

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

O REFLEXO DO ICMS SOBRE A CESTA BÁSICA CATARINENSE

WOLNEY DA SILVEIRA

Florianópolis

2009

WOLNEY DA SILVEIRA

REFLEXO DO ICMS SOBRE A CESTA BÁSICA CATARINENSE

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisitos parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof^o M. Sc. Luiz Felipe
Ferreira

Florianópolis

2009
WOLNEY DA SILVEIRA

O REFLEXO DO ICMS SOBRE A CESTA BÁSICA CATARINENSE

Esta monografia foi julgada adequada para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pelo **Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina**, obtendo a nota (média) de _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelos professores abaixo relacionados.

Prof^ª. Dra. Valdirene Gasparetto
Coordenadora de monografia do departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

Presidente: Professor M. Sc. Luiz Felipe Ferreira

Membro: Professor M. Sc. Joice Antônio Lorandi

Membro: Professor M. Sc. Joaquim José de Santana

Florianópolis, 07 de julho de 2009.

DEDICATÓRIA

Dedico todo esforço e trabalho empregado
nesta monografia a minha esposa Roberta, a
minha filha Isadora e a minha mãe Maria,
com muito amor e carinho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por dar saúde a mim e minha família.

A minha Esposa Roberta, por estar sempre ao meu lado e por ter me dado uma filha linda que com certeza foi à razão de todo meu esforço, e por ter me ajudado e compreendido sempre que precisei estar ausente em alguns momentos.

A minha mãe, de quem eu sempre tive apoio, amor e carinho, e que sempre quando eu precisar sei que ela sempre estará lá para me auxiliar em tudo.

Agradeço ao Professor Luiz Felipe, por ter me orientado com sua sabedoria na realização e no desenvolvimento desta monografia.

A todos meus familiares e amigos, que acreditaram e me deram força na realização deste sonho.

O único homem que nunca comete erros é
aquele que nunca faz coisa alguma. Não tenha
medo de errar, pois você aprenderá a não
cometer duas vezes o mesmo erro.

(Roosevelt)

RESUMO

SILVEIRA, Wolney da. **O reflexo do ICMS sobre a cesta básica Catarinense.**

Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

Devido as constantes modificações na legislação, este trabalho analisou os reflexos do ICMS sobre os produtos que compõem a cesta básica, seu tratamento tributário bem como a forma da apropriação de créditos. O que diz respeito à cesta básica, são produtos indispensáveis no dia-a-dia, principalmente nas famílias menos providas de recursos financeiros, assim se torna um assunto importante no contexto social das famílias do estado de Santa Catarina. O trabalho vai mostrar também a redução na base de cálculo nas operações internas com os produtos da cesta básica, e todos os procedimentos adotados nas operações interestaduais. Um estudo feito com este assunto poderá trazer informações sobre valores, custos geralmente embutidos nas operações com os produtos da cesta básica e nem sempre levado em consideração na hora de apurar o valor real da cesta básica. Na parte final do trabalho será apresentado um estudo realizado com dados da cesta básica, coletados em 3 (três) grandes supermercados da região de Florianópolis, sempre tendo como fator principal do estudo o ICMS.

Palavras-chave: ICMS, Cesta Básica, Redução de alíquota,

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Funções e Atividades da Contabilidade Tributária

Quadro 02 – Aplicação da redução da base de cálculo do ICMS

LISTA DE TABELAS

Tabela 01: Ranking das 20 cidades com maior arrecadação de ICMS do Estado de Santa Catarina

Tabela 02: Cesta Básica da Cidade de Curitiba (segundo o DIEESE)

Tabela 03: Cesta Básica da Cidade de Florianópolis (segundo o DIEESE)

Tabela 04: Cesta Básica da Cidade de Porto Alegre (segundo o DIEESE)

Tabela05: Produtos com Base de Calculo Reduzidas

Tabela06: Preço Final dos Itens da Cesta Básica (em reais)

Tabela07: Preços de Custo e Venda Final ao Consumidor

Tabela 08: Simulação de uma Cesta Básica com 1 (um) Item de Cada Produto Listado na tabela 07.

Tabela 09: Apuração do Imposto (Hipótese 01)

Tabela 10: Demonstração do Resultado (Hipótese 01)

Tabela 11: Apuração do Imposto (Hipótese 02)

Tabela 12: Demonstração do Resultado (Hipótese 02)

Tabela 13: Apuração do Imposto (Hipótese 03)

Tabela 14: Demonstração do Resultado (Hipótese 03)

Tabela 15: Fluxo Financeiro

Tabela 16: Comparativo entre Hipóteses 01, 02 e 03.

LISTA DE SIGLAS

ABIA – Associação Brasileira das Indústrias da Alimentação.

ADJORI/SC – Associação dos Jornais do Interior de Santa Catarina.

ART. – Artigo.

CELESC – Centrais Elétricas de Santa Catarina.

CENOFISCO – Centro de Orientação Fiscal.

CF – Constituição Federal.

CMV – Custo das Mercadorias Vendidas.

COPAT – Comissão Permanente de Assuntos Tributários.

CSLL – Contribuição Sobre o Lucro Líquido.

CNT – Código Tributário Nacional.

DIEESE - Departamento Intersindical de Estatística e Estudos.

D.O. E – Diário Oficial Eletrônico.

ICM – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias.

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação.

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras.

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados.

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores.

IR – Imposto de Renda.

ISQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

ITBI – Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens e Imóveis e de Direitos Reais a eles relativos.

ITR – Imposto Territorial Rural

IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações.

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

SUMÁRIO

1

INTRODUÇÃO.....	13
1.1 Tema e problema.....	14
1.2 objetivos.....	14
1.2.1 Objetivos específicos.....	14
1.3 Justificativa.....	
.....	15
Metodologia.....	16
Delimitações da Pesquisa.....	18
1.6 Organização da Pesquisa.....	18

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....

20

2.1 Contabilidade Tributária.....	20
2.2 Planejamento Tributário.....	22
2.2.1 Elisão	23
2.2.2 Evasão	24
2.3 Tributos.....	25
2.4 Tipos de Tributos.....	27
2.4.1 Impostos.....	27
2.4.1.1 Competências dos Impostos.....	28
2.4.1.2 Listas dos Principais Impostos Cobrados no Brasil.....	29
2.4.2 Taxas.....	31
2.4.3 Contribuição de Melhorias.....	32
2.5 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação (ICMS).....	33
2.5.1 Fato Gerador.....	36
2.5.2 Mecanismo da Não-Cumulatividade.....	37
2.5.3 Direito ao Crédito.....	39
2.5.4 Inaplicabilidade do Benefício.....	39

3 CESTA BÁSICA	40
3.1 Fundamentação do ICMS – Cesta Básica.....	43
3.2 Tabela Prática.....	43
3.3 Pesquisa de Preços.....	46
3.4 Aplicação da Carga Tributária e Cálculo da Redução da Base do ICMS.....	49
3.5 Cálculo do Imposto e Demonstração do Resultado do Exercício (com base na tabela nº.08).....	50
3.6 Fluxo Financeiro.....	53
3.7 Comparativo Entre as Hipóteses com Relação à CMV, Lucro e imposto.....	55
4 CONCLUSÕES e SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS	57
4.1 Conclusões.....	57
4.2 Sugestões.....	58
REFERENCIAS.....	59
ANEXO A.....	62

1 INTRODUÇÃO

A carga tributária no Brasil, constantemente é motivo de várias discussões e um assunto um tanto quanto complexo, e particularmente quando diz respeito a o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e serviços), a discussão entre as pessoas que tem algum tipo de interesse nele se torna muito extensa, pois para cada estado há uma legislação própria. O ICMS sobre os produtos que compõem a cesta básica, deve ser analisado e estudado para que se tenha o conhecimento do reflexo que há nos preços dos produtos tanto nas operações internas, como nas operações interestaduais.

Segundo a ABIA (Associação Brasileira das Indústrias da Alimentação) 2008, a carga tributária sobre os alimentos no Brasil é de 34,7%, muito superior a media mundial, de 6,5% e à de países com renda mais elevada, como Alemanha (7%), França (5,5%) e Reino Unido (0%), onde estes alimentos são tributados por meio de regimes especiais. No caso brasileiro, a tributação se torna mais elevada, levando em conta que se gasta em torno de 30% da renda familiar na compra de alimentos, e que isso corresponde a quase um terço do salário mínimo.

Os produtos da cesta básica que praticamente são consumidos todos os dias por uma parte expressiva da população que não tem rendimentos suficientes para pagar imposto, assim poderia haver algum tipo de benefício para que estas pessoas fossem isentas destes impostos, pois são produtos de consumo essencial.

Segundo artigo publicado no jornal *“Correio Brasiliense – 06/06/2008”*, (por Tarciso Nascimento) alguns estados brasileiros tributam mais pesadamente as matérias-primas empregadas na produção dos produtos da cesta básica, como o trigo, a mandioca e soja em grão, ordenando à, com o objetivo de não perder receitas de ICMS.

Quando se trata do reflexo do ICMS, é necessário demonstrar qual o efeito tributário sobre os produtos listados na cesta básica catarinense, pois há muitas questões a serem analisadas e debatidas, e que por se tratar de produtos essenciais, existem tratamentos específicos e diferenciados. O ICMS sobre os produtos da cesta básica em razão da sua essencialidade tem em seu tratamento tributário uma redução na base de cálculo do imposto, redução esta determinada como um incentivo fiscal, mas que nem sempre chega ao contribuinte final.

Em Santa Catarina acredita se, que a problemática se concentra nas operações interestaduais, por não ser grande produtor destas matérias-primas, necessitando de um estudo para analisar uma forma em que essa diferença de alíquotas nas operações não seja repassada diretamente ou indiretamente para nossa cesta básica.

1.1 Tema e Problema

De acordo com o tema proposto para esta monografia, “O Reflexo do ICMS sobre a Cesta Básica Catarinense”, este estudo vai buscar esclarecer as dúvidas em torno dos preços dos produtos da cesta básica. A redução do ICMS nos produtos da cesta básica vai favorecer para um menor preço ao consumidor final, ou essa redução não vai afetar o consumidor final.

Qual o efeito tributário do ICMS sobre os produtos listados na cesta básica dos contribuintes do Estado de Santa Catarina?

1.2 Objetivo

Com o intuito de buscar uma compreensão apropriada do trabalho que será desenvolvido, a presente monografia é composta de um objetivo geral que é: Demonstrar qual o efeito tributário do ICMS sobre os produtos listados na cesta básica dos contribuintes no estado de Santa Catarina.

1.2.1 Objetivo Específico

Para realização do objetivo geral, é necessário estabelecer os seguintes objetivos específicos:

- Caracterizar a contabilidade tributária;
- Conceituar planejamento tributário;
- Apresentar aspectos conceituais no âmbito do ICMS;
- Caracterizar os produtos listados na cesta básica catarinense;

- Apresentar os efeitos tributários do ICMS na cesta básica catarinense.

Com isto, fedemos elaborar o trabalho que esta sendo proposto, e apresentar o resultado esperado com este trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis.

1.3 Justificativa

A escolha do tema deve-se por ser um assunto de relevância e de importância na área tributária, na arrecadação do estado e nos reflexos na nossa sociedade. Um assunto como este que interessa diretamente toda a sociedade, desde os empresários até o consumidor final, passando pelos profissionais da educação e os estudantes, na forma de fonte de futuras pesquisas e com intuito de mostrar o quanto é importante um trabalho realizado com um tema que faz parte do cotidiano de todos os contribuintes catarinenses.

Sabe-se que a convivência com a carga tributária é um pouco complicada, e ainda segundo o DIEESE, o preço da cesta básica do nosso estado em especial de Florianópolis, esta entre as mais caras das capitais do Brasil, os governantes juntamente com todas as pessoas ligadas diretamente com a área tributária e fiscal do nosso estado, poderiam realizar algo no sentido de proporcionar um melhor benefício para os contribuintes, já que às vezes comparado o valor da cesta básica com o salário do trabalhador da para ter uma idéia de como “pesa” no orçamento os gastos com estes produtos essenciais.

Assim, fica claro a contribuição científica que o presente trabalho representa e esclarece as duvidas a respeito do assunto proposto para a realização do mesmo. Contudo o que se espera com o trabalho, é que tenha relevância dentro do mundo acadêmico e consiga dar uma contribuição para o processo de ensino e aprendizagem deste tema que é de grande importância para toda sociedade.

1.4 Metodologia

Para elaboração de um trabalho monográfico são necessários o conhecimento e entendimento de alguns conceitos, que direcionarão o acadêmico no desenvolvimento de sua pesquisa, com o objetivo de apresentar resultados alcançados através da realização do objetivo geral e dos específicos.

Trata-se, portanto, de um estudo sobre tema específico ou particular, com suficiente valor representativo e que obedece a uma metodologia. Investiga determinado assunto não só em profundidade, mas também em todos os ângulos e aspectos, dependendo dos fins que se determina. Lakatos (1985, p. 15).

Este trabalho tem como base uma pesquisa realizada de forma imparcial, voltada diretamente à obtenção de preços dos produtos listados na cesta básica do Estado de Santa Catarina, pesquisa essa realizada em 3(três) supermercados da região metropolitana da grande Florianópolis. A forma de obtenção dos preços dos produtos foi uma consulta diretamente na área de venda dos supermercados pesquisados, e feito uma média do preço de cada item pesquisado, assim encontrado um valor para servir de parâmetro para o trabalho.

O principal objetivo da metodologia é mostrar os procedimentos e métodos utilizados para elaboração da pesquisa. Lakatos (1991, p. 44) diz que:

A pesquisa pode ser considerada um procedimento formal e um método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer [...]. É um procedimento reflexivo e sistemático, controlado e crítico, que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis, em qualquer campo de conhecimento.

Para Lakatos e Marconi (1992, p.40),

Método é, [...] o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com segurança e economia, permite alcançar os objetivos – conhecimentos válidos e verdadeiros –, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

Para a realização de uma pesquisa é necessário escolher o método mais adequado para a sua execução, e ter como base fatos ou conceitos devendo-se fundamentar o assunto sob um tratamento metodológico.

Ao iniciar um estudo é preciso definir as tipologias de pesquisa. As tipologias estão divididas em três categorias:

Quanto ao objetivo, pode ser descritiva, exploratória e explicativa. Quanto ao procedimento, que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental. E quanto à abordagem, que pode ser qualitativa e quantitativa.

A pesquisa utilizará quanto a o objetivo o método do tipo exploratório, pois visa a apresentar os conceitos do tributo e demonstrar os benefícios fiscais e os reflexos sobre os produtos listados na cesta básica catarinense.

Segundo Beuren (2003, p.80),

Para que o estudo na contabilidade seja considerado exploratório, deverá concentrar-se em algo que necessita ser esclarecido ou explorado nesse campo do conhecimento. Para Gil (1993) a pesquisa exploratória visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Ainda segundo o autor, esta pesquisa envolve levantamento bibliográfico; entrevistas com pessoas que tem experiências práticas com o problema pesquisado; análise de exemplos que estimulem a compreensão.

Quanto aos procedimentos técnicos, a abordagem do problema será bibliográfica, pois serão elaborados a partir de material já publicado, constituído de livros, artigos, informativos e material disponível na internet.

Esta pesquisa quanto à abordagem do problema será quantitativa, pois se trabalhará por meios de coletas de dados e informações mensuradas.

De acordo com Richardson (1999; p. 70),

A abordagem quantitativa, como o próprio nome indica, caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc. Representa, em princípio, a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitarem distorções de análise e interpretação, possibilitando, conseqüentemente, uma margem de segurança quanto às inferências.

A abordagem qualitativa difere, em princípio, do quantitativo à medida que não emprega um instrumental estatístico como base do processo de análise de um

problema e por não numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas. (Richardson. 1999, p. 79).

Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos e possibilitar, em maior profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

1.5 Delimitações da Pesquisa

Como o tema desta pesquisa possui pouco material bibliográfico, limitam-se ao art. 11 do anexo 2 do RICMS-SC aprovado pelo decreto nº 2.870/2001, algumas decisões da COPAT - Comissão Permanente de Assuntos Tributários como: consulta COPAT nº4/01; nº30/99; nº15/00; nº85/01; nº68/02; nº2/95 e a pesquisa realizada em 3 (três) supermercados com os produtos listados na cesta básica no art. 11 do anexo 2 do RICMS-SC, para um desenvolvimento melhor do trabalho proposto.

1.6 Organização da Pesquisa

O presente trabalho é composto por 4(quatro) capítulos, onde foi abordada a introdução, fundamentação teórica, desenvolvimento da pesquisa e as conclusões e considerações gerais.

No capítulo 1 foi expostos o tema e o problema, os objetivos geral e específico, a justificativa, a metodologia, as limitações da pesquisa e a organização do trabalho.

No capítulo 2 foi abordada a fundamentação teórica, onde serão descritos os objetivos gerais e específicos, dando embasamento teórico para todo o conteúdo abordado no trabalho.

No capítulo 3 foi apresentado um levantamento de dados sobre o preço dos produtos da cesta básica, e os efeitos que a redução da alíquota do ICMS sobra a cesta básica, apresentando um conjunto de dados referente ao preço dos produtos, desde o preço de compra, até o preço final da cesta básica dos catarinenses.

No capítulo 4 foi apresentado às conclusões finais e as sugestões para possíveis trabalhos futuros relacionados a este assunto.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo são apresentados conceitos básicos e definições de Contabilidade Tributária, Planejamento tributário, Tributos, Elisão Fiscal, Evasão Fiscal, ICMS e suas particularidades do que diz respeito à cesta básica.

2.1 Contabilidade Tributária

Do ponto de vista geral, a contabilidade tributária é um campo de estudo e de aplicação de procedimentos contábeis, que se ocupa da contabilização por meio de lançamentos adequados das operações das empresas que produzam o fato gerador dos tributos incidentes sobre lucros ou resultados superavitários que geram obrigações tributárias principais. No Brasil os referidos tributos são de legislação da União, basicamente IR (Imposto de Renda) e CSSL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

De acordo com Fabretti (2003, p.29)

Contabilidade Tributária é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada, como também, demonstrar a situação do patrimônio e o resultado do exercício, de forma clara e precisa, rigorosamente de acordo com os conceitos, princípios e normas básicas de contabilidade, o resultado apurado de ser economicamente exato.

Entretanto, as exigências fiscais impostas por lei devem ser cumpridas, o que é feito mediante controle extra contábil e puramente fiscal. Os tributos serão devidos na forma exigida, desde que suficientemente amparada em lei.

Segundo Propp (2008),

A contabilidade tributária estuda os fenômenos relativos aos reflexos financeiros e patrimoniais que os tributos exercem sobre as instituições. Na prática, a relação entre a contabilidade e as leis tributária estão centradas no efetivo gerenciamento de tributos pelas entidades. A arrecadação de tributos constitui-se na principal fonte de recursos do Estado. O grande número e o nível complexo de leis que regulam essa relação entre o poder público e os contribuintes, assim chamadas às pessoas físicas e jurídicas que efetivamente contribuem com parcela de seus recursos para a manutenção e a geração de receitas tributárias.

Entretanto, a legislação tributária freqüentemente confunde os resultados econômicos para, por imposição legal, adaptá-los a diversas exigências e dar-lhes outro valor, ou seja, resultados fiscais, que nada tem a ver com o resultado contábil da empresa.

Pode-se observar casos, onde é comum que uma empresa com prejuízo contábil, apresente um lucro fiscal que é denominado “lucro real” isso se dá, pelas despesas adicionadas que o fisco considera indedutíveis.

Escrituração e controle	Orientação e Planejamento	Tributário
<p>Escrituração fiscal das atividades do dia-a-dia da empresa e dos livros fiscais. Apuração dos tributos a recolher, preenchimento das guias de recolhimento e remessa para o departamento de contas a pagar.</p> <p>Controle de prazos para os recolhimentos.</p> <p>Assessoria para a correta apuração e registro do lucro tributável do exercício social, conforme os princípios fundamentais de contabilidade.</p> <p>Assessoria para o correto registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher.</p>	<p>Orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor de impostos.</p> <p>Orientação fiscal para as demais unidades da empresa (filiais, fabricas, departamentos) ou das empresas controladas e coligadas, visando a padronizar os procedimentos.</p>	<p>Estudo das diversas alternativas legais para a redução da carga fiscal tais como:</p> <ul style="list-style-type: none"> . todas as operações em que for possível o credito tributário, principalmente em relação aos chamados impostos não cumulativos: ICMS e IPI; . todas as situações em que for possível o deferimento dos recolhimentos dos impostos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa; . todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis da receita.

QUADRO 01 – Funções e atividades da contabilidade tributária

Fonte: Oliveira, 2003.

Assim pode-se dizer que a contabilidade tributária é o ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia-a-dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais e orientando a entidade no que diz respeito a um eficaz Planejamento Tributário.

2.2 Planejamento Tributário

O planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que auxiliam os usuários da contabilidade visando entre outras coisas, ajudar empresários na tomada de decisões no que diz respeito a uma forma de organização dentro de uma empresa, para que isso possa entre outras coisas diminuir os custos com impostos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos, se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

Planejamento Tributário é o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato gerador, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, Fabretti (2003).

Na visão de Pêgas (2003), planejamento tributário pode se definido, de forma simplificada, como a utilização de alternativa mais vantajosa econômica e financeiramente, amparada na legislação vigente, em comparação com alternativa que represente mais desembolso de tributos para o contribuinte.

De acordo com Weber (2007),

Pode-se dizer que o planejamento tributário é um estudo preventivo realizado acerca das diversas modalidades de tributação existentes em nosso país e que analisa cada uma delas, com o objetivo de verificar qual apresenta, em sua apuração, maior economia no recolhimento de impostos.

Planejamento tributário tem sido definido como um processo empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis, cuidando de implementar aquela menos onerosa.

Para Fabretti, (2003, p.32 e 33),

Analisando as alternativas e as lacunas (brechas) existentes na legislação, verifica-se que, através dos anos, o fisco vem eliminando-as por sucessivas alterações da lei. Entretanto, a globalização e abertura da economia, a criação de mercados regionais, como, o mercosul, por exemplo, trazem mudanças muito rápidas que criam novas alternativas e novas lacunas na lei, sempre mais lentas do que a dinâmica nos fatos econômicos.

O Planejamento tributário preventivo (antes da ocorrência do fato gerador do tributo) produz a elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade. O perigo do mau planejamento

tributário pode redundar em evasão fiscal, que é a redução da carga tributária descumprindo determinações legais, classificadas como crime de sonegação fiscal (Lei nº 8.137/90).

Assim o caráter preventivo do planejamento tributário decorre do fato de não se poder escolher alternativas antes de se concretizar a situação, após a concretização dos fatos, via de regra, somente se apresenta duas alternativas para o sujeito passivo da relação jurídico - tributária: pagar ou não pagar o tributo decorrente da previsão legal descrita como fato gerador. A alternativa de não pagar se caracteriza como prática ilícita, sujeitando-se a empresa à ação punitiva do Estado, caso este venha a tomar conhecimento de tal prática, por isso a importância de um planejamento tributário eficaz.

2.2.1 Elisão Fiscal

Elisão Fiscal é a economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei, portanto, a elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se de lacunas de lei, como já dito anteriormente.

De acordo com Souza (2005, p. 2),

É dever de todo administrador maximizar os lucros e minimizar as perdas. Por essa razão, o planejamento tributário é um instrumento tão necessário para ele, quanto qualquer outro planejamento, seja de marketing, de vendas, de qualificação pessoal, de comércio exterior etc.

A elisão fiscal, de acordo com Tavares (2005, p. 106), “consiste numa modalidade lícita de economia tributária, baseada nos princípios de liberdade negocial, estrita legalidade tributária, capacidade contributiva e proporcionalidade”.

Na visão de Weber (2007, p.22),

Configura-se como elisão fiscal os atos que foram praticados em conformidade com elementos estipulados dentro da legislação pertinente ao tributo que se queira reduzir, ou por meio de alternativas que são consideradas como omissas pela legislação, mas com as quais o contribuinte pode beneficiar-se por não estar proibido de utilizá-las.

Diferentemente da evasão fiscal, onde ocorre fato gerador do tributo e o contribuinte não paga uma obrigação legal, na elisão fiscal, através do planejamento, evita-se a ocorrência do fato gerador, dessa forma o planejamento não caracteriza ilegalidade, apenas usa-se das regras vigentes para evitar o surgimento de uma obrigação fiscal.

Assim, é correto afirmar que a elisão fiscal é um planejamento que utiliza métodos legais para diminuir o peso da carga tributária num determinado momento, respeitando o ordenamento jurídico, com isso o administrador faz escolhas prévias que permitem minorar o impacto tributário nos gastos do ente administrado.

2.2.2 Evasão Fiscal

A evasão fiscal é o uso de meios ilícitos para evitar o pagamento de taxas, impostos e outros tributos. Entre os métodos mais usados para evitar tributos estão a omissão de informações, as falsas declarações e a produção de documentos que contenham informações falsas ou distorcidas, como a “contratação” de notas fiscais, faturas, duplicatas, etc.

Evasão Fiscal, segundo Souza (2008),

Ao contrário da Elisão Fiscal, é a pratica que infringe a lei, cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetiva reduzi-la ou ocultá-la. A evasão fiscal está prevista e capitulada na lei dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo.

A citada lei, define que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo mediante as condutas discriminadas no seu texto, das quais ressaltam as seguintes:

- Omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo a operação tributável;

- Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documentos que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributaria possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida á Fazenda Pública.

Entretanto ainda a mesma lei nº. 9.249/95 dispõe em seu art. 34 :

Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na lei 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denuncia, ou seja, se o contribuinte pagar os tributos devidos ou cumprir qualquer obrigação acessória junto ao fisco antes de uma eventual fiscalização e notificação, está imune de qualquer punição que possa ser-lhe imposta.

De um modo mais simples, a definição de evasão fiscal é um planejamento tributário realizado que não respeita a legislação, nem os limites legalmente permitidos. O contribuinte busca formas de excluir, reduzir ou postergar a tributação, buscando com isso uma maior economia financeira sempre desrespeitando o que a legislação lhe permite.

2.3 Tributos

Tributo é a obrigação a que está sujeito um determinado grupo de pessoas ou empresas, imposta pelo Estado. Os tipos são: Impostos, taxas e contribuições. É obrigação a quem se destina, o não cumprimento acarreta em multa ou até mesmo prisão, uma vez que a sonegação de tributos é crime.

A CTN define tributo em seu Art. 3º, como:

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.

Ao analisarmos esse artigo, pode-se resumir o conceito de tributo, fazendo uma afirmação que sempre que há um pagamento de tributo, é feito em forma de pagamento compulsório em moeda, forma essa, normal de extinção da obrigação tributária.

Dispõe ainda, segundo Fabretti, (2003, p.109),

Que tributo só pode ser exigido por lei (princípio da legalidade, art. 150, I, da CF) e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. O fisco só pode agir na forma e nos estritos limites fixados em lei, sem o que haverá abuso ou desvio de poder.

A respeito da natureza jurídica dos tributos, a CTN dispõe:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la:

*I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.*

Assim é relevante determinar a natureza jurídica específica do tributo, pois há várias definições legais e também informais de sua real natureza, o certo é que tem que se respeitar o fato gerador do tal tributo para poder saber em qual lei se enquadra para dar um tratamento tributário adequado e dentro da legalidade. Somente tendo estas definições é possível ter idéia da importância do tributo e de sua arrecadação, tanto para os municípios, para os estados como também para a esfera federal.

2.3.1 Imposto

Impostos são valores pagos, realizados em moeda nacional (no caso do Brasil em reais), por pessoas físicas e jurídicas (empresas). O valor é arrecadado pelo Estado (governos municipal, estadual e federal) e servem para custear os gastos públicos com saúde, segurança, educação, transporte, cultura, pagamentos de salários de funcionários públicos, etc. O dinheiro arrecadado com impostos também é usado para investimentos em obras públicas (hospitais, rodovias, hidrelétricas, portos, universidades, etc.)

Para Fabretti (2003, p. 110),

Imposto é aquele que uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte, portanto, não está vinculado a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo.

O Art.16 do CTN define imposto como: é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

O Brasil possui uma carga tributária elevada, correspondente a 33,87% de seu Produto Interno Bruto-PIB, enquanto em países como a Argentina e México, comparáveis ao Brasil em itens como renda per capita e eficiência dos serviços públicos, a arrecadação corresponde a 15,3% e 18,3% de seu PIB, e em países como os Estados Unidos e Japão, nos quais serviços públicos tais como saúde e educação efetivamente funcionam, a arrecadação representa, respectivamente, 29,7% e 21,0% de PIB. Contudo, ao contrário do que ocorre nos países desenvolvidos, nos qual a tributação incide principalmente sobre a renda, mais de 70% da elevada carga tributária brasileira resultam de tributação sobre o setor produtivo, tornando, portanto absolutamente inverossímeis afirmativas no sentido de que empresários brasileiros são contumazes sonegadores, quando respondem estes por mais de 70% da carga tributária,(Boletim Jurídico 2008).

2.3.1.1 Competência dos Impostos

➤ União

Encontra-se delegada para a União a competência de criação e alteração destacada do seguinte: Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Há também os impostos sobre exportação e importação; sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; grandes fortunas, sobre ouro, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, imposto extraordinário de guerra e de calamidade pública.

➤ **Estados e Distrito Federal**

Foram delegados os seguintes impostos: transmissão "causa mortis" e doação de bens e direitos; relativas à circulação de mercadorias (incidindo sobre minerais, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica) e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (transmissão e recepção de mensagens escritas, faladas, visuais, através de rádio, telex, televisão etc.); propriedade de veículos automotores; adicional de até 5% sobre imposto de renda.

➤ **Municípios**

Na distribuição dos impostos, couberam aos municípios os seguintes: sobre a propriedade predial e territorial urbana; sobre transmissão "intervivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (como a venda, permuta, compra, transferência de financiamentos, exceto hipoteca, incorporação de patrimônio, fusão, cisão, extinção de pessoa jurídica); sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel; sobre serviços de qualquer natureza.

2.3.1.2 Lista dos principais impostos cobrados no Brasil:

➤ **Federais**

- IR (Imposto de Renda) - Imposto sobre a renda de qualquer natureza.

No caso de salários, este imposto é descontado direto na fonte; é o tributo que incide sobre o produto do capital e/ou do trabalho das pessoas. Seu fato gerador, ou seja, o motivo que gera sua ocorrência - é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. Isso significa, na prática, que ele recai sobre seus rendimentos e/ou, como o próprio nome diz proventos de qualquer natureza, do salário à herança.

-IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados);

O IPI é um imposto seletivo - porque sua alíquota varia de acordo com a essencialidade do produto - e não-cumulativo, ou seja, em cada fase da operação é compensado o valor devido com o montante cobrado anteriormente.

- IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) - Crédito, Operações de Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários;

Trata-se de um imposto federal aplicado nas operações relativas a títulos imobiliários quando da emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes títulos; nas operações de câmbio, na efetivação do pagamento ou quando colocado à disposição do interessado; nas operações de seguro.

- ITR (Imposto Territorial Rural) - aplicado em propriedades rurais.

O ITR é previsto constitucionalmente, através do inciso VI do art. 153 da Constituição Federal. O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano. Considera-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município, (Portal Tributário).

➤ **Estaduais**

- ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços;

- IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (carros, motos, caminhões)

O IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) é um imposto estadual, cobrado anualmente, cuja alíquota varia a cada Estado (de 1 a 6%) de acordo com o valor do veículo. Esse é, provavelmente, o imposto estadual mais conhecido, já que atinge todas as pessoas que possuem um carro ou moto.

➤ **Municipais**

- IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana) - sobre terrenos, apartamentos, casas, prédios comerciais;

É um imposto brasileiro instituído pela Constituição Federal cuja incidência se dá sobre a propriedade urbana. Ou seja, o IPTU tem como fato gerador a *propriedade*, o *domínio útil* ou a *posse* de propriedade imóvel localizada em zona urbana ou extensão urbana. Em caso de áreas rurais, o imposto sobre a propriedade do imóvel é o ITR. Os contribuintes do imposto são as pessoas físicas ou jurídicas que mantêm a posse do imóvel, por justo título. A função do IPTU é tipicamente fiscal, embora também possua função social. Sua finalidade principal é a obtenção de recursos financeiros para os municípios, embora ele também possa ser utilizado como instrumento urbanístico de controle do preço da terra, (wikipedia.org, 2008)

- ITBI - Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens e Imóveis e de Direitos Reais a eles relativos;

O imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos (ITBI) é um imposto brasileiro, de competência municipal, ou seja, somente os municípios têm competência para instituí-lo (Art.156, II, da Constituição Federal). O - ITBI tem como fato gerador a transmissão, "inter vivos", a qualquer título, de propriedade ou domínio útil de bens imóveis; quando há a transmissão a qualquer título de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia; ou quando há a cessão de direitos relativos às transmissões acima mencionadas. No caso da transmissão ser por herança ("Causa mortis"), o ITBI não é cobrado; ao invés dele, será cobrado o ITCMD (que é um imposto estadual), (wikipedia.org, 2008).

- ISS - Impostos Sobre Serviços

É um imposto municipal, ou seja, somente os municípios têm competência para instituí-lo (Art.156, III, da Constituição Federal). A única exceção é o Distrito Federal, unidade da federação que tem as mesmas atribuições dos Estados e dos municípios. (Art. 147: Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais), (wikipedia.org, 2008).

Assim é pode-se dizer que o imposto é uma quantia paga obrigatoriamente por pessoas ou organizações para um governo, a partir de uma base de cálculo e de

um fato gerador. É uma forma de tributo. Ele tem como principal finalidade, custear o Estado para que em contrapartida, haja por parte do Estado, obrigação de prestar esse ou aquele serviço, ou realizar determinada obra relativa ao contribuinte.

2.3.2 Taxa

É a quantia que o Estado exige do particular, quando em benefício da coletividade, exercita o poder de polícia, realiza por solicitação do contribuinte despesa que lhe aproveita, ou põe à sua disposição serviço especial que representa atividade estatal específica.

Taxa esta definida nos Arts. 77 e 78 do CTN, e tem como fato gerador o exercício do poder e polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Existem vários tipos de taxas, praticamente para todos os serviços públicos que um cidadão necessite, há uma taxa específica, com seu valor próprio. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idêntico ao imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas (parágrafo único do art. 77 do CTN).

Taxa também pode ser definida como um tributo vinculado diretamente, por possuir a sua hipótese de incidência consistente numa ação estatal diretamente referida ao contribuinte (art. 77 do CTN). Está relacionada à prestação de serviço público ou exercício do poder de polícia, que beneficia o próprio contribuinte e a sua cobrança aparece como uma contraprestação, apesar de serem juridicamente denominados de taxas, podem receber outras denominações como: tarifas, contas, preços públicos ou passagens.

2.3.3 Contribuição de melhoria

É uma espécie do gênero tributo vinculado a uma atuação estatal, qual seja, a construção de obra pública que acarrete valorização imobiliária ao patrimônio do particular, desta forma, é um tributo decorrente de obra pública que gera valorização em bens imóveis do sujeito passivo.

Contribuição de melhoria também é definida como o tributo que decorre de obras públicas, tal, encontra-se no art. 145, III, da Constituição e no art. 81 do CTN.

Embora se possa afirmar que este último dispositivo, desfigurado, não condiz com a simplicidade da enunciação constitucional.

Outras formas de tributos, defendida por diversos juristas, são as contribuições sociais, que diferem dos impostos por terem uma destinação já especificada em sua criação.

Segundo Lima (2005),

Contribuição de melhoria é uma espécie do gênero tributo vinculado a uma atuação estatal, qual seja, a construção de obra pública que acarrete valorização imobiliária ao patrimônio do particular, desta forma, é um tributo decorrente de obra pública que gera valorização em bens imóveis do sujeito passivo.

Assim, se o Poder público (União, Estados, Distrito federal e Municípios) promove à pavimentação de vias, acarretando esta obra a valorização dos imóveis circunscritos, ao Estado é permitida a cobrança de uma contribuição de melhoria pelas obras públicas que geraram a valorização nestes imóveis.

Dessa forma a contribuição de melhorias é um tributo vinculado indiretamente, por possuir uma hipótese de incidência consistente numa atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte (art. 81 do CTN). Está relacionada a realização de obras públicas, que traz benefício para o público em geral e não apenas o contribuinte dessa contribuição.

2.4 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação (ICMS)

O imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS, antigo ICM, surgiu com a emenda nº 18/65 à constituição de 1946, em substituição ao Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, duramente criticado pelos juristas e economistas da época, em razão do seu efeito “cascata” sobre a economia.

O então ICM tomou como modelo os impostos europeus sobre valores agregados, os quais, ainda hoje, se fazem incidir sobre bens e serviços de expressão econômica, mas sobre o valor aquecido a cada etapa da produção. (Morato, 2000).

O ICMS, diferentemente de seu antecessor, o ICM, faz-se incidir sobre as operações de circulação de mercadorias e de prestação de serviço de telecomunicações e transportes, não estritamente municipais, sendo qualificado por

“relações jurídicas entre sujeitos econômicos”, quer sejam pessoas físicas ou jurídicas.

Surge, então, o ICMS da necessidade de um imposto não-cumulativo, que incidindo somente sobre o valor agregado a cada etapa da produção, tem como particularidade evitar o processo de inflação e de verticalização da economia, próprios dos impostos cumulativos anteriores à emenda nº18/65.

A CF de 1988 dispõe sobre o ICMS em seu art. 155 § 2º o seguinte:

[...] será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;
II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;
V - é facultado ao Senado Federal:
a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;
VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:
a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

O ICMS por ser um imposto de competência dos estados e do Distrito Federal, cada unidade federativa tem sua própria legislação, em Santa Catarina esta fundamentado pela Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996, publicado no D.O.E de 26/12/96.

O art. 1º da Lei nº10. 297 dispõem o seguinte:

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, instituído pela Lei nº

7.547, de 27 de janeiro de 1989, passa a reger-se pelo disposto nesta Lei.

O ICMS pode ser considerado um dos tributos com maior relevância se tratando de arrecadação, talvez possa ser visto como a principal fonte de arrecadação dos Estados e Municípios. Por isso é um tributo com uma legislação muito complexa e que sofre inúmeras alterações em curto espaço de tempo, sempre amparada por leis, decretos ou medidas provisórias.

Para se ter idéia da importância do ICMS para a arrecadação dos Municípios em todas as unidades da Federação, e em especial em Santa Catarina, o ranking na tabela a seguir, traz os 20 municípios com as maiores arrecadações em ICMS em Santa Catarina no ano de 2007. Esse ano o governo retirou os valores referentes às empresas de telecomunicações e Celesc dos municípios, o que trouxe algumas mudanças, (ADJORI/SC, 2008).

Tabela 01: Ranking das 20 cidades com maior arrecadação de ICMS do Estado de Santa Catarina

Posição	Cidade	Arrecadação/2007 (R\$)
1	São Francisco do Sul	713.977.407,26
2	Joinville	387.162.636,69
3	Blumenau	369.154.223,01
4	Itajaí	338.008.356,03
5	Florianópolis	232.965.262,97
6	Lages	184.777.239,06
7	Jaraguá do Sul	166.973.551,26
8	São José	135.157.449,18
9	Criciúma	126.199.635,62
10	Brusque	106.326.540,78
11	Palhoça	83.725.796,57
12	Chapecó	82.478.782,67
13	Tubarão	54.606.645,06
14	Guaramirim	54.590.701,92
15	Içara	48.189.060,14
16	São Bento do Sul	43.884.723,91
17	Antônio Carlos	43.776.100,18

18	Indaial	43.067.139,56
19	Biguaçu	42.857.677,99
20	Pomerode	39.256.983,32

Fonte: ADJORI/SC, 2008.

Como pode ser observado na tabela 01, a receita com o ICMS é uma das maiores fontes de arrecadação do estado e diretamente dos municípios, pois uma parte desta receita é repassada para os municípios. Nesta tabela esta representada em valores, toda a arrecadação dos municípios catarinenses no ano de 2007 com o ICMS, tendo como base todas as mercadorias e serviços tributados e que se enquadrem na legislação vigente do RICMS/SC.

2.4.1 Fato Gerador

O fato gerador é a situação descrita em lei, cuja ocorrência faz surgir uma obrigação tributária, e ainda quando de sua ocorrência concreta faz nascer a relação jurídica tributária, criando uma obrigação tributária com relação ao recolhimento do tributo.

Segundo Ataliba (1984, p. 56),

A hipótese de incidência é primeiramente a descrição legal de um fato; é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato. É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração absoluta de qualquer fato concreto. Por isso é mera previsão legal. (...) Hipótese de Incidência tributária é a hipótese da lei tributária. É a descrição genérica e abstrata de um fato. É a conceituação (conceito legal) de um fato.

O fato gerador do ICMS abrange operações com mercadorias, prestações de determinados serviços de transporte e de serviços de comunicação. Em função disso, diversas são as modalidades do seu fato gerador, diversidade esta que se constitui em um dos fatores de complexidade deste imposto. Vale lembrar que a Constituição Federal de 1988 ampliou a base tributária do ICMS, incluindo na sua incidência a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação, além dos produtos de origem mineral, como os derivados de petróleo, antes tributados por um imposto federal.(Koch, 2006)

O artigo 1º do RICMS/SC dispõe o seguinte: “o imposto tem como fato gerador”:

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

II- prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoa, bens, mercadorias ou valores;

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

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

V- fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;

VI- o recebimento de mercadorias, destinadas a consumo ou integração ao ativo permanente, oriundas de outras unidades da Federação;

VII- a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado ou no Distrito Federal e não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente.

Parágrafo único. O imposto incide também:

I- sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, por pessoas físicas ou jurídicas, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade (Lei nº. 12.498/02);

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

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

O fato gerador do ICMS em regra geral corresponde à circulação de mercadorias ou na prestação de determinados serviços, porém não é somente isto, por ter diversas modalidades de fato gerador, isto é um dos pontos importante deste tributo. É bom lembrar que o fato gerador ocorre a cada operação independente, tendo apenas um período, que geralmente é o mês, para delimitar certa quantidade de operações de entrada e de saída, para calcular o imposto devido, ou saldo credor.

2.4.2 O Mecanismo da Não-Cumulatividade

Conforme a Constituição federal de 1988, o ICMS manteve sua competência declinada aos Estados e ao Distrito Federal, determinando o legislador constituinte que o imposto, ao ser instituído por estes entes deve, necessariamente, ser não-cumulativo.

Segundo Rosa (2008),

A não-cumulatividade consiste em transferir, ao adquirente sob a forma de crédito, o valor pago por determinado contribuinte. O objetivo dessa técnica de tributação consiste em efetivamente fazer com que cada contribuinte pague imposto sobre o valor que agregou ao produto. Por meio do princípio da não-cumulatividade busca-se observar a neutralidade da tributação, ou seja, independentemente de quantas operações ocorrerem na cadeia econômica, o imposto será sempre proporcional ao valor da mercadoria ou serviço.

O mecanismo da não-cumulatividade há que ser observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência do imposto, um crédito fiscal. Este crédito fiscal, de acordo com o Coelho (1999, p.332), é "um crédito misto (quase financeiro), abarcando o crédito do ativo imobilizado, dos bens de uso e consumo e de todos os insumos diretos e indiretos utilizados na produção e circulação de mercadorias e serviços".

Ficou claro que a não cumulatividade do ICMS é assegurada por diversas disposições constitucionais e de legislação complementar que prescrevem o recolhimento, pelos contribuintes, de apenas o saldo de uma conta corrente fiscal que se apure ao fim de um determinado período, nessa conta creditando-os os montantes do imposto recolhidos por outros contribuintes que figuraram em fases anteriores do processo econômico e debitando-se os montantes totais do tributo calculado sobre valores das operações de saídas que se processe no mesmo período, com o recolhimento aos cofres estaduais apenas do saldo resultante.

(Gilberto Ulhôa Canto, in "ICM - não cumulatividade". Revista de Direito Tributário, vol. 29/30, p. 205)

Tem-se então, que toda entrada independente de sua destinação (seja bem de uso consumo ou matérias primas), havendo destaque do ICMS, gera, em favor do adquirente, um crédito fiscal que deverá ser compensado nas operações de saídas posteriores. Então, vale ressaltar que o creditamento do imposto nas entradas não é somente um direito, mas um dever do contribuinte.

Carga tributária é uma porcentagem utilizada no geral, em cima da riqueza produzida no país em seus vários setores em que o governo usa para arrecadar seus impostos, também pode ser definida como a totalidade de tributos que incidem sobre os contribuintes.

A carga tributária dos produtos da cesta básica tem sua particularidade nas operações realizadas, nas operações dentro do estado com os produtos que compõem a cesta básica, a base de cálculo é reduzida de forma que a carga tributária resulte em 7% (convenio ICMS nº. 128/94).

2.4.3 Direito ao Crédito

Segundo o artigo 30 do RICMS/SC parte geral, o crédito será apropriado proporcionalmente nos casos em que a operação ou prestação subsequente for beneficiada por base de cálculo, na forma prevista na legislação tributária.

A cesta básica de alimentos no Estado de Santa Catarina tem uma carga tributária de 7% em sua saída, com isso, os comerciantes e empresários só poderão se aproveitar como crédito na compra das mercadorias 7%, mesmo que estas venham tributadas de outras unidades federativas a 12%, com isso esta operação trás um não aproveitamento de 5% nas entradas destas mercadorias.

Os produtos que compõem a cesta básica Catarinense nas operações internas, a base de cálculo do imposto (ICMS) é reduzida em percentual que resulte na carga tributária correspondente a 7%, assim a base de cálculo será reduzida da seguinte maneira:

- a) em 41,667%, na saída de mercadoria sujeita à alíquota do imposto de 12%;
- b) em 58,823%, na saída de mercadoria sujeita à alíquota do imposto de 17%.

Segundo o § 1º do art. 11 do anexo 2 do RICMS – SC, fica facultado ao contribuinte aplicar diretamente o percentual de 7% sobre a base de cálculo integral, desde que o sujeito passivo a ponha, no documento fiscal, a seguinte informação “base de cálculo reduzida – produto da cesta básica – RICMS – SC/01, anexo 2, art. 11”.

2.4.4 Inaplicabilidade do benefício

O benefício fiscal citado no item 3.4, não se aplica as operações realizadas com farinha de trigo, promovidas por estabelecimentos industriais (§ 2º do art. 11 do anexo do RICMS-SC).

3. CESTA BÁSICA

Cesta básica é o nome dado a um conjunto formado por produtos utilizados por uma família durante um mês. Este conjunto, em geral, possui gêneros alimentícios, produtos de higiene pessoal e limpeza. Não existe um consenso sobre quais produtos formam a cesta básica sendo que a lista de produtos inclusos pode variar de acordo com a finalidade para a qual é definida, ou de acordo com o distribuidor que a compõe (Guia Niterói).

Há leis em alguns estados brasileiros que proporcionam isenção de impostos sobre produtos da cesta básica definida por cada um deles.

No Brasil, o DIEESE utiliza a Cesta Básica Nacional, composta de treze gêneros alimentícios com a finalidade de monitorar a evolução do preço dos mesmos através de pesquisas mensais em algumas capitais dos estados brasileiros. A quantidade dos gêneros na cesta varia conforme a região.

O DIEESE utiliza no Brasil os seguintes itens, como sendo a cesta básica brasileira: carne, leite, feijão, arroz, farinha, batata, legumes/tomate, pão francês, café em pó, óleo ou banha, manteiga e frutas/banana.

As tabelas 2, 3 e 4 abaixo, trazem as cestas básicas das capitais dos estados da região sul do Brasil, em uma comparação dos meses de setembro de 2007 e de 2008, e o tempo de trabalho que o brasileiro que recebe um salário mínimo, precisa para comprar a cesta básica.

Tabela 02: Cesta Básica da Cidade de Curitiba (segundo o DIEESE)

Curitiba				
Setembro de 2008				
Produtos	Quantidades	Gasto Mensal		Varição anual %
		Setembro de 2007 R\$	Setembro de 2008 R\$	
Carne	6,6 kg	63,95	84,22	31,70
Leite	7,5 l	12,00	10,88	-9,33
Feijão	4,5 kg	9,63	19,13	98,65
Arroz	3 kg	4,35	6,21	42,76
Farinha	1,5 kg	2,25	2,51	11,56
Batata	6 kg	7,50	8,34	11,20

Tomate	9 kg	16,92	15,75	-6,91
Pão	6 kg	26,58	32,28	21,44
Café	600 g	5,85	5,97	2,05
Banana	7,5 dz	12,90	17,48	35,50
Açúcar	3 kg	3,84	3,33	-13,28
Óleo	1080 ml	2,40	3,08	28,33
Manteiga	750 g	8,45	8,92	5,56
Total da Cesta		176,62	218,10	23,49

Fonte: Dieese, disponível em: <http://www.dieese.org.br/rel/rac/t.xml> (acessado em novembro de 2008).

Tabela 03: Cesta Básica da Cidade de Florianópolis (segundo o DIEESE)

Florianópolis Setembro de 2008				
Produtos	Quantidades	Gasto Mensal		Variação anual %
		Setembro de 2007 R\$	Setembro de 2008 R\$	
Carne	6,6 kg	65,60	85,21	29,89
Leite	7,5 l	10,95	10,35	-5,48
Feijão	4,5 kg	10,04	21,24	111,55
Arroz	3 kg	4,95	6,09	23,03
Farinha	1,5 kg	2,87	2,96	3,14
Batata	6 kg	7,98	7,44	-6,77
Tomate	9 kg	19,17	17,73	-7,51
Pão	6 kg	28,74	34,44	19,83
Café	600 g	6,84	7,32	7,02
Banana	7,5 dz	11,93	12,23	2,51
Açúcar	3 kg	3,66	4,11	12,30
Óleo	1080 ml	2,66	3,38	27,07
Manteiga	750 g	9,56	10,97	14,75
Total da Cesta		184,95	223,47	20,83

Fonte: Dieese, disponível em: <http://www.dieese.org.br/rel/rac/t.xml> (acessado em novembro de 2008).

Tabela 04: Cesta Básica da Cidade de Porto Alegre (segundo o DIEESE)

Porto Alegre Setembro de 2008				
Produtos	Quantidades	Gasto Mensal		Varição anual %
		Setembro de 2007 R\$	Setembro de 2008 R\$	
Carne	6,6 kg	83,42	96,16	15,27
Leite	7,5 l	11,40	9,53	-16,40
Feijão	4,5 kg	7,79	17,24	121,31
Arroz	3 kg	4,05	5,19	28,15
Farinha	1,5 kg	2,22	2,33	4,95
Batata	6 kg	7,50	7,32	-2,40
Tomate	9 kg	21,69	21,06	-2,90
Pão	6 kg	29,94	34,44	15,03
Café	600 g	5,81	5,38	-7,40
Banana	7,5 dz	17,78	17,48	-1,69
Açúcar	3 kg	3,45	3,36	-2,61
Óleo	1080 ml	2,83	3,37	19,08
Manteiga	750 g	8,90	9,30	4,49
Total da Cesta		206,78	232,16	12,27

Fonte: Dieese, disponível em: <http://www.dieese.org.br/rel/rac/t.xml> (acessado em novembro de 2008).

Entretanto cada Unidade Federativa (UF) determinará para fins de tributação, quais produtos estarão relacionados na composição da cesta básica. Em Santa Catarina, nem todos os produtos que compõem a relação do DIEESE servirão de parâmetro para o estudo proposto, e sim os que estão listados no art.11 do Anexo 2 do RICMS-SC aprovado pelo Decreto nº2. 870/01, produtos estes que se beneficiam pela redução na base de cálculo: carnes e miudezas de aves domésticas; carnes e miudezas de suínos, ovinos, caprinos, e coelho; erva-mate beneficiada; banha de porco; farinha de trigo e de milho; espaguete e macarrão; pão; sardinha e atum em lata; arroz; feijão; mel; peixe; leite; queijo prato e mozzarella.

3.1 Fundamentação (ICMS – Cesta Básica)

Os produtos que compõem a cesta básica catarinense estão listados e fundamentados no artigo 11 do anexo 2 do RICMS-SC/01, aprovado pelo Decreto nº. 2.870/01 e algumas decisões da comissão permanente de assuntos tributários (COPAT). Estes produtos têm um tratamento tributário próprio, as operações com os produtos que compõem a cesta básica, estão amparadas pela redução da base de cálculo, a qual tem como finalidade reduzir a carga tributária dos produtos considerados como essenciais e consumidos pela população de baixa renda.

Segundo Alves, et al., (2008),

É oportuno e muito importante observar fielmente, que os produtos da cesta básica são relacionados de forma taxativa, ou seja, não poderão ser incluídos outros itens considerados mais sofisticados e não tão essenciais como os da cesta básica.

Outro fato a se destacar, é que não devemos supor que os produtos de consumo popular listados na Seção II do Anexo 1 do RICMS, constituam uma nova cesta básica. A Seção II do Anexo 1 apenas uniformiza a alíquota de 12% para os produtos nela referidos.

3.2 Tabela Prática

A tabela a seguir, listará os produtos que compõem a cesta básica listados no RICMS-SC/01, anexo 2, art. 11 e que se beneficiam pela redução na base de cálculo, demonstrando suas respectivas alíquotas e seus percentuais de redução nas aquisições internas, em 41,667% na saída de mercadorias sujeita à alíquota de 12% e 58,823% na saída de mercadorias sujeita à alíquota de 17%.

Tabela05: Produtos com Base de Calculo Reduzidas

PRODUTOS	Alíquota	Base de cálculo reduzida em:
Carnes e miudezas comestíveis frescas, resfriadas, congeladas ou temperadas de aves das espécies domésticas;	12%	41,667%
Carnes e miudezas comestíveis frescas, resfriadas, congeladas ou temperadas de suíno, ovino, caprino e coelho;	12%	41,667%
Erva-mate beneficiada, exceto com adição de açúcar	12%	41,667%
Banha de porco prensada;	12%	41,667%
Farinha de trigo, de milho e de mandioca;	12%	41,667%
Espaguete, macarrão e aletria;	12%	41,667%
Pão;	12%	41,667%
Sardinha e atum em lata;	12%	41,667%
Arroz;	12%	41,667%
Feijão;	12%	41,667%
Mel;	12%	41,667%
Peixe, exceto adoque, bacalhau, comgrão, merluza, pirarucu e salmão;	12%	41,667%
Leite esterilizado longa vida;	12%	41,667%
Queijo prato e mozzarella;	12%	41,667%
Misturas e pastas para a preparação de pães, classificados no código 1901.20.9900 da NBM/SH	17%	58,823%

Fonte: manual de procedimentos GENOFISCO, Julho/2008.

No quadro acima na coluna da direita (base de calculo reduzida em), mostra o percentual que se aplica diretamente nas alíquotas dos produtos sujeitos ao ICMS de 12% (41,667%) e 17% (58,823%), este cálculo é aplicado para que se possa chegar um percentual que resulte na carga tributária correspondente a 7%, nas aquisições internas destes produtos (convênio ICMS nº.128/94).

Uma questão a ser tratada é a composição dos produtos determinados na cesta básica, pois na maioria das vezes os produtos apresentam valor agregado, com isso geralmente estão excluídos desta lista. A seguir tem-se algumas considerações a serem respeitadas referentes aos produtos da tabela nº5.

- Arroz: a cesta básica contempla somente o arroz em grão, simplesmente polido e ensacado, não poderá ser incluído o arroz pré-cozido, desidratado, temperado, com ervas finas, especiarias e coisas semelhantes; (COPAT nº4/01)
- Carnes: contempla as carnes simplesmente frescas, resfriadas ou congeladas, sem adição de temperos, essências, conservantes ou quaisquer outras substâncias, também não estão incluídos os empanados e as carnes exóticas; (COPAT nº. 4/01).
- Feijão: contempla o feijão em grãos, sem adição de temperos ou outra substância; (COPAT nº4/01).
- Pão: contempla o pão feito de massa de farinha de cereais, água e fermento, assado ao forno. Excluído o produto com leite, ovos, queijo, presunto, essências, açúcar, especiarias, ervas, frutas cristalizadas, frutas secas ou outras especiarias; (COPAT nº4/01).
- Carne de hambúrguer: não contemplam a cesta básica a carne de hambúrguer, “regular” ou “quarteirão”, “Mcchicken” e “nuggets”; (COPAT nº30/99).
- Farinha de mandioca torrada: compõe a cesta básica; (COPAT nº15/00).
- Farinha de trigo com fermento: não compõe a cesta básica; (COPAT nº85/01).
- Macarrão instantâneo: o macarrão instantâneo acompanhado de tempero separado na mesma embalagem não compõe a cesta básica; (COPAT nº68/02).
- Sal temperado ou tempero a base de sal: não se incluem na cesta básica. (COPAT nº2/95)

Fonte: Manual de procedimentos CENOFISCO, julho/2008.

3.3 Pesquisa de Preços

Esta pesquisa tem o objetivo demonstrar os preços praticados por alguns supermercados da grande Florianópolis no que diz respeito aos itens relacionados na cesta básica, e assim ter uma base da margem de lucro obtida por estes estabelecimentos e por sua vez saber qual a influência do ICMS nos preços praticados. Ainda pode-se analisar o aproveitamento dos créditos do ICMS, saber se

realmente tem influência no momento em que são definidos os preços finais de cada produto que compõe a cesta básica catarinense.

Os dados apresentados na tabela a seguir, têm como base uma pesquisa realizada com a finalidade de obter o preço final ao consumidor dos produtos com benefícios fiscais que compõem a cesta básica catarinense, praticado pelos supermercados da nossa região.

Esta pesquisa foi realizada de forma direta, em visitas a cada supermercado pesquisado obtendo os preços na área de venda, entre os dias 31/10/2008 e 02/11/2008, em três (3) supermercados da grande Florianópolis, são eles: Hipermercado Big (Florianópolis), Supermercados Imperatriz (São José) e Bistek Supermercados (São José). Esta pesquisa foi realizada num período curto de tempo, numa tentativa de obter preços sem alteração durante a realização da pesquisa, pois são produtos que sofrem alteração de valores em um curto tempo, já que são produtos de grande giro, além de sofrer influências climáticas e sazonais.

Tabela06: Preço Final dos Itens da Cesta Básica (em reais)

Produto	Supermercado		
	BIG	IMPERATRIZ	BISTEK
Arroz (Soltinho) Kg	2,18	2,17	1,99
Banha de porco prensada (Pamplona) 500g	5,89	5,57	5,15
Carne/miudezas de frango Coxa c/ sobre coxa kg (Macedo)	5,48	5,57	4,98
Carne miudezas Suíno kg Pernil temperado (Pamplona)	9,89	10,59	11,49
Erva-mate beneficiada kg (Tertúlia)	4,45	4,98	4,75
Espaguete/Macarrão 500g (Parati)	2,34 2	2,67	2,19
Farinha de trigo kg (Nita)	2,08	1,99	2,19
Feijão 1kg (Caldão)	5,88	5,39	5,99
Leite longa vida 1l (Tirol)	1,48	1,65	1,49
Mel 500g	4,82	6,67	5,19
Mistura p/ preparação pão	XXX	XXXX	XXXX

**Pão	XXX	XXXX	XXXX
Peixe / Bacalhau kg (Porto)	41,58	29,90	33,59
Queijo prato/mozarela pct 200g (Cedrense)	2,89	2,99	2,99
Sardinha em lata 100g (Coqueiro)	2,27	2,09	2,19

Fonte: Elaborado pelo autor – 11/2008.

** Os preços do pão e da mistura para pão não foram inclusos na pesquisa, pois o custo dos mesmos não foi obtido por falta de informações.

A escolha destes supermercados para a realização da pesquisa, deu-se devido a serem 3 (três) estabelecimentos de tradição em nossa região, e também por serem locais freqüentados por pessoas de várias classes sociais, onde as mesmas fazem suas compras, assim pode-se dizer que são locais que se enquadram dentro de nossa idéia, uma pesquisa voltada para produtos que são consumidos independentemente da classe social ou do poder de aquisição de cada pessoa, pois são produtos de consumo popular.

Tabela07: Preços de Custo e Venda Final ao Consumidor

Produto	Preço de custo	Preço médio de venda
Arroz (Soltinho) Kg	1,60	2,11
Banha de porco prensada (Pamplona) 500g	3,10	5,20
Carne/miudezas de frango Coxa c/ sobre coxa kg (Macedo)	3,69	5,34
Carne miudezas Suíno kg Pernil temperado (Pamplona)	8,50	10,66
Erva-mate beneficiada kg (Tertúlia)	3,15	4,73
Espaguete/Macarrão 500g (Parati)	1,83	2,40
Farinha de trigo kg (Nita)	1,81	2,09
Feijão 1kg (Caldão)		5,75
Leite longa vida 1l (Tirol)	1,18	1,54
Mel 500g	3,90	5,56
*Mistura p/ preparação Pão	XXXX	XXXX
*Pão	XXXX	XXXX

Peixe / Bacalhau kg (Porto)	22,85	35,02
Queijo prato/mozarela pct 200g (Cedrense)	2,20	2,96
Sardinha em lata 100g (Coqueiro)	1,49	2,18

Fonte: Elaborado pelo autor – 11/2008.

* Preço médio de venda de acordo com a tabela 06.

A tabela nº.07 apresenta todos os produtos listados no anexo 2 do RICMS-SC/01, e o preço de custo de cada item da cesta básica, obtidos através de notas fiscais de compra de supermercados da região da grande Florianópolis, fornecida por um escritório de contabilidade, e também através de um relatório de compras de um supermercado, fornecido por um funcionário autorizado. Também nesta tabela, estão listados os preços médios de venda de cada produto da cesta básica, levando em consideração as informações obtidas na pesquisa realizada em 3 (três) supermercados, e apresentadas na tabela nº.06 deste trabalho.

Tabela 08: Simulação de uma Cesta Básica com 1 (um) Item de Cada Produto Listado na tabela 07.

Quantidade de Produto Vendidos	Preço custo unitário	Preço venda unitário médio
Arroz – 1 kg	1,60	2,11
Banha prensada – 1 kg	3,10	5,20
Frango (coxa c/ sobre-coxa) – 1 kg	3,69	5,34
Carne suína – 1 kg	8,50	10,66
Erva mate – 1 kg	3,15	4,73
Espaguete- 1 pct (500g)	1,83	2,40
Farinha de trigo – 1 kg	1,81	2,09
Feijão – 1 kg	4,19	5,75
Leite – 1 L	1,18	1,54
Mel – 1 Pt (500g)	3,90	5,56
Bacalhau – 1 kg	22,85	35,02
Queijo – 1 pct (200g)	2,20	2,96
Sardinha lata –1 L (100g)	1,49	2,18
TOTAL	59,49	85,54

Fonte: Elaborado pelo autor – 11/2008.

A tabela nº.08 em relação a tabela nº. 07, os itens: pão e mistura para preparação de pão, não estão listados devido aos preços de custo unitário do pão, pois nem os próprios supermercados têm uma definição a respeito do custo do mesmo, pois para o preparo do pão geralmente é utilizado a farinha de trigo com os demais ingredientes para o preparo do produto. Assim para uma maior precisão dos cálculos e dos resultados, optou-se por não utilizar estes produtos neste estudo.

3.4 Aplicação da Carga Tributária e Cálculo da Redução da Base do ICMS

Segundo o § 1º do art. 11 do Anexo 2 do RICMS-SC, fica facultado ao contribuinte aplicar diretamente a percentual de 7% sobre a base de cálculo integral, desde que o sujeito passivo a ponha na nota fiscal, a seguinte observação: “Base de cálculo reduzida – produto da cesta básica – RICMS-SC/01, anexo 2, art. 11”.

Portanto, de modo geral, há 2 (dois) modos de aplicação da redução da base de cálculo do ICMS:

Considerando a hipótese com uma receita com vendas de 100,00 reais:

1º Caso – Aplicação Direta
Aplicação direta de 7% sobre o valor da operação:
Receita com vendas: R\$ 100,00 X 7% = R\$ 7,00
2º Caso – Aplicação com redução na base de cálculo
Aplicação sobre a base de cálculo reduzida – Produtos sujeitos à alíquota de 12%
Receita com vendas R\$ 100,00 X 41,667% = R\$ 41,667
R\$ 100,00 – R\$ 41,667 = R\$ 58,333
R\$ 58,333 x 12% = R\$ 7,00

Quadro 02: Aplicação da redução da base de cálculo do ICMS.

Fonte: Elaborado pelo autor – 11/2008.

3.5 Cálculo do Imposto e Demonstração do Resultado do Exercício (com base na tabela nº.08)

A seguir serão apresentadas 3 (três) hipóteses de operações com os produtos da cesta básica listados na tabela número 08 (oito), tendo cada hipótese uma particularidade, e considerando aquisições e vendas com 7 e 12%, com e sem vedação de crédito.

Hipótese 01: Considerando os valores da tabela 08.

Apuração do ICMS e apresentação do resultado na aquisição dos produtos da cesta básica, nas operações internas com produtos sujeitos a alíquota do ICMS de 12% na aquisição dos produtos, e alíquota de 7% na venda. Destacando-se no documento fiscal a alíquota de 12%, tendo a base de cálculo reduzida para que o imposto destacado corresponda a 7% do total dos produtos, isto considerando o princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Tabela 09: Apuração do Imposto

(+) Crédito do Período: R\$ 59,49 x 12%	R\$ 7,13
(-) Débito do Período: R\$ 85,54 x 7%	R\$ 5,98
(=) ICMS a Recolher / Recuperar	R\$ 1,15

Fonte: Elaborado pelo autor – 11/2008.

Podemos verificar que na apuração do imposto nas operações dentro do Estado quando o crédito do ICMS de 12% das entradas é totalmente utilizado no confronto com o débito de 7% do ICMS das vendas, temos um resultado de ICMS a recuperar.

Tabela 10: Demonstração do Resultado

Receita com vendas	R\$ 85,54
(-) ICMS	R\$ 5,98
(-) Custo dos produtos	R\$ 59,49
(+) Crédito ICMS	R\$ 7,13
(=) Lucro bruto	R\$ 27,20

Fonte: Elaborado pelo autor – 11/2008.

A tabela 10, onde é apurada a demonstração do resultado, confrontando o crédito e o débito do ICMS das operações realizadas de compra e venda dos produtos relacionados na tabela 08, chegou-se a um lucro bruto de R\$ 27,20 obtendo-se uma margem de lucro bruto 45,72%.

Hipótese 02: Considerando os valores da tabela 08

Apuração do ICMS e apresentação do resultado na aquisição dos produtos nas operações internas com produtos sujeitos a alíquota do ICMS de 12%, respeitando a vedação do crédito na aquisição dos produtos, assim deve-se apropriar-se somente de 7% do imposto destacado. E utilizando a alíquota de 7% na venda dos produtos listados na tabela 08, considerando a vedação ao crédito previsto no RICMS-SC obtendo-se os seguintes resultados conforme apresentação na tabela 11.

Tabela 11: Apuração do Imposto

(+) Crédito do Período: R\$ 59,49 x 7%	R\$ 4,16
(-) Débito do Período: R\$ 85,54 x 7%	R\$ 5,98
(=) ICMS a Recolher / Recuperar	R\$ 1,82

Fonte: Elaborado pelo autor – 11/2008.

Com a apropriação do crédito do ICMS equivalente a 7% nas aquisições, chegou-se a um resultado negativo na apuração do imposto, tendo um ICMS a recolher de R\$ 1,82.

Tabela 12: Demonstração do Resultado

Receita com vendas	R\$ 85,54
(-) ICMS	R\$ 5,98
(-) Custo dos produtos	R\$ 59,49
(+) Crédito ICMS	R\$ 4,16
(=) Lucro bruto	R\$ 24,23

Fonte: Elaborado pelo autor – 11/2008.

Na tabela 12, chegou-se em um lucro bruto de R\$ 24,23, comparando com a tabela de número 11 pode-se observar uma redução no resultado, pois houve uma diminuição na apropriação do crédito do ICMS. Esta é a operação que é realizada hoje, conforme a legislação do RICMS-SC respeitando todos os princípios relativos ao imposto.

Hipótese 03: Considerando os valores da tabela 08

Apuração do ICMS e apresentação do resultado da operação, com produtos sujeitos a alíquota do ICMS de 12% na entrada, e 7% nas saídas, respeitando a vedação do crédito, e considerando a necessidade do empresário manter o mesmo valor do lucro bruto da hipótese 01, respeitando o princípio da não cumulatividade do imposto, tem-se:

Tabela 13: Apuração do Imposto

(+) Crédito do Período: R\$ 59,49 x 7%	R\$ 4,16
(-) Débito do Período: R\$ 88,74 x 7%	R\$ 6,21
(=) ICMS a Recolher / Recuperar	R\$ 2,05

Fonte: Elaborado pelo autor – 11/2008.

Pode-se observar que com a manutenção do lucro bruto, o preço de venda teve que ser reajustado, assim o débito com o ICMS do período foi maior e no confronto com o crédito do ICMS tivemos um imposto a recolher de R\$ 2,05.

Tabela 14: Demonstração do Resultado

Receita com vendas	R\$ 88,74
(-) ICMS	R\$ 6,21
(-) Custo dos produtos	R\$ 59,49
(+) Crédito ICMS	R\$ 4,16
(=) Lucro bruto	R\$ 27,20

Fonte: Elaborado pelo autor – 11/2008.

Pode-se perceber que com a necessidade do empresário manter o mesmo lucro bruto da hipótese número 01 (um), o valor de venda final do produto sofre um aumento, só assim pode-se chegar ao objetivo proposto, com isso resultado do cálculo do imposto também se altera, pois há um aumento no débito com ICMS, enquanto o crédito não se altera.

3.6 Fluxo Financeiro

Abaixo um fluxo financeiro referente às 3 (três) hipóteses da apuração do ICMS e da demonstração do resultado.

Tabela 15: Fluxo Financeiro

	Hipótese 01 em R\$	Hipótese 02 em R\$	Hipótese 03 em R\$
Recebimentos Operacionais	85,54	85,54	88,74
Receita com vendas	85,54	85,54	88,74
Pagamentos Operacionais	(59,49)	(61,31)	(61,54)
Custo dos Produtos	(59,49)	(59,49)	(59,49)
ICMS a Recolher	----	(1,82)	(2,05)
Disponibilidade Financeira	26,05	24,23	27,20
ICMS a Recuperar	1,15	-----	-----
Disponibilidade Final	27,20	24,23	27,20

Elaborado pelo autor – 11/2008.

O fluxo financeiro trás um apanhado geral das 3 (três) hipóteses que foram apresentadas anteriormente, de operações com as mercadorias da cesta básica, tendo o mesmo custo em ambas e alternadas a apropriação dos créditos do ICMS e mantendo a mesma margem de lucro em 2 (duas) hipóteses, assim demonstra todas as entradas e saídas dos recursos durante cada operação.

Na hipótese de numero 01 há uma saída referente à aquisição dos produtos e duas entradas, uma ocorrida pela venda dos produtos e a outra referente a o ICMS a recuperar, assim como a movimentação das entradas foi superior as saídas, temos uma disponibilidade final positiva, no valor de 27,20 reais.

Na segunda hipótese ocorre uma outra situação em relação ao ICMS, é que como há a redução na base de calculo do ICMS na aquisição dos produtos, na apuração do imposto gera um ICMS a recolher, pois como ocorre a vedação do crédito o débito passa a ser maior com isso há uma entrada referente a receita com venda dos produtos e duas saídas, uma referente ao custo dos produtos e a outra no valor de R\$ 1,82 referente ao recolhimento do ICMS.

Já na terceira hipótese, o empresário querendo manter um lucro bruto que foi alcançado na hipótese de número 01, há uma receita maior com as vendas, pois o custo manteve-se o mesmo das hipóteses anteriores, e a apropriação dos créditos do ICMS foi a mesma da hipótese de número 02, assim temos uma entrada maior de 88,74 reais devido a meta de alcançar o mesmo lucro bruto da hipótese 01 e duas saídas, uma dos custos dos produtos e a outra de 2,05 reais, referente ao recolhimento do ICMS. Com isso a disponibilidade final foi a mesma da hipótese 01, no valor de 27,20 reais.

3.7 Comparativo Entre as Hipóteses 01, 02 e 03 com Relação à CMV, Lucro Bruto e Imposto (ICMS).

Tabela 16: Comparativo entre as hipóteses 01,02 e 03.

Hipótese	CMV	Crédito ICMS	Débito ICMS	Receita c/ Vendas	Lucro Bruto	ICMS a Recolher/ a Recuperar
01	59,49	7,13	5,98	85,54	27,20	1,15 a recuperar
02	59,49	4,16	5,98	85,54	24,23	1,82 a recolher
03	59,49	4,16	6,21	88,74	27,20	2,05 a recolher

Elaborado pelo autor - 11/2008.

Ao compararmos as hipóteses de operações com os produtos da cesta básica, podemos observar algumas situações peculiares de cada hipótese. No que diz respeito ao CMV tem o mesmo valor em todas, já o crédito de ICMS tem um valor na hipótese primeira e uma redução nas duas seguintes, pois na hipótese 01 a apropriação do crédito é total (12% do valor do CMV), já nas operações seguintes são apropriados somente 7% do CMV,

Já nos débitos do ICMS temos uma variação das hipóteses 01 e 02 para a 03, pois quando o empresário sente a necessidade de manter o lucro bruto que obteve na hipótese 01 seu preço de venda sofre um reajuste, conseqüentemente seu débito com o ICMS aumenta na mesma proporção valor da venda. A receita com vendas também matem nas duas primeiras hipóteses e tem um acréscimo na terceira, quando a margem de lucro tem que ser igual à hipótese 01.

O lucro bruto entre as hipóteses 01 e 02 tem diferença devido à apropriação dos créditos do ICMS, pois na primeira a uma apropriação total dos créditos (12%) do valor das aquisições, enquanto na segunda hipótese, que é o que acontece no estado nas operações interestaduais, o crédito apropriado são 7% do valor total da operação, assim há um ICMS a recolher diminuindo o lucro bruto, e na hipótese 03 como foi proposto o lucro é o mesmo da hipótese 01.

Na comparação feita do ICMS nas (3) três hipóteses, observa-se que somente na hipótese 01 tem-se um ICMS a recuperar, pois é o único caso em que os produtos adquiridos sujeitos há alíquotas de 12% tem o crédito do imposto apropriado integralmente, assim como a venda é sujeita a alíquota de 7% o cálculo do imposto apresenta um ICMS a recuperar de 1,15 reais. Já nas outras duas situações apura-se ICMS a recolher, pois o crédito nestas operações é inferior ao débito nas mesmas, sendo na hipótese 03 um ICMS a recolher maior que na 02, é que a receita é maior na hipótese 03 em relação a 02, e os custos são os mesmos nas duas.

4 CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Neste item apresentam-se as conclusões do presente trabalho no que diz respeito ao objetivo do mesmo e algumas sugestões para futuros trabalhos relacionados ao tema apresentado.

4.1 Conclusões

A partir do estudo realizado foi possível ter um entendimento melhor no que se refere à anulação, a vedação e apropriação dos créditos do ICMS, e qual o impacto do resultado destes créditos no valor praticados pelos empresários (pesquisados neste trabalho) nos produtos listados na cesta básica catarinense.

Diante disto, ficou evidente que não existe uma redução do imposto “ICMS”, se existir redução na base de cálculo do direito ao crédito, isso ficou claro na hipótese onde houve a redução, o valor do imposto aumentou em 58,26%. Já na hipótese 03(três) em que o empresário decide manter o mesmo lucro da hipótese 01(um), o imposto teve um aumento considerável de 78,26%.

Considerando o que acontece diante da nossa legislação, que esta descrito na hipótese 02(dois) caso o empresário queira se beneficiar dos 5% de crédito do ICMS que são vedados pela legislação, ele aumenta o preço final dos produtos, situação que esta figurada na hipótese 03(três), e como foi visto isso acarreta em um aumento do imposto em 12,63%.

Face a não cumulatividade do ICMS, a redução tem que atender a toda cadeia produtiva, desde produtor até o consumidor final, caso contrário o valor apresentado como redução de alíquota será suportado pelo consumidor final.

Por tanto, o que se pode perceber é que nas operações com os produtos da cesta básica, há um divisor que afeta diretamente a formação do preço de venda ao consumidor final, onde se de um lado o empresário, no caso o dono de supermercado, não pode se beneficiar da totalidade dos créditos do ICMS, por sua vez acaba sendo repassado esta “perda” para o preço dos produtos, e com isso o contribuinte final acaba pagando esta diferença.

Já analisando o lado do recolhimento do imposto, o governo em nenhuma das hipóteses vai deixar de arrecadar, nem que seja um valor mínimo, mas sempre

vai ter sua receita garantida, já que esta redução deveria ser repassada em forma de benefício para o consumidor final, e não o fazendo arcar direta ou indiretamente na maioria das vezes com o valor desta redução.

Assim, políticas tributárias deveriam ser voltadas para o benefício dos contribuintes, visando oferecer condições melhores de convívio com a carga tributária, neste caso com o ICMS, para que as pessoas possam olhar para o imposto como um bem para sociedade e não apenas uma receita do governo.

4.2 Sugestões

Já em relação às sugestões para trabalhos futuros, pode-se destacar:

- Pesquisa da carga tributária dos produtos de consumo básico que não estão listados na cesta básica;
- Confronto entre custo de produtos adquiridos dentro do Estado com produtos adquiridos fora do Estado, respeitando a legislação vigente em cada UF;
- Criar uma análise para saber se é possível agregar à cesta básica, novos produtos de consumo popular;
- Análise do ICMS sobre os produtos da cesta básica entre os Estados Brasileiros.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADJORI/SC, Associação dos Jornais do Interior de Santa Catarina. disponível em:
http://www.adjorisc.com.br/jornais/obarrigaverde/noticias/index.phtml?id_conteudo=158767&id_secao=18

ALVES, Daniel; IABLONSKI, Márcia; ARAUJO, Sebastião Guedes de. Manual de **Procedimentos CENOFISCO**, Nº 25/08 junho – 3º semana.

ANGHER, A. J. **Código Tributário Nacional**. 10. Ed. São Paulo: Rideel, 2004.

ATALIBA, Geraldo, **Hipótese de Incidência Tributária**. 3ª Edição, Revista dos Tribunais, 1984, pg. 56)

BRASIL. Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:
http://www6.senado.gov.br/con1988/.03.2006/art_155_.htm. Acesso em 22 de junho de 2008.

Boletim Jurídico, 2008. Disponível em:
<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=636>. Acessado em: 18/08/2009

CANTO, Gilberto Uilhôa; ICM – não cumulatividade, Revista de Direito Tributário, volume 29/30, p.205.

DIEESE: Departamento Intersindical de Estatística e Estudos. Disponível em:
<http://www.dieese.org.br/>

FABRETTI, L.C. **Contabilidade Tributária**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FÜRHER, M.C. A; FÜRHER, M. E. **Resumo de direito tributário**. 12. Ed. São Paulo: Melhoramentos, 2003.

GORGES, Almir José. Dicionário do ICMS – SC de A a Z, 7ª edição – Blumenau; Editor: Renato Luiz Hinng, 2005.

Guia Niterói – Guia on-line de comércio e serviços.

Disponível em: <http://www.guianiteroi.com.br/empresas/alimentos-e-bebidas/alimentos-em-geral/cestas-basicas-e-refeicoes/>, acessado em novembro de 2008.

KOHAMA, Ivo. **Contabilidade de Pública: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica: ciência e conhecimento científico, métodos científicos, teoria, hipóteses e variáveis**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica: ciência e conhecimento científico, métodos científicos, teoria, hipóteses e variáveis**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996, **RICMS-SC**

Disponível em:

<http://www.sef.sc.gov.br/default/default.asp>

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, **Código Tributário Nacional:**

Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>

LIMA, Robson Luiz Rosa. Contribuição de Melhorias, elaborado em 05/2005, disponível em:

<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7138>

NASCIMENTO, Tarciso; **Imposto Zero Sobre a Cesta Básica**. Artigo publicado no jornal Correio Brasiliense – 06/06/2008. disponível em:

<http://www.rollemberg.com.br/artigo/imposto-zero-sobre-a-cesta-basica/>, Acessado em 12/08/2008

NASCIMENTO, A. T. (1977) *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*, volume VII: preços, taxas e parafiscalidade; coordenação de Aliomar Baleeiro. Rio de Janeiro, Forense. Disponível em:

<http://aprender.unb.br/mod/forum/discuss.php?d=6857>

OLIVEIRA, Luís Martins de. Manual de Contabilidade Tributária. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. Rio de Janeiro. Ed. Freitas Bastos, 2003.

Portal Tributário. Disponível em:

<http://www.portaltributario.com.br/tributos/itr.htm>, Acessado em 23/12/2008.

RICHARDSON, Roberto Jarry; PERES, Jose Augusto de Souza. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/> dia 16/03/08

ROSA, Dênerson Dias, ex-Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda de Goiás é consultor tributário da Tibúrcio, Peña & Associados S/C. disponível em:

<http://www.inlimine.hpg.ig.com.br/lc87.htm>, acessado em 08/10/2008

SOUZA, R. G. de. **Série prática fiscal nº 1**: o imposto sobre vendas e consignação no sistema tributário brasileiro. Financeiras, 1956.

SOUSA, Marcos Vinícios Guimarães, De elisão e avasão fiscal. Boletim Jurídico, Uberlândia, a 3, nº 127. Disponível em: [:<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=636>](http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=636) . Acesso em: 17 set. 2008.

TAVARES, A. M. **Fundamentos de direito tributário**. 2. ed. Florianópolis: momento Atual, 2005.

wikipedia.org/wiki/IPTU. Disponível em:

<http://pt.wikipedia.org/wiki/IPTU>, acessado em 23/12/2008.

ANEXOS

Anexo A – Exemplo de preenchimento de nota fiscal.

Exemplo de Preenchimento

NOTA FISCAL										Nº 100		
<input checked="" type="checkbox"/> SAÍDA <input type="checkbox"/> ENTRADA												
EMITENTE: Nome / Razão Social: Comércio de Alimentos Tem de Tudo Ltda Endereço: Fone / Fax: -								1ª VIA				
Bairro/Distrito: CEP: -						Município: Joinville UF: SC						
NATUREZA DA OPERAÇÃO Venda		CFOP 5.102	INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO		CNPJ 00000000		INSCRIÇÃO ESTADUAL 00000000		DESTINATÁRIO/ REMETENTE			
DESTINATÁRIO/ REMETENTE								DATA LIMITE PARA EMIÇÃO 00.00.00				
NOME / RAZÃO SOCIAL Restaurante Boa Mesa Ltda						CNPJ / CPF (...)				DATA DA EMISSÃO 09/06/2008		
ENDEREÇO (...)				BAIRRO / DISTRITO (...)		CEP -				DATA DA SAÍDA / ENTRADA 09/06/2008		
MUNICÍPIO Itajaí			FONE / FAX -		UF SC	INSCRIÇÃO ESTADUAL -					HORA DA SAÍDA 1h	
FATURA												
DADOS DO PRODUTO												
CODIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	CLASSIFICAÇÃO FISCAL	SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA	UNIDADE	QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	ALÍQUOTAS		VALOR DO IPI		
								ICMS	IPI			
-	Arroz – tipo 2 – pacote com 5 quilos		20	Pct	50	5,00	250,00	12%	-	-		
CÁLCULO DO IMPOSTO												
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 145,83		VALOR DO ICMS 17,50		BASE DE CÁLCULO ICMS SUBSTITUIÇÃO -		VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO -		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 250,00				
VALOR DO FRETE -		VALOR DO SEGURO -		OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS -		VALOR TOTAL DO IPI -		VALOR TOTAL DA NOTA 250,00				
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS												
NOME / RAZÃO SOCIAL						FRETE POR CONTA 1 EMITENTE <input type="checkbox"/> 2 DESTINATÁRIO		PLACA VEÍCULO	DD	UF	CNPJ / CPF	
ENDEREÇO						MUNICÍPIO			UF	INSCRIÇÃO ESTADUAL		
QUANTIDADE		ESPÉCIE	MARCÁ	NÚMERO		PESO BRUTO		PESO LÍQUIDO				
DADOS ADICIONAIS												
Base de Cálculo Reduzida – Produtos de Cesta Básica – RICMS/01, Anexo 2, art. 11								RESERVADO AO FISCO		Nº DE CONTROLE DO FORMULÁRIO		
DADOS DA AIDF E DO IMPRESSOR												
RECEBEMOS DE (RAZÃO SOCIAL DO EMITENTE) OS PRODUTOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL INDICADA AO LADO										NOTA FISCAL Nº 100		
DATA DO RECEBIMENTO			IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR									