a sua realização.

## 1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Grande parte dos recursos de uma empresa são destinados ao fisco. Além de pagar o tributo, ou seja, atender a obrigação principal, as empresas precisam cumprir com as obrigações acessórias, conforme descrito no artigo 113 do Código Tributário Nacional (CTN):

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

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

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

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

O ICMS ST pode ocasionar impactos na atividade de uma empresa. Na condição de substituto tributário, o contribuinte tem de desembolsar, a cada operação de venda, o valor correspondente ao ICMS ST, ou seja, este imposto pode influenciar no fluxo de caixa de um empreendimento.

[...] fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, relativo às operações subseqüentes. (PROTOCOLO ICMS 41/2008)

Além do impacto financeiro, o ICMS ST também pode ocasionar um impacto econômico, no que se refere a demanda de tempo destinado para cumprir as obrigações tributárias acessórias, como emissão e pagamento de guias, realização de declarações fiscais, treinamentos e cursos para atualização de legislação. Comercialmente, o ICMS ST também pode interferir, pois a instituição do imposto e/ou alteração de alíquotas modifica os preços de venda, podendo inibir a comercialização de determinados produtos. Além disso, a divergência na interpretação de legislação pode ocasionar multas, autuações e apreensão das mercadorias. Neste último caso, ocasiona atraso na entrega do produto e insatisfação do cliente.

Diante do exposto, nota-se que a instituição de um imposto não reflete somente no setor de controladoria de uma empresa, mas sim em diversos setores, causando impactos no empreendimento.

O trabalho tem como motivação a análise destes impactos. Através do estudo, pretende-se mensurar os impactos financeiros e econômicos, avaliando se estes são significativos em uma empresa de médio porte, do ramo de autopeças.

Neste trabalho, não serão contemplados todos os impostos, mas sim, o imposto estadual ICMS ST na modalidade progressiva, especificadamente no ramo de autopeças. Serão analisados os impactos causados pelo ICMS ST para o

contribuinte substituto, ou seja, para o contribuinte responsável pela retenção e recolhimento do imposto.

Isto posto, definiu-se como delimitação do tema para pesquisa, os impactos econômicos e financeiros do ICMS ST em uma indústria de médio porte do ramo de autopeças.

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: Quais os impactos do ICMS Substituição Tributária, sob o ponto de vista econômico e financeiro, em uma indústria de médio porte do ramo de autopeças de Caxias do Sul?

A definição da questão de pesquisa, além de levar em consideração a delimitação do tema, procurou evidenciar quais são os verdadeiros impactos causados por um imposto estadual e se estes são significativos. Em geral, sabe-se que a instituição de um imposto tem influência no aspecto financeiro de uma empresa, mas quanto ao aspecto econômico, não se tem a real dimensão. É importante definir estes aspectos para assim, buscar soluções dentro do que a legislação permite.

### 1.3 HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES

H<sub>1</sub>: Sob o ponto de vista econômico, a sujeição da empresa ao regime de ICMS ST ocasiona um aumento nas suas atividades operacionais e das obrigações tributárias acessórias - como emissão e pagamento de guias, realização de declarações estaduais, atualização constante da legislação, entre outras; isso demanda tempo e profissionais capacitados.

H<sub>2</sub>: Sob o ponto de vista financeiro, o pagamento do ICMS ST reduz o capital de giro da empresa, na medida em que a empresa tem de efetuar o pagamento do tributo antes de receber o valor relativo à venda efetuada.

H<sub>3</sub>: A abertura de inscrição de substituto tributário nas unidades da federação signatárias do Protocolo de ICMS de Autopeças auxiliaria no fluxo de caixa da empresa, uma vez que o pagamento do ICMS ST – com a inscrição - é realizado mensalmente e não diariamente.

H<sub>4</sub>: A instituição do ICMS ST não ocasiona impactos econômicos e financeiros significativos em uma indústria de médio porte.

## 1.4 OBJETIVOS

### 1.4.1 Objetivo Geral

Levantar e analisar quais são os impactos financeiros e econômicos, causados pela instituição do imposto estadual ICMS ST, em uma indústria de médio porte do ramo de autopeças de Caxias do Sul.

### 1.4.2 Objetivos Específicos

- Fazer o levantamento bibliográfico relacionado à tributação nacional, especificadamente com relação ao ICMS ST.
- Levantar as atividades relacionadas com o ICMS ST, em todos os setores da empresa estudada.
- Analisar através de relatórios, o valor financeiro destinado mensalmente para recolher o ICMS ST.
- Verificar através das notas fiscais de saída, o prazo de pagamento concedido aos clientes, verificando assim se a empresa está arcando com este imposto indireto.
- Relacionar os gastos incorridos com a instituição do ICMS ST na empresa estudada, no que diz respeito à parametrização de sistema de gestão e treinamentos.

## 1.5 METODOLOGIA

O tipo de pesquisa utilizado no trabalho, quanto à abordagem, será a pesquisa qualitativa, que, segundo Gil (2002) visa à interpretação e observação dos fenômenos estudados.

Quanto aos objetivos do problema, trata-se de uma pesquisa descritiva, pois através da análise e descrição das atividades relacionadas com o ICMS ST, será possível avaliar os seus impactos na indústria estudada:

A pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Procura descobrir com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com os outros, sua natureza e características (CERVO e BERVIAN, 2002, p. 66).

Quanto aos procedimentos técnicos, neste estudo serão analisados os impactos econômicos e financeiros do ICMS ST, em uma indústria de autopeças, utilizando-se de um estudo de caso. Conforme Furasté (2008), neste tipo de pesquisa é realizado um estudo intenso de algum caso em particular, para averiguar as circunstâncias que o envolvem.

Ainda quanto aos procedimentos, a pesquisa assume um caráter documental, pois serão utilizados relatórios internos, livros fiscais, guias de impostos e demais documentos da empresa, para analisar os impactos causados pelo ICMS ST. De acordo com Gil (2002) uma pesquisa documental assemelha-se à pesquisa bibliográfica. A diferença entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto que a pesquisa bibliográfica utiliza-se de contribuições de diversos autores, a pesquisa documental é realizada através de fontes diversificadas, que não receberam tratamento analítico, como por exemplo, arquivos de órgãos públicos e instituições privadas (fotografias, regulamentos, diários, entre outros).

## 1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo é demonstrada a relevância deste trabalho nos dias atuais e a importância de se levantar dados referente o ICMS ST para a tomada de decisões em uma empresa de médio porte do ramo de autopeças. Ainda neste capítulo é apresentada a questão de pesquisa, bem como os objetivos gerais e específicos deste estudo. Também é apresentada a metodologia aplicada e a estrutura de estudo.

O segundo capítulo apresenta o referencial teórico, que analisa a tributação brasileira no aspecto jurídico e econômico, demonstrando como os impostos afetam a sociedade e o mercado de forma geral. Após o estudo da tributação, é explanada especificadamente a tributação indireta e assim o imposto ICMS ST e suas características. Neste capítulo também é estudada a burocracia das obrigações tributárias acessórias no nosso país.

O terceiro capítulo tem por objetivo apresentar a empresa caso e demonstrar os possíveis impactos causados pela instituição do ICMS ST na referida empresa – indústria de médio porte do ramo de autopeças de Caxias do Sul. São apresentados os dispêndios econômicos e financeiros deste imposto. Este capítulo também faz uma análise dos resultados. Assim, com a coleta de dados realizada, com os documentos obtidos, com os resultados das entrevistas realizadas aos setores da empresa e demais instrumentos, será possível confrontá-los com o referencial teórico.

No quarto capítulo será apresentada uma alternativa para minimizar os impactos ocasionados pela instituição do ICMS ST – a inscrição de substituto tributário nos estados signatários do Protocolo ICMS 41/2008. Serão discriminados os procedimentos relacionados a esta alternativa na empresa de estudo.

Ao final do quinto capítulo, na conclusão, pretende-se atingir o objetivo principal da pesquisa, ou seja, elencar os impactos econômicos e financeiros causados pelo imposto ICMS ST, demonstrando se estes impactos são representativos ou não na empresa estudada.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONCEITUAÇÕES SOBRE TRIBUTAÇÃO

Esta parte contribuirá para a compreensão do sistema tributário brasileiro sob a ótica jurídica e econômica. Neste momento, faz-se necessário, alguns conceitos sobre tributos.

O Código Tributário Nacional, no art. 3º, define tributo nos seguintes termos:

Art. 3º: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Neste conceito de tributo, Fabretti e Fabretti (2003) elenca algumas regras básicas do sistema brasileiro de arrecadação, como:

- a) prestação pecuniária: os tributos somente poderão ser quitados em moeda corrente nacional;
- b) compulsória: o pagamento do tributo é obrigatório e independe da vontade de contribuinte;
- c) que não constitua sanção por ato ilícito: a obrigatoriedade do pagamento do tributo surge da prática de um ato lícito, realizado conforme a legislação determina;
- d) instituída em lei: os tributos somente serão estabelecidos e aumentados através de lei.
- e) cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada: para efetuar a cobrança dos tributos, a administração pública deve agir na forma e nos limites estipulados por lei.

É importante ressaltar que a palavra tributo é utilizada num sentido genérico e abrange: impostos, taxas, contribuições, conforme art. 5º do CTN - “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhorias”.

Segundo Ichihara (2001) as taxas têm como fato gerador a prestação de serviço efetivo e o exercício de poder de polícia. Assim, o Estado presta um serviço público ou exerce poder de polícia e o contribuinte fica obrigado a pagar uma taxa, como por exemplo: taxa de registro, taxa de coleta de lixo, taxa de licença.

Conforme Castellani (2009) contribuição de melhoria é um tributo indiretamente vinculado a uma atividade estatal específica. Isso porque a atividade estatal atinge a coletividade, mas tem consequência especial para um grupo de pessoas. Segundo o mesmo autor, a criação de uma contribuição de melhoria exige a realização de uma obra pública e a valorização imobiliária em decorrência das obras.

Imposto, conforme art. 16 do CTN é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Segundo Amaro (2003) para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado preste algo a ele, ou seja, o imposto não é cobrado do contribuinte porque o Estado está prestando algum serviço. Ele é cobrado, devido a algumas situações que o contribuinte se vincula, como adquirir renda, adquirir imóvel, circular com mercadorias, entre outras situações. Como exemplo de impostos, cita-se o IR (Imposto de renda), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), II (Imposto de Importação), IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores), IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana), ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), ISS (Imposto sobre Serviços).

O imposto, conforme artigo 153 a 156 da Constituição Federal é de competência privativa, ou seja, exclusivamente da União, Estados, Municípios ou Distrito Federal. Exemplo de impostos:

- a) União: IR, IPI, II;
- b) Estados e Distrito Federal: ICMS, IPVA;
- c) Municípios: IPTU, ISS.

Sob a ótica econômica, segundo Mankiw (2006) o imposto é um instrumento político muito importante, que afeta toda a sociedade. Uma questão relevante refere-se ao impacto que estes impostos causam quando instituídos. Quando o governo estabelece um imposto sobre um bem, quem arca com o ônus? O comprador ou o vendedor? Segundo o mesmo autor, os impostos desencorajam a atividade no mercado. Os compradores pagam mais pelo bem e os vendedores recebem menos por ele. Impostos cobrados dos vendedores e impostos cobrados dos compradores

são equivalentes. A única diferença está em quem é responsável pelo envio do dinheiro ao governo.

É importante ressaltar a relação dos impostos com a Lei da Oferta e da Demanda. Segundo Mankiw (2006), a Lei é utilizada para medir o ônus suportado pelo vendedor e comprador, sendo que o lado menos elástico do mercado terá o ônus maior:

[...] a elasticidade mede a disposição dos compradores ou vendedores para sair do mercado quando as condições tornam-se desfavoráveis. Uma elasticidade pequena da demanda significa que os compradores não tem boas alternativas ao consumo do bem em questão. Uma elasticidade pequena da oferta significa que os vendedores não tem boas alternativas à produção do bem em questão. Quando um bem é tributado, o lado com menos alternativas boas não pode deixar o mercado com tanta facilidade quanto o outro e precisa, portanto arcar com uma parcela maior do ônus do imposto (MANKIW, 2006, p.130).

Ainda na esfera econômica, Mankiw (2006) expõe mais um agravante para o mercado quando se institui um imposto: o peso morto. Quando um imposto é instituído, a demanda e a oferta do bem diminuem, pois o preço fica mais caro para o comprador, e o vendedor recebe um valor menor. O valor recebido pelos vendedores, menos o custo de produção, representa um ganho, denominado de excedente dos produtores. Da mesma forma, o valor atribuído pelos consumidores, menos o preço pago pelo produto, representa o ganho dos consumidores, denominado excedente dos consumidores. Quando o imposto é estabelecido, diminui-se a quantidade de produtos comprados e produtos vendidos, ocorrendo assim uma queda de excedente total ou queda no bem-estar social. Esta diminuição de excedente denomina-se peso morto.

Segundo Lagemann (2004) a tributação sobre um bem o torna mais caro, fazendo com que a quantidade procurada deste bem diminua, como já dito anteriormente. A mudança econômica é percebida pelo contribuinte como uma perda de satisfação. Este efeito é classificado como carga adicional, o peso morto, que segundo o mesmo autor, deve ser evitado.

Ainda segundo Lagemann (2004) é notável que nosso sistema tributário possui falhas que afetam o mercado, o empreendedor e o consumidor. Por isso, estudam-se novas formas de tributação. Uma alternativa seria a tributação do consumo, ou seja, pagar impostos pelo o que efetivamente se gasta, se compra, se consome – seria o equivalente a tributar a renda quando esta é gasta. Mas esta

forma de tributação também poderia ocasionar uma queda na demanda do mercado. Os consumidores comprariam menos, para pagarem menos impostos.

Já a tributação pela renda é considerada mais justa, por trazer uma equidade no sistema de tributação. Contudo, segundo Mankiw (2006) isto pode desestimular os trabalhadores, pois quanto mais se trabalha, mais se ganha e mais impostos se pagam.

“As alíquotas elevadas faziam com que as pessoas trabalhassem menos. Alíquotas mais baixas faziam com que as pessoas trabalhassem mais.” (MANKIW, 2006, p. 170)

Ainda sobre esta questão, Lagemann (2004) defende que o ideal seria o tributo de valor único, onde fosse medida a capacidade que cada indivíduo possui de auferir renda, ou seja, a tributação ocorreria de acordo com as habilidades de cada indivíduo. Assim a tributação seria mais equitativa. Mas a falta de informações sobre a capacidade de cada indivíduo o leva a defender a tributação através do consumo e da renda. Através destes dois indicadores, obter-se-ia a base tributável ideal.

O autor ainda expõe a problemática da tributação entre o fisco e contribuintes. O fisco procura a forma mais eficaz de arrecadar os impostos, sem que haja a possibilidade de evasão fiscal. Já os contribuintes obrigam-se muitas vezes a mudar decisões econômicas para minimizarem os impactos da tributação. Para o contribuinte, a tributação lhe tira uma parte do poder aquisitivo e o obriga a mudar decisões para minimizar a tributação.

Esta seção serviu para identificar a dificuldade de uma tributação equitativa. Tanto a tributação do consumo, como a de renda podem causar conflitos no mercado. Também se evidenciou como a instituição dos impostos afeta a sociedade num todo. Tanto consumidor, como vendedor arcam com o ônus tributário e dependendo da elasticidade do mercado, o comprador ou vendedor podem arcar com o ônus maior.

## 2.2 TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS

A presente seção auxiliará na definição de tributos diretos e indiretos, e apresentará as vantagens e desvantagens da tributação indireta.

Os tributos são classificados de acordo com a pessoa que suporta o ônus da carga tributária. Podem ser tributos diretos e indiretos. Conforme Fabretti e Fabretti (2003), os tributos diretos são aqueles que incidem sobre o patrimônio e a renda e são considerados tributos de responsabilidade pessoal, tais como: IR, IPTU, IPVA.

Já os tributos indiretos, segundo o mesmo autor, incidem sobre a produção e circulação de bens e mercadorias. Os encargos tributários dos tributos indiretos recaem sobre o preço da venda das mercadorias ou serviços. Exemplo de tributos indiretos: ICMS, ICMS ST, IPI, ISS, entre outros.

Na tributação indireta, temos o contribuinte de fato e o contribuinte de direito. Segundo Fabretti e Fabretti (2003), o **contribuinte de fato** é o consumidor final, pois ao pagar o preço do produto, está pagando o tributo. Já o **contribuinte de direito**, é aquele responsável pelo recolhimento do tributo perante o Fisco, ou seja, a pessoa jurídica que produz os bens.

De acordo com Due (1970) os impostos indiretos apresentam dentre outras vantagens a produção de uma maior receita para o governo e uma arrecadação mais fácil no sentido de menor esforço administrativo. De acordo com o mesmo autor estes impostos podem ter as desvantagens de gerar perdas de eficiência na produção e criar problemas nas preferências das famílias e dos consumidores. Os impostos indiretos também causam deficiências nos termos de distribuição no sentido de que tributam com as mesmas alíquotas pessoas com rendas bastante diferentes.

Esta parte foi importante para a compreensão da tributação indireta e dos tipos de contribuintes. Novamente comprova-se que o ônus dos impostos são divididos entre vendedor e comprador, a única diferença está no responsável pelo recolhimento do imposto – o contribuinte de direito. A conclusão é que para o governo, a tributação indireta é muito vantajosa, pois a arrecadação exige menos esforços.

### 2.3 ICMS

Esta parte tem por objetivo conceituar o imposto ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

O ICMS é um imposto de competência dos Estados e Distrito Federal. Ele incide sobre a circulação de produtos e mercadorias e sobre os serviços de comunicação e transporte. Castellani (2009) ressalta, que para configurar fato gerador do ICMS, a circulação de mercadorias deve ser feita de maneira constante e habitual. O autor ainda define mercadoria como o bem corpóreo da atividade profissional do empresário, que tem por objeto a distribuição e circulação.

Conforme Castellani (2009), o ICMS é um imposto que respeita todos os princípios constitucionais tributários, entre eles o princípio da seletividade. Isso porque para cada tipo de operação há variação de alíquotas.

Devido ao fato do problema/pesquisa se dar em uma indústria de Caxias do Sul/ RS, a legislação base será a do Estado do Rio Grande do Sul. Conforme determina o Regulamento do ICMS (RICMS) RS, a base de cálculo do imposto é o valor da operação, acrescidos do montante do próprio imposto e o valor correspondente a frete, seguros, juros e demais importâncias recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição. Quando destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento destinatário ou ao consumidor final, deve-se ainda acrescentar o montante do IPI.

Com base no RICMS RS, a seguir é apresentada a sistemática de arrecadação do ICMS. Para ficar mais claro, toma-se como exemplo, a venda de um produto cujo valor comercial seja R\$ 100,00 e a alíquota de ICMS seja de 17%. A venda do produto ocorre dentro do Estado do Rio Grande do Sul.

Neste exemplo a comercialização do bem terá o seguinte fluxo: indústria vende para atacado- atacado vende para varejo – varejo vende para consumidor final.

**Figura 1: Sistemática ICMS**



Fonte: Elaborada pelo autor.

- a) A indústria ao vender o seu produto para o estabelecimento atacadista, recolherá o ICMS no valor de R\$ 17,00.

- b) O atacadista poderá ficar com este produto no seu estoque por tempo indeterminado e somente quando ele vender este produto pagará o imposto. Ao vender para o varejo, também pagará o ICMS no valor de R\$ 17,00.
- c) Da mesma forma, o varejo venderá o produto para o consumidor final e pagará o ICMS no valor de R\$ 17,00, podendo demorar meses para efetivar a venda.

Assim, o Estado recolherá os impostos em etapas diferentes e terá de fiscalizar todas as fases da circulação do produto. Na próxima seção será explanada a sistemática de arrecadação do ICMS ST.

## 2.4 ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Após definir o ICMS, pode-se conceituar o ICMS ST e analisar os motivos que levam o Estado a instituir esta modalidade de imposto em diversas atividades.

A Substituição Tributária (ST) é o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte.

Conforme artigo 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Segundo Cassone (2000) no direito tributário a expressão “responsabilidade tributária” é tomada em sentido estrito, que define *sujeito passivo* da obrigação tributária principal como a pessoa obrigada ao pagamento do tributo. O sujeito passivo pode ser qualificado como *contribuinte* (quando tem relação direta com o fato gerador) e *responsável* quando sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

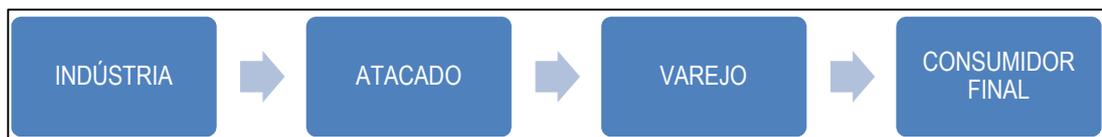
A substituição tributária pode ser classificada como regressiva ou progressiva. A substituição tributária regressiva é aquela em que o fato gerador do imposto ocorre antes, mas a cobrança somente depois. Já na substituição tributária progressiva, o

fato gerador ainda não se concretizou, mas a cobrança do imposto se realiza antecipadamente. Segundo Lima Neto (2000), o Regime ICMS ST regressivo foi instituído com a finalidade de concentrar a arrecadação e a fiscalização em um número reduzido de contribuintes. Ainda segundo o autor, o ICMS ST progressivo, foi estabelecido com razões semelhantes ao regime regressivo. Enquanto a primeira modalidade (regressiva) concentra a responsabilidade pelo recolhimento do imposto no estabelecimento de recepção das mercadorias (para onde elas se destinam), a segunda (progressiva) promove a concentração ao inverso, ou seja, no estabelecimento do fornecedor (de onde elas saem).

Este estudo se deterá ao regime ICMS ST progressivo, especificadamente na atividade de autopeças. Isso porque a empresa na qual se realiza o estudo de caso é uma indústria de autopeças, responsável pelo recolhimento do ICMS ST.

Na seção anterior foi apresentada a sistemática de arrecadação do ICMS próprio. Nesta seção, seguindo o exemplo anterior, apresenta-se a sistemática de arrecadação do ICMS ST na modalidade progressiva.

**Figura 2: Sistemática ICMS ST**



Fonte: Elaborada pelo autor.

- a) A indústria ao vender o seu produto, pagará o ICMS de R\$ 17,00 e o ICMS ST que corresponde ao imposto pago nas demais cadeias, ou seja, todo o imposto é recolhido nesta primeira etapa. No caso da substituição tributária de autopeças, o cálculo realizado, segue as disposições contidas no Protocolo ICMS 41/ 2008 e suas alterações e também a legislação estadual dos estados signatários do Protocolo:

Cláusula segunda A base de cálculo do imposto, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço máximo de venda a varejo fixado por autoridade competente, ou na falta deste, o preço sugerido ao público pelo fabricante ou importador, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço.

§ 1º Inexistindo os valores de que trata o "caput", a base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela

resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada ("MVA ajustada"), calculada segundo a fórmula

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

I – "MVA-ST original" é a margem de valor agregado prevista no § 2º;

II – "ALQ inter" é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

III – "ALQ intra" é o coeficiente correspondente à alíquota prevista para as operações substituídas, na unidade federada de destino. (PROTOCOLO ICMS 41/2008)

- b) O atacadista ao vender o produto, não recolherá o imposto, pois este já foi recolhido anteriormente.
- c) O varejista também não recolherá o imposto, pelo mesmo motivo exposto acima.

Assim, o Estado antecipa a sua arrecadação e tem a possibilidade de realizar uma fiscalização mais efetiva, uma vez que o número de fabricantes é menor do que o número de varejistas e atacadistas.

Após analisar o ICMS ST sob o ponto de vista fiscal, se analisará sob o ponto de vista administrativo.

A instituição do ICMS ST ocasiona alguns impactos para o substituto tributário (responsável pelo recolhimento do imposto), tais como a adaptação à legislação tributária e constante atualização, gastos com adequação de sistemas de gestão, desembolso diário de numerários para o pagamento das guias de impostos, destinação de funcionários para cumprimento de obrigações acessórias como emissão de guias e declarações estaduais. Para Mankiw (2006, p. 250), este é o chamado ônus administrativo:

Os recursos destinados à aplicação da legislação tributária são um tipo de peso morto. O governo só arrecada o montante de impostos pagos. Por outro lado, um contribuinte perde não só este montante, mas também o tempo e o dinheiro gastos em documentação, cálculos e evitando impostos. O ônus administrativo do sistema tributário poderia ser reduzido com uma simplificação da legislação tributária.

Ainda sobre a adoção do regime ICMS ST, pode-se verificar o impacto deste imposto no fluxo de caixa das empresas substitutas tributárias. Isso porque geralmente o tributo é pago antes do recebimento da operação de venda:

A adoção do regime resulta em redução do capital de giro das empresas que atuam como substitutos tributários do ICMS, na medida em que estas pagam o tributo antes de receberem o valor relativo à venda efetuada. Além

disso, o descasamento entre os prazos médios de pagamento do tributo e da realização financeira dos recebíveis resulta em maior custo financeiro para as empresas submetidas ao regime (PRICEWATERHOUSECOOPERS, 2011).

A Pricewaterhousecoopers (2011) no artigo - A Substituição tributária do ICMS no Brasil, também se refere à necessidade que a indústria possui de diminuir o preço do seu produto para manter-se no mercado. A instituição do ICMS ST faz com que o preço do produto se torne mais elevado. Contudo, para não perder mercado, a indústria é obrigada a diminuir a sua margem de lucro:

A indústria necessita reduzir em aproximadamente 5,6% sua margem de lucro caso a elasticidade-preço do produto e o mercado lhe impuser a manutenção do preço final da mercadoria idêntico àquele formado sob o regime normal de apuração (PRICEWATERHOUSECOOPERS, 2011).

Isto vai ao encontro do que foi apresentado na seção Conceituações sobre Tributação, na qual Mankiw citava a relação dos impostos com a Lei da Oferta e da Demanda.

Nesta seção, percebe-se claramente os motivos que levam o Estado a instituir o ICMS ST. A aplicação deste regime garante uma arrecadação antecipada aos cofres públicos e facilita a fiscalização do governo aos contribuintes, já que os substitutos tributários são em menor número. Isto auxilia no combate a sonegação fiscal. Mas, para as empresas, a aplicação deste regime pode requerer um gasto administrativo bastante elevado, com atividades operacionais voltadas para atender o fisco.

## 2.5 COMPARAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E EM OUTROS PAÍSES

No ano de 2009, a arrecadação de tributos no país representou 34,5% do PIB – Produto Interno Bruto. Conforme dados divulgados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), se o Brasil integrasse o rol de membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), composto atualmente por trinta e três países, estaria ocupando a 14ª posição no ranking dos países com maior carga tributária. Ainda, segundo o IBPT, ao contrário do Brasil, os países que lideram este ranking, são países altamente desenvolvidos, que prestam serviços de qualidade à população, garantindo assim boas condições de vida:

**Quadro 1: Ranking carga tributária mundial 2009**

<b>Posição</b>	<b>País</b>	<b>Carga tributária</b>
1	DINAMARCA	48,20%
2	SUÉCIA	46,40%
3	ITÁLIA	43,50%
4	BÉLGICA	43,20%
5	FINLÂNDIA	43,10%
6	ÁUSTRIA	42,80%
7	FRANÇA	41,90%
8	NORUEGA	41,00%
9	HUNGRIA	39,10%
10	ESLOVÊNIA	37,90%
11	LUXEMBURGO	37,50%
12	ALEMANHA	37,00%
13	REPÚBLICA TCHECA	34,80%
14	BRASIL	34,50%

Fonte: IBPT (2012).

Em 2010, o IBPT realizou um estudo referente ao aumento da carga tributária no ano. O estudo revelou um crescimento significativo de 17,8%. A pesquisa ainda demonstrou que a arrecadação em 2010 foi de R\$ 1.290,87 trilhões. Os tributos que mais contribuíram para tal crescimento foram: ICMS (R\$ 40,72 bilhões), INSS (R\$ 32,87 bilhões), COFINS (R\$ 21,80 bilhões) e IR (R\$ 16,60 bilhões).

A carga tributária brasileira cresceu significativamente em 2010, atingindo 35,04% do PIB, o que representa um aumento nominal de arrecadação de R\$ 195,05 bilhões em relação a 2009 (17,80%). Conforme dados apresentados pelo Instituto, a arrecadação federal apresentou crescimento nominal de R\$ 137,13 bilhões (18,05%), enquanto a arrecadação dos estados foi de R\$ 50,77 bilhões (17,51%) e os tributos municipais cresceram 14,27%, em termos nominais (R\$ 7,14 bilhões). A carga tributária per capita do período cresceu 17,45% (nominal). Os números demonstram que a carga tributária de 2010 registrou crescimento recorde, com arrecadação expressiva, se comparada ao ano imediatamente anterior, com um crescimento nominal de 17,80%, em comparação a 2009. O total da arrecadação em 2010 foi de R\$ 1.290,97 trilhão contra uma arrecadação em 2009 de R\$ 1.095,92 trilhão, com um crescimento nominal de R\$ 195,05 bilhões. (IBPT, 2010)

O IBPT publicou em janeiro de 2012, um estudo que revela a relação da carga tributária versus o retorno dos recursos à população em termos de qualidade de vida. O objetivo do estudo, segundo o IBPT era demonstrar os trinta países com maior carga tributária e averiguar se os valores arrecadados estavam sendo destinados ao bem estar da população. A seguir, é apresentado o ranking mundial:

Quadro 2: Ranking final dos 30 países pesquisados e o IRBES

DESCRIMINAÇÃO		ÍNDICE DE RETORNO AO BEM ESTAR DA SOCIEDADE		
RANKING	ANO 2010	ANO 2011	ÍNDICE OBTIDO	RESULTADO
30 Países de Maior Tributação	C.T SOBRE O PIB	IDH	IRBES	RANKING
Austrália	25,90%	0,929	164,18	1º
Estados unidos	24,80%	0,910	163,83	2º
Coréia do sul	25,10%	0,897	162,38	3º
Japão	26,90%	0,901	160,65	4º
Irlanda	28,00%	0,908	159,98	5º
Suíça	29,80%	0,903	157,49	6º
Canadá	31,00%	0,908	156,53	7º
Nova zelândia	31,30%	0,908	156,19	8º
Grécia	30,00%	0,861	153,69	9º
Eslováquia	28,40%	0,834	153,23	10º
Israel	32,40%	0,888	153,22	11º
Espanha	31,70%	0,878	153,18	12º
Uruguai	27,18%	0,783	150,30	13º
Alemanha	36,70%	0,905	149,72	14º
Islândia	36,30%	0,898	149,59	15º
Argentina	29,00%	0,797	149,40	16º
Rep. Tcheca	34,90%	0,865	148,39	17º
Reino unido	36,00%	0,863	146,96	18º
Eslovênia	37,70%	0,884	146,79	19º
Luxemburgo	36,70%	0,867	146,49	20º
Noruega	42,80%	0,943	145,94	21º
Áustria	42,00%	0,885	141,93	22º
Finlândia	42,10%	0,882	141,56	23º
Suécia	44,08%	0,904	141,15	24º
Dinamarca	44,06%	0,895	140,41	25º
França	43,15%	0,884	140,52	26º
Hungria	38,25%	0,816	140,37	27º
Bélgica	43,80%	0,886	139,94	28º
Itália	43,00%	0,874	139,84	29º
Brasil	35,13%	0,718	135,83	30º

Fonte: IBPT (2012).

Mais uma vez, o Brasil participou do ranking mundial de forma negativa. Entre os trinta países da lista, o Brasil proporciona o pior retorno de bem estar à população:

Entre os 30 países com maior carga tributária, o Brasil continua sendo o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem estar da sociedade; [...] O Brasil com arrecadação altíssima e péssimo retorno desses valores, fica atrás, inclusive, de países da América do Sul, como Uruguai e Argentina. (IBPT, 2012)

Mas não é somente o peso dos impostos no Brasil, que alcança o ranking mundial. As obrigações fiscais acessórias também concedem ao Brasil o topo do ranking. Um levantamento realizado pela Pricewaterhousecoopers revelou que no Brasil uma empresa de médio porte gasta 2.600 horas para o cumprimento das obrigações tributárias no ano. O país ocupa o primeiro lugar em um ranking formado por 183 países (Folha de São Paulo, 2010).

Na análise de outros países da América Latina, os dados revelam que na Argentina são gastas 453 horas, resultado que leva o país a ocupar a 162ª posição, enquanto no Chile são 316 horas (130ª) e no Peru são 380 horas (153ª). Na Espanha e na Itália, os empresários gastam 213 horas e 334 horas, respectivamente. Em Portugal, são 328 horas. Os dados revelam ainda que, nos Estados Unidos, o gasto chega a 187 horas, enquanto na Canadá são 119 horas.

Maia *et al.* (2008) no artigo “Custos de Conformidade à Tributação: uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estadual de saneamento” define os dispêndios incorridos pelos contribuintes no cumprimento das determinações legais tributárias, como *custos de conformidade à tributação*. Estes custos compreendem o tempo e recursos consumidos em atividades com cálculos e retenção de impostos, preenchimento de declarações, atendimento à fiscalização, gastos em planejamento tributário, pesquisas e treinamentos.

O artigo revela que a complexidade da legislação é o principal fator gerador de custos de conformidade. O estudo concluiu que apesar dos gestores da empresa analisada reconhecerem que os custos com conformidade representam um ônus, a empresa não possui controle com relação a estes custos. Mas, os gestores concordam que há necessidade de uma maior atenção aos custos de conformidade tributários no Brasil.

O estudo também questionou aos entrevistados, quais seriam os gastos evitados se a legislação tributária brasileira não sofresse mais alterações. Haveria redução de gastos com treinamentos tributários, redução de gastos com atualização de software, redução de tempo dedicado ao estudo de novos manuais e legislações fiscais, redução no contrato de assessoria e consultoria tributária.

A atualização de softwares se tornaria desnecessária ou menos frequente e os gastos diminuiriam, tendo em vista que o suporte em decorrência de alterações na legislação fiscal não está incluso no contrato inicial;  
Redução dos gastos com treinamentos direcionados tão somente a tratar das alterações na legislação e mudanças nos formulários e declarações prestadas pela empresa;  
Redução do tempo dedicado à leitura de novos manuais e adaptação a novas regras pelos funcionários;  
Redução no contrato de assessoria e consultoria tributária (MAIA, *et al*, 2008).

Esta seção serviu para verificar a burocracia tributária no país. Enquanto que no Canadá um contribuinte destina 119 horas no ano para cumprir as obrigações tributárias, no Brasil são gastas 2.600 horas. As obrigações tributárias acessórias no Brasil são inúmeras. Para atender as exigências fiscais, as empresas arcam com gastos como contratação de pessoal, treinamentos, cursos e desenvolvimento de *software*. Estes são os custos de conformidade. A simplificação das obrigações acessórias no país seria um ganho para os empreendimentos e conseqüentemente para o mercado.

## 2.6 CONSIDERAÇÕES SOBRE O REFERENCIAL TEÓRICO

- a) A instituição de impostos pode causar agravantes para o mercado como o peso morto.
- b) O ônus da instituição de um imposto se divide entre comprador e vendedor. A diferença está em que é o responsável pelo recolhimento do imposto, ou seja, quem repassará o dinheiro ao fisco. No caso do ICMS ST progressivo é o vendedor, ou seja, o contribuinte de direito.
- c) A tributação indireta é vantajosa para o Estado no sentido que há uma arrecadação mais fácil. É o que ocorre na arrecadação do ICMS ST, pois o governo antecipa a sua arrecadação e evita a sonegação fiscal.
- d) As obrigações acessórias no Brasil são inúmeras e ocasionam perda de tempo e dinheiro. Para o contribuinte responsável pelo ICMS ST, estas obrigações podem causar impactos negativos.

### **3 ESTUDO DE CASO**

Neste capítulo será apresentado um breve histórico da empresa Beta S/A, bem como a análise das hipóteses iniciais.

#### **3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA BETA S/A**

A empresa Beta S/A é uma indústria de autopeças, localizada em Caxias do Sul, Rio Grande do Sul. Foi fundada no ano de 1988 e hoje é uma das marcas líderes em material de fricção no país.

A empresa possui uma área de 30.000 m<sup>2</sup>, sendo 10.000 m<sup>2</sup> de área construída e conta com mais de 300 colaboradores, distribuídos nas áreas de produção, apoio, administrativo, comercial, importação e exportação.

##### **3.1.1 Principais Produtos**

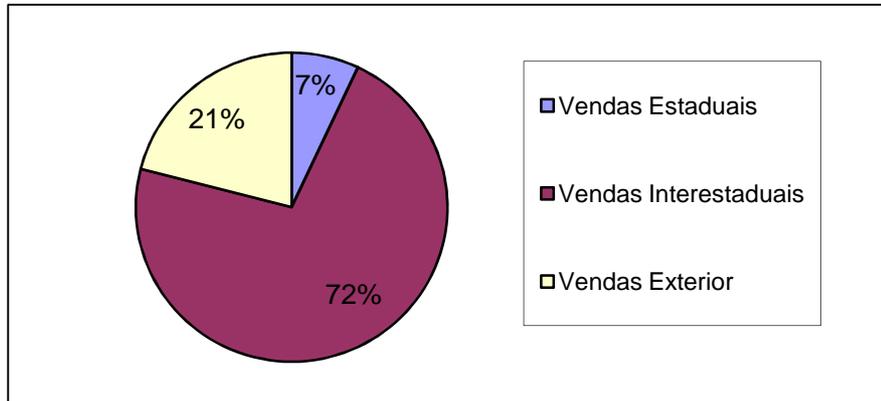
A empresa fabrica peças e acessórios para o sistema de freios de veículos automotores, tendo como principal produto lonas para freio. Beta possui uma ampla linha de lonas para freio que são totalmente fabricadas sem o amianto (o amianto é uma fibra mineral, altamente prejudicial à saúde humana, e era utilizado na fabricação de guarnições de freio). Além das lonas para freio, a empresa também distribui diversos equipamentos que compõem o sistema de freios de veículos pesados, como ajustadores, rodas, pastilhas de freio e outros itens.

##### **3.1.2 Mercado de Atuação**

A empresa Beta S/A atende todas as regiões do Brasil. Suas vendas alcançam todos os estados, sendo mais expressivas na região sul e sudeste. Grande parte do faturamento da empresa concentra-se nas vendas para clientes dos estados do Paraná e São Paulo. Beta também atua no cenário internacional: exporta para mais de trinta países, estando presente em todos os continentes, com destaque para América Latina, América do Norte, África e Europa.

No gráfico a seguir pode-se verificar que a maior parte das vendas concentra-se nas operações interestaduais, em seguida nas operações internacionais e por último nas estaduais.

**Figura 3: Distribuição das vendas**



Fonte: Elaborada pelo autor com base nos dados fornecidos pela empresa.

Beta S/A realiza vendas para distribuidoras e montadoras, sendo que 90% de seu faturamento destina-se a clientes atacadistas e varejistas.

### 3.1.3 Certificações e Responsabilidade Social

A empresa Beta S/A é certificada pela ISO 9001. Esta certificação garante eficiência na gestão da empresa e na produção dos materiais. Na indústria é realizado um monitoramento de todo o processo produtivo, através de um sistema computadorizado que avalia as condições dos materiais no final de cada etapa.

O processo inicia com a homogeneização das matérias-primas selecionadas, passando pela transformação físico-química e, finalmente, pelo sistema *Wave Process*, que transfere ao produto todas as características necessárias para um melhor desempenho e maior durabilidade.

O sistema *Wave Process* é um sistema patenteado de fabricação de lonas, onde é possível a utilização de dois materiais. Um deles é o material de fricção nobre, que vai exercer o efeito atritante e o outro é um material de base, responsável pela resistência mecânica e ancoragem da lona. Comprometida com a proteção e preservação do meio ambiente, a empresa Beta investe em tecnologias limpas para o desenvolvimento sustentável. Desde o desenvolvimento do produto até sua

aplicação, busca-se minimizar os impactos ambientais de materiais e processos. Exemplo disso é o sistema *Wave Process*, uma técnica desenvolvida exclusivamente pela Beta S/A para reciclar lonas para freio.

### **3.1.4 Aspectos Fiscais e Tributários**

A empresa Beta é uma sociedade anônima de capital fechado, cuja atividade principal, conforme CNAE (código nacional de atividade econômica) 29.43-3-00 é a fabricação de peças e acessórios para o sistema de freios de veículos automotores. A empresa de médio porte possui um faturamento médio anual de R\$ 62.000.000,00.

#### *3.1.4.1 Federal*

No âmbito federal Beta S/A está sujeita ao regime de tributação com base no Lucro Real, conforme determina inciso I do artigo 14 da Lei 9.718 de 1998:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas: I cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses.

A incidência das Contribuições do PIS (Programa de Integração Social) e da COFINS (Financiamento da Seguridade Social) se sujeita a não cumulatividade. Nas operações de venda, Beta também está obrigada a recolher o IPI, imposto que incide sobre operações de industrialização.

Desde o ano de 2010 a empresa Beta está sujeita ao acompanhamento econômico-tributário diferenciado. Este acompanhamento consiste no monitoramento da arrecadação e análise precisa das declarações federais realizadas pela empresa. As pessoas jurídicas objeto do acompanhamento diferenciado são indicadas, com base em uma série de variáveis, como a receita bruta, o total de débitos declarados, a massa salarial e a representatividade na arrecadação de tributos federais.

Art. 2º O acompanhamento diferenciado de pessoas jurídicas e de pessoas físicas consiste no monitoramento da arrecadação, na análise do

comportamento econômico-tributário e no tratamento diferenciado às ações, pendências e passivo tributário relacionados aos contribuintes (PORTARIA RFB 2356, 2010).

Quanto às contribuições previdenciárias, a empresa Beta S/A é obrigada a recolher o FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço) de 8% sobre os proventos dos funcionários e 20% de INSS (Instituto Nacional do Seguro Social) sobre a folha de pagamento.

Entre as obrigações acessórias impostas pela legislação federal, está a entrega de diversas declarações fiscais, tais como:

- a) Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), de periodicidade anual;
- b) Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), de periodicidade anual;
- c) Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), de periodicidade mensal;
- d) Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), de periodicidade mensal;
- e) Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o Pis/ Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre Receita (EFD- CONTRIBUIÇÕES), de periodicidade mensal;
- f) Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (SEFIP), de periodicidade mensal;
- g) Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), de periodicidade anual.

#### *3.1.4.2 Estadual*

Na esfera estadual a empresa é contribuinte do Imposto sobre as operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e está enquadrada na Categoria Geral. A partir do ano 2008, com a instituição do Protocolo ICMS 41, a empresa tornou-se substituta tributária, sendo responsável pelo recolhimento do ICMS ST nas operações de venda.

As principais declarações estaduais que Beta S/A está obrigada a realizar são:

- a) Guia de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA ST), de periodicidade mensal;
- b) Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), de periodicidade mensal;
- c) Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA), de periodicidade mensal;
- d) Sped Fiscal, de periodicidade mensal;
- e) Guia Modelo B, de periodicidade anual.

#### *3.1.4.3 Municipal*

Dentre os tributos de competência municipal destaca-se o Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). A empresa não realiza atividades de serviço, portanto nas suas operações de venda não há incidência de ISSQN. Mas como é obrigada a efetuar retenções de ISS referente a serviços tomados, como contribuinte substituto, obriga-se a declarar mensalmente estas informações através da DMS – Declaração Mensal de Serviços.

A DMS é uma declaração da Prefeitura de Caxias do Sul, na qual são informadas todas as operações de serviços prestados e tomados. A DMS é transmitida até o dia 15 do mês subsequente, com a relação de todas as notas fiscais de serviços tomados pela empresa Beta S/A.

#### **3.1.5 Aspectos Não Tributários**

A atividade da empresa Beta S/A – fabricação de material de fricção – necessita de licenciamento ambiental. O licenciamento é um instrumento de proteção e melhoria ambiental, realizado pelo órgão competente (federal, estadual, municipal) para licenciar a instalação, ampliação, modificação e operação de atividades que utilizem recursos naturais, que sejam poluidoras ou causem degradação ambiental.

A empresa Beta S/A está licenciada pelo órgão estadual FEPAM (Fundação Estadual de Proteção Ambiental). Sua licença é válida por um período determinado, sendo necessária sua renovação de tempo em tempo. Dentre as condições e restrições do licenciamento está a não utilização do amianto no processo produtivo

da empresa. Conforme descrito anteriormente, o amianto é altamente perigoso à saúde humana.

Algumas das obrigações da empresa Beta perante a FEPAM, são descritas a seguir:

- a) Anualmente deverá ser enviada à FEPAM, Certidão de Regularidade ou Visto em vigência do empreendimento emitido pelo Conselho profissional;
- b) Trimestralmente deverá ser entregue à FEPAM, planilha de geração de resíduos sólidos;
- c) Anualmente deverá apresentar à Fundação o Plano de Gerenciamento de Resíduos Sólidos.

A empresa Beta também possui certificado de regularidade perante o IBAMA (Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis). O certificado emitido à empresa tem validade de três meses e comprova a regularidade no cadastro de atividades potencialmente poluidoras.

## 3.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO SETOR DE AUTOPEÇAS

A substituição tributária no setor de autopeças foi instituída no ano de 2004, através do Protocolo ICMS 36. Através deste protocolo foi regulamentada a sistemática do regime ICMS ST em diversos estados. O Rio Grande do Sul chegou a aderir ao Protocolo ICMS 36, com efeitos a partir de fevereiro de 2008, mas meses após, o Estado o denunciou, ou seja, deixou de ser signatário do acordo.

Em abril de 2008 foi assinado o Protocolo ICMS 41, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças, estabelecendo regras tributárias nas operações entre os estados participantes deste acordo. Para o estado do Rio Grande do Sul as disposições deste Protocolo começaram a vigorar em junho de 2008.

### 3.2.1 Protocolo ICMS 41/2008

Protocolos são acordos firmados entre dois ou mais Estados, no qual são estabelecidos procedimentos fiscais e tributários comuns às unidades da federação signatárias:

Art. 38. Dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando:  
I a implementação de políticas fiscais;  
II a permuta de informações e fiscalização conjunta;  
III a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais;  
IV outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal.  
(CONVÊNIO ICMS 133/1997)

O Protocolo ICMS 41/2008 foi publicado no Diário Oficial da União no dia 14 de abril de 2008. Desde sua publicação sofreu algumas alterações. Estas alterações deram-se através das publicações dos seguintes Protocolos: 49/2008, 72/2008, 83/2008, 127/2008, 5/2011, 53/2011 e 24/2012.

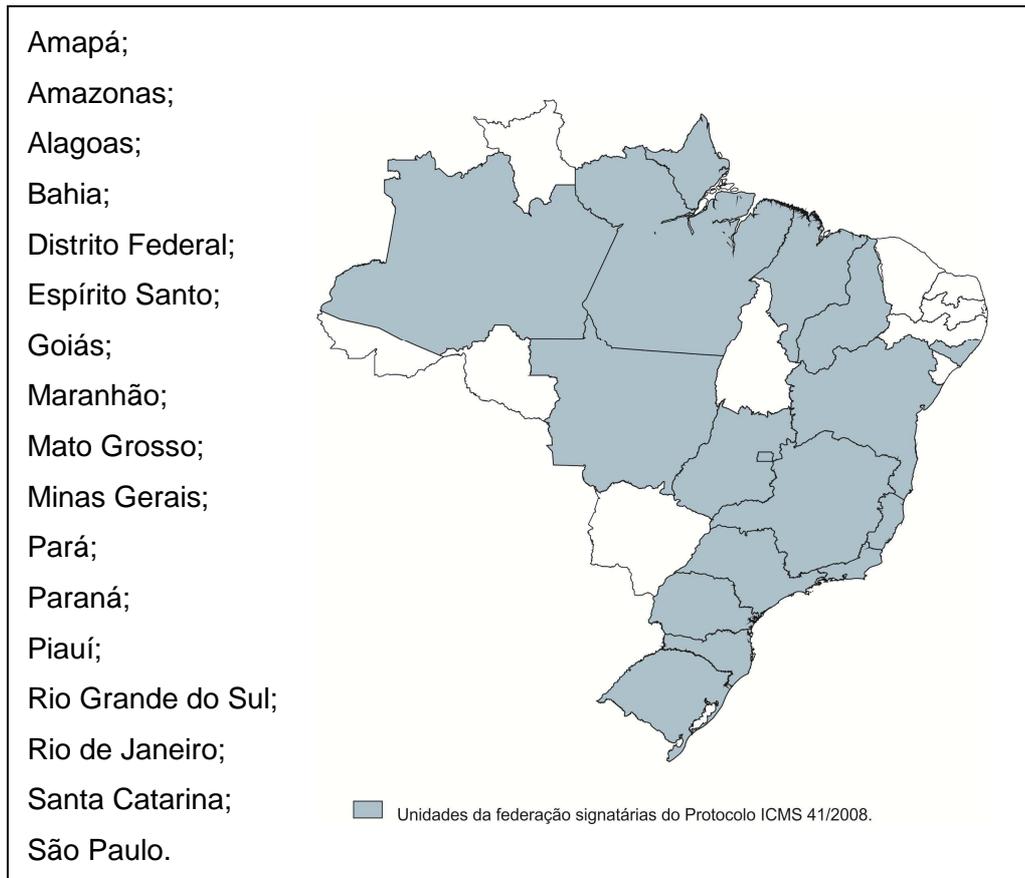
Conforme determina o Protocolo, nas operações interestaduais com autopeças, entre os estados signatários, o remetente é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes. Os produtos sujeitos a retenção do ICMS ST são os de uso automotivo, elencados no Anexo Único do Protocolo ICMS 41/2008, conforme a sua classificação fiscal. Neste trabalho os produtos estão descritos no Anexo A.

A retenção e recolhimento do ICMS ST não se aplica as remessas realizadas para estabelecimentos industriais, uma vez que a indústria utilizará os insumos adquiridos no processo produtivo de novos itens. Na saída destes itens para estabelecimentos varejistas e atacadistas, o ICMS ST será cobrado. Na empresa Beta, as matérias-primas adquiridas não possuem a retenção do ICMS ST. Nas suas vendas para clientes cuja atividade seja comercial, a empresa Beta, objeto deste estudo, é obrigada a reter e recolher este imposto.

### **3.2.2 Estados Signatários do Protocolo ICMS 41/2008**

Não são todos os estados os signatários do Protocolo ICMS 41/2008. Como citado anteriormente, os Protocolos são acordos firmados entre dois ou mais Estados. Atualmente, os estados signatários do Protocolo ICMS 41/2008 são:

**Figura 4: Estados signatários do Protocolo ICMS 41/2008**



Fonte: Elaborada pelo autor.

Outros estados podem aderir ao Protocolo conforme interesse da unidade da federação. Se isso ocorrer, deverá ser publicada uma alteração no Protocolo ICMS 41/2008 informando a adesão e a data que o protocolo surtirá efeitos. O mesmo procedimento ocorrerá se um Estado vier a renunciar o Protocolo.

A empresa objeto deste estudo é do estado do Rio Grande do Sul e conforme citado anteriormente, o RS pertence ao Protocolo ICMS 41/2008. Mas, não é somente o Protocolo ICMS 41 que trata da substituição tributária de autopeças. Há outros Protocolos firmados com diferentes estados que estabelecem disposições quanto o ICMS ST de peças automotivas.

### 3.2.3 Margem de Valor Agregado

Para realizar o cálculo do ICMS ST, primeiramente é necessário definir a MVA- Margem de Valor Agregado. Devido às diferenças econômicas em cada

Estado, o Protocolo definiu uma MVA original e MVA ajustada. A MVA original pode ser 26,50% ou 40,00%:

§ 2º A MVA-ST original é:

I – 26,50% (vinte e seis inteiros e cinqüenta centésimos por cento), tratando-se de:

a) saída de estabelecimento de fabricante de veículos automotores, para atender índice de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei federal nº 6.729, de 28 de novembro de 1979;

b) saída de estabelecimento de fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade.

II – 40,00% (quarenta por cento) nos demais casos (PROTOCOLO ICMS 41/2008)

O percentual da MVA ajustada varia de acordo com as alíquotas interestaduais e as alíquotas internas dos estados de destino:

§ 3º Da combinação dos §§ 1º e 2º, o remetente deve adotar as seguintes MVAs ajustadas nas operações interestaduais:

I – quando a MVA-ST corresponder ao percentual de 26,50% (vinte e seis inteiros e cinqüenta centésimos por cento):

	Alíquota interna na unidade federada de destino		
	17%	18%	19%
Alíquota interestadual de 7%	41,7%	43,5%	45,2%
Alíquota interestadual de 12%	34,1%	35,8%	37,4%

II – quando a MVA-ST corresponder ao percentual de 40% (quarenta por cento):

	Alíquota interna na unidade federada de destino		
	17%	18%	19%
Alíquota interestadual de 7%	56,9%	58,8%	60,7%
Alíquota interestadual de 12%	48,4%	50,2%	52,1%

III – nas demais hipóteses, o remetente deverá calcular a correspondente MVA ajustada, na forma do § 1º. (PROTOCOLO ICMS 41/2008)

A empresa Beta S/A, nas suas operações de venda, destaca ICMS de 7%, 12% ou 17%, dependendo do Estado de destino. Sendo assim, as MVA's utilizadas para cálculo do ICMS ST estão elencadas a seguir:

**Quadro 3: MVA dos Estados Signatários do Protocolo ICMS 41/2008**

<b>Estado de Origem</b>	<b>Estado de Destino</b>	<b>% MVA</b>
Rio Grande do Sul	Alagoas	56,90%
	Amazonas	56,90%
	Amapá	56,90%
	Bahia	56,90%
	Distrito Federal	56,90%
	Espírito Santo	56,90%
	Goiás	56,90%
	Maranhão	56,90%
	Minas Gerais	50,24%
	Mato Grosso	variável
	Pará	56,90%
	Piauí	56,90%
	Paraná	40,00%
	Rio de Janeiro	52,10%
	Rio Grande do Sul	40,00%
	Santa Catarina	48,40%
	São Paulo	77,18%

Fonte: Elaborado pelo autor com base no Protocolo ICMS 41/2008.

O Estado de São Paulo possui a MVA mais elevada. Até abril de 2012 a MVA utilizada para cálculo do ICMS ST era de 50,20%. Em maio, o Estado publicou uma Portaria que alterou a margem para 77,18%. A MVA do Estado de Mato Grosso varia de acordo com a atividade principal do cliente, ou seja, dependendo do ramo de atividade do destinatário, é aplicado um percentual de MVA. Nas vendas destinadas ao Estado do Paraná a MVA utilizada para cálculo do ICMS ST é de 40%, ou seja, não sofreu ajuste. Isso ocorre porque a alíquota interna de autopeças no Estado de Paraná é 12% e a alíquota interestadual do Rio Grande do Sul para Paraná também é 12%.

### **3.2.4 Cálculo do ICMS ST**

O ICMS ST é o resultado da soma dos produtos, IPI e despesas acessórias, acrescido da MVA. Aplica-se ao valor obtido a alíquota interna do estado de destino e deduz-se o valor do ICMS próprio. Para exemplificar o cálculo, é demonstrado a seguir uma operação de venda realizada pela empresa Beta a um cliente do Estado de Minas Gerais. Nas vendas para este estado a alíquota interestadual é 12% e a

alíquota interna de autopeças é 18%. Já a MVA ajustada corresponde a 50,24%. O produto vendido é lona para freio, que possui IPI de 15%:

- 1) Valor do produto: 1.000,00
- 2) Valor do frete: 0,00
- 3) Valor do seguro: 0,00
- 4) Base de cálculo do ICMS próprio (1+2+3): 1.000,00
- 5) ICMS próprio (4\*12%): 120,00
- 6) Valor do IPI (1\*15%): 150,00
- 7) Margem de Valor Agregado (4+6) \* 50,24%: 577,76
- 8) Base de Cálculo ICMS ST (4+6+7): 1.727,76
- 9) ICMS ST (8\*18%)-5: 191,00
- 10) Valor total da nota fiscal (4+6+9): 1.341,00

**Quadro 4: Resumo de Nota Fiscal**

<b>DADOS DO PRODUTO</b>									
Descrição dos Produtos	Classificação Fiscal (NCM)	Situação Tributária (CST)	CFOP	Unidade	Quantidade	Valor Unitário	Valor Total	Alíquota de IPI	Alíquota de ICMS
LONAS P/ FREIO	68138190	010	6401	JG	1	1.000,00	1.000,00	15%	12%
<b>CÁLCULO DO IMPOSTO</b>									
Base de cálculo do ICMS		Valor do ICMS		Base de Cálculo ICMS ST		Valor do ICMS ST		Valor total dos Produtos	
1.000,00		120,00		1.727,76		<b>191,00</b>		1.000,00	
Valor do Frete		Valor do Seguro		Outras despesas acessórias		Valor do IPI		Valor total da NF	
0,00		0,00		0,00		150,00		1.341,00	

Fonte: Elaborado pelo autor.

### 3.3 ANÁLISE E TABULAÇÃO DOS DADOS

A análise dos dados foi realizada na empresa Beta S/A através de entrevistas destinadas aos funcionários do setor comercial, financeiro e controladoria. As entrevistas tiveram como objetivo principal, avaliar a percepção dos funcionários quanto ao ICMS ST, bem como mensurar as atividades realizadas por cada setor com relação a este imposto e as dificuldades que a instituição do ICMS ST ocasionou na empresa estudada.

Através das entrevistas constatou-se que os setores comercial e financeiro possuem uma noção vaga sobre o imposto ICMS ST. Ambos, não souberam definir a sistemática do imposto e a sua finalidade. As questões realizadas aos funcionários estão contempladas nos Anexos B, C e D deste trabalho.

Além das entrevistas, foram utilizados relatórios internos, como conciliações contábeis, livros fiscais, notas fiscais e orçamentos. Estes dados possibilitaram a descrição dos impactos econômicos e financeiros ocasionados pelo ICMS ST na empresa Beta S/A.

Os impactos econômicos refletem os gastos relacionados com atividades operacionais, como o tempo destinado a atender as obrigações tributárias acessórias do ICMS ST. Já os impactos financeiros referem-se aos gastos monetários que a empresa Beta tem de destinar ao imposto.

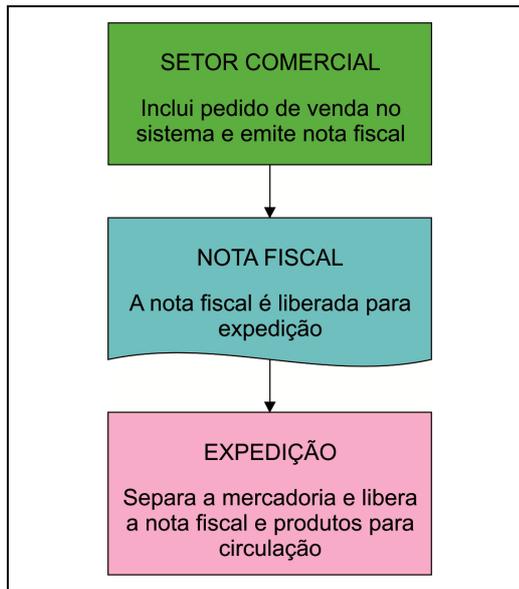
### **3.3.1 Impactos Econômicos**

A empresa Beta S/A tornou-se substituta tributária no ano de 2008. Desde então, obrigou-se a reter e recolher o ICMS ST nas operações com estados signatários do Protocolo 41/2008. O novo imposto trouxe algumas mudanças na rotina da empresa tanto no setor da controladoria, como em outros setores: financeiro e comercial.

O sistema gerencial ERP (Enterprise Resource Planning) sofreu adequações para que as notas fiscais de saída fossem emitidas conforme a legislação determinava e o ICMS ST fosse calculado corretamente. O setor comercial sofreu algumas dificuldades no início da instituição do ICMS ST, pois o preço final da venda teve um aumento considerável, e muitos clientes, por desconhecerem a sistemática do ICMS ST, tornaram-se resistentes na compra dos produtos. O setor financeiro da empresa Beta, também teve de se adaptar, pois a cada emissão de nota fiscal com destaque de ICMS ST, é necessário o pagamento da GNRE (guia nacional de recolhimento de tributos estaduais). O setor de controladoria da empresa, especificadamente o setor fiscal, teve de se adequar a legislação (que alterou constantemente), e passou a realizar atividades que antes não eram necessárias, como emissão da GNRE, apuração do ICMS ST e declarações estaduais.

Devido estas alterações, Beta teve de rever o fluxo de suas atividades e até mesmo contratar novos funcionários para realizar determinadas atividades. Abaixo segue o fluxograma da empresa referente emissão de notas fiscais, antes de instituição do ICMS ST :

**Figura 5: Fluxograma de Atividades Operacionais antes da instituição do ICMS ST**



Fonte: Elaborada pelo autor, com base nos dados fornecidos pela empresa.

Antes da instituição do ICMS ST, o setor comercial emitia a nota fiscal e a encaminhava para a expedição, onde era separado o material e liberada a mercadoria e nota fiscal para circulação.

Após a instituição do ICMS ST, no ano de 2008, o fluxograma de atividades seguia a seguinte ordem: o setor comercial emitia a nota fiscal e realiza a GNRE. Todas as GNRE's eram encaminhadas para o setor financeiro efetuar o pagamento. Após, as guias eram encaminhadas para a expedição, que anexava as guias as notas fiscais e liberava as notas para a circulação.

Este procedimento foi adotado por praticamente três anos. No segundo semestre de 2011, houve a necessidade de revisão do fluxo de atividades por setores. Devido às peculiaridades da legislação, contratou-se um funcionário para desempenhar a atividade de faturamento. Muitas notas fiscais estavam sendo emitidas incorretamente, ocasionando assim pagamentos indevidos de ICMS ST. Percebeu-se a necessidade de contratar um funcionário para verificar as questões tributárias e principalmente a análise do ICMS ST nas notas fiscais.

Além disso, o setor de controladoria juntamente com profissionais da TI – Tecnologia da Informação – desenvolveu um programa em seu sistema de gestão que apontasse automaticamente o CFOP (código fiscal de operações e prestações) correto nos pedidos de venda. O programa tem de analisar alguns critérios para indicar o CFOP com ICMS ST ou o CFOP sem ICMS ST:

- a) verificar se o Estado do cliente é signatário do Protocolo ICMS 41/2008;

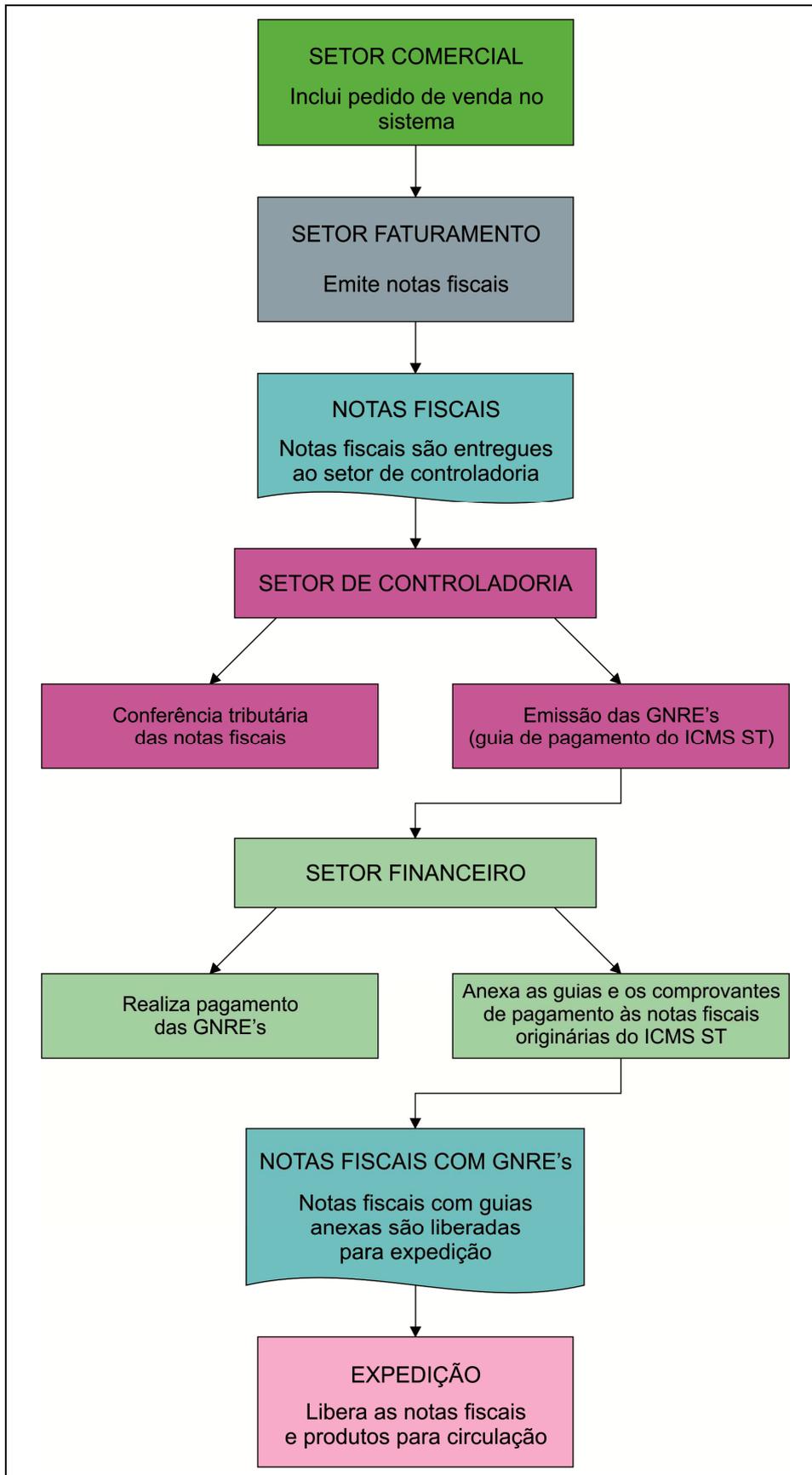
- b) verificar a atividade do cliente. Se a aquisição do produto for para revenda há destaque do ICMS ST; se a aquisição do produto for para processo produtivo não há destaque do imposto;
- c) verificar a classificação fiscal do produto. Os itens que devem ter destaque de ICMS ST constam no Anexo Único do Protocolo ICMS 41/2008.

Se todos estes critérios forem validados o CFOP utilizado nas notas fiscais será 5401/ 6401 – venda de produção do estabelecimento quando o produto esteja sujeito ao regime de substituição tributária. Caso o contrário, o CFOP utilizado é 5101 / 6101 – venda de produção do estabelecimento.

A emissão das GNRE's passou a ser realizada pelo setor de controladoria, assim, é realizada uma segunda análise das notas fiscais e conferência das guias emitidas. Para agilizar o processo de emissão de GNRE's, também foi desenvolvido um programa de exportação de dados. O sistema de gestão gera um arquivo com os dados de todas as notas fiscais que possuem destaque de ICMS ST. Este arquivo é importado para o Programa GNRE (programa nacional) e as guias são emitidas, sem a necessidade de preenchê-las uma a uma.

Após emissão das guias, o setor financeiro efetua o pagamento e um funcionário anexa as GNRE's e seus comprovantes de pagamento às notas fiscais. Somente após estes procedimentos, as notas são liberadas para expedição, conforme fluxograma a seguir:

**Figura 6: Fluxograma de Atividades Operacionais após a instituição do ICMS ST**



Fonte: Elaborada pelo autor com base nos dados fornecidos pela empresa.

Percebe-se que além do aumento das atividades, houve também a preocupação e necessidade de maior controle na emissão das notas fiscais. Além disso, a mercadoria somente pode ser liberada se a nota fiscal tiver passado pelo procedimento descrito no fluxograma.

Abaixo é realizado um quadro comparativo das atividades realizadas antes da instituição do ICMS ST e após a instituição do ICMS ST na empresa de estudo:

**Quadro 5: Atividades operacionais da empresa Beta S/A**

<b>Atividades operacionais antes da instituição do ICMS ST</b>	<b>Atividades operacionais após a instituição do ICMS ST</b>
1- Inclusão de pedido de venda no sistema de gestão, pelo setor comercial;	1- Inclusão de pedido de venda no sistema de gestão, pelo setor comercial
2- Emissão das notas fiscais, pelo setor comercial;	2- Emissão das notas fiscais pelo setor de faturamento;
3- Liberação das notas fiscais para expedição;	3- Notas fiscais são entregues ao setor fiscal para conferências das mesmas, no que diz respeito à legislação tributária;
4- Expedição libera produtos e notas para circulação.	4- Emissão das GNRE's pelo setor fiscal;
	5- Pagamento das GNRE's pelo setor financeiro;
	6- GNRE e comprovante de pagamento são anexados as respectivas notas fiscais;
	7- Notas fiscais são liberadas para expedição;
	8- Expedição libera produtos e notas para a circulação.

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados fornecidos pela empresa.

Pode-se observar através do quadro comparativo que houve um aumento significativo das atividades operacionais. Na próxima seção serão apresentados os custos financeiros que a empresa Beta S/A arca devido à instituição do ICMS ST, inclusive os gastos relacionados com desenvolvimentos de *software* citados nesta seção.

### **3.3.2 Impactos Financeiros**

A empresa Beta S/A como substituta tributária é obrigada a reter e recolher o ICMS ST nas operações com os estados signatários do Protocolo 41/2008. Conforme já descrito no capítulo 2- Referencial teórico – quem efetivamente paga o imposto é o consumidor, mas é o responsável pelo recolhimento do tributo quem tem

de desembolsar numerários para o recolhimento do ICMS ST. Sendo assim, é necessário que a empresa substituta (contribuinte de direito) tenha dinheiro em caixa para arcar com este imposto diário.

### 3.3.2.1 Desembolso de Numerários

Para que a nota fiscal de venda seja liberada para circulação é necessário realizar o pagamento do ICMS ST. Sendo assim, a empresa Beta tem de destinar recursos financeiros diários para o pagamento deste imposto. Verificando a composição do fluxo de caixa semanal da empresa de estudo, conferiu-se que são destinados em média R\$ 100.000,00 para recolhimento deste tributo.

**Quadro 6: Fluxo de Caixa Semanal da empresa Beta S/A**

	Segunda	Terça	Quarta	Quinta	Sexta	TOTAL
SALDO INICIAL	0,00	0,00	910.471,56	865.040,85	966.516,12	910.471,56
ENTRADAS OPERACIONAIS	0,00	0,00	151.030,19	240.000,00	620.000,00	1.011.030,19
COBRANÇA	0,00	0,00	151.030,19	240.000,00	300.000,00	691.030,19
EXPORTAÇÃO	-	-	0,00		320.000,00	320.000,00
OUTROS	0,00	0,00			-	0,00
SAÍDAS OPERACIONAIS	0,00	0,00	158.000,00	138.524,73	838.286,31	1.134.811,04
FOLHA PGTO/VALES			0,00	0,00		0,00
RESCISÕES/FÉRIAS						0,00
ENCARGOS/IMPOSTOS/ ICMS ST	0,00		<b>100.000,00</b>		555.000,00	655.000,00
FORNECEDORES	0,00	0,00	58.000,00	45.000,00	182.000,00	285.000,00
COMISSÕES						0,00
NUMERARIO				93.524,73	87.767,91	181.292,64
OUTROS		-			13.518,40	13.518,40
GERAÇÃO CAIXA	0,00	0,00	(6.969,81)	101.475,27	(218.286,31)	(123.780,85)
PARCELAMENTOS						0,00
INVESTIMENTOS	0,00	0,00	0,00	0,00	-	0,00
ARREND.MERCANTIL	0,00	0,00			-	0,00
CONSÓRCIOS		0,00			-	0,00
IMOBILIZADO		0,00			-	0,00
FINAMES	0,00	0,00	0,00			0,00
DISTRIBUIÇÃO LUCROS	0,00	0,00				0,00
SALDO PARCIAL	0,00	0,00	903.501,75	966.516,12	748.229,81	786.690,71
EMPRÉSTIMOS	0,00	0,00	-38.460,90	0,00	0,00	-38.460,90
CAPTAÇÃO EMPRÉSTIMOS	0,00			0,00		0,00
PGTO.EMPRÉSTIMOS	0,00	-	(38.460,90)	-		-38.460,90
ACE/ACC	0,00			0,00		0,00
MUTUO	0,00	0,00	0,00	0,00	-	0,00
SALDO FINAL	-	-	865.040,85	966.516,12	748.229,81	748.229,81

Fonte: Empresa Beta S/A (2012).

O ICMS ST compõe o total da nota fiscal de venda e, portanto é pago indiretamente pelo consumidor. Contudo, o imposto é financiado pela empresa Beta até o momento em que ocorrer o pagamento da primeira duplicata de venda. Ao analisar o prazo de pagamento concedido nas vendas da empresa Beta, pode-se observar que o ICMS ST é financiado geralmente por um prazo de trinta dias, conforme exemplo a seguir:

**Quadro 7: Prazo de Duplicatas de Venda**  
**Venda realizada no dia 30/04/2012**

Duplicata	Vencimento	Valor	Duplicata	Vencimento	Valor	Duplicata	Vencimento	Valor
1	30/05/2012	10.971,36	2	29/06/2012	5.078,54	3	30/07/2012	5.080,07
<b>CÁLCULO DO IMPOSTO</b>								
Base de cálculo do ICMS		Valor do ICMS	Base de Cálculo ICMS ST		Valor do ICMS ST	Valor total dos Produtos		
15.237,15		1.066,60	27.493,16		<b>3.607,24</b>	15.237,15		
Valor do Frete		Valor do Seguro	Outras despesas acessórias		Valor do IPI	Valor total da NF		
					2.285,58	21.129,97		

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados fornecidos pela empresa.

A venda foi realizada no dia 30/04/2012 e o ICMS ST no valor de R\$ 3.607,24 teve de ser pago no mesmo dia. Contudo, a empresa Beta somente receberá pela venda um mês após, ou seja, no dia 30/05/2012.

O pagamento do ICMS ST pode afetar o fluxo de caixa do empreendimento. Se a empresa não tivesse recursos disponíveis para o pagamento do imposto, a solução seria buscar recursos de terceiros. No mercado, a taxa de juros varia em torno de 1,5% a 2% ao mês. Na empresa Beta, devido à estrutura de sua dívida, estes recursos teriam juros de 1% ao mês. Sendo assim, levando em consideração que a empresa destina em torno de R\$ 100.000,00 por semana para o pagamento do ICMS ST, em média a empresa teria um gasto financeiro mensal de R\$ 4.000,00 referente a juros. Percebe-se, assim, o impacto financeiro ocasionado pela instituição do imposto.

Verificando o histórico de pagamentos do ICMS ST nos últimos doze meses, constatou-se que mensalmente, a empresa Beta destina em média R\$ 400.000,00 para pagamento do imposto, conforme quadro a seguir:

**Quadro 8: Valor do ICMS ST dos últimos 12 meses**

<b>Meses</b>	<b>Valor do ICMS ST</b>
Maio/2011	R\$ 388.015,74
Junho/2011	R\$ 434.664,30
Julho/2011	R\$ 343.516,20
Agosto/2011	R\$ 544.169,79
Setembro/2011	R\$ 457.660,99
Outubro/2011	R\$ 424.280,45
Novembro/2011	R\$ 293.339,16
Dezembro/2011	R\$ 300.415,23
Janeiro/2012	R\$ 330.581,84
Fevereiro/2012	R\$ 446.831,41
Março/2012	R\$ 314.016,95
Abril/2012	R\$ 505.983,52

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados fornecidos pela empresa.

Com um faturamento médio mensal de R\$ 5.200.000,00, o valor do ICMS ST representa 9% do faturamento da empresa Beta. A representatividade parece baixa, mas levando em consideração que a empresa tem de pagar o tributo antes de receber pela venda efetuada, torna-se bastante significativa.

### *3.3.2.2 Gastos com Adequação de Legislação*

A instituição do ICMS ST ocasionou mudanças no sistema de gestão da empresa Beta. Estas mudanças não ocorreram somente no ano de 2008 com a publicação do Protocolo ICMS 41/2008, mas ocorrem constantemente com as alterações da legislação.

Na empresa Beta S/A foram realizadas diversas atualizações no sistema de gestão, para atender à legislação do ICMS ST e para otimizar o tempo destinado às tarefas relacionadas com o imposto. Estas alterações tiveram um custo financeiro, conforme demonstrado no quadro a seguir:

**Quadro 9: Gastos com adequação de sistema de gestão ERP**

<b>Alteração no Sistema de Gestão</b>	<b>Valor pago</b>
Criação de um programa que indicasse o CFOP correto nas operações de venda;	R\$ 1.200,00
Criação de um programa que exportasse os dados para emissão das GNRE's sem a necessidade de preenchê-las uma a uma;	R\$ 600,00
Alteração no cálculo do ICMS ST para as vendas destinadas ao Estado do Mato Grosso;	R\$ 600,00
Alteração no cálculo do ICMS ST para as vendas destinadas ao Estado de Goiás;	R\$ 600,00
Criação de um programa para a parametrização dos itens que possuem ICMS ST.	R\$ 1.200,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 4.200,00</b>

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados fornecidos pela empresa.

Além dos gastos operacionais, teve-se também a necessidade de instruir os funcionários com relação à legislação estadual do ICMS ST. Assim foram destinados em média R\$ 300,00 para realização de cursos e treinamentos. A empresa Beta também possui uma consultoria para sanar as dúvidas da legislação, sendo que o valor anual da assinatura é de R\$ 1.500,00.

### *3.3.2.3 Cancelamentos de Notas Fiscais e Devoluções de Mercadorias*

A empresa Beta S/A é credenciada a emitir notas fiscais eletrônicas. Conforme legislação vigente o prazo para cancelamento de uma nota fiscal é de vinte e quatro horas após a sua autorização pela Sefaz do RS. Analisando os registros contábeis da empresa Beta, pode-se observar um grande volume de cancelamento de notas fiscais que já possuíam o pagamento do ICMS ST.

Os cancelamentos geralmente ocorrem por erros como: preço incorreto do produto, pedido em desacordo com o solicitado pelo cliente, entre outras situações. Nestes casos, a nota fiscal já teria passado pelo fluxo descrito na seção anterior, ou seja, a GNRE já teria sido emitida e paga.

O cancelamento da nota fiscal ocasiona um pagamento indevido do ICMS ST. Nestes casos, para a empresa se recuperar deste valor, deve abrir um processo de restituição para o Estado no qual efetuou o pagamento do ICMS ST, ou seja, o estado de destino da mercadoria. Cada Estado possui um procedimento interno para

analisar o pedido de restituição e esta análise pode levar muito tempo, até cinco anos.

A empresa Beta já realizou alguns pedidos de restituição devido o cancelamento das notas fiscais, mas como este processo demanda tempo e é burocrático, para muitos pagamentos indevidos o processo não foi aberto.

A devolução das notas fiscais segue a mesma burocracia do cancelamento. A legislação determina que o contribuinte pode se aproveitar do crédito do imposto quando ocorre devolução de suas vendas. Assim, na devolução de produtos, no qual a venda foi tributada pelo ICMS ST, o contribuinte tem o direito de se recuperar deste imposto. Para que isso ocorra, também é necessário realizar um processo de restituição de ICMS ST. A seguir é apresentado um quadro dos valores de ICMS ST no qual a empresa Beta tem direito à restituição:

**Quadro 10: Valor do ICMS ST a Restituir**

<b>Período: abril de 2008 a abril de 2012</b>		
<b>UF</b>	<b>Total das guias pagas</b>	<b>Motivo do futuro pedido de restituição</b>
Alagoas	R\$ 1.171,55	Devoluções de vendas
Amazonas	R\$ 8.156,99	Notas fiscais canceladas/devoluções de vendas e pagamentos indevidos
Bahia	R\$ 11.021,37	Notas fiscais canceladas/devoluções de vendas e pagamentos indevidos
Distrito Federal	R\$ 158,16	Devoluções de vendas
Goiás	R\$ 2.274,27	Devoluções de vendas
Maranhão	R\$ 5.806,83	Notas fiscais canceladas/devoluções de vendas e pagamentos indevidos
Minas Gerais	R\$ 3.612,09	Notas fiscais canceladas/devoluções de vendas e pagamentos indevidos
Mato Grosso do Sul	R\$ 436,10	Guia paga para o Estado incorreto
Mato Grosso	R\$ 13.596,54	Guias pagas em duplicidade/ notas canceladas
Pará	R\$ 18.381,64	Notas fiscais canceladas/devoluções de vendas e pagamentos indevidos
Piauí	R\$ 3.679,92	Devoluções de vendas/guias pagas em duplicidade
Paraná	R\$ 14.124,03	Notas fiscais canceladas/devoluções de vendas e pagamentos indevidos
Rio de Janeiro	R\$ 1.055,03	Pagamentos a maior
Santa Catarina	R\$ 14.429,59	Notas fiscais canceladas/devoluções de vendas e pagamentos indevidos
São Paulo	R\$ 48.351,01	Notas fiscais canceladas/devoluções de vendas e pagamentos indevidos
<b>TOTAL ICMS ST A RESTITUIR</b>	<b>R\$ 146.255,12</b>	

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados fornecidos pela empresa.

Se a empresa não realizar o processo de restituição destes valores, eles serão considerados uma perda, prejuízo para a empresa.

A inscrição de substituto tributário nos estados signatários do Protocolo ICMS 41/2008 é uma alternativa eficaz nos casos de cancelamentos de notas fiscais e devoluções de mercadorias, e será analisada no próximo capítulo.

#### *3.3.2.4 Divergências na Interpretação da Legislação*

As divergências na interpretação da legislação também ocasionam gastos financeiros na empresa Beta S/A. Segundo o Protocolo ICMS 41/2008, os produtos sujeitos à tributação do ICMS ST estão elencados no seu Anexo Único, conforme descrição da mercadoria e classificação fiscal de IPI. A análise da classificação fiscal do produto cabe à empresa, sendo que a Tabela do IPI é muito ampla. Por isso, a classificação fiscal adotada para determinado produto pode ser divergente em empresas que industrializam o mesmo item. Assim, um produto que possui destaque de ICMS ST na empresa Beta, pode não possuir este imposto na empresa concorrente, ocasionando assim a perda de uma venda.

Outro agravante refere-se ao fato do Protocolo ICMS 41/2008 elencar os produtos sujeitos a ST através de descrição e classificação fiscal. Assim, há produtos cuja classificação fiscal está elencada no Protocolo, mas não se enquadram na descrição do Protocolo. É o caso da classificação fiscal 87169090, cuja descrição na TIPI refere-se a outras partes e peças. No Protocolo ICMS 41/2008, esta classificação fiscal está elencada no Anexo Único, mas refere-se somente a engates para reboques e semi reboques. Sendo assim, a empresa Beta entende que somente haverá destaque de ICMS ST nas vendas específicas de engates para reboques e semi reboques (produto que a empresa não fabrica). Para os demais itens que possuem esta classificação não há o destaque deste imposto. Esta situação levou a empresa Beta a realizar uma consulta formal com a Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, a qual se pronunciou de acordo com o entendimento da empresa Beta. Contudo, alguns estados como Alagoas, discordam deste entendimento e exigem que qualquer produto que possua a classificação fiscal 87169090 tenha o recolhimento do ICMS ST. Devido este conflito de interpretação, a empresa Beta já sofreu algumas autuações na qual foi obrigada a recolher o tributo

e pagar multa. Estas autuações ocorrem esporadicamente, portanto não há como mensurar quantitativamente os valores financeiros no qual a empresa Beta tem de arcar.

### 3.3.3 Considerações sobre os Impactos Econômicos e Financeiros

A seção 3.3 deste trabalho teve como objetivo a análise dos dados da empresa Beta com relação ao ICMS ST. Através de relatórios internos, de documentos contábeis e das entrevistas realizadas com os funcionários da empresa, pode-se relacionar os gastos econômicos e financeiros do imposto.

Percebeu-se que a instituição do ICMS ST ocasionou um aumento nas atividades operacionais da empresa Beta, envolvendo diferentes setores. Além disso, houve a necessidade de capacitar funcionários com relação da legislação do ICMS ST. Quanto aos gastos financeiros, estes também são representativos com relação à adequação do sistema de gestão e cursos e treinamentos. O principal agravante é referente às devoluções e cancelamentos que ocasionam perda de dinheiro por parte da empresa se não forem restituídos. Quanto o pagamento diário do ICMS ST, a dificuldade encontra-se no prazo de pagamento das duplicatas de clientes.

**Quadro 11: Resumo dos impactos econômicos e financeiros causados pelo ICMS ST**

<b>Gastos Econômicos – não quantificáveis</b>	<b>Gastos Financeiros – quantificáveis</b>	
Aumento nas atividades operacionais;	Pagamento do ICMS ST mensal	R\$ 400.000,00
Aumento no controle de processos internos.	Juros referente captação de recursos	R\$ 4.000,00
	Adequação de sistema de gestão ERP	R\$ 4.200,00
	Cursos e treinamentos	R\$ 300,00
	Assinatura mensal consultoria tributária	R\$ 1.500,00
	Valores de ICMS ST pagos indevidamente (a restituir)	R\$ 146.255,12
	<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 556.255,12</b>

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados fornecidos pela empresa.

## 4 SUGESTÕES PARA MINIMIZAR OS IMPACTOS DO ICMS ST

Após a análise dos dados e relação dos gastos econômicos e financeiros, pode-se perceber que uma alternativa eficaz para evitar alguns impactos seria a abertura de inscrição estadual nos Estados signatários do Protocolo de Autopeças.

### 4.1 INSCRIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NOS ESTADOS SIGNATÁRIOS DO PROTOCOLO ICMS 41/2008

A inscrição de substituto tributário nos estados participantes do Protocolo ICMS 41/2008 pode trazer benefícios para as empresas responsáveis pelo recolhimento do ICMS ST. A inscrição de substituto tributário é semelhante à inscrição estadual da empresa, porém mais simplificada. Cada Estado, de acordo com o seu Regulamento de ICMS, define quais os documentos e condições necessárias para adquirir cadastro de substituto tributário. O Protocolo ICMS 41/2008 possui dezessete Estados signatários e atualmente a empresa Beta possui inscrição estadual de substituto tributário em nove destes Estados, sendo que no Estado do Rio Grande do Sul (estado sede) a empresa possui inscrição estadual normal.

**Quadro 12: Inscrição de Substituto Tributário nos Estados Signatários do Protocolo ICMS 41/2008**

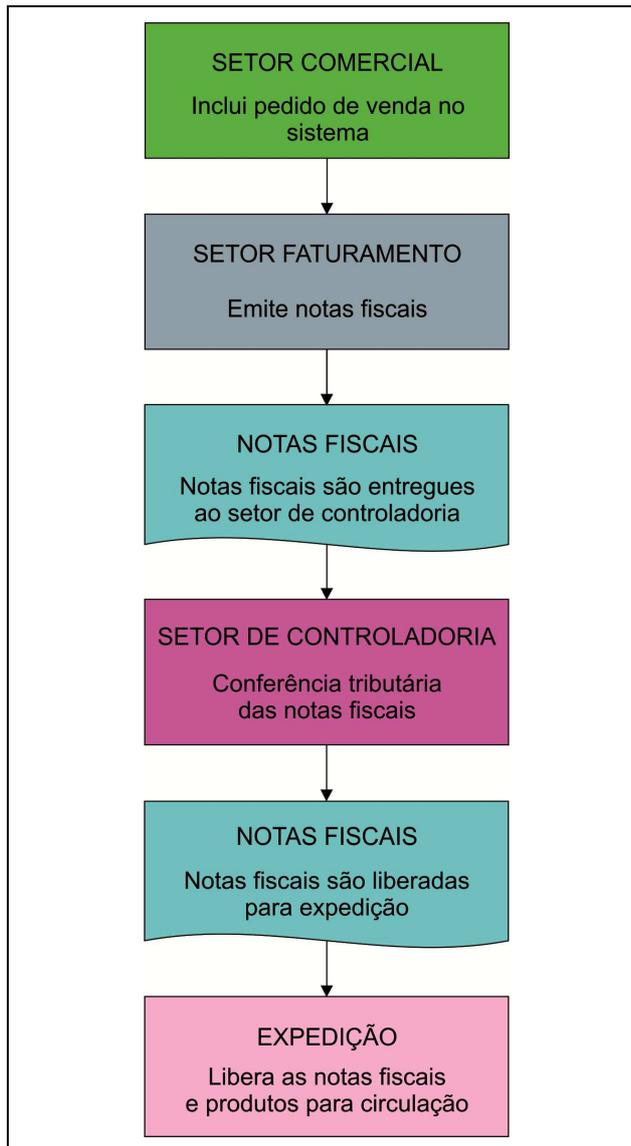
<b>Estados</b>	<b>Inscrição Estadual de Substituto Tributário</b>	<b>Data da inscrição no cadastro do Estado</b>
Santa Catarina	2560994xx	05/2010
Paraná	09902847-xx	05/2010
São Paulo	821.010.484.1xx	05/2010
Rio de Janeiro	92.010.1xx	05/2010
Minas Gerais	001639940.00-xx	08/2010
Pará	15.333.5x-x	04/2011
Mato Grosso	13.424.03x-x	05/2011
Maranhão	1236369x-x	07/2011
Piauí	1948980xx	08/2011

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados fornecidos pela empresa.

#### 4.1.1 Atividades Operacionais

Sem a inscrição de substituto tributário, a cada operação de venda, é necessário realizar GNRE e efetuar o pagamento da mesma para que a mercadoria possa circular. Com a inscrição de substituto tributário nos estados signatários do Protocolo ICMS 41/2008, este procedimento é simplificado. As notas fiscais podem circular sem o pagamento do ICMS ST. Isso ocorre porque o recolhimento do ICMS ST é realizado mensalmente, englobando o total de operações em uma única guia. Esta sistemática somente é permitida nos estados em que a empresa Beta possui cadastro de substituo tributário.

Assim, diminuem-se as atividades operacionais diárias. Além de evitar a emissão da GNRE, evita-se também o pagamento. Em entrevista realizada com o setor financeiro, constatou-se que a atividade de pagamento das guias levava em torno de duas horas diárias para ser concluída, na época em que a empresa não possuía inscrição de substituto tributário nos estados signatários. Hoje, com inscrição em nove estados a média de tempo destinado para pagamento das guias é em torno de quinze minutos, ou seja, uma redução de 87,5% no tempo. Nas vendas destinadas aos estados que a empresa Beta possui inscrição estadual ST, o fluxograma de emissão de notas segue a seguinte ordem:

**Figura 7: Fluxograma de Atividades Operacionais com inscrição de ST**

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos dados fornecidos pela empresa.

A emissão de notas fiscais para os Estados em que não há a inscrição de ST implica nas atividades de emissão e pagamento de GNRE's. A inscrição de substituto tributário simplifica as atividades operacionais da empresa Beta. No fluxograma acima, percebe-se que estas atividades (emissão e pagamento de GNRE) são eliminadas e as notas fiscais são liberadas para o setor de expedição, agilizando assim o processo de liberação das mercadorias, uma vez que não há necessidade da expedição aguardar a liberação da NF com a guia para poder realizar o carregamento dos produtos.

#### 4.1.2 Obrigações Tributárias Acessórias

Conforme mencionado anteriormente, a inscrição de substituto tributário evita atividades operacionais diárias como a emissão das GNRE's e pagamento das mesmas. Mas a habilitação da inscrição no Estado exige algumas obrigações tributárias acessórias como a realização das seguintes declarações: GIA ST e SINTEGRA.

O SINTEGRA é uma declaração mensal, transmitida em arquivo magnético até o 15º dia do mês subsequente às operações. Nesta declaração são informadas todas as operações de compra e venda com o Estado de destino. Como a empresa Beta possui inscrição de ST em nove estados, é obrigada a enviar nove declarações mensais.

O mesmo ocorre com a GIA ST, a empresa também tem de realizar nove declarações, uma para cada Estado no qual possui a inscrição de ST. Nesta declaração são informadas somente as operações sujeitas ao ICMS ST. São informados dados mensais como: valor total dos produtos, valor do ICMS, base de cálculo do ICMS ST, valor do ICMS ST, valor de ICMS ST referente devoluções de venda e valor do ICMS ST a recolher, ou seja, os dados necessários para a apuração do imposto.

Figura 8: Declaração mensal GIA ST

The screenshot shows the GIA ST declaration form interface. At the top, there are icons for 'SALVAR' (Save), 'LIMPAR' (Clear), 'LOCALIZAR' (Find), 'IMPRIMIR' (Print), 'SAIR' (Exit), and a help icon. The form is titled 'GIA ST' in the top right corner. The main content is organized into several sections:

- 1- GIA ST SEM MOVIMENTO** (checkbox)
- 2- GIA ST RETIFICAÇÃO** (checkbox)
- 3-Datas de vencimento do ICMS-ST** (dropdown menu)
- 4-Sigla da UF favorecida** (dropdown menu)
- 5-Período de referência** (date field)
- 6-Inscrição Estadual na UF favorecida** (text field)
- 7-Valor dos Produtos** (text field)
- 8-Valor do IPI** (text field)
- 9-Despesas Acessórias** (text field)
- 10-Base cálculo ICMS próprio** (text field)
- 11-ICMS próprio** (text field)
- 12-Base cálculo ICMS-ST** (text field)
- 13-ICMS retido por ST** (text field)
- 14-ICMS devol. mercadoria** (text field)
- 15-ICMS de ressarcimentos** (text field)
- 16-Crédito de período anterior** (text field)
- 17-Pagamentos antecipados** (text field)
- 18-ICMS-ST devido** (text field)
- 19-Repasse/Compl. ICMS-ST ref. comb.** (text field)
- 20-Crédito para período seguinte** (text field)
- 21-Total do ICMS-ST a recolher** (text field)

The 'Contribuinte' section includes fields for: 23-Nome, Firma ou Razão Social; 24-DDD/Telefone; 25-Endereço completo; 26-Município / UF; 27-CEP; 28-Inscrição no CNPJ.

The 'Declarante' section includes fields for: 29-Nome do declarante; 30-CPF/MF; 31-Cargo do declarante na empresa; 32-DDD/Telefone; 33-DDD/Fax; 34-E-mail; 35-Local; and a 'Data' field with the value '15/05/2012'.

The 'Informações complementares' section includes: 37-Se é distribuidora de combustíveis derivados de petróleo ou T.R.R., assinalar se realizou operações destinadas à UF favorecida (radio buttons for Sim and Não); 38-Efetou transferências para a UF favorecida? (radio buttons for Sim and Não, with an 'Anexo III' button).

Fonte: Sefaz RS (2012).

Após a transmissão da declaração para a unidade de destino, a empresa emite uma única GNRE que engloba as operações totais do mês. O vencimento do imposto nesta situação é o 9º ou 10º dia do mês subsequente às operações (dependendo o Estado).

O cadastro de substituto tributário da empresa Beta nos Estados signatários do Protocolo de Autopeças ocasiona o cumprimento de obrigações tributárias acessórias para o setor fiscal. Contudo, evita atividades diárias nos demais setores e auxilia no fluxo de caixa do empreendimento, uma vez que o ICMS ST será desembolsado no mês subsequente às vendas.

#### **4.1.3 Devoluções e Cancelamentos**

Nos Estados em que a empresa Beta não possui inscrição de substituto tributário, o cancelamento de notas fiscais e as devoluções de vendas podem ocasionar perda de dinheiro, uma vez que o ressarcimento do ICMS ST deverá ser realizado mediante pedido protocolado à Unidade da federação de destino, conforme já descrito anteriormente.

Este procedimento não é necessário para os Estados no qual a empresa Beta possui inscrição de ST. Como o vencimento do ICMS ST ocorre no mês seguinte à emissão da nota fiscal, não há o risco de pagar o ICMS ST indevidamente. Se ocorrer o cancelamento de uma nota fiscal, o ICMS ST não será recolhido. Já nas devoluções de venda, o valor do ICMS ST é abatido na apuração da GIA ST e o pagamento do imposto representará o saldo, ou seja, total de débitos menos as devoluções.

#### **4.1.4 Considerações sobre a Inscrição de Substituto Tributário**

A inscrição de ST nos estados signatários do Protocolo ICMS 41/2008 é considerada uma alternativa para minimizar alguns impactos econômicos e financeiros da instituição do ICMS ST. Em entrevista com o setor comercial e financeiro, esta alternativa é vista como vantajosa para diminuir as atividades operacionais diárias. Além disso, nos casos de devolução de mercadorias e cancelamento de notas fiscais a restituição é imediata.

A inscrição de ST também auxilia no fluxo de caixa semanal do estabelecimento, pois evita o pagamento diário das guias. Se a empresa Beta possuísse inscrição de ST em todos os estados signatários do Protocolo ICMS 41/2008 não teria de destinar semanalmente R\$ 100.000,00 para pagamento do ICMS ST, pois o pagamento do imposto ocorre no mês subsequente. Esta sistemática também auxilia no capital de giro da empresa Beta S/A, pois sem a inscrição de ST o tributo é pago antes do recebimento da venda, mas com a inscrição há possibilidade de o pagamento do ICMS ST se dar após o recebimento da venda já que o mesmo é realizado no mês subsequente.

A única ressalva quanto à inscrição de ST, é referente às obrigações tributárias acessórias, como a entrega da GIA ST e do SINTEGRA, mas estas obrigações são mensais.

## 5 CONCLUSÃO

As empresas brasileiras estão inseridas em um cenário globalizado e cada vez mais competitivo, que necessita de informações rápidas e seguras, sendo que muitas destas informações são extraídas a partir de dados fornecidos pelo profissional contábil. As questões tributárias são de grande importância no contexto empresarial. A correta interpretação e aplicação da legislação podem trazer benefícios fiscais, comerciais e financeiros para o empreendimento. A legislação tributária brasileira é complexa e altera constantemente, por isso, compete ao contador, manter-se sempre atualizado e buscar alternativas legais que favoreça a atividade.

O ICMS ST é uma forma de cobrança considerada complexa por muitos empresários e até mesmo por profissionais da área da tributação. No início da sua instituição, geraram-se muitas dúvidas com relação ao imposto. Um agravante é o fato deste tributo ter legislações distintas em cada Estado signatário da substituição tributária, sendo que o cálculo do ICMS ST varia de acordo com a MVA e alíquota interna estabelecida pela legislação de cada Estado.

A instituição da ST referente ao ICMS também trouxe mudanças nas empresas, ocasionando impactos econômicos e financeiros, por isso o presente estudo relacionou e analisou todas as mudanças ocasionadas pelo ICMS ST na empresa Beta S/A. Através desta análise buscou-se a resposta para a questão de pesquisa: Quais os impactos do ICMS ST, sob o ponto de vista econômico e financeiro, em uma indústria de médio porte do ramo de autopeças de Caxias do Sul? Diante disso, elaborou-se o quadro a seguir com as respostas para a questão de estudo:

**Quadro 13: Impactos econômicos e financeiros ICMS ST**

Impactos Econômicos	Impactos Financeiros
<p><b>Aumento nas atividades operacionais da empresa:</b> a instituição do ICMS ST, originou atividades como a geração das GNRE's, pagamento das guias e declarações mensais.</p>	<p><b>Desembolso diário para pagamento do ICMS ST:</b> apesar do imposto ser pago pelo consumidor final, é a empresa que tem de desembolsar dinheiro para o recolhimento do imposto. Em média, Beta destina 400 mil reais mensais para pagamento do ICMS ST.</p>

Impactos Econômicos	Impactos Financeiros
<b>Contratação de funcionários:</b> com a instituição do ICMS ST houve a necessidade de revisão do fluxograma das atividades da empresa Beta e contratação de funcionários para desempenhar a atividade de faturamento.	<b>Prazo inadequado das duplicatas:</b> O ICMS ST é financiado por um período de trinta dias. Isso prejudica o fluxo de caixa do estabelecimento. Esta política é adotada para favorecer as negociações com os clientes.
<b>Atualização constante da legislação:</b> com a instituição do ICMS ST, há a necessidade de atualização constante da legislação devido às alterações que ocorrem nos estados signatários do Protocolo ICMS 41/2008.	<b>Gastos com adequação da legislação:</b> A empresa já destinou em média 4 mil reais para adequação de sistema de gestão ERP com relação ao ICMS ST.
<b>Mudanças nas negociações comerciais:</b> o setor comercial precisou se interar deste imposto, pois o ICMS ST é levado em consideração nas negociações de venda.	<b>Cancelamento de notas fiscais e devoluções:</b> a empresa já pagou indevidamente 146 mil reais de imposto. Com a burocracia das legislações nos estados signatários do Protocolo ICMS 41/2008 há possibilidade deste dinheiro não ser restituído.
	<b>Divergências na legislação:</b> a empresa já sofreu autuações devido à divergência de legislação entre os estados e teve de pagar multas.

Fonte: Elaborado pelo autor.

O estudo também analisou a sistemática da inscrição de substituto tributário nos Estados signatários do Protocolo ICMS 41/2008. A inscrição de ST traz benefícios para a empresa de estudo. Além de diminuir as atividades operacionais diárias como a emissão de GNRE e pagamento das mesmas, a inscrição permite a rápida restituição de pagamentos indevidos e auxilia no fluxo de caixa da empresa, pois o pagamento do ICMS ST é realizado mensalmente e não diariamente.

O objetivo geral do estudo foi atingido, ou seja, os impactos econômicos e financeiros causados pela instituição do ICMS ST na empresa Beta S/A foram relacionados. Quanto aos objetivos específicos, estes também foram alcançados. No referencial teórico fez-se uma breve introdução sobre o sistema tributário nacional, sob o ponto de vista jurídico e econômico. Também especificou-se a sistemática do ICMS ST.

O estudo levantou todas as atividades relacionadas com o ICMS ST na empresa Beta S/A e analisou os gastos incorridos com a parametrização de sistema

de gestão. Também verificou o prazo de pagamento das duplicatas de clientes e analisou o valor financeiro destinado mensalmente para recolher o imposto estadual.

A partir destas considerações, é possível neste momento validar ou não, as hipóteses iniciais:

**Quadro 14: Validação das hipóteses iniciais**

<i>Hipóteses ou proposições iniciais</i>	<i>Resumo da Fundamentação para cada hipótese ou proposição inicial conforme exposto nesta seção de fundamentação teórica</i>	<i>Origem da fundamentação da hipótese ou proposição inicial</i>	<i>Hipótese Validada?</i>
H1: Sob o ponto de vista econômico, a sujeição da empresa, no Regime de ICMS Substituição Tributária, ocasiona um aumento nas suas atividades operacionais e obrigações acessórias tributárias, como emissão e pagamento de guias, realização de declarações estaduais, atualização constante da legislação, entre outras. Isto demanda tempo e profissionais capacitados, o que significa consumo de tempo em atividades improdutivas.	O contribuinte não arca somente com o valor do imposto. Ele também tem de arcar com o ônus administrativo. A legislação complexa e burocrática faz com que o contribuinte destine recursos para qualificações de funcionários, treinamento, softwares de programas.	Mankiw (2006)	Sim.
H2: Sob o ponto de vista financeiro, o pagamento do ICMS ST reduz o capital de giro da empresa, na medida em que a empresa tem de efetuar o pagamento do tributo antes de receber o valor relativo à venda efetuada.	A instituição dos impostos causa ônus tanto para o vendedor como para o comprador. A única diferença está no responsável pelo recolhimento do tributo perante o fisco. No caso do ICMS ST, o responsável pelo recolhimento do imposto é a pessoa jurídica, que tem de desembolsar diariamente o valor do tributo.	Pricewaterhousecoopers (2011) Mankiw (2006) Fabretti e Fabretti (2003)	Sim.
H3: A abertura de inscrição de substituto tributário nas unidades da federação signatárias do Protocolo de ICMS de Autopeças auxilia no fluxo de caixa da empresa, uma vez que o pagamento do ICMS ST é realizado mensalmente e não diariamente.	O governo busca medidas para evitar a sonegação fiscal e arrecadar de forma mais eficiente. Já os contribuintes buscam alternativas para diminuir o peso da tributação.	Pricewaterhousecoopers (2011) Lagemann (2004)	Sim.
H4: A instituição do ICMS ST não ocasionou impactos econômicos e financeiros significativos.	Quem efetivamente paga o imposto ICMS ST é o contribuinte de fato, portanto a indústria não sofre grandes impactos com a instituição do ICMS ST.	Mankiw (2006)	Não.

Fonte: Elaborada pelo autor.

Com o estudo realizado, validou-se as três primeiras hipóteses. A sujeição da empresa Beta ao regime ICMS ST, ocasionou aumento nas atividades operacionais e contratação de funcionários para desempenhar atividades relacionadas ao imposto. Sob o ponto de vista financeiro, na maioria das suas operações, a Beta financia o ICMS ST por um período de 30 dias, pois realiza o pagamento do imposto, mas recebe pela venda somente um mês após. Também, avaliou-se que a inscrição

de ST auxilia não só no fluxo de caixa do empreendimento, mas também nas atividades operacionais de alguns setores.

A última hipótese não foi validada, ou seja, não se pode dizer que o ICMS ST não ocasionou impactos econômicos e financeiros significativos na empresa Beta S/A. A empresa teve de se reestruturar para atender às exigências deste imposto, principalmente no que diz respeito à mudança de cultura nas atividades diárias.

O trabalho ainda pode analisar a visão dos setores envolvidos com relação ao ICMS ST. Tanto o setor financeiro como o setor comercial vê a instituição deste imposto de forma negativa, ocasionando atividades improdutivas na empresa. Já o setor de controladoria reconhece que a sistemática do ICMS ST é válida na medida que evita a sonegação fiscal, mas também admite que a burocracia da legislação tributária brasileira prejudica e dificulta o operacional da empresa. Todos os setores mencionaram a inscrição de substituto tributário como a melhor alternativa para minimizar os impactos negativos ocasionados pelo ICMS ST.

Ao final deste estudo, pode avaliar que na empresa de estudo, o ICMS ST ocasionou impactos negativos econômica e financeiramente. A sistemática do ICMS ST é importante para os governos que evitam a sonegação fiscal e antecipam a arrecadação, mas para muitas empresas podem ocasionar prejuízos. Percebeu-se estes prejuízos na empresa Beta, contudo, também foi importante observar que há alternativas para minimizá-los. E é papel do contador se manter atualizado para buscar estas soluções.

A limitação deste trabalho ocorreu especificadamente na quantificação dos impactos econômicos. A ideia inicial era relacionar os impactos econômicos ocasionados na empresa de estudo atribuindo-lhes um valor monetário. Contudo, devido a política da empresa, as informações referente a salários de funcionários não foi divulgada.

O trabalho foi útil para a empresa de estudo avaliar os gastos incorridos com o ICMS ST e analisar alternativas para diminuí-los. O estudo também pode auxiliar demais empresas substitutas tributárias que possuem grande volume de vendas interestaduais, uma vez que ficou comprovado que a inscrição de ST auxilia no processo. A pesquisa também proporcionou um conhecimento adicional na área de tributos e será muito importante profissionalmente. Para futuros trabalhos acadêmicos, sugere-se a análise do ICMS ST nos diferentes Estados signatários do

Protocolo ICMS 41/2008, avaliando assim a possibilidade de abertura de uma filial varejista (contribuinte substituído) no Estado mais favorecido.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 20 out. 2011.

BRASIL, **Convênio ICMS 133, de 02 de janeiro de 1998**. Aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz>> Acesso em: 15 mar. 2012.

BRASIL, **Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>> Acesso em: 20 out. 2011.

BRASIL, **Lei nº. 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Dispõe sobre a legislação tributária federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei971898.htm>> Acesso em: 12 mai. 2012.

BRASIL, **Portaria RFB nº. 2.356, de 14 de dezembro de 2010**. Dispõe sobre o acompanhamento econômico-tributário diferenciado de pessoas jurídicas e de pessoas físicas. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/portarias/2010/portrfb23562010.htm>> Acesso em: 12 mai. 2012.

BRASIL, **Protocolo ICMS 36, de 07 de outubro de 2004**. Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com peças, componentes e acessórios, para autopropulsados e outros fins. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz>> Acesso em: 20 out. 2011.

BRASIL, **Protocolo ICMS 41, de 04 de abril de 2008**. Dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz>> Acesso em: 20 out. 2011.

CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL É MAIOR DO QUE NOS EUA; DINAMARCA LIDERA. São Paulo: **Folha de São Paulo**, 2010.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CASTELLANI, Fernando F. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

DUE, John Fitzgerald. **Tributação indireta nas economias em desenvolvimento: o papel e a estrutura das tarifas aduaneiras, dos impostos de consumo e dos impostos de venda.** São Paulo: Perspectiva, 1970.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis.** 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2003.

FURASTÉ, Pedro Augusto. **Normas técnicas para o trabalho científico: elaboração e formatação.** 14. ed. ampl. e atual. Porto Alegre: [s.n.], 2008.

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

IBPT. **Aumento da carga tributária brasileira em 10 anos subtraiu R\$ 1,85 trilhão da sociedade.** Disponível em: <[http://ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao\\_id=13913&pagina=0](http://ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13913&pagina=0)> Acesso em: 26 nov. 2011.

IBPT. **Brasil sobe no ranking mundial dos países com maior carga tributária.** Disponível em: <[http://www.ibpt.com.br/img/\\_publicacao/13891/189.pdf](http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13891/189.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2012.

IBPT. **Estudo sobre carga tributária/ PIB x IDH - cálculo do IRBES.** Disponível em: <[http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao\\_id=14191](http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=14191)>. Acesso em: 13 mar. 2012.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário:** atualizado de acordo com as emendas constitucionais n<sup>os</sup>. 3, de 17/03/93, 10, de 4-03-96, 12, de 15-08-96 e 17, de 22-11-97, e 21, de 18-3-99, 29, d. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

JN. **Brasil é bicampeão na burocracia dos impostos para as empresas, 2011.** Disponível em: <<http://g1.globo.com/jornal-nacional/noticia/2011/11/brasil-e-bicampeao-na-burocracia-dos-impostos-para-empresas.html>> Acesso em: 17 out. 2011.

LAGEMANN, Eugenio. **Tributação Ótima.** Porto Alegre: 2004.

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

MAIA, Glavany Lima; PESSOA, Maria Naiula Monteiro; SANTOS, Sandra Maria dos; CABAL, Augusto César. **Custos de Conformidade:** Uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estadual de saneamento, 2008. Disponível em: <[http://www.unisinus.br/abcustos/\\_pdf/139.pdf](http://www.unisinus.br/abcustos/_pdf/139.pdf)> Acesso em: 15 mar. 2012.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia.** Rio de Janeiro: Thomson, 2006.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. **A substituição tributária do ICMS no Brasil, 2011.** Disponível em:

<<http://www.cni.org.br/portal/data/files/FF8080812F555EE2012F69E97F8B6574/A%20substitui%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria%20do%20ICMS%20no%20Brasil%20-%20Sum%C3%A1rio-executivo.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2011.

RICMS – RS/97. **Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997**. Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS RS). Disponível em: <<http://www.sefaz.rs.gov.br>> Acesso em: 13 out. 2011.

**ANEXO A – Lista de Produtos sujeitos ao ICMS ST (Anexo Único do Protocolo ICMS 41/2008)**

ITEM	DESCRIÇÃO	NCM/SH
1	Catalizadores em colméia cerâmica ou metálica para conversão catalítica de gases de escape de veículos	3815.12.10 3815.12.90
2	Tubos e seus acessórios (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges, uniões), de plásticos	39.17
3	Protetores de caçamba	3918.10.00
4	Reservatórios de óleo	3923.30.00
5	Frisos, decalques, molduras e acabamentos	3926.30.00
6	Correias de transmissão de borracha vulcanizada, de matérias têxteis, mesmo impregnadas, revestidas ou recobertas, de plástico, ou estratificadas com plástico ou reforçadas com metal ou com outras matérias.	4010.3 5910.0000
7	Juntas, gaxetas e outros elementos com função semelhante de vedação.	4016.93.00 4823.90.9
8	Partes de veículos automóveis, tratores e máquinas autopropulsadas	4016.10.10
9	Tapetes e revestimentos, mesmo confeccionados	4016.99.90 5705.00.00
10	Tecidos impregnados, revestidos, recobertos ou estratificados, com plástico	5903.90.00
11	Mangueiras e tubos semelhantes, de matérias têxteis, mesmo com reforço ou acessórios de outras matérias	5909.00.00
12	Encerados e toldos	6306.1
13	Capacetes e artefatos de uso semelhante, de proteção, para uso em motocicletas, incluídos ciclomotores	6506.10.00
14	Guarnições de fricção (por exemplo, placas, rolos, tiras, segmentos, discos, anéis, pastilhas), não montadas, para freios, embreagens ou qualquer outro mecanismo de fricção, à base de amianto, de outras substâncias minerais ou de celulose, mesmo combinadas com têxteis ou outras matérias	68.13
15	Vidros de dimensões e formatos que permitam aplicação automotiva	7007.11.00 7007.21.00
16	Espelhos retrovisores	7009.10.00
17	Lentes de faróis, lanternas e outros utensílios	7014.00.00
18	Cilindro de aço para GNV (gás natural veicular)	7311.00.00
19	Molas e folhas de molas, de ferro ou aço	73.20
20	Obras moldadas, de ferro fundido, ferro ou aço	73.25, exceto 7325.91.00
21	Peso de chumbo para balanceamento de roda	7806.00
22	Peso para balanceamento de roda e outros utensílios de estanho	8007.00.90
23	Fechaduras e partes de fechaduras	8301.20 8301.60
24	Chaves apresentadas isoladamente	8301.70
25	Dobradiças, guarnições, ferragens e artigos semelhantes de metais comuns	8302.10.00 8302.30.00
26	Triângulo de segurança	8310.00
27	Motores de pistão alternativo dos tipos utilizados para propulsão de veículos do Capítulo 87	8407.3
28	Motores dos tipos utilizados para propulsão de veículos automotores	8408.20
29	Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos	84.09.9

ITEM	DESCRIÇÃO	NCM/SH
	motores das posições 84.07 ou 84.08.	
30	Motores hidráulicos	8412.2
31	Bombas para combustíveis, lubrificantes ou líquidos de arrefecimento, próprias para motores de ignição por centelha ou por compressão	84.13.30
32	Bombas de vácuo	8414.10.00
33	Compressores e turbocompressores de ar	8414.80.1 8414.80.2
34	Partes das bombas, compressores e turbocompressores dos itens 31, 32 e 33	84.13.91.90 84.14.90.10 84.14.90.3 8414.90.39
35	Máquinas e aparelhos de ar condicionado	8415.20
36	Aparelhos para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha ou por compressão	8421.23.00
37	Filtros a vácuo	8421.29.90
38	Partes dos aparelhos para filtrar ou depurar líquidos ou gases	8421.9
39	Extintores, mesmo carregados	8424.10.00
40	Filtros de entrada de ar para motores de ignição por centelha ou por compressão	8421.31.00
41	Depuradores por conversão catalítica de gases de escape	8421.39.20
42	Macacos	8425.42.00
43	Partes para macacos do item 42	8431.1010
44	Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas agrícolas ou rodoviárias	84.31.49.2 84.33.90.90
45	Válvulas redutoras de pressão	8481.10.00
46	Válvulas para transmissão óleo-hidráulicas ou pneumáticas	8481.2
47	Válvulas solenóides	8481.80.92
48	Rolamentos	84.82
49	Árvores de transmissão (incluídas as árvores de "comes" e virabrequins) e manivelas; mancais e "bronzes"; engrenagens e rodas de fricção; eixos de esferas ou de roletes; redutores, multiplicadores, caixas de transmissão e variadores de velocidade, incluídos os conversores de torque; volantes e polias, incluídas as polias para cadernais; embreagens e dispositivos de acoplamento, incluídas as juntas de articulação	84.83
50	Juntas metaloplásticas; jogos ou sortidos de juntas de composições diferentes, apresentados em bolsas, envelopes ou embalagens semelhantes; juntas de vedação mecânicas (selos mecânicos)	84.84
51	Acoplamentos, embreagens, variadores de velocidade e freios, eletromagnéticos	8505.20
52	Acumuladores elétricos de chumbo, do tipo utilizado para o arranque dos motores de pistão	8507.10.00
53	Aparelhos e dispositivos elétricos de ignição ou de arranque para motores de ignição por centelha ou por compressão (por exemplo, magnetos, dínamos-magnetos, bobinas de ignição, velas de ignição ou de aquecimento, motores de arranque); geradores (dínamos e alternadores, por exemplo) e conjutores-disjuntores utilizados com estes motores.	85.11
54	Aparelhos elétricos de iluminação ou de sinalização (exceto os da posição 85.39), limpadores de pára-brisas, degeladores e desembaçadores (desembaciadores) elétricos	8512.20 8512.40 8512.90
55	Telefones móveis	8517.12.13
56	Alto-falantes, amplificadores elétricos de áudiofrequência e partes	85.18
57	Aparelhos de reprodução de som	85.19.81
58	Aparelhos transmissores (emissores) de radiotelefonia ou radiotelegrafia	8525.50.1

ITEM	DESCRIÇÃO	NCM/SH
	(rádio receptor/transmissor)	8525.60.10
59	Aparelhos receptores de radiodifusão que só funcionam com fonte externa de energia	8527.2
60	Antenas	8529.10.90
61	Circuitos impressos	8534.00.00
62	Interruptores e seccionadores e comutadores	8535.30 8536.5
63	Fusíveis e corta-circuitos de fusíveis	8536.10.00
64	Disjuntores	8536.20.00
65	Relés	8536.4
66	Partes reconhecíveis como exclusivas ou principalmente destinados aos aparelhos dos itens 62, 63, 64 e 65	8538
67	Revogado pelo Prot. ICMS 5/11, efeitos a partir de 01.05.11 para os Estados signatários e em data prevista em ato do Poder Executivo para o Distrito Federal. Interruptores, seccionadores e comutadores	8536.50.90
68	Faróis e projetores, em unidades seladas	8539.10
69	Lâmpadas e tubos de incandescência, exceto de raios ultravioleta ou infravermelhos	8539.2
70	Cabos coaxiais e outros condutores elétricos coaxiais	8544.20.00
71	Jogos de fios para velas de ignição e outros jogos de fios	8544.30.00
72	Carroçarias para os veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05, incluídas as cabinas.	87.07
73	Partes e acessórios dos veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05.	87.08
74	Parte e acessórios de motocicletas (incluídos os ciclomotores)	8714.1
75	Engates para reboques e semi-reboques	8716.90.90
76	Medidores de nível; Medidores de vazão	9026.10
77	Aparelhos para medida ou controle da pressão	9026.20
78	Contadores, indicadores de velocidade e tacômetros, suas partes e acessórios	90.29
79	Amperímetros	9030.33.21
80	Aparelhos digitais, de uso em veículos automóveis, para medida e indicação de múltiplas grandezas tais como: velocidade média, consumos instantâneo e médio e autonomia (computador de bordo)	9031.80.40
81	Controladores eletrônicos	9032.89.2
82	Relógios para painéis de instrumentos e relógios semelhantes	9104.00.00
83	Assentos e partes de assentos	9401.20.00 9401.90.90
84	Acendedores	9613.80.00
85	Tubos de borracha vulcanizada não endurecida, mesmo providos de seus acessórios.	4009
86	Juntas de vedação de cortiça natural e de amianto	4504.90.00 6812.99.10
87	Papel-diagrama para tacógrafo, em disco.	4823.40.00
88	Fitas, tiras, adesivos, auto-colantes, de plástico, refletores, mesmo em rolos; placas metálicas com película de plástico refletora, próprias para colocação em carrocerias, pára-choques de veículos de carga, motocicletas, ciclomotores, capacetes, bonés de agentes de trânsito e de condutores de veículos, atuando como dispositivos refletivos de segurança rodoviários.	3919.10.00 3919.90.00 8708.29.99
89	Cilindros pneumáticos.	8412.31.10
90	Bomba elétrica de lavador de pára-brisa	8413.19.00 8413.50.90 8413.81.00
91	Bomba de assistência de direção hidráulica	8413.60.19 8413.70.10

ITEM	DESCRIÇÃO	NCM/SH
92	Motoventiladores	8414.59.10 8414.59.90
93	Filtros de pólen do ar-condicionado	8421.39.90
94	"Máquina" de vidro elétrico de porta	8501.10.19
95	Motor de limpador de para-brisa	8501.31.10
96	Bobinas de reatância e de auto-indução.	8504.50.00
97	Baterias de chumbo e de níquel-cádmio.	8507.20 8507.30
98	Aparelhos de sinalização acústica (buzina)	8512.30.00
99	Instrumentos p/regulação de grandezas não elétricas	9032.89.8 9032.89.9
100	Analísadores de gases ou de fumaça (sonda lambda)	9027.10.00
101	Perfilados de borracha vulcanizada não endurecida	4008.11.00
102	Catálogos contendo informações relativas a veículos	4911.10.10
103	Artefatos de pasta de fibra p/ uso automotivo	5601.22.19
104	Tapetes/carpetes – nylon	5703.20.00
105	Tapetes mat.têxteis sintéticas	5703.30.00
106	Forração interior capacete	5911.90.00
107	Outros pára-brisas	6903.90.99
108	Moldura com espelho	7007.29.00
109	Corrente de transmissão	7314.50.00
110	Corrente transmissão	7315.11.00
111	Condensador tubular metálico	8418.99.00
112	Trocadores de calor	8419.50
113	Partes de aparelhos mecânicos de pulverizar ou dispersar	8424.90.90
114	Macacos hidráulicos para veículos	8425.49.10
115	Caçambas, pás, ganchos e tenazes p/máquinas rodoviárias	8431.41.00
116	Geradores de corr. Alternada potencia não superior a 75 kva	8501.61.00
117	Aparelhos elétricos para alarme de uso automotivo	8531.10.90
118	Bússolas	9014.10.00
119	Indicadores de temperatura	9025.19.90
120	Partes de indicadores de temperatura	9025.90.10
121	Partes de aparelhos de medida ou controle	9026.90
122	Termostatos	9032.10.10
123	Instrumentos e aparelhos para regulação	9032.10.90
124	Pressostatos	9032.20.00

## **ANEXO B – Questionário de Coleta de Dados Setor Comercial**

Sou Thaíse Perotoni, estudante do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul e com o objetivo de colher dados sobre os impactos do ICMS Substituição Tributária nos diversos setores de uma indústria, para a construção do meu relatório de pesquisa intitulado “ICMS Substituição Tributária: Um estudo sobre os impactos econômicos e financeiros em uma indústria de médio porte do ramo de autopeças de Caxias Do Sul – RS”, gostaria da sua contribuição nas questões abaixo:

Nome \_\_\_\_\_

Cargo \_\_\_\_\_

- 1- Qual a sua visão quanto ao ICMS Substituição Tributária, ou seja, qual a finalidade deste imposto?
  
- 2- Quais as implicações sofridas pelo setor com a instituição do ICMS S.T., ou seja, quais foram as alterações realizadas nas atividades comerciais?
  
- 3- Na negociação de uma venda, o ICMS S.T. é levado em consideração? Já houve a necessidade de reduzir preço de produto devido a cobrança do imposto?
  
- 4- Como os clientes reagem com as modificações da legislação? A cobrança do ICMS S.T. já resultou em uma perda de negociação?
  
- 5- De forma geral, quais os pontos negativos ou quais as dificuldades ocasionadas pela cobrança do ICMS S.T. nas negociações de venda?

### **ANEXO C – Questionário de Coleta de Dados Setor Financeiro**

Sou Thaíse Perotoni, estudante do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul e com o objetivo de colher dados sobre os impactos do ICMS Substituição Tributária nos diversos setores de uma indústria, para a construção do meu relatório de pesquisa intitulado “ICMS Substituição Tributária: Um estudo sobre os impactos econômicos e financeiros em uma indústria de médio porte do ramo de autopeças de Caxias Do Sul – RS”, gostaria da sua contribuição nas questões abaixo:

Nome \_\_\_\_\_

Cargo \_\_\_\_\_

- 1- Qual a sua visão quanto ao ICMS Substituição Tributária, ou seja, qual a finalidade deste imposto?
  
- 2- Quais as implicações sofridas pelo setor com a instituição do ICMS S.T., ou seja, quais foram as alterações realizadas nas atividades financeiras?
  
- 3- Em média, qual é o valor destinado no fluxo de caixa para o pagamento diário das guias de ICMS S.T.?
  
- 4- Em média, quanto tempo é gasto para realizar as atividades relacionadas com o ICMS S.T. no setor financeiro? Você acredita que estas tarefas são improdutivas, por quê?
  
- 5- De forma geral, quais os pontos negativos ou quais as dificuldades ocasionadas pela cobrança do ICMS S.T. nas operações financeiras. Você tem sugestões para diminuir estes impactos?

## ANEXO D – Questionário de Coleta de Dados Setor Controladoria

Sou Thaíse Perottoni, estudante do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul e com o objetivo de colher dados sobre os impactos do ICMS Substituição Tributária nos diversos setores de uma indústria, para a construção do meu relatório de pesquisa intitulado “ICMS Substituição Tributária: Um estudo sobre os impactos econômicos e financeiros em uma indústria de médio porte do ramo de autopeças de Caxias Do Sul – RS”, gostaria da sua contribuição nas questões abaixo:

Nome \_\_\_\_\_

Cargo \_\_\_\_\_

- 1- Qual a sua visão quanto ao ICMS Substituição Tributária, ou seja, qual a finalidade deste imposto?
  
- 2- Quais as implicações sofridas pelo setor com a instituição do ICMS S.T., ou seja, quais foram as alterações realizadas nas atividades fiscais?
  
- 3- Há constantes alterações nas legislações estaduais quanto a aplicabilidade do ICMS S.T.. Qual impacto isto ocasiona na empresa?
  
- 4- Em média, quanto tempo é gasto para realizar as atividades relacionadas com o ICMS S.T. no setor fiscal? Você acredita que estas tarefas são improdutivas, por quê?
  
- 5- De forma geral, quais os pontos negativos, ou quais as dificuldades ocasionadas pela cobrança do ICMS S.T. nas operações fiscais?
  
- 6- Quais seriam as alternativas para minimizar os impactos ocasionados pelo ICMS S.T. no setor da controladoria?