

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**PERFIL DOS PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE
DE SANTA MARIA-RS E SEU CONHECIMENTO
SOBRE ICMS DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS**

TRABALHO DE CONCLUSÃO

Vanessa da Silveira Milanesi

**Santa Maria, RS, Brasil
2012**

**PERFIL DOS PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE DE
SANTA MARIA-RS E SEU CONHECIMENTO SOBRE ICMS
DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS**

Vanessa da Silveira Milanesi

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis,
da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS),
como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

Orientador: Prof. Ms. Robson Machado da Rosa

**Santa Maria, RS, Brasil
2012**

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Conclusão de Curso

**PERFIL DOS PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE DE SANTA
MARIA-RS E SEU CONHECIMENTO SOBRE ICMS DE MICRO E
PEQUENAS EMPRESAS**

elaborado por
Vanessa da Silveira Milanesi

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA

Robson Machado da Rosa, Ms.
(Presidente/Orientador)

Sandro Bittencourt, Ms. (UFSM)

Wanderlei Ghilardi, Dr. (UFSM)

Santa Maria, 28 de dezembro de 2012.

“Só é útil o conhecimento que nos torna melhores.”
(Sócrates)

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus por ter me concedido à benção de ter uma família maravilhosa e pela força e coragem para lutar pelos meus objetivos.

Aos meus pais pelo amor, educação, disciplina, apoio, segurança e por serem meu maior exemplo de luta, honestidade e força.

Aos meus irmãos, Tamara e José Guilherme, pela compreensão, carinho, zelo e apoio que foram fundamentais para a conclusão dessa etapa.

Aos meus padrinhos Carmem e Jesus Juarez pelo apoio, carinho e incansável disposição para ajudar.

Aos tios e primos, de sangue e de coração pela atenção, carinho e por nunca terem me faltado nos momentos em que precisei.

Ao professor Robson Machado da Rosa pelo tempo disponibilizado e pela orientação, que me deu confiança para execução do trabalho.

Ao meu namorado Douglas, pelo amor, compreensão e companheirismo.

Aos amigos e colegas por ter compartilhado momentos de alegria e de dificuldades.

Aos colegas da *Bonna Consultores Associados S/S Ltda* que colaboraram para a realização desse trabalho e também à chefia pela compreensão e colaboração.

Aos escritórios que contribuíram para a realização desse trabalho.

RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

PERFIL E CONHECIMENTO DOS PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE DE SANTA MARIA-RS SOBRE O ICMS DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

AUTORA: VANESSA DA SILVEIRA MILANESI

ORIENTADOR: ROBSON MACHADO DA ROSA

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 28 de Dezembro de 2012.

As exigências em relação ao profissional da área contábil são cada vez maiores, e esse precisa ser pró-ativo e buscar aprendizado contínuo, para interpretar e aplicar corretamente a extensa, complexa e constantemente atualizada legislação tributária brasileira. O conhecimento em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é indispensável a esse profissional, visto que esse tributo abrange uma vasta gama de operações em seu campo de incidência e é regido por uma legislação repleta de especificidades. Nesse sentido, o presente trabalho teve como tema o conhecimento tributário dos profissionais que atuam na área fiscal, delimitado ao ICMS e objetivou verificar o perfil e o nível de conhecimento em relação ao ICMS dos profissionais que atuam em escritórios contábeis prestando serviços relativos a obrigações fiscais a Microempresas (MEs) e Empresas de Pequeno Porte (EPPs) comerciais de Santa Maria-RS. O estudo desenvolvido classifica-se como descritivo e quantitativo e foi realizado por meio da aplicação de questionários. Dessa forma, em relação ao perfil dos respondentes, verificou-se, principalmente que, há a atuação de um mesmo número de homens e mulheres, que a maior parte possui Ensino Superior Completo em Ciências Contábeis, auferem renda superior a R\$3.000,00, tem mais de 10 anos de atuação na área fiscal e idade superior a 25 anos. Concluiu-se, ainda, que o nível de conhecimento dos respondentes em relação ao ICMS é baixo, e que é influenciado pelas variáveis de formação e tempo de atuação, as quais influenciam também na renda auferida pelos profissionais participantes da pesquisa.

Palavras-chave: ICMS. Profissional Contábil. Perfil.

ABSTRACT

Course Conclusion Work
Course of Accounting Science
Universidade Federal de Santa Maria

PERFIL E CONHECIMENTO DOS PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE DE SANTA MARIA-RS SOBRE O ICMS DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

AUTHOR: VANESSA DA SILVEIRA MILANESI

ADVISER: ROBSON MACHADO DA ROSA

Date and Place of Defense: Santa Maria, December, 2012.

The requirements in relation to the accounting professional are increasing, and he needs to be proactive and seek continuous learning to correctly interpret and apply the extensive, complex and constantly updated Brazilian tax legislation. The knowledge regarding the Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS) is essential to this professional, since this tax covers a wide range of operations in their field of incidence and is governed by legislation replete with specifics. In this sense, the present work had as its theme the tributary knowledge of professionals working in the tax area, delimited to the ICMS, and aimed to verify the profile and level of knowledge about the ICMS of professionals working in offices providing accounting services related to tax obligations to microenterprises (MEs) and small businesses (EPPs) in Santa Maria-RS. The study here developed is classified as descriptive and quantitative, and was conducted through questionnaires. Thus, in relation to the profile of the respondents, it was verified, mainly, that there is an equal number of men and women who perform the activity, the majority of them have Higher Education in Accounting, income greater than R\$ 3,000.00, have over 10 years of experience in the tax area and are older than 25 years old. It was also concluded that the knowledge level of the respondents in relation to ICMS is low, and that is influenced by the variables of graduation and time of performance, which also influence in the income earned by the professional participants of the research.

Keywords: ICMS. Professional Accounting. Profile.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

§	Parágrafo
Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CFOP	Código Fiscal de Operações e Prestações
CGC/TE	Cadastro Geral de Contribuintes de Tributos Estaduais
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
Confaz	Conselho Nacional de Política Fazendária
COTEPE/ICMS	Comissão Técnica Permanente do ICMS
CRT	Código de Regime Tributário
CSOSN	Código de Situação da Operação no Simples Nacional
CST	Código de Situação Tributária
CTN	Código Tributário Nacional
DANFE	Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica
DF	Distrito Federal
DOU	Diário Oficial da União
EPP	Empresas de Pequeno Porte
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
ISS	Impostos Sobre Serviços
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignação
IVM	Imposto sobre Vendas Mercantis
LC	Lei Complementar
LC 123/06	Lei Complementar nº 123 de 2006
ME	Microempresa
NF-e	Nota fiscal eletrônica
Nº	Número
RICMS/RS	Regulamento do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação do Rio Grande do Sul
RS	Rio Grande do Sul
S/Nº	Sem Número
SEFAZ	Secretaria da Fazenda
SINIEF	Sistema Nacional de Informações Econômico-fiscais
SN	Simples Nacional

LISTA DE APÊNDICES

Apêndice A - Questionário aplicado aos profissionais da contabilidade.....	73
--	----

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	- Distribuição dos profissionais quanto ao sexo	51
Gráfico 2	- Distribuição dos profissionais em função da formação	52
Gráfico 3	- Distribuição dos profissionais em função da Idade	52
Gráfico 4	- Treinamento oferecido aos profissionais para desempenhar sua função	54
Gráfico 5	- Distribuição dos profissionais de acordo com o tempo de atuação na área fiscal.....	54
Gráfico 6	- Distribuição dos profissionais de acordo com a Faixa de renda	55
Gráfico 7	- Período médio de férias ininterrupto por ano.....	55
Gráfico 8	- Principal dificuldade encontrada no exercício da profissão	56
Gráfico 9	- Principal instrumento de atualização utilizado	57
Gráfico 10	- Principal fator que dificulta o aperfeiçoamento e atualização	58
Gráfico 11	- Relação entre tempo de atuação na área fiscal e faixa de renda	59
Gráfico 12	- Relação entre a formação e a faixa de renda	60

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	- Documentos obrigatórios de acordo com as operações e prestações realizadas.....	38
Quadro 2	- Relação entre tempo de atuação na área fiscal e faixa de renda	59
Quadro 3	- Relação entre a formação e faixa de renda.....	60
Quadro 4	- Principal assunto abordado em cada questão do questionário aplicado	62
Quadro 5	- Percentual de acertos obtido pelos respondentes para cada assunto abordado.....	63

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Objetivos.....	13
1.2 Justificativa	14
1.3 Estrutura do trabalho.....	16
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	17
2.1 Contabilidade tributária	17
2.2 Tributos	19
2.2.1 Competência tributária e obrigação tributária	20
2.2.2 Elementos dos tributos	22
2.2.3 Crédito tributário	23
2.3 Definição de ME e EPP.....	25
2.4 Simples Nacional.....	25
2.4.1 Cálculo do valor devido.....	27
2.4.2 Crédito concedido por empresas optantes do Simples Nacional	28
2.5 ICMS	29
2.5.1 Contribuinte e responsável	32
2.5.2 Operações imunes e isentas	32
2.5.3 Cálculo do imposto	33
2.5.4 Crédito de ICMS	35
2.5.5 Apuração e pagamento do Imposto	36
2.5.6 Documentos fiscais.....	37
2.5.7 Livros fiscais	39
2.5.8 Diferimento.....	40
2.5.9 Benefícios fiscais	41
2.5.10 Código de Situação Tributária (CST) e Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP)	42
2.5.11 Código de Regime Tributário (CRT) e Código de Situação da Operação no Simples Nacional (CSOSN).....	43
2.5.12 Substituição tributária em operações internas.....	44
2.5.12.1 Devolução de mercadorias.....	45
2.5.13 Substituição tributária em operações interestaduais	45
3 METODOLOGIA	48
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	51
4.1 Perfil	51
4.1.1 Características gerais	51
4.1.2 Exercício da profissão na área fiscal	53
4.1.3 Aperfeiçoamento e atualização	57
4.2 Relação entre variáveis de perfil.....	58
4.2.1 Relação entre tempo de atuação e faixa de renda	58
4.2.2 Relação entre formação e faixa de renda	59
4.2.3 Relacionamento entre a variável sexo e outras variáveis de perfil	60
4.3 Conhecimento	61
4.4 Relação entre o percentual de acertos e variáveis de perfil.....	63
5 CONCLUSÃO	65
REFERÊNCIAS	69
APÊNDICE	72

1 INTRODUÇÃO

O mercado de trabalho está cada vez mais exigente com o profissional da área contábil que, em contrapartida, precisa ser pró-ativo, desenvolver novas habilidades e competências para enquadrar-se no perfil demandado por aquele. Assim, a busca do aprendizado contínuo é imprescindível, visto que o profissional precisa atender a todas as obrigações impostas pela legislação e ainda cumprir a função da contabilidade de gerar informações fidedignas que subsidiem à tomada de decisões.

Todavia, nem todas as empresas contam com profissionais contábeis capacitados, que atuam de forma ética resguardando-as de prejuízos. O anseio de economizar recursos e até mesmo a falta de informação de empresários, sócios de micro e pequenas empresas, faz com que muitos deles contratem profissionais avaliando principalmente o valor dos honorários cobrados, o que pode expor o empreendimento a sérios riscos. Isso porque, existem normas que regem os procedimentos fiscais e contábeis, sendo que a correta execução destes é de suma importância, pois erros, omissões e o descumprimento de obrigações acessórias podem resultar em multas, que exigem grande dispêndio de recursos, comprometendo a saúde financeira e até mesmo a continuidade do negócio.

Um dos ramos de atuação do profissional da área contábil é a contabilidade tributária. Segundo Fabretti (2001, p. 27) “Contabilidade Tributária é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas de contabilidade e de legislação tributária, de forma simultânea e adequada”. Dessa forma, o profissional que atua na área fiscal, é responsável pela interpretação e aplicação da legislação tributária e também pelo cumprimento de parte importante das obrigações impostas por esta.

O Sistema Tributário Brasileiro é bastante complexo, sendo constituído por um conjunto imenso de impostos, taxas, contribuições, nos níveis federal, estadual e municipal e, além disso, é regido por uma legislação constantemente atualizada. De acordo com estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) no ano de 2010, desde a data da promulgação da atual Constituição Federal (CF) em 1988 até seu 22º ano de vigência, foram editadas 249.124 normas, o que equivale a cerca de seis normas tributárias por hora. Toda essa legislação

precisa ser entendida e colocada em prática diariamente pelas empresas, o que exige muitas horas de estudo e muita habilidade dos profissionais da área fiscal.

O ICMS é um imposto de grande importância, visto que abrange em seu campo de incidência uma vasta gama de operações, além de representar uma das maiores fontes de arrecadação para os Estados. Conhecer e aplicar corretamente a legislação que rege esse tributo constitui-se num grande desafio ao profissional da área fiscal, uma vez que, esse precisa interpretá-la e estar atento às exigências, e especificidades aplicáveis a cada operação praticada pelas organizações para as quais presta serviço. Além disso, tem a obrigação de informar aos responsáveis sobre as alterações que influenciam no seu trabalho a fim de garantir a correta execução de todas as rotinas relativas ao ICMS, e evitar transtornos e prejuízos.

Tendo em vista o cenário de constantes mudanças e os riscos advindos da falta de conhecimento sobre o ICMS, percebe-se a importância da atuação de pessoas qualificadas e em busca de constante reciclagem de seus conhecimentos. Dessa forma, o presente trabalho tem como tema o conhecimento tributário dos profissionais que atuam na área fiscal, delimitado ao ICMS. O estudo foi realizado com profissionais contábeis que atuam em escritórios e prestam serviços para micro e pequenas empresas comerciais da cidade de Santa Maria – Rio Grande do Sul (RS), a fim de responder o seguinte questionamento: qual o perfil e o nível de conhecimento em relação ao ICMS dos profissionais que atuam em escritórios contábeis prestando serviços relativos às obrigações fiscais para micro e pequenas empresas de Santa Maria?

1.1 Objetivos

Tendo em vista o problema que originou este estudo, definiram-se objetivos a fim de nortear os procedimentos práticos. Conforme Fachin (2006) os objetivos podem ser gerais ou específicos, de acordo com a sua abrangência, sendo que o objetivo geral indica uma ação muito ampla do problema, enquanto os objetivos específicos procuram descrever ações pormenorizadas.

O objetivo geral que orientou a realização deste trabalho foi: verificar o perfil e o nível de conhecimento em relação ao ICMS dos profissionais que atuam em escritórios contábeis prestando serviços relativos a obrigações fiscais à Micro e

Pequenas empresas comerciais de Santa Maria. Na obtenção de informações relevantes para o alcance desse objetivo, foram definidos os seguintes passos, que constituem os objetivos específicos:

- a) identificar as características dos profissionais que atuam em escritórios contábeis trabalhando com questões relativas ao ICMS;
- b) levantar dados sobre a formação dos profissionais contábeis que atuam em setores responsáveis pelo cumprimento de obrigações principais e acessórias relativas ao tributo ICMS;
- c) levantar dados sobre exercício da profissão contábil nos setores responsáveis pelo cumprimento de obrigações relacionadas ao ICMS;
- d) investigar como se processou o treinamento dado aos profissionais contábeis para habilitá-los a atuar com ICMS;
- e) verificar os instrumentos utilizados para atualização pelos profissionais contábeis que atuam com ICMS e as dificuldades encontradas para seu aperfeiçoamento e atualização;
- f) verificar o nível de conhecimento dos profissionais contábeis em relação às obrigações principais e acessórias relativas ao ICMS no momento da emissão de documentos fiscais;

1.2 Justificativa

A legislação tributária brasileira é extensa e tem agregado cada vez mais novas exigências. Paralelamente, órgãos fiscalizadores instituem obrigações burocráticas que exigem um considerável dispêndio de tempo e de recursos por parte dos empresários para que haja uma adequada execução de todas as obrigações fiscais.

O país possui uma das mais elevadas cargas tributárias do mundo e o ICMS tem uma alta representatividade na composição do preço dos produtos e serviços sobre os quais incide, o que demanda dos empresários atenção especial à sua gestão, já que essa pode configurar-se em um importante diferencial competitivo. Nesse contexto, o conhecimento da legislação tributária que o rege mostra-se como um valioso instrumento para a redução do impacto desse tributo, pois permite, por meio de um adequado planejamento, escolher opções menos onerosas à empresa.

Dessa forma, nota-se uma forte demanda por profissionais qualificados na área fiscal, atentos a mudanças e com a capacidade de interpretar e executar corretamente as normas legais. A contratação desses profissionais e a constante atualização de seus conhecimentos exigem altos investimentos por parte das organizações. Grandes empresas têm capacidade financeira de arcar com essas despesas e, normalmente, possuem um setor fiscal interno, composto por profissionais especializados, a fim de acompanhar as mudanças e executar corretamente as obrigações fiscais. Por outro lado as micro e pequenas empresas possuem um volume reduzido de recursos para investir na contratação de profissionais o que torna complicada a adequação ao cenário de constantes alterações e alto nível de exigências burocráticas.

Micro e pequenas empresas têm uma representatividade cada vez mais notável na economia brasileira. Segundo o Sebrae (2011), em 2010 as micro e pequenas empresas corresponderam a 99% do total de empresas, sendo responsáveis por mais da metade dos empregos formais de estabelecimentos privados não agrícolas do país. Em virtude das constantes mudanças na legislação conforme anteriormente exposto, e do elevado custo de manter um departamento de contabilidade interno, a maioria delas optam pela terceirização dos serviços. Dessa maneira, são mantidas internamente apenas as rotinas operacionais, como emissão de notas e controle de estoques, que são entendidas por muitos empresários como atividades que não exigem conhecimento técnico aprofundado. Enquanto que, a supervisão do trabalho executado internamente e a execução rotinas fiscais e contábeis mais complexas ficam a cargo de profissionais contábeis terceirizados. Sendo assim, é indispensável que os escritórios de contabilidade contem com uma equipe de profissionais capacitada, atualizada e apta a executar e até mesmo conferir o trabalho executado por outrem, no que diz respeito a obrigações fiscais, bem como a fornecer orientações aos clientes sobre a forma prevenir e corrigir erros. Além disso, uma equipe bem treinada é uma forma eficaz de preservar a organização e os clientes dos riscos advindos do desrespeito à legislação fiscal e às normas contábeis.

Em função da representatividade das micro e pequenas empresas e das constantes alterações da complexa legislação fiscal brasileira, observa-se a necessidade de um estudo que verifique o perfil, a qualificação e o nível de

conhecimento em relação ao ICMS dos profissionais que atuam em escritórios contábeis prestando serviços relativos a obrigações fiscais para micro e pequenas empresas comerciais de Santa Maria.

1.3 Estrutura do trabalho

O presente trabalho está estruturado em cinco capítulos, conforme foram transpostas as etapas para sua conclusão. São esses: Introdução, Revisão bibliográfica, Metodologia, Análise dos resultados e Conclusão.

O capítulo um, Introdução, traz a contextualização do estudo, o problema, os objetivos gerais e específicos e a justificativa para a elaboração do trabalho.

O capítulo dois constitui-se na Revisão bibliográfica na qual se discorreu sobre assuntos considerados relevantes para o desenvolvimento deste trabalho e para análise dos resultados. Dessa forma, esse capítulo abordou: contabilidade tributária, tributos, micro e pequenas empresas, Simples Nacional, e ICMS.

No capítulo três, é apresentada metodologia de pesquisa utilizada no trabalho, sendo este descritivo quanto ao objetivo geral e quantitativo quanto à abordagem do problema.

No capítulo quatro, encontra-se a análise dos resultados obtidos com base nos dados coletados junto aos profissionais que responderam ao questionário e é disposta da seguinte maneira: perfil, relação entre variáveis de perfil, conhecimento e relação entre o percentual de acertos e variáveis de perfil.

E, finalmente, no capítulo cinco, encontra-se exposta a conclusão do trabalho.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Este capítulo tem por objetivo expor o referencial teórico acerca das principais questões sobre o tema estudado, as quais deram suporte ao desenvolvimento do trabalho e a análise dos resultados.

2.1 Contabilidade tributária

Em relação ao objeto da contabilidade tributária Fabretti (2001, p. 29) afirma que:

O objeto da contabilidade tributária é apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética, para, em seguida, atender de forma extracontábil as exigências das legislações do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro determinando a base de *cálculo fiscal* para a formação das provisões destinadas ao pagamento desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico (contábil), para determinação do lucro líquido à disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma individual.

Dentre os métodos da contabilidade tributária destaca-se o planejamento tributário, também denominado elisão fiscal. Segundo Campos (1987) planejamento tributário é o processo de escolha da ação ou omissão lícita, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador que vise, direta ou indiretamente, economia de tributo.

Conforme Latorraca (1985, p. 19),

Denomina-se Planejamento Tributário, à atividade 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 disponíveis.

Outra prática que visa à economia tributária é a chamada evasão fiscal, também conhecida como sonegação fiscal, que segundo Fabretti (2001) corresponde a uma prática contrária a lei, que normalmente é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, visando à redução ou ocultação desta.

Cabe destacar que o planejamento tributário resulta em uma redução da carga tributária dentro da legalidade, uma vez que consiste em um estudo prévio,

realizado antes da ocorrência do fato gerador, enquanto que, a evasão fiscal é ilícita e considerada crime contra a ordem econômica e tributária.

O artigo 1º da Lei nº 8.137 de 1990 define que:

Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Enquanto que o art. 2º da mesma lei prevê que constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Observa-se que um adequado planejamento tributário resulta em benefícios ao contribuinte. Para tanto, é necessário que este seja sempre fundamentado em um estudo cuidadoso, realizado por profissionais com conhecimento aprofundado da legislação, atentos às suas constantes modificações e com excelente capacidade de interpretação, para que essa economia não gere riscos e problemas futuros.

2.2 Tributos

Em se tratando de tributos, para a correta interpretação e aplicação das leis, é muito importante à compreensão de algumas expressões do vocabulário jurídico, como é o caso de "legislação tributária". Conforme a Lei nº 5.172 de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) – esse termo compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que tratem, no todo ou em determinada parte, de tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

O CTN, em seu artigo art. 3º, define tributos como:

Toda a 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.

De acordo com o CTN consideram-se tributos: impostos, taxas e contribuições para melhoria.

Ainda, segundo o CTN, imposto é um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação não vinculada a nenhuma atuação estatal específica relativa ao contribuinte. A taxa tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Enquanto que, a contribuição de melhoria tem como fato gerador a valorização imobiliária resultante de obra pública e é instituída para fazer face ao custo desta, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Outros conceitos importantes são os de incidência, não incidência, isenção, imunidade e anistia.

Para Amaro (2006) há a incidência de tributo quando determinado fato, por enquadrar-se no modelo abstratamente previsto em lei se juridiciza e gera o efeito, também previsto em lei, de dar nascimento a uma obrigação tributária. Enquanto que o campo da não incidência se refere a todos os fatos que não têm a aptidão de gerar tributos.

Já a isenção significa, de acordo com Borba (2009), a dispensa do pagamento de tributo devido. Assim sendo, ocorre o fato gerador, dá-se a incidência

tributária, surge à obrigação tributária sem, contudo, ser constituído o crédito tributário, uma vez que o lançamento não é efetivado.

Enquanto que a imunidade segundo Alexandrino e Paulo (2007) é uma vedação, determinada pela Constituição Federal, dirigida ao legislador, que fica impedido de prever determinada situação como hipótese de incidência, ou seja, tal situação não poderá ser definida como fato gerador de obrigação tributária. Tais autores afirmam que a principal diferença entre imunidade e isenção é que a primeira é decorrente de uma determinação Constituição Federal, enquanto que a segunda, ainda que prevista na Constituição, é concedida por meio de lei. Sendo que, a isenção é uma dispensa legal do pagamento do tributo devido e existe a competência para que haja a edição de uma lei tributária que defina a incidência de tributo sobre o fato isento. E por fim, a anistia se refere a infrações tributárias, podendo ser definida como o perdão legal de infração à legislação tributária, em consequência do qual se exclui o crédito tributário relativo à penalidade pecuniária que decorreria daquela infração.

2.2.1 Competência tributária e obrigação tributária

Um conceito importante no que diz respeito a tributos é o de “competência tributária” que na visão de Borba (2009) corresponde à capacidade que tem a União, Estados, Distrito Federal (DF) e Municípios, atribuída pela Constituição Federal, de instituir seus respectivos tributos. Alexandrino e Paulo (2007, p. 50) contribuem afirmando que a competência tributária significa o poder conferido pela Constituição Federal “às pessoas políticas para a edição de leis que instituem e disciplinem tributos e outros elementos relacionados às obrigações tributárias como as multas tributárias”.

O art. 153 da Constituição Federal prevê que é de competência da União a instituição de impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

O art. 154 complementa ao observar que a União poderá instituir, mediante lei Complementar (LC), outros impostos além dos anteriormente mencionados, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição. Além disso, na iminência ou no caso de guerra externa poderá instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão extintos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Já o art. 155 define como impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal:

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III - propriedade de veículos automotores.

Enquanto que, conforme o art. 156, compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

Em relação a obrigação tributária, Borba (2009, p.301) afirma que pode ser conceituada como:

A relação jurídica que tem por objeto uma prestação, positiva ou negativa, prevista na legislação tributária, a cargo de um particular e a favor do Estado, traduzida em pagar tributo ou penalidade ou em fazer alguma coisa de interesse do Fisco ou, ainda, em abster-se de praticar determinado ato, nos termos da lei.

O art. 113 do CTN prevê dois tipos de obrigação tributária: principal e acessória. A primeira provém da ocorrência do fato gerador, cujo objeto é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Já a segunda decorre da legislação tributária e tem por objeto as ações ou omissões (também chamadas prestações positivas e negativas), nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. A

inobservância de qualquer obrigação acessória torna esta uma obrigação principal no tocante à penalidade pecuniária.

2.2.2 Elementos dos tributos

Segundo Fabretti (2001) os tributos são compostos pelos seguintes elementos: fato gerador, contribuinte ou responsável, base de cálculo, alíquota e adicional.

O Fato gerador, conforme esse autor, é a materialização da hipótese de incidência tributária definida em abstrato na lei que gera (faz nascer) a obrigação tributária. O Contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária e tem relação pessoal e direta com fato gerador do tributo, enquanto que o responsável é aquele que, em decorrência de disposição legal, foi escolhido para responder pela obrigação tributária em substituição ao contribuinte. A base de cálculo é o valor sobre o qual se aplica a alíquota (percentual), para determinar o valor do tributo a ser pago. A alíquota é o percentual definido em lei, que aplicado sobre a base de cálculo resulta no valor de tributo a ser pago. E por fim, além do imposto devido, apurado através da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, a lei define em determinados casos o pagamento de mais um imposto, que incide sobre determinado valor que ela fixa, denominado adicional.

Conforme o CTN o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto. Enquanto que, o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa física ou jurídica, obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, podendo ser contribuinte ou responsável. A responsabilidade tributária pode ocorrer por substituição tributária ou transferência, sendo que para Amaro (2006, p. 307, grifo do autor):

A diferença entre ambas estaria em que, na *substituição*, a lei desde logo põe o 'terceiro' no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu polo passivo ocupado por um *substituto legal tributário*. Diversamente, na *transferência*, a obrigação de um devedor (que pode ser um contribuinte ou um responsável) é deslocada para outra pessoa, em razão de algum evento.

No que se refere à substituição tributária Alexandrino e Paulo (2007, p. 217) observam que,

Conforme a sistemática adotada pela lei, a substituição tributária pode implicar o surgimento da obrigação tributária para o substituto em um momento diferente do momento em que efetivamente acontece o fato gerador. Se a lei antecipa o surgimento da obrigação, temos a substituição tributária 'para frente'; se a lei adia (ou difere) o surgimento da obrigação, temos a chamada substituição tributária 'para trás'. O objetivo, em qualquer caso, é facilitar a fiscalização, concentrando a cobrança na etapa em que houver o menor número de sujeitos passivos.

Assim, na substituição tributária para trás, ou diferimento, a lei atribui a um determinado contribuinte, que não o primeiro da cadeia, a obrigação de pagar os tributos relativos a uma ou mais das etapas anteriores dessa. Já na substituição tributária para frente atribui-se a um determinado contribuinte a obrigação de pagar o valor do tributo relativo à operação futura que será realizada por outro contribuinte (substituído).

2.2.3 Crédito tributário

Segundo Fabretti (2001) o crédito tributário representa o direito do Estado de exigir o objeto da obrigação tributária principal (tributo ou penalidade pecuniária) do sujeito passivo diante da ocorrência do fato gerador por parte deste. Conforme o CTN o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Todavia, para que seja exigido esse crédito, é preciso a comprovação de sua existência, feita através do lançamento que é definido como o procedimento administrativo pelo qual a pessoa jurídica de direito público constitui o crédito tributário. Tal ato ocorre mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e se for o caso a proposição da aplicação da penalidade cabível. O crédito tributário pode ser suspenso, extinto ou excluído.

A suspensão do crédito tributário na visão de Fabretti (2001) significa impossibilidade temporária do Poder Público de exigir a dívida tributária do sujeito passivo, devido à ocorrência de uma das hipóteses previstas legalmente. Este impedimento ocorre ou porque o poder público assim estabelece (moratória), ou porque o sujeito passivo discute a validade (no todo ou em parte) da cobrança do

crédito tributário (depósito judicial, recurso administrativo ou processo judicial). Tais hipóteses estão previstas no CTN que define:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

De acordo com Fabretti (2001, p. 150) “a extinção do crédito tributário corresponde ao término do direito da Fazenda Pública de cobrar a obrigação tributária.” Conforme o art. 156 do CTN,

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Quanto à exclusão do crédito tributário Alexandrino e Paulo (2007, p.321) afirmam que “exclusão do crédito representa impedimento legal de constituição do crédito, ou seja, hipóteses em que a lei impede que seja feito o lançamento.” O art. 175 do CTN prevê duas formas de exclusão do crédito tributário: a isenção e a anistia, esclarecendo no parágrafo único que a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias condicionadas a obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

2.3 Definição de ME e EPP

Quanto ao enquadramento na categoria de ME ou EPP, a Lei Complementar nº 123 de 2006 (LC 123/06), que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, define que:

Art. 3º - Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso da empresa de pequeno porte aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Para fins do disposto nesse artigo considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite a que se refere o caput deste artigo será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

Importa observar que nesse trabalho o critério adotado foi da LC 123/06, ou seja, de faturamento, para o enquadramento na categoria de ME ou EPP.

2.4 Simples Nacional

O Simples Nacional (SN) é um regime tributário, previsto na LC 123/06, aplicável as MEs e as EPPs no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Conforme o art. 1º da referida lei, esse regime estabelece tratamento diferenciado e favorecido no que se refere especialmente a:

I – à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II – ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III – ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

Por outro lado, o parágrafo 4º do art. 3º define as situações que impedem a pessoa jurídica de se beneficiar desse tratamento jurídico.

A opção pelo Simples Nacional implica na unificação do recolhimento mensal dos seguintes impostos e contribuições, conforme o art. 13:

- I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;
- VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
- VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

O §1º referido versa sobre o fato de o recolhimento unificado dos impostos e contribuições citados não excluir a incidência de outros, definidos nos incisos de tal parágrafo, quando devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, sendo nessa situação observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas. Além disso, micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional em suas aquisições interestaduais de bens ou mercadorias (não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto) estão obrigadas ao pagamento do valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de ICMS. E, tal valor será obtido tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional.

Outro benefício concedido às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional constitui-se na dispensa do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, inclusive as contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical,

de que trata o art. 240 da Constituição Federal, e demais entidades de serviço social autônomo.

O art. 26 da LC 123/06 prevê que as MEs e EPPs optantes pelo Simples Nacional são obrigadas a emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN). Em relação a isso, a Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 2011 define que as empresas optantes pelo Simples Nacional utilizarão, conforme as operações e prestações que realizarem, documentos fiscais, inclusive os emitidos por meio eletrônico, autorizados pelos entes federados onde possuir estabelecimento. Tal artigo ainda prevê que:

§ 2º A utilização dos documentos fiscais fica condicionada:

I - à inutilização dos campos destinados à base de cálculo e ao imposto destacado, de obrigação própria, sem prejuízo do disposto no art. 56; e

II - à indicação, no campo destinado às informações complementares ou, em sua falta, no corpo do documento, por qualquer meio gráfico indelével, das expressões:

a) "DOCUMENTO EMITIDO POR ME OU EPP OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL"; e

b) "NÃO GERA DIREITO A CRÉDITO FISCAL DE IPI".

Além disso, tal Resolução regulamenta, dentre outras questões, as especificidades relacionadas a documentos e livros fiscais e contábeis a serem observadas por empresas optantes pelo Simples Nacional.

2.4.1 Cálculo do valor devido

O valor devido mensalmente pela ME ou EPP, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da alíquota prevista na tabela do Anexo da LC 123/06 correspondente à atividade que originou a receita, sobre a receita auferida no mês com tal atividade. Os referidos anexos são:

- a) Anexo I - Partilha do Simples Nacional – Comércio;
- b) Anexo II - Partilha do Simples Nacional – Indústria;
- c) Anexo III - Partilha do Simples Nacional – Serviços e Locação de Bens Móveis;
- d) Anexo IV - Partilha do Simples Nacional – Serviços;
- e) Anexo V.

Para efeito de determinação dessa alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração. E, em caso de empresa em início de atividade, os valores de receita bruta acumulada, constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, devem ser proporcionalizados ao número de meses de atividade no período.

Cabe observar que é disponibilizado sistema eletrônico para realização do cálculo simplificado do valor mensal devido a título de Simples Nacional. E também, que ao invés de a alíquota obtida incidir sobre a receita bruta auferida no mês, o contribuinte pode optar, na forma regulamentada pelo CGSN, pela incidência sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretratável para todo o ano-calendário. Além disso, a LC 123/06 prevê a redução no montante a ser recolhido do Simples Nacional no mês, para receitas auferidas com determinadas atividades.

2.4.2 Crédito concedido por empresas optantes do Simples Nacional

Conforme o art. 23 da LC 123/06 as MEs e as EPPs optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional. Todavia há a previsão de exceções:

§ 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições.

Assim sendo, as empresas não optantes pelo SN terão direito a crédito de ICMS em relação às compras de mercadorias destinadas à comercialização ou industrialização de empresas optantes pelo SN, e esse crédito corresponderá ao ICMS efetivamente devido pela vendedora na operação.

O crédito estabelecido no § 1º do art. 23 da LC 123/06 é disciplinado também pela Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94 de 2011, em seu art. 58. No que se refere, à alíquota aplicável para o cálculo do valor do crédito concedido, o § 1º desse artigo define que corresponderá ao percentual:

I - previsto na coluna "ICMS" nas tabelas constantes dos Anexos I ou II, para a faixa de receita bruta a que a ME ou EPP estiver sujeita no mês anterior ao da operação, assim considerada:

a) a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses que antecederem o mês anterior ao da operação;

b) a média aritmética da receita bruta total dos meses que antecederem o mês anterior ao da operação, multiplicada por 12 (doze), na hipótese de a empresa ter iniciado suas atividades há menos de 13 (treze) meses da operação;

II - de ICMS referente à menor alíquota prevista nas tabelas constantes dos Anexos I ou II, na hipótese de a operação ocorrer no mês de início de atividade da ME ou EPP optante pelo Simples Nacional.

Tal dispositivo prevê que ainda que a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional que emitir nota fiscal com direito a esse crédito, consignará no campo destinado às informações complementares ou, em sua falta, no corpo da nota fiscal, a expressão: "PERMITE O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE ICMS NO VALOR DE R\$...; CORRESPONDENTE À ALÍQUOTA DE ...%, NOS TERMOS DO ART. 23 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 2006". Importa observar que a ausência da informação dessa alíquota no documento fiscal impede o adquirente da mercadoria de se creditar do ICMS consignado no documento fiscal.

2.5 ICMS

O ICMS está previsto no artigo nº 155, inciso II da Constituição Federal e é regulamentado pela LC nº 87 de 1996 (Lei Kandir). Esse imposto surgiu em 1922 como "Imposto sobre Vendas Mercantis" (IVM), de competência da União e incidia sobre as operações de vendas. Posteriormente com a promulgação da Constituição Federal de 1934, o IVM passou a ser de competência dos Estados, tendo sua incidência ampliada, incluindo assim as operações de vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores e industriais. Dessa forma surgiu o Imposto de Vendas e Consignações (IVC) que era cobrado de forma cumulativa, o que acabou por torná-lo um imposto prejudicial à atividade econômica, principalmente para o setor industrial, uma vez que incidia em cada etapa do processo elevando assim o custo do produto final. O IVC vigorou até 1965, quando foi substituído pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), instituído pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, que era de incidência não cumulativa com o objetivo de incentivar o crescimento da atividade econômica.

Com a reforma da Constituição Federal em 1988 o ICM, foi instinto, e surgiu o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), passando a alcançar, dessa forma, os serviços de transporte e de comunicação, a energia elétrica e os combustíveis e lubrificantes.

O art. 155, § 2º da Constituição Federal expressa que o ICMS atenderá ao seguinte:

- I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;
- 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;
- III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;
- IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

Dessa forma, o ICMS é não cumulativo e constitui-se em um imposto sobre o valor agregado e que pode ser seletivo (a critério do ente federado que detém a competência de sua cobrança) o que permite que seja cobrada alíquota menor para os produtos essenciais, como, por exemplo, os itens que compõem a cesta básica. Dessa forma, as alíquotas serão elevadas gradativamente para as demais mercadorias, ficando mais elevada para os itens considerados supérfluos.

O ICMS é classificado como um tributo indireto, conforme Fabretti (2001, p. 171) “são considerados tributos indiretos aqueles que a cada etapa econômica são repassados para o preço do produto/mercadoria/serviço”. Assim, no momento em que o consumidor final paga o preço da mercadoria, está arcando com todo o ônus tributário embutido nesse preço.

Cada Estado tem liberdade para definir regras próprias para reger o ICMS, desde que respeitados os requisitos estabelecidos pela Constituição Federal e pelo CTN. No RS o ICMS é regido pelo Decreto nº 37.699 de 1997, que corresponde ao Regulamento do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

comunicação do Rio Grande do Sul (RICMS/RS). Tal regulamento, base principal que fundamenta esse trabalho, é composto por cinco livros, quais sejam: Livro I – Da obrigação principal – Parte Geral, Livro II – Das Obrigações Acessórias, Livro III – Da Substituição Tributária, Livro IV – Da Fiscalização do Imposto e Livro V – Das Disposições Transitórias e Finais; além de Apêndices e Anexos.

Para fins deste regulamento considera-se mercadoria qualquer bem móvel, novo ou usado, inclusive semoventes e a energia elétrica. Equiparando-se à mercadoria o bem importado, destinado à pessoa física ou, se pessoa jurídica, destinado a uso ou consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento destinatário; e o bem importado que tenha sido apreendido ou abandonado.

As hipóteses de incidência do ICMS estão definidas no art. 2º, Livro I do RICMS/RS que dispõe:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

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

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

III - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, e que está expressamente sujeito à incidência do imposto estadual, nos termos dos subitens 7.02, 7.05, 14.01, 14.03 e 17.11, da Lista de Serviços a que se refere o art. 1º da Lei Complementar nº 116, de 31/07/03;

IV - a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

V - a entrada no território deste Estado, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrente de operações interestaduais.

O imposto incide também sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal independentemente da via (tanto de pessoas, bens, mercadorias ou valores), sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio e também sobre serviços prestados no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior. As hipóteses de não incidência estão contempladas no Título III do mesmo livro

Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto, de acordo com o art. 4º, Livro I do RICMS/RS, nas operações com mercadorias ou bens entre outras situações, no momento da saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte,

mesmo sendo para outro estabelecimento do mesmo titular. E nas prestações de serviços, conforme o art. 5º, no início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza; e no final da prestação de serviços de transporte iniciado no exterior, dentre outras hipóteses.

2.5.1 Contribuinte e responsável

Para fins de tributação desse imposto, considera-se contribuinte qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou de bem ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação sobre as quais haja a incidência do imposto. Sendo também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: importe mercadorias ou bens do exterior, seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior, adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados, ou que adquira petróleo (inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados) e energia elétrica, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Além do contribuinte, o Título IV do Livro I do RICMS/RS, que trata do sujeito passivo do imposto, prevê a figura do responsável e trata da responsabilidade de terceiros, solidária e por substituição tributária. Destaca-se, que a última dá-se em relação às operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive no que se refere ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado no RS.

2.5.2 Operações imunes e isentas

A Constituição Federal define como imunes ao ICMS as operações que destinem mercadorias para o exterior, os serviços prestados a destinatários no exterior, sendo assegurada a manutenção e o aproveitamento do imposto pago nas

operações e prestações anteriores. Também são imunes as operações que destinem a outros estados: energia elétrica, petróleo - inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados - que tenham como objeto o ouro (quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial) e finalmente, as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Já o Livro I, Título II, Capítulo IV do RICMS/RS dispõe sobre a isenção do ICMS e discrimina as operações com mercadorias e prestação de serviços beneficiadas. Dentre essas, destaca-se a isenção, prevista no inciso IX do art. 10º, para a prestação de serviço de transporte de cargas realizadas a contribuinte inscrito no Cadastro Geral de Contribuintes de Tributos Estaduais (CGC/TE). Tal isenção é condicionada a que a prestação de serviço seja realizada por transportador estabelecido neste Estado e seja acobertada por documento fiscal idôneo (salvo nas hipóteses de dispensa de emissão de documento fiscal previstas no Livro II, art. 134). Sendo que, não são isentas as operações que o tomador do serviço: seja inscrito no CGC/TE, na categoria geral e que tenha tratamento especial, ou como contribuinte eventual; seja produtor, nas prestações interestaduais. Ou, ainda, caso seja órgão da administração pública, federal, municipal ou de outro Estado, inclusive autarquia, sociedade de economia mista ou empresa pública (exceto no caso das prestações de serviço cujo tomador seja órgão da administração pública que efetivamente efetue operações ou prestações com débito do imposto e que esteja relacionado em instruções baixadas pela Receita Estadual).

2.5.3 Cálculo do imposto

A base de cálculo do imposto, como regra geral, é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria ou preço do serviço prestado. Sendo que o art. 16 e art. 17, Livro I, do RICMS/RS definem a base de cálculo do ICMS para situações específicas relativas a operações com mercadorias e prestações de serviço, respectivamente. O art. 18 esclarece que integra a base de cálculo do imposto:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente:

- a) a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
- b) a frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado;
- c) ao montante do IPI, quando a mercadoria se destinar a consumo ou ativo permanente do estabelecimento destinatário ou a consumidor final.

Parágrafo único - Quando o valor do frete, cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que com aquele mantenha relação de interdependência, exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviço semelhante, constantes de tabelas elaboradas pelos órgãos competentes, o valor excedente será havido como parte do preço da mercadoria.

Cabe destacar que a tributação do valor do frete acompanha a tributação da mercadoria a que corresponde. O art. 19 de tal regulamento observa que não integra a base de cálculo do imposto:

I - o montante do IPI, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado a industrialização ou a comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos;

II - o valor dos descontos concedidos no ato da emissão do documento fiscal, desde que constem deste.

O RICMS/RS no Capítulo II, Título IV, do seu Livro I trata das mercadorias sujeitas à redução da base de cálculo do ICMS, e define o percentual para o qual essa será reduzida nas operações com mercadorias e prestações de serviços beneficiadas.

Todavia, tal artigo prevê também que:

§2º - A fruição dos benefícios de redução de base de cálculo previstos neste artigo fica condicionada a não-apropriação proporcional dos créditos fiscais relativos à mercadoria entrada no estabelecimento ou à prestação de serviços a ele feita, para comercialização ou integração em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante for beneficiada com a redução;

§3º - Na hipótese do § 2º, se, por ocasião da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço, for imprevisível que a saída subsequente ocorrerá ao abrigo de redução de base de cálculo, a fruição do benefício fica condicionada ao estorno proporcional dos créditos referidos no mesmo parágrafo; [...]

§ 5º - O disposto nos §§ 2º e 3º não se aplica nas hipóteses e nos limites em que este regulamento admitir o não-estorno dos créditos fiscais;

§ 6º - Para efeitos do § 2º, na hipótese de a entrada e a saída terem bases de cálculo reduzidas e o percentual de base de cálculo na saída for inferior ao da entrada, o crédito fiscal admitido será o obtido pela multiplicação do percentual de base de cálculo da saída pelo valor da operação de entrada e pela alíquota aplicável.

No que se refere às alíquotas de ICMS aplicáveis nas operações com mercadorias e nas prestações de serviços, interestaduais, essas são definidas tendo em vista o estado de destino e a condição do destinatário de contribuinte ou não do imposto. Dessa forma, o art. 26 Livro I, do RICMS/RS define que a alíquota aplicável será de 12% (doze por cento), quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado nos Estados de MG, PR, RJ, SC e SP; e de 7% (sete por cento), quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do ES.

O art. 155, § 2º, inciso VII da Constituição Federal prevê que em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final situado em outro Estado serão adotadas a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto e a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte desse. Referindo-se a operações interestaduais o inciso VIII define que na hipótese de o destinatário ser contribuinte do ICMS caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual

Em se tratando de operações internas a alíquota aplicável é de 17% (dezesete por cento) para as operações com mercadorias e prestação de serviços em geral, sendo definidas ainda, nos art. 27 e art. 28 do Livro I, do referido regulamento, alíquotas diferenciadas para determinadas mercadorias e prestações de serviços.

2.5.4 Crédito de ICMS

A legislação assegura, dentre outras hipóteses, o direito de crédito do ICMS anteriormente cobrado e destacado na primeira via do documento fiscal relativo a operações ou prestações que resultem na entrada de mercadorias e insumos destinados ao desempenho do objetivo social da empresa, inclusive as destinadas ao ativo permanente do estabelecimento. Também é assegurada a manutenção do crédito, nos termos do art. 31:

VI - cobrado e registrado no livro Registro de Saídas, relativo à saída de mercadorias, devolvidas por estabelecimento enquadrado no CGC/TE na categoria EPP ou ME, em valor proporcional à devolução.

Ressaltando-se que o § 2º condiciona o direito de crédito fiscal, para efeito de compensação com débito do imposto, a:

- a) idoneidade da documentação;
- b) escrituração nos prazos e condições estabelecidos no Livro II;
- c) prestação em meio eletrônico, pelo remetente das mercadorias ou pelo prestador dos serviços, das informações relativas às respectivas operações ou prestações, nas condições definidas pela Receita Estadual, em sistema a ser disponibilizado para esse fim;
- d) prévia validação eletrônica no endereço <http://www.eicms.rs.gov.br>, quando se tratar de documento fiscal eletrônico.

Ao passo que o § 3º define que direito de utilizar o crédito fiscal extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento fiscal.

Observa-se que o art. 33, Livro I, do RICMS/RS prevê que na apuração do montante do imposto devido não é admitido o crédito fiscal:

- I - destacado em excesso em documento fiscal;
- II - destacado em documento fiscal relativo a mercadorias entradas no estabelecimento ou a serviços a ele prestados, quando o imposto tiver sido devolvido, no todo ou em parte, ao próprio ou a outro contribuinte, por outra unidade da Federação, mesmo sob a forma de prêmio ou estímulo;
- III - relativo à entrada de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;

São considerados alheios à atividade do estabelecimento, salvo prova em contrário: os veículos de transporte pessoal; as mercadorias entradas ou os serviços recebidos que sejam utilizados em atividade do estabelecimento que esteja fora do campo de incidência do imposto, ou em atividade de lazer, cultural ou esportiva dos empregados e, por fim, que não sejam essenciais para a consecução do objetivo econômico da empresa. O mesmo artigo prevê ainda outras hipóteses em que não poderão ser aproveitados créditos relativos à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita. Ao passo que o art. 34 define as hipóteses em que o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto creditado.

2.5.5 Apuração e pagamento do Imposto

No tocante à apuração e pagamento do imposto, o art. 36, Livro I, do RICMS/RS define que as obrigações consideram-se vencidas na data em que

termina o período de apuração e são liquidadas por compensação com créditos do próprio imposto, nos termos da lei, ou pagas em dinheiro. Conforme o art. 37 o montante devido resultará da diferença a maior (saldo devedor), em cada período de apuração, entre as operações relativas à circulação de mercadorias ou às prestações de serviços, escrituradas a débito fiscal e a crédito fiscal. Caso se verifique saldo credor de imposto, após o confronto entre os débitos e créditos oriundos das operações realizadas no período, este é transferido para o período ou períodos seguintes (vedada a atualização monetária).

Como regra geral o período de apuração do imposto é mensal, independentemente do prazo de pagamento, encerrando-se no último dia de cada mês, sendo previstos períodos diferenciados para algumas operações.

O prazo para pagamento do imposto está previsto no Apêndice III do RICMS/RS. Destacando-se que para débito próprio, cujo fato gerador seja saída promovida por estabelecimento comercial e demais operações e prestações de serviços sujeitas ao pagamento do imposto (não enquadradas no Livro I, arts. 46 a 48) esse prazo corresponde ao dia 12 do mês subsequente à ocorrência do fato gerador. Cabe ressaltar que o art. 55, Livro I, do RICMS/RS define as hipóteses em que fica suspenso o pagamento do imposto.

2.5.6 Documentos fiscais

Conforme o art. 8º, Livro II, do RICMS/RS os contribuintes e as pessoas obrigadas à inscrição no CGC/TE emitirão, conforme as operações ou prestações que realizarem, documentos fiscais específicos conforme o Quadro 1.

Os modelos de documento fiscal a serem utilizados pelos contribuintes nas operações e prestações que realizarem são apresentados nos anexos do RICMS/RS. Os documentos fiscais emitidos deverão ser arquivados em ordem cronológica e conservados, durante o prazo de 5 (cinco) exercícios completos, no próprio estabelecimento, e dele não poderão ser retirados, salvo quando apreendidos ou por autorização competente, devendo ser apresentados ou remetidos à Fiscalização de Tributos Estaduais quando exigidos.

Operação	Documentos fiscais
Circulação de mercadorias	Nota fiscal: Modelo 1, Modelo 1-A ou Avulsa
	Nota Fiscal de Venda a Consumidor
	Cupom Fiscal emitido por ECF
	Nota Fiscal de Produtor, modelo 4
	Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 6
	Nota Fiscal Eletrônica, modelo 55
	Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica
Prestações de serviços de transporte	Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8
	Autorização de Carregamento e Transporte, modelo 24
	Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9
	Conhecimento Aéreo, modelo 10
	Relatório de Emissão de Conhecimentos Aéreos
	Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas
	Despacho de Cargas em Lotação
	Despacho de Cargas Modelo Simplificado
	Relação de Despachos
	Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas, modelo 26
	Despacho de Transporte, modelo 17
	Ordem de Coleta de Carga, modelo 20
	Manifesto de Carga, modelo 25
	Bilhete de Passagem Rodoviário, modelo 13
	Bilhete de Passagem Aquaviário, modelo 14
	Bilhete de Passagem Ferroviário, modelo 16
	Bilhete de Passagem e Nota de Bagagem, modelo 15
	Relatório de Embarque de Passageiros
	Excesso de Bagagem
	Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7
Extrato de Faturamento	
Resumo de Movimento Diário, modelo 18	
Guia de Transporte de Valores - GTV.	
Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário, modelo 27	
Conhecimento de Transporte Eletrônico, modelo 57	
Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico	
Prestações de serviços de comunicação	Nota Fiscal de Serviço de Comunicação, modelo 21
	Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação, modelo 22

Quadro 1 - Documentos obrigatórios de acordo com as operações e prestações realizadas

Fonte: Adaptação RICMS/RS (2012).

Importante ressaltar a definição de documento fiscal inidôneo, que conforme o art. 13, Livro II, do RICMS/RS, corresponde ao documento fiscal que:

I - omitir indicações;

II - não seja o legalmente exigido para a respectiva operação ou prestação;

- III - não guarde as exigências ou os requisitos previstos neste Regulamento;
- IV - contenha declarações inexatas, esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras;
- V - na hipótese de conter prazo de validade, tenha sido emitido após expirado esse prazo, salvo o que contiver vencimento da data limite máxima para emissão a partir de 1º de outubro de 1991;
- VI - tenha sido emitido após a baixa ou o cancelamento da inscrição do emitente no CGC/TE;
- VII - tenha sido emitido por ECF não autorizado pela Fiscalização de Tributos Estaduais, na forma da legislação tributária estadual;
- VIII - na hipótese de Nota Fiscal de Venda a Consumidor que tenha sido confeccionada sem AIDF e cujas quantidades não utilizadas até 31 de maio de 1990 não tenham sido informadas à Fiscalização de Tributos Estaduais até 30 de setembro de 1990, seja utilizado para registrar operação de circulação de mercadoria.

No que se refere à Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) essa poderá ser emitida em substituição à nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, e à nota fiscal de produtor, modelo 4 (somente pelos contribuintes que possuem inscrição no CGC/TE), havendo a obrigatoriedade de sua emissão para os contribuintes mencionados no art. 26-A, do Livro II, do RICMS/RS, e Apêndices por esse mencionado, sendo vedada a essas a emissão de nota fiscal modelo 1 ou 1-A.

Nos termos do inciso VIII do art. 26, é obrigatória a emissão de NF-e, para os contribuintes que, independentemente da atividade econômica exercida, realizem operações:

- a) destinadas à Administração Pública direta e indireta, inclusive empresa pública e sociedade de economia mista, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- b) com destinatário localizado em unidade da Federação diferente daquela do emitente;
- c) de comércio exterior.

O contribuinte usuário de NF-e, para acompanhar mercadoria em trânsito, deverá emitir o Danfe (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica), observando-se que esse não é documento fiscal hábil para a escrituração fiscal, sendo vedada a apropriação de crédito do imposto destacado, salvo na hipótese em que o destinatário não estiver credenciado à emissão de NF-e.

2.5.7 Livros fiscais

O RICMS/RS em seu art. 142 prevê que os contribuintes, exceto os produtores, e as pessoas obrigadas à inscrição no CGC/TE deverão escriturar e

manter, em cada um dos seus estabelecimentos, livros fiscais, em conformidade com as operações ou prestações que realizem. Tais livros obedecem aos modelos dos Anexos F – Livros Fiscais do RICMS/RS.

Os livros não poderão conter emendas ou rasuras e seus lançamentos serão encerrados no último dia de cada período de apuração fixado no Livro I, art. 38 do RICMS/RS. Estes serão conservados durante 5 (cinco) exercícios completos por aqueles que deles tiverem feito uso, interrompendo-se esse prazo por qualquer exigência fiscal relacionada com as respectivas operações ou prestações ou com os créditos tributários delas decorrentes.

2.5.8 Diferimento

De acordo com Filho e Brasil (2006, p. 56) “o diferimento do ICMS é o ato de retardar ou adiar o pagamento do imposto, mas não a sua incidência”. Conforme o RICMS/RS considera-se etapa posterior para efeitos do diferimento:

- a) a saída subsequente da mercadoria, no mesmo estado ou submetida a processo de industrialização, promovida pelo responsável, ainda que isenta ou não-tributada, salvo se ocorrer novo diferimento;
- b) a entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário, quando destinada ao ativo permanente ou ao uso ou consumo;
- c) a entrada da mercadoria em estabelecimento de microempresa;
- d) qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

O RICMS/RS determina ainda, dentre outras hipóteses, que não ocorrerá o diferimento nas operações com mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária nos termos do seu Livro III, Título III e quando a operação não for acobertada por documento fiscal idôneo.

O art. 53, Livro I, do RICMS/RS define que difere-se para a etapa posterior, sem a transferência da obrigação tributária correspondente, o pagamento do imposto devido por contribuinte do RS, nos termos do seu inciso I, “nas operações internas de remessa de mercadoria, a qualquer título, entre estabelecimentos inscritos no CGC/TE pertencentes à mesma pessoa”. O referido regulamento determina ainda, no art. 54, Livro I, as situações em que se exclui a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido.

Enquanto que art. 1º do Livro III, do RICMS/RS define que se difere para a etapa posterior o pagamento do imposto devido nas operações com as mercadorias relacionadas no Apêndice II, Seção I, realizadas entre estabelecimentos inscritos no CGC/TE, localizados neste Estado, hipótese em que a responsabilidade pelo referido pagamento fica transferida ao destinatário da mercadoria.

2.5.9 Benefícios fiscais

A Constituição Federal no seu art. 155, § 2º determina que:

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

Assim, exceto se houver deliberação em contrário de Estados e Distrito Federal, as alíquotas de um Estado não poderão ser inferiores às alíquotas interestaduais, o que conforme Borba (2006) permite que determinada unidade da federação, que seja grande adquirente de mercadorias de outros Estados, possa criar alíquotas internas baixas para atrair as indústrias para ser território.

O art. 155, §2º, XII, "g" prevê que cabe a Lei Complementar regular, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, a forma serão concedidas e revogadas as isenções, incentivos e benefícios fiscais. A Lei Complementar 24/75 dispõe que as isenções do ICMS serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, sendo a mesma disposição aplicável, conforme o parágrafo único do art. 1º:

- I - à redução da base de cálculo;
- II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;
- III - à concessão de créditos presumidos;
- IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;
- V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Para deliberar sobre essas questões, dentre outras atribuições, foi criado o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), por meio do Convênio ICMS

133/97 que é composto por representantes de cada estado-membro, do Distrito Federal e um representante do Governo Federal.

O art. 38 do Convênio ICMS 133/97 prevê ainda que 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.
- Parágrafo único. Os Protocolos não se prestarão ao estabelecimento de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais.

Os Protocolos serão, previamente, submetidos à apreciação formal da Comissão Técnica Permanente ICMS (COTEPE/ICMS), para fins de verificação, inclusive em reunião virtual sua adequação às disposições do art. 38 (anteriormente citado). Obtida a manifestação favorável da maioria dos representantes da COTEPE/ICMS, e assinado o Protocolo por todos os signatários, inclusive por via de certificação digital, será providenciada pela Secretaria-Executiva a publicação no Diário Oficial da União, para efeito de sua vigência.

2.5.10 Código de Situação Tributária (CST) e Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP)

O art. 199 do CTN prevê que:

A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Tendo em vista o que rege o art. 199, do CTN, foi criado o Convênio S/Nº (Sem Número), de 15 de dezembro de 1970 do Confaz o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-fiscais (Sinief) tendo como objetivos a obtenção e permuta de informações de natureza econômica e fiscal entre os signatários e a simplificação do cumprimento das obrigações por parte dos contribuintes. Dentre outras medidas o Sinief instituiu, por meio do Ajuste Sinief 03/94, o CST e o CFOP, interpretados por meio de notas explicativas, tendo por objetivo aglutinar em grupos homogêneos nos documentos e livros fiscais, nas guias

de informação e em todas as análises de dados, as operações e prestações realizadas pelos contribuintes do IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados) e do ICMS. O CST é composto de três dígitos (1º dígito indicará a origem da mercadoria e o 2º e 3º dígitos à tributação pelo ICMS) enquanto que o CFOP é composto por quatro dígitos. No RICMS/RS o Apêndice VI contempla a listagem de CFOP, juntamente com a descrição da operação a que corresponde cada código. Ao passo que o Apêndice VII apresenta a listagem da interpretação de cada dígito formador do CST em função da posição que ocupa.

2.5.11 Código de Regime Tributário (CRT) e Código de Situação da Operação no Simples Nacional (CSOSN)

O Ajuste Sinief 03/10 alterou o Ajuste Sinief 07/05, que instituiu a NF-e e o Danfe, e definiu a obrigatoriedade da indicação na NF-e do CRT e, quando for o caso, do CSOSN. Conforme o anexo único desse ajuste existem três CRT:

TABELA A - Código de Regime Tributário - CRT

1 - Simples Nacional

2 - Simples Nacional - excesso de sublimite da receita bruta

3 - Regime Normal

E, conforme as notas explicativas tais códigos serão preenchidos da seguinte maneira: “1” será preenchido pelo contribuinte quando for optante pelo SN; “2” será preenchido pelo contribuinte optante pelo SN mas que tiver ultrapassado o sublimite de receita bruta fixado pelo estado/DF e estiver impedido de recolher o ICMS e Imposto Sobre Serviços (ISS) por esse regime, conforme arts. 19 e 20 da LC 123/06. E, o código “3” será preenchido pelo contribuinte que não estiver na situação “1” ou “2”.

Já o CSOSN deverá ser usado na Nota Fiscal Eletrônica exclusivamente quando o CRT for igual a “1” e substituirá o CST. A Tabela B do Ajuste 03/10 apresenta a listagem dos CSOSN, destacando-se dentre esses: código “102” usado por empresa tributada pelo Simples Nacional sem permissão de crédito e o código “500” usado para operações nas quais o ICMS foi cobrado anteriormente por substituição tributária (substituído) ou por antecipação.

2.5.12 Substituição tributária em operações internas

O art. 9º do Livro III, do RICMS/RS determina que na condição de substitutos tributários, são responsáveis pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes promovidas por contribuintes do RS com as mercadorias mencionadas no Apêndice II, Seções II e III, que são as sujeitas, respectivamente à substituição tributária nas operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a esse Estado, os seguintes contribuintes, do RS, que a eles tenham remetido as mercadorias:

- I - O estabelecimento industrializador das mercadorias;
- II - o estabelecimento que recebeu as mercadorias oriundas de outra unidade da Federação, salvo se estas tiverem sido recebidas com substituição tributária;
- III - o estabelecimento que importou as mercadorias do exterior;
- IV - o estabelecimento que adquiriu mercadorias importadas do exterior, apreendidas ou abandonadas.
- V - o estabelecimento distribuidor das mercadorias, quando se tratar de produtos farmacêuticos relacionados no Apêndice II, Seção III, item VI.

Na qualidade de substitutos tributários são também responsáveis pelo pagamento do imposto relativo às operações subsequentes, o estabelecimento atacadista ou varejista, em relação ao estoque de mercadorias existentes no estabelecimento por ocasião da inclusão dessas no regime de substituição tributária, exceto na hipótese prevista no inciso V, anteriormente citado. Observa-se que a responsabilidade do substituto tributário pelo pagamento do imposto não será suprimida pelo fato de não ter ele retido o tributo do contribuinte substituído.

O Livro III, do RICMS/RS define, em seu art. 15, que o débito de responsabilidade por substituição tributária em operações internas deverá ser calculado através da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista nas Seções específicas para as diferentes mercadorias, deduzindo-se, do valor obtido, o débito fiscal próprio.

Na hipótese de contribuinte substituto optante pelo Simples Nacional recolher o débito próprio de acordo com o artigo 18 da LC 123/06 (mediante aplicação da tabela do Anexo I dessa Lei) para determinar o valor do débito de responsabilidade por substituição tributária, o valor a ser deduzido a título de débito fiscal próprio será o valor presumido desse. Ou seja, será calculado como se o contribuinte não fosse

optante pelo Simples Nacional, devendo esse valor ser indicado no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES" da Nota Fiscal.

Convém destacar que na hipótese de a saída ao consumidor de mercadoria sujeita a substituição tributária estiver beneficiada com base de cálculo reduzida, a base de cálculo para o débito de responsabilidade por substituição tributária terá o mesmo percentual de redução, observadas as mesmas condições previstas para a concessão do benefício.

2.5.12.1 Devolução de mercadorias

No que se refere à devolução de mercadorias alcançadas pelo regime de substituição tributária, o art. 25, Livro III define que o estabelecimento destinatário deverá:

- I - emitir Nota Fiscal para documentar a devolução das mercadorias;
- II - adjudicar-se do imposto destacado na Nota Fiscal de aquisição relativo ao débito próprio do substituto tributário, proporcional às mercadorias devolvidas, mediante emissão de Nota Fiscal específica para este fim;
- III - emitir Nota Fiscal para fins de restituição do imposto relativo ao débito de responsabilidade por substituição tributária, em nome do estabelecimento que tenha efetuado a retenção e no valor do imposto retido, proporcional às mercadorias devolvidas.

Quanto à nota fiscal mencionada no inciso I, nas devoluções de compras para comercialização, essa deverá conter, por se tratar de destinatário localizado no RS, o CFOP 5411 que corresponde à operação de "Devolução de compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária". Já as Notas Fiscais mencionadas nos incisos II e III deverão conter, além das indicações exigidas na legislação tributária, o número e o emitente da Nota Fiscal de aquisição das mercadorias devolvidas e o número da Nota Fiscal referida no inciso I relativa à devolução. Destacando-se que a nota fiscal citada no inciso III, deve ser emitida com CFOP 5603, que corresponde a "Ressarcimento de ICMS retido por substituição tributária".

2.5.13 Substituição tributária em operações interestaduais

Quando se trata de operações interestaduais o art. 5º, Livro III, do RICMS/RS define que quando promovidas por contribuintes do RS e destinarem mercadorias a

contribuinte de outra unidade da Federação, a substituição tributária ocorrerá conforme o disposto nos Convênios e nos Protocolos firmados no âmbito do Confaz e na legislação da unidade da Federação de destino.

Já em operações interestaduais que destinem a este Estado mercadorias relacionadas no Apêndice II, Seção III, fica atribuída ao remetente, na condição de substituto tributário, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido a este Estado, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente. Todavia, o art. 35, do Livro III do RICMS/RS prevê situações em que em que não se aplica o regime de substituição tributária em operações interestaduais. Ao passo que o Capítulo II, Título III, do Livro III do RICMS/RS trata de disposições específicas relativas a diversas operações.

No que se refere ao cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária em operações interestaduais o RICMS/RS determina que:

Art. 37 - O débito de responsabilidade por substituição tributária em operações interestaduais será calculado pela aplicação da alíquota interna deste Estado sobre a base de cálculo prevista nas Seções específicas para as diversas mercadorias, constantes do Capítulo seguinte, deduzindo-se, do valor resultante, o débito fiscal próprio.

Na hipótese de contribuinte substituto optante pelo Simples Nacional o valor a ser deduzido, a título de débito fiscal próprio, será o valor presumido desse débito, calculado na forma como ocorreria a tributação se o contribuinte não fosse optante pelo Simples Nacional. E o valor resultante deve ser indicado no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES" da Nota Fiscal. Importante observar que, a Nota 02 do artigo anteriormente citado determina que nas operações interestaduais promovidas por contribuinte substituto optante pelo Simples Nacional, a base de cálculo será determinada mediante a utilização do percentual de margem de valor agregado previsto para as operações internas do RS.

Entretanto a exceções a aplicação do disposto no caput do art. 37, anteriormente citado, como no caso do ICMS devido na entrada de mercadoria destinada ao ativo permanente ou ao uso ou consumo do destinatário. Nessa situação, o débito de responsabilidade por substituição tributária será calculado pela aplicação do percentual resultante da diferença entre a alíquota interna do Rio Grande do Sul e a interestadual sobre o valor que serviu de base de cálculo para o débito próprio do remetente.

O período de apuração do imposto decorrente do débito de responsabilidade é mensal, e encerra-se no último dia de cada mês.

3 METODOLOGIA

A metodologia da pesquisa diz respeito aos métodos de investigação empregados para alcançar os objetivos de um trabalho científico, constituindo uma explicação minuciosa e detalhada de toda ação desenvolvida na sua execução. De acordo com Marconi e Lakatos (2005, p. 83):

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

No que se refere ao objetivo geral esse trabalho trata-se de uma pesquisa descritiva, pois procurou identificar as características e o grau de conhecimento sobre ICMS aplicável a MEs e EPPs dos profissionais da área fiscal de Santa Maria/RS que a essas prestam serviços. E de acordo com Gil (2002, p. 42) a pesquisa descritiva “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômenos ou, então o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Quanto ao método de abordagem do problema, esse estudo é classificado como quantitativo, uma vez que, realizou a coleta de dados com o emprego de questionários, e buscou traduzir em números as informações coletadas, a fim de classificá-las e analisá-las. Vieira (2009, p. 5) afirma que:

Na pesquisa *quantitativa*, as informações são de natureza numérica. O pesquisador busca *classificar, ordenar ou medir* as variáveis para apresentar estatísticas, comparar grupos ou estabelecer associações.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, a pesquisa desenvolvida classifica-se como levantamento, pois para atender aos objetivos determinados foi necessária a coleta de dados, que se deu através da aplicação de um questionário. E, as pesquisas de levantamento, segundo Gil (2002) envolvem a interrogação direta das pessoas das quais se deseja conhecer o comportamento.

O questionário aplicado, apresentado no Apêndice A, foi elaborado no período de agosto a outubro de 2012. Antes de sua aplicação na população alvo, o questionário foi submetido a um pré-teste, por meio da avaliação de quatro profissionais com experiência na área fiscal que após responderem-no

contribuíram com críticas e sugestões sendo que, as consideradas pertinentes foram incorporadas à sua versão final.

Por fim, o questionário aplicado foi composto de vinte e sete questões e, dividido em duas partes: a primeira composta por dez questões que buscavam identificar o perfil dos respondentes e a segunda composta por dezessete questões que visavam medir seu nível de conhecimento em relação ao ICMS e a questões a ele pertinentes, quando se trata de empresas optantes pelo Simples Nacional.

Vale mencionar ainda que na parte técnica do questionário buscou-se avaliar o conhecimento sobre ICMS em aspectos relacionados a MEs e EPPs, com a abordagem de assuntos importantes para uma boa prestação de serviços a essas.

A pesquisa foi dirigida aos profissionais que atuam em escritórios contábeis de Santa Maria/RS cadastrados no Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (CRC/RS). A listagem dos escritórios cadastrados possuía 64 nomes, e foi obtida por meio de consulta ao CRC/RS, que a liberou mediante o compromisso de que os dados nela contidos seriam mantidos em sigilo. Após a obtenção desses dados, houve a busca pelo número de telefone de cada um dos escritórios nominados na lista, com pesquisa a sites, listas telefônicas, bem como com a visita ao endereço de alguns. Do total de escritórios listados não foi possível entrar em contato com 9 por não se ter acesso a seu número de telefone atualizado e por não ser possível localizá-los no endereço obtido na pesquisa realizada. Verificou-se ainda, que 4 escritórios possuem duas inscrições ativas no CRC/RS e que 6 trabalham apenas com auditoria, sem executar serviços contábeis e fiscais, não enquadrando-se como escritórios contábeis.

Assim, foi estabelecido contato telefônico com os responsáveis por 45 escritórios e solicitado a eles que indicassem o profissional responsável pela área fiscal, uma vez que atua com ICMS, para responder ao questionário e fornecessem seu endereço de e-mail. Nesse contato não aceitaram participar da pesquisa 7 escritórios, e aos 38 restantes foram enviados e-mails com o link para que os respondentes acessassem o questionário de forma on-line, através da ferramenta *Google Drive*.

A fim de verificar qual o número necessário de questionários respondidos para que as conclusões fossem generalizadas para toda a população, foi efetuado o cálculo da amostra, por meio da utilização de uma calculadora on-line, desenvolvida

por Santos (2012), que solicitando a inserção do número de total de indivíduos da população, que são 54, do percentual de erro amostral desejado, que foi de 5%, e da seleção do nível de confiança, sendo utilizado o percentual de 95% apresentou como amostra necessária 48 questionários respondidos.

A coleta de dados para o estudo foi realizada no período de 07 a 30 de novembro de 2012, e do total de escritórios que aceitaram participar da pesquisa obteve-se a resposta de 20. Assim, por não ter sido alcançado o número mínimo necessário de questionários respondidos, as conclusões foram inferidas apenas para os profissionais que responderam ao questionário.

A obtenção e o tratamento dos dados foram feitas com o auxílio da ferramenta *Google Drive*, a qual consiste em um conjunto de aplicativos disponibilizados de forma gratuita na internet. Tal ferramenta foi utilizada primeiramente na obtenção das respostas, através do uso do recurso de formulário, e depois no tratamento dos dados coletados, uma vez que, essa organiza-os automaticamente em forma de planilha. Após o término da aplicação dos questionários foi realizada a análise e interpretação dos dados coletados, que serviu de base para as conclusões apresentadas nesse estudo.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo, são apresentados os principais resultados obtidos a partir dos dados coletados junto aos escritórios contábeis de Santa Maria/RS. As análises foram realizadas com base em gráficos e tabelas, elaborados a partir dos questionários respondidos.

4.1 Perfil

Os dados analisados nas seções a seguir foram coletados por meio das questões elencadas na primeira parte do questionário. E, para melhor interpretação foram divididas em três aspectos, que são: características gerais, atuação profissional e aperfeiçoamento e atualização.

4.1.1 Características gerais

A seguir, são apresentados os dados obtidos nos questionamentos que envolvem características gerais dos respondentes, que se referem a: sexo, idade e formação.

No que diz respeito ao sexo dos profissionais, Gráfico 1, o estudo constatou uma simetria entre os sexos na atuação na área fiscal, com a participação de 50% de profissionais de cada sexo.

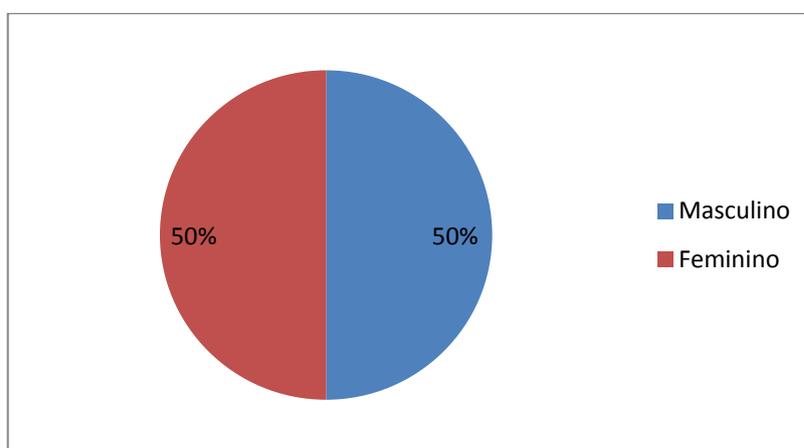


Gráfico 1 - Distribuição dos profissionais quanto ao sexo

No que se refere à formação profissional, Gráfico 2, observou que 70% dos profissionais, possuem Ensino Superior Completo em Ciências Contábeis, enquanto que 20% possuem Curso Técnico de Contabilidade, 5% cursam a graduação, e outros 5% estão cursando Técnicos em contabilidade

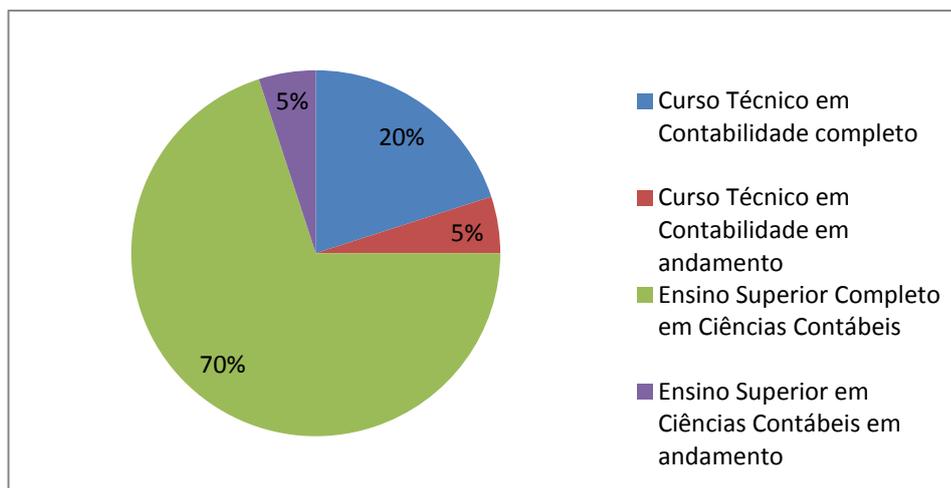


Gráfico 2 - Distribuição dos profissionais em função da formação

Quanto à idade, Gráfico 3, verificou-se que 35% dos profissionais tem mais de 45 anos de idade, seguidos, por 30% que tem idade entre 25 e 35 anos, por 25% que tem idade entre 36 e 45 anos, ao passo que os profissionais com menos de 25 anos representam apenas 10% dos respondentes.

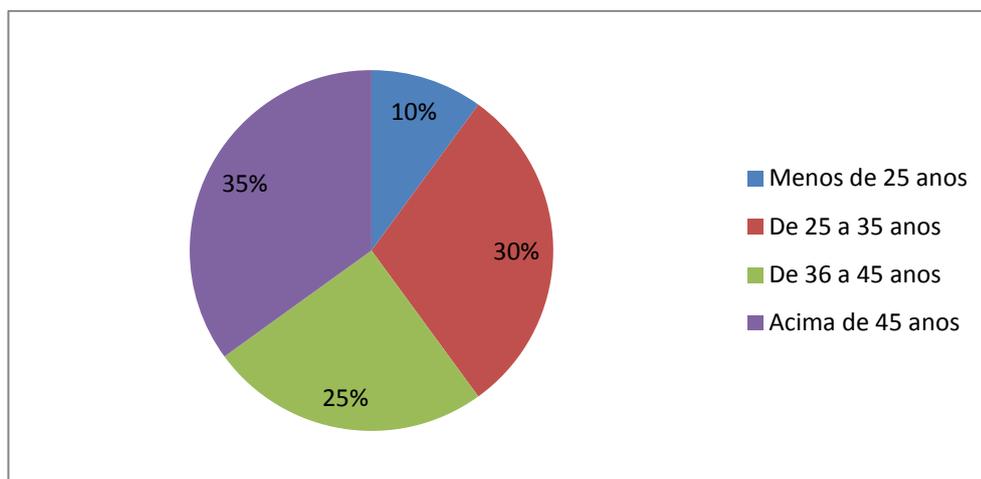


Gráfico 3 - Distribuição dos profissionais em função da Idade

Observa-se ainda que, 90% dos profissionais têm mais de 25 anos de idade, sendo que esses se encontram distribuídos de forma relativamente equilibrada entre as faixas etárias propostas.

4.1.2 Exercício da profissão na área fiscal

As análises apresentadas a seguir foram realizadas com base em dados coletados por meio de questionamentos que envolviam o exercício da profissão contábil na área fiscal. Esses dados se referem a: treinamento para exercer a função, tempo de atuação na área fiscal, faixa de renda, período médio de férias ininterruptas por ano e, por fim, a principal dificuldade encontrada no exercício da profissão.

Com relação à forma como se processou o treinamento para desempenhar sua função na área fiscal, conforme exposto no Gráfico 4, 45% dos profissionais questionados afirmaram que a empresa custeou cursos de capacitação, seguidos por 25% que foram treinados pelo profissional que ocupava anteriormente seu cargo e outros 25% que declararam não ter recebido treinamento. Apenas 5% dos respondentes foram treinados por algum colega com quem ainda atua.

Pode-se afirmar, tendo em vista os dados anteriormente expostos, que as empresas que não oferecem treinamento a seu funcionário incorrem em sérios riscos se não supervisionam o trabalho por eles executado. Isso porque, para desempenhar corretamente funções na área fiscal é necessário vasto conhecimento sobre a extensa e complexa legislação tributária brasileira, tendo em vista que erros podem trazer grandes transtornos e prejuízos para as empresas as quais atendem. Em relação aos profissionais que foram treinados por um colega atual ou que ocupava anteriormente a função, o ideal é que tenham sido acompanhados de forma apropriada por pessoas experientes, para que não repitam erros e vícios transmitidos por quem os treinou.

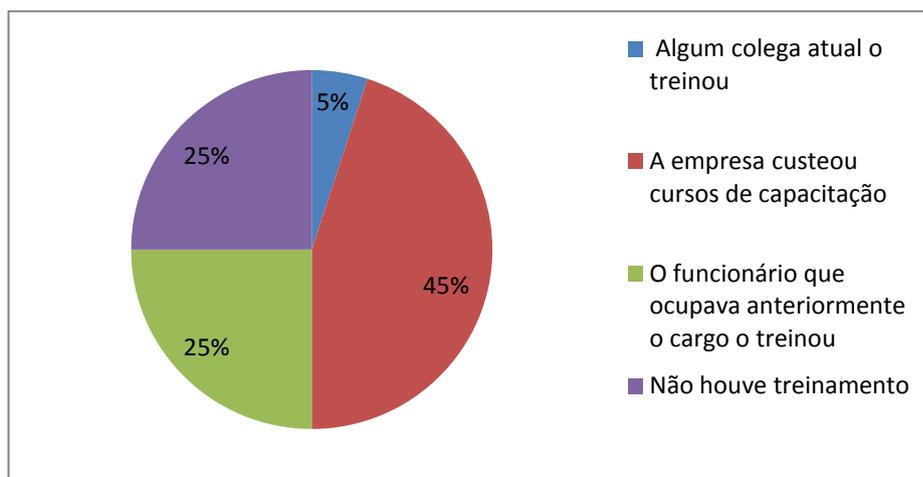


Gráfico 4 - Treinamento oferecido aos profissionais para desempenhar sua função

Quanto ao tempo de atuação na área fiscal, conforme se observa no Gráfico 5, a pesquisa revelou que a maioria dos profissionais, ou seja, 60%, atuam na área fiscal a mais de 10 anos. Quanto aos demais, observa-se que: 20% atuam a menos de três anos na área fiscal, enquanto que 15% atuam nessa área por um período entre sete e dez anos. E, por fim, apenas 5% atuam por um período de três a seis anos.

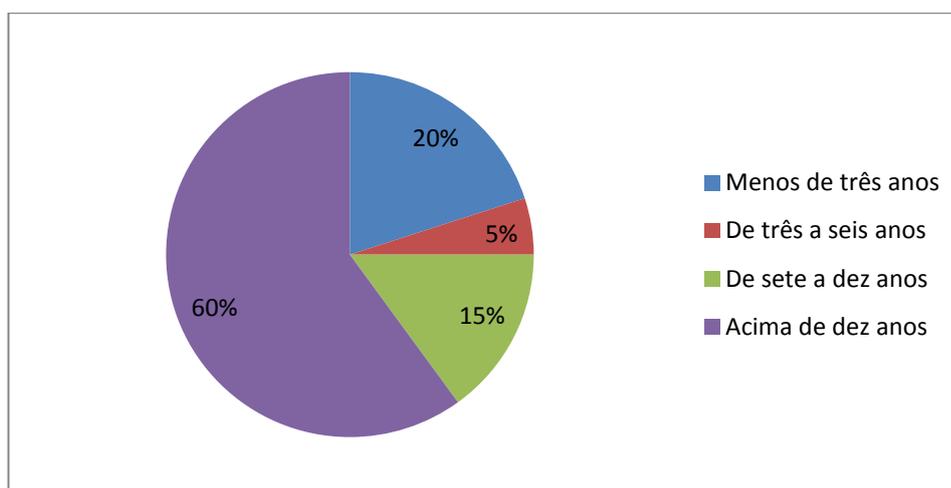


Gráfico 5 - Distribuição dos profissionais de acordo com o tempo de atuação na área fiscal

No que diz respeito à Faixa de Renda, Gráfico 6, metade dos profissionais auferem renda superior a R\$ 3.000,00, enquanto que 20% auferem renda de até R\$

1.500,00, 15% auferem renda entre R\$ 1.501,00 e 2.500,00 e outros 15% auferem renda entre R\$ 2.501,00 e R\$ 3.000,00.

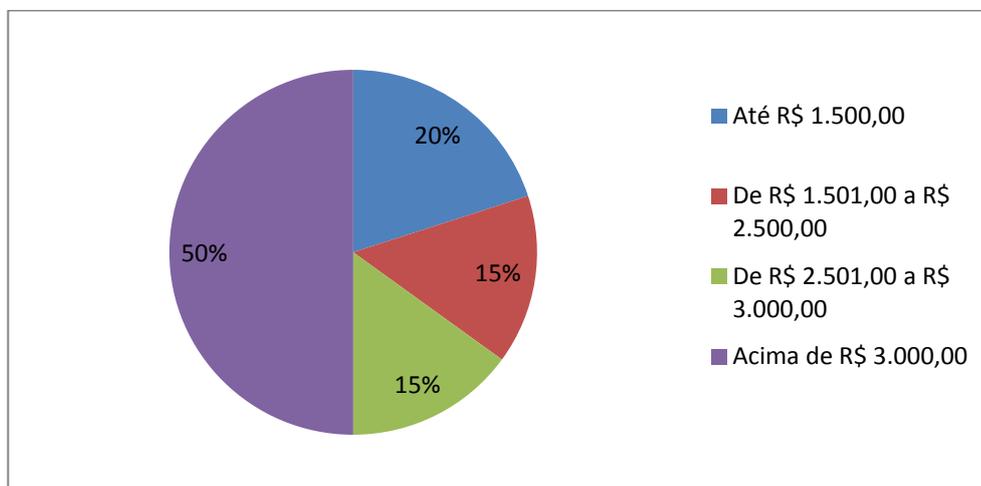


Gráfico 6 - Distribuição dos profissionais de acordo com a Faixa de renda

O aspecto de tempo de descanso também foi questionado, Gráfico 7, e constatou-se que 55% dos respondentes consideram seu período médio de férias ininterrupto por ano razoável, mas gostariam de mais dias para descansar; ao passo que 25% considera-o inadequado, não sendo suficiente para descansar. E, finalmente 20% definem seu período de férias como adequado, suficiente para descansar.

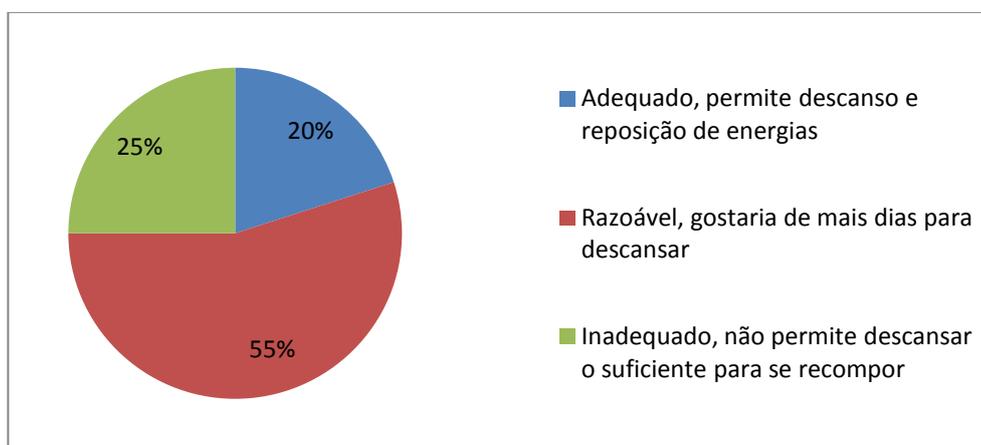


Gráfico 7 - Período médio de férias ininterrupto por ano

Vale observar que a ausência de um período de férias considerado adequado pelos profissionais, como foi verificado na maioria dos casos observados, pode ser bastante prejudicial aos escritórios a longo prazo pois origina insatisfação e desgaste excessivo.

No que se refere às dificuldades relacionadas à atuação profissional, Gráfico 8, a pesquisa aponta que para 25% dos profissionais a maior dificuldade encontra-se na falta de valorização do seu trabalho, enquanto que para 15% encontra-se na baixa remuneração. Além desses, 15% consideram a ausência de treinamento adequado e 10% consideram a Ausência de recursos tecnológicos adequados como a principal dificuldade. Do total de profissionais questionados, 35% citaram dificuldades que não estavam inclusas nas alternativas propostas no questionário.

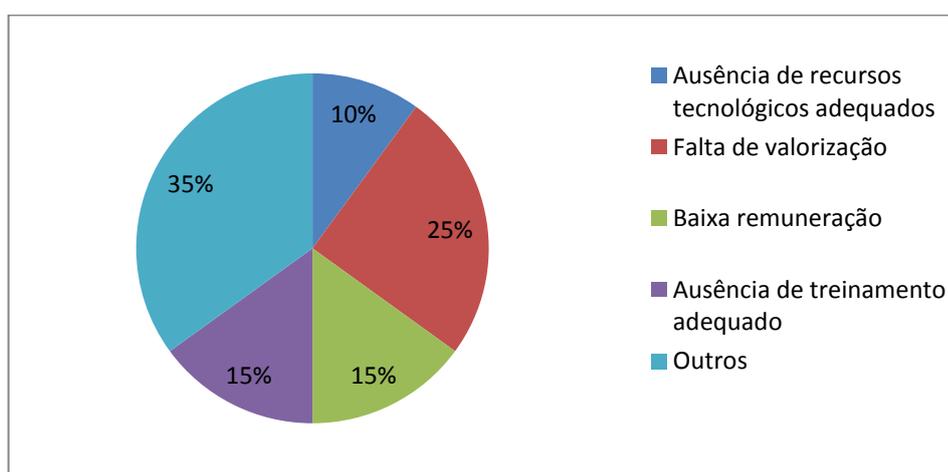


Gráfico 8 - Principal dificuldade encontrada no exercício da profissão

Quanto às dificuldades que não estavam previstas nas alternativas propostas, essas se relacionam: às mudanças e à complexidade da legislação, a necessidade de contínua atualização e o pouco tempo hábil para buscá-la. Além disso, foi mencionada a dificuldade de obter a documentação necessária e a percepção de que o maior dilema residiria no fato de o mercado da região ser dominado por empresas de fora, que tem a contabilidade executada em outro município ou estado, bem como o fato de que as empresas locais são, em sua maioria, MEs e EPPs.

4.1.3 Aperfeiçoamento e atualização

No que se refere ao aperfeiçoamento e atualização, os profissionais foram questionados sobre dois aspectos: o principal instrumento utilizado para esses fins e o que mais dificulta obtê-las.

Dessa forma, conforme Gráfico 9, constatou-se que para a maioria dos profissionais, 40%, a leitura de revistas técnicas e boletins informativos é o principal instrumento de atualização. Enquanto que, para 30% é a participação em cursos e eventos, e para 25% é o acompanhamento das mudanças da legislação. Quanto mais diversificados os instrumentos de atualização maiores as chances de agir conforme o que a lei determina, e menores os riscos para as empresas atendidas. Todavia, 5% dos respondentes afirmam não ter costume de buscar atualização. Apesar desse percentual ser baixo, sempre é preocupante tendo em vista que a legislação é constantemente alterada e sem o acompanhamento de suas modificações o risco de se cometer erros e omissões é bastante elevado, o que expõe às organizações atendidas a autuações pelos órgãos fiscalizadores.

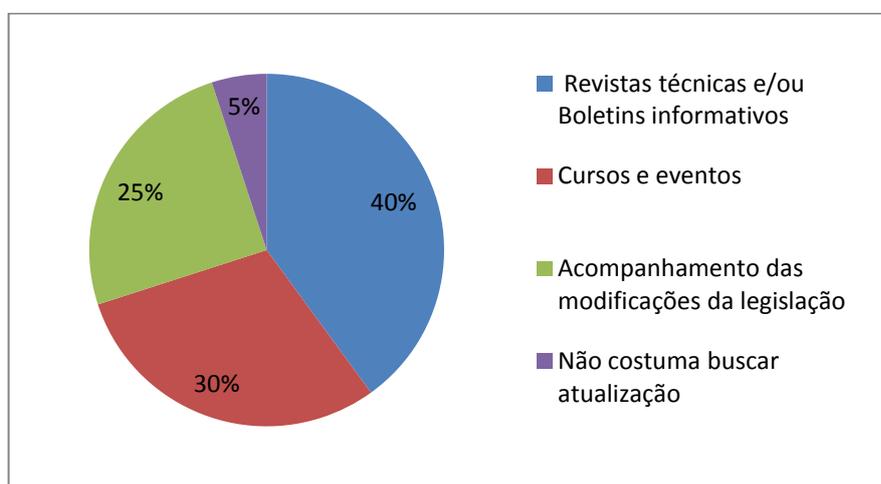


Gráfico 9 - Principal instrumento de atualização utilizado

Questionados sobre o que dificulta seu aperfeiçoamento e atualização, Gráfico 10, metade dos profissionais afirmam ser a falta de tempo, enquanto que 40% afirmam ser o elevado custo dos cursos e eventos, e 5% afirmam ser a ausência de cursos de seu interesse. Além desses, 5% mencionam a falta de motivação como principal obstáculo a seu aperfeiçoamento e atualização.

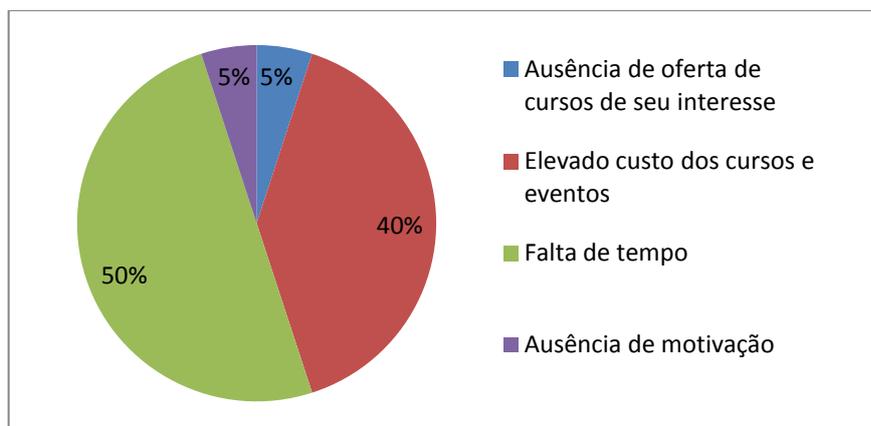


Gráfico 10 - Principal fator que dificulta o aperfeiçoamento e atualização

Observa-se que para a obtenção de atualização e aperfeiçoamento por parte dos profissionais é importante o apoio dos proprietários dos escritórios, seja por meio do custeio de cursos e eventos, de incentivos financeiros ou de outros métodos. Dessa forma, ajuda-se a motivar a busca pelo conhecimento o que beneficia todos os envolvidos.

4.2 Relação entre variáveis de perfil

A fim de se conhecer melhor o perfil dos profissionais que atuam com questões relativas ao ICMS relacionaram-se algumas variáveis de perfil entre si.

4.2.1 Relação entre tempo de atuação e faixa de renda

No que se refere à relação entre a renda auferida e o tempo de atuação na área fiscal o Quadro 2 e Gráfico 11 apresentam os resultados verificados.

Por meio da análise dos resultados é possível observar que as faixas de renda mais altas são auferidas na maioria dos casos por profissionais com maior tempo de atuação, apesar de haverem exceções.

Tempo de atuação/ Faixa de renda	Menos de 3 anos	De 3 a 6 anos	De 7 a 10 anos	Acima de 10 anos
	%	%	%	%
Até R\$ 1.500,00	50%	100%	-	8%
De R\$ 1.501,00 a R\$ 2.500,00	25%	-	-	17%
De R\$ 2.501,00 a R\$ 3.000,00	-	-	33%	17%
Acima de R\$ 3.000,00	25%	0%	67%	58%
TOTAIS	100%	100%	100%	100%

Quadro 2 - Relação entre tempo de atuação na área fiscal e faixa de renda

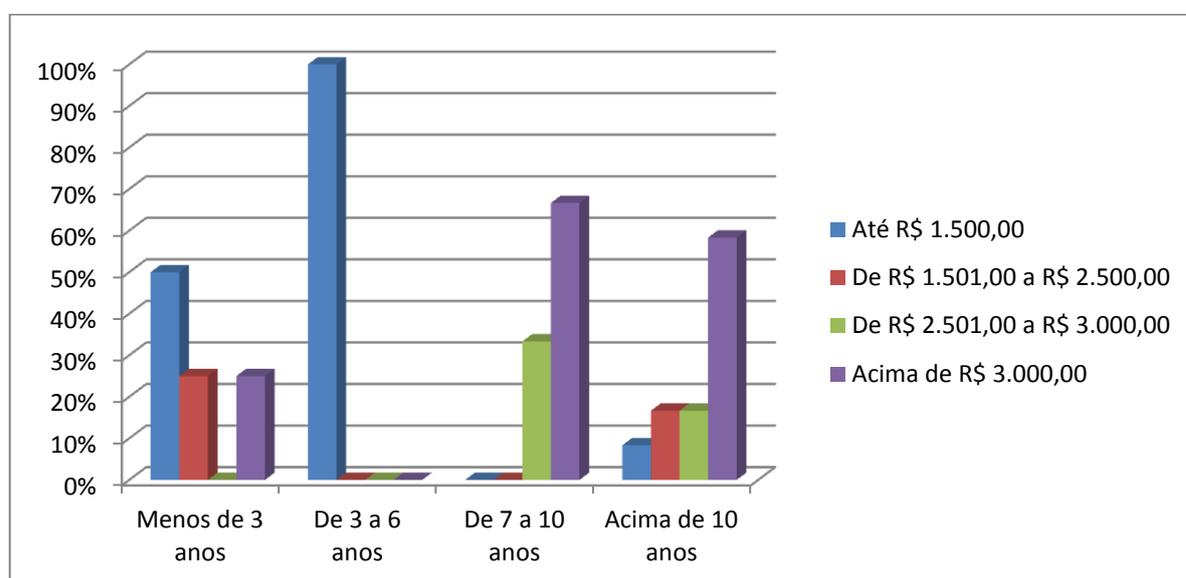


Gráfico 11 - Relação entre tempo de atuação na área fiscal e faixa de renda

4.2.2 Relação entre formação e faixa de renda

Buscou-se nesse tópico uma relação entre a faixa de renda e a formação dos profissionais cujos resultados estão expostos no Quadro 3 e Gráfico 12.

Os dados analisados demonstram que os profissionais com Ensino Superior completo possuem uma faixa de renda bastante superior a das demais categorias de formação, enquanto que os profissionais que estão com cursos de formação profissional em andamento auferem renda de até R\$ 1.500,00. Já a metade dos profissionais com Curso Técnico em Contabilidade Completo auferem renda entre R\$ 2.501,00 e R\$ 3.000,00.

Formação/Faixa de renda	Curso Técnico em Contabilidade em andamento	Curso Técnico em Contabilidade completo	Ensino Superior em Ciências Contábeis em andamento	Ensino Superior Completo em Ciências Contábeis
	%	%	%	%
Até R\$ 1.500,00	100%	25%	100%	7%
De R\$ 1.501,00 a R\$ 2.500,00	-	25%	-	15%
De R\$ 2.501,00 a R\$ 3.000,00	-	50%	-	7%
Acima de R\$ 3.000,00	-	-	-	71%
TOTAIS	100%	100%	100%	100%

Quadro 3 - Relação entre a formação e faixa de renda

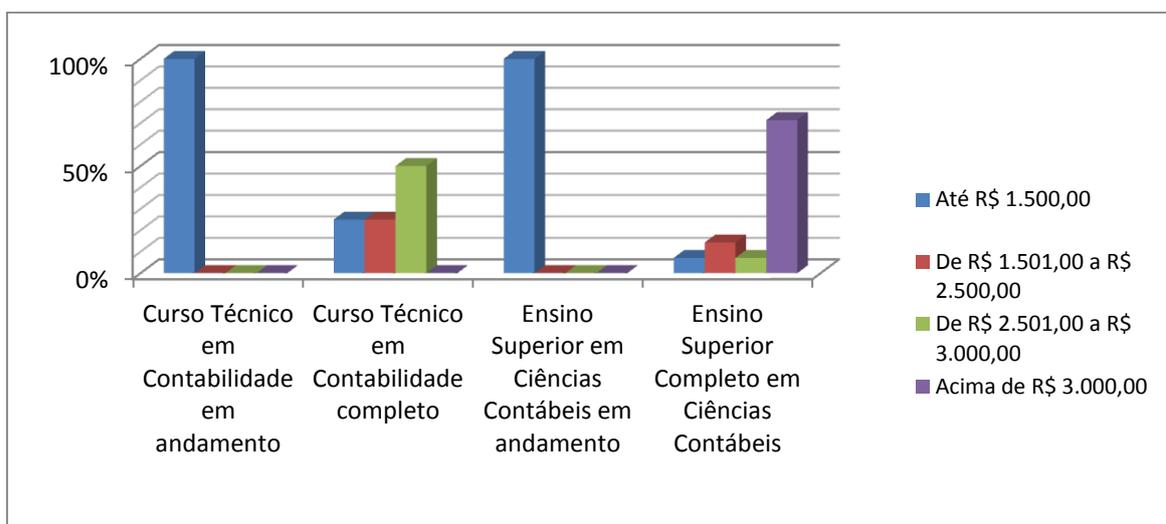


Gráfico 12 - Relação entre a formação e a faixa de renda

4.2.3 Relacionamento entre a variável sexo e outras variáveis de perfil

A variável sexo, por apresentar número simétrico de respondentes e assim colaborar para maior segurança nas análises, foi relacionada às variáveis de formação, idade, faixa de renda, e tempo de atuação.

Na relação entre sexo e formação verificou-se que 80% dos homens tem Ensino Superior Completo em Ciências Contábeis e 20% tem Curso Técnico em Contabilidade completo. Quanto às mulheres, 60% possuem Ensino Superior Completo em Ciências Contábeis e 10% estão com esse em andamento, 20% são

formadas em Curso Técnico em Contabilidade e 10% estão com esse em andamento.

No que se refere à relação entre sexo e idade a distribuição dos homens entre as faixas etárias propostas ocorreu da seguinte maneira: 10% tem entre 25 e 35 anos, 40% tem entre 36 e 45 anos e 50% tem acima de 45 anos. Enquanto que, a distribuição das mulheres ocorreu da seguinte maneira: 20% tem menos de 25 anos, 50% tem entre 25 e 35 anos, 10% tem entre 36 e 45 anos e 20% tem mais de 45 anos.

Quanto à relação sexo e faixa de renda observou-se que 20% dos homens tem renda entre R\$ 1.501,00 e R\$ 2.500,00, 10% entre R\$ 2.501,00 e R\$ 3.000,00 e 70% auferem renda superior a R\$ 3.000,00. Enquanto que 40% das mulheres tem renda de até R\$ 1.500,00, 10% entre R\$ 1.501,00 e 2.500,00, 20% entre R\$ 2.501,00 e R\$ 3.000,00 e 30% acima de R\$ 3.000,00.

E por fim, a relação entre sexo e tempo de atuação, constatou-se que 20% dos homens atuam na área fiscal a um período de tempo compreendido entre 7 e 10 anos e 80% atuam nessa área a mais de 10 anos. Já as mulheres foram distribuídas por tempo de atuação da seguinte maneira: 40% atuam a menos de 3 anos na área fiscal, 10% atuam a um período de tempo compreendido entre 3 e 6 anos, outros 10% a um período de tempo compreendido entre 7 e 10 anos e os 40% restantes atuam a mais de 10 anos na área fiscal.

4.3 Conhecimento

A análise das respostas dos profissionais às questões de caráter técnico do questionário apontou um percentual geral de acertos de 45% e uma média geral de 7,65 acertos por profissional.

Tendo em vista que as questões de caráter técnico apresentadas no questionário buscavam avaliar o conhecimento dos profissionais em relação a temas variados relacionados ao ICMS os dados obtidos por meio delas foram analisados também em função do percentual de acertos por assunto. O Quadro 4 apresenta o principal assunto que cada questão abordou. Vale mencionar que a análise dos dados obtidos foi realizada através do cálculo do percentual de acertos obtido pelos profissionais.

Principal assunto abordado	Número da pergunta no questionário
Determinação da base de cálculo do ICMS	1, 2 e 3
RICMS/RS	4
Obrigações acessórias na emissão de notas fiscais	5, 6, 15 e 16
Diferimento de ICMS	7
Alíquota aplicável para o cálculo do ICMS devido	8 e 9
Isenção de ICMS	10
Aproveitamento de crédito de ICMS	11 e 12
Base de cálculo reduzida de ICMS	13
Concessão de crédito de ICMS por empresa optante Simples Nacional	14
Cálculo do valor da substituição tributária de ICMS	17

Quadro 4 - Principal assunto abordado em cada questão do questionário aplicado

Dessa forma, conforme Quadro 5, no que se refere ao tema cálculo de ICMS verificou-se que as questões relacionadas à determinação da base de cálculo obtiveram 38% de acertos, já as que se referiam à alíquota aplicável para o cálculo do imposto devido obtiveram 33% de acertos. Quanto às questões relacionadas ao assunto base de cálculo reduzida e ao assunto cálculo do valor da substituição tributária de ICMS o percentual de acertos de ambas foi de 20%.

Quanto ao tema crédito de ICMS, as questões que demandavam conhecimento sobre aproveitamento de crédito, bem como a que demandava conhecimento sobre a concessão de crédito por empresa optante de pelo Simples Nacional obtiveram percentual de acertos de 45%.

A questão que avaliava o conhecimento em relação aos livros que compõem o RICMS/RS obteve 60% de acertos, enquanto que às questões que abordavam obrigações acessórias na emissão de notas fiscais apresentaram percentual de acertos de 54%. E por fim, a questão relativa ao Diferimento de ICMS alcançou 65% de acertos e a relacionada à isenção alcançou 70% de acertos.

Para melhor visualização, dos dados anteriormente apresentados estão expostos no Quadro 5.

Principal assunto abordado	Número da pergunta no questionário	Percentual de acertos dos respondentes
Determinação da base de cálculo do ICMS	1, 2 e 3	38%
RICMS/RS	4	60%
Obrigações acessórias na emissão de notas fiscais	5, 6, 15 e 16	54%
Diferimento de ICMS	7	65%
Alíquota aplicável para o cálculo do ICMS devido	8 e 9	33%
Isonção de ICMS	10	70%
Aproveitamento de crédito de ICMS	11 e 12	45%
Base de cálculo reduzida de ICMS	13	20%
Concessão de crédito de ICMS por empresa optante Simples Nacional	14	45%
Cálculo do valor da substituição tributária de ICMS	17	20%

Quadro 5 - Percentual de acertos obtido pelos respondentes para cada assunto abordado

Dessa forma, é possível observar uma variação considerável no percentual de acertos obtidos nas questões relacionadas a cada tema com percentual mínimo de 20% de acertos em determinados assuntos e máximo de 70% em outro.

4.4 Relação entre o percentual de acertos e variáveis de perfil

Os resultados relativos ao nível de conhecimento dos respondentes apontou um percentual geral de acertos de 45%. Na busca pelo aprofundamento do estudo efetuaram-se relações entre o percentual de acertos obtidos e algumas variáveis de perfil, a fim de verificar se essas têm influencia no desempenho apresentado. Assim sendo, foram testadas relações que envolveram as variáveis: sexo, formação profissional, faixa de renda e tempo de atuação na área fiscal cujos resultados são expostos a seguir.

Quando relacionados o percentual de acertos e o sexo do respondente verifica-se que os homens obtiveram percentual de acertos de 46% enquanto que as mulheres obtiveram 44% de acertos.

No que diz respeito à relação entre percentual de acertos e a formação observa-se que os profissionais formados em Curso Superior em Ciências Contábeis bem como os que estão cursando faculdade na área obtiveram percentual de acertos de 47%, enquanto que os formados em Curso Técnico de Contabilidade e os que estão cursando obtiveram percentual de acertos de 40% e 41%, respectivamente.

Já na relação entre a faixa de renda e o percentual de acertos, os profissionais com renda de até R\$ 1.500,00 tiveram percentual de acertos de 35% e os com renda entre R\$ 1.501,00 a R\$ 2.500,00 tiveram 37%. Os respondentes com renda entre R\$ 2.501,00 a R\$ 3.000,00 alcançaram 55% de acertos e, por fim os profissionais com renda superior a R\$ 3.000,00 alcançaram o percentual de 48% de acertos.

Na relação entre o tempo de atuação na área fiscal e o percentual de acertos obtiveram-se os seguintes resultados: profissionais com menos de 3 anos de atuação 37% de acertos, com atuação entre 3 e 6 anos 47% de acertos, com atuação entre 7 e 10 anos 43% de acertos e com mais de 10 anos de atuação 48% de acertos.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo foi realizado junto aos escritórios contábeis de Santa Maria, representados pelo profissional responsável pela sua área fiscal. E, em relação ao perfil dos profissionais, cuja verificação é um objetivo geral desse trabalho, dentre os que responderam aos questionamentos propostos, observou-se uma simetria na atuação de homens e mulheres, bem como que 90% desses têm idade superior a 25 anos, sendo que, a maioria tem idade superior a 45 anos. Além disso, verificou-se a predominância de profissionais com Ensino Superior Completo em Ciências Contábeis, os quais representam 70% dos participantes.

Verificou-se ainda que, através dos questionamentos relacionados ao exercício da profissão contábil, que metade dos profissionais questionados tem renda superior a R\$ 3.000,00. Isso pode estar relacionado ao fato desses profissionais poderem ser considerados experientes ao se tomar por base seu tempo de atuação, uma vez que 60% dos respondentes atuam a mais de 10 anos na área fiscal.

Outra questão relevante é a forma como os profissionais foram treinados. O estudo verificou que a maior parte dos respondentes teve seu treinamento através de cursos de capacitação custeados pelas empresas contratantes. O treinamento oportunizado por essas é um fator de grande relevância para um bom desempenho dos funcionários, tendo em vista que, se não for feito por pessoas com bom conhecimento e capacidade de transmiti-lo o desenvolvimento profissional dos que foram treinados pode ser muito prejudicado. Principalmente se, somado a isso, ainda ocorra a ausência de um bom supervisor que corrija as falhas e responda às dúvidas daqueles.

Ainda nesse contexto, quando questionados em relação às dificuldades encontradas no exercício da profissão, muitos profissionais mencionaram a ausência de treinamento adequado. Além disso, foram recorrentes as menções relacionadas à dificuldade de acompanhar e por em prática em tempo hábil as mudanças na legislação, a falta de valorização e a baixa remuneração.

O aperfeiçoamento e a atualização são pontos cruciais para que se preste serviços de qualidade. Quanto ao instrumento mais utilizado para esse fim os

profissionais questionados responderam de formas variadas, sendo mais recorrentes o uso de revistas técnicas e/ou boletins informativos.

No que diz respeito às dificuldades encontradas para buscar aperfeiçoamento e atualização metade dos profissionais considera a falta de tempo como o principal obstáculo. Essa questão pode se relacionar a sobrecarga de trabalho que influencia também no período de descanso dos profissionais, sendo que, apenas 20% consideram seu período de férias adequado, suficiente para superar o desgaste provocado pela rotina de trabalho.

As relações entre variáveis de perfil permitiram concluir que quanto maior tempo de atuação na área fiscal, e conseqüentemente maior experiência, mais elevada é renda auferida pelos profissionais que responderam ao questionário. Apesar de haver uma variação, verifica-se que o maior percentual de profissionais que auferem as faixas de renda propostas mais elevadas está concentrado nas faixas de período de atuação mais elevadas.

Quanto à relação entre formação e faixa de renda nota-se que aquela tem uma influência notável em relação a essa, de maneira que uma maior qualificação colabora para uma renda mais elevada. Dessa forma, verificou-se que os profissionais com Ensino Superior Completo são os que auferem renda mais elevada, sendo a única categoria proposta que auferem renda superior a R\$ 3.000,00. A renda dos profissionais com Curso Técnico em Contabilidade varia bastante dentro dos valores propostos, não ultrapassando, conforme já foi mencionado, a faixa de renda de R\$ 3.000,00.

A realização de relações entre a variável sexo com outras variáveis de perfil dos participantes demonstrou que 90% dos homens tem mais de 36 anos o que só ocorre com 30% das mulheres questionadas, essas estão mais concentradas na faixa etária de 25 a 35 anos. Quanto à faixa de renda, verificou-se que os homens tem renda mais elevada que a das mulheres na maior parte dos casos, sendo que 70% desses tem faixa de renda superior a R\$ 3.000,00 o que só ocorre com 30% das mulheres. Tal constatação pode estar relacionada ao fato de que 80% dos homens possuem Ensino Superior Completo contra 60% das mulheres, que tem sua formação mais distribuída, apresentando também respondentes formadas em Curso Técnico e cursando Ensino Superior ou Curso Técnico. Outro fator que pode ser relacionado à superioridade do salário dos homens é o tempo de experiência, pois

80% desses atuam a mais de 10 anos na área fiscal, sendo que todos os participantes da pesquisa atuam a mais de 7 anos na área fiscal. Já no que se refere às mulheres apenas 50% tem tempo de atuação superior a 7 anos, e 40% delas atuam a menos de três anos na área fiscal, tempo de atuação esse que não foi verificado entre os homens.

Atendendo ao objetivo geral do trabalho, no que se refere ao conhecimento, verificou-se entre os profissionais participantes um baixo nível de conhecimento quanto às questões de ICMS relacionadas à MEs e EPPs, uma vez que o percentual médio de acertos foi de 45%, o qual não corresponde nem à metade das questões propostas. Essa constatação é preocupante, principalmente porque os respondentes são os responsáveis pela área fiscal nos escritórios em que atuam e por isso são encarregados, normalmente, de orientar os demais profissionais na execução do trabalho e o baixo desempenho observado pode ser visto como um indício de que precisam buscar mais qualificação.

Quando observados mais detalhadamente os dados relacionados ao conhecimento dos profissionais depreende-se que, de forma geral, têm maior nível de conhecimento nas questões referentes à isenção e diferimento de imposto, que obtiveram os maiores percentuais de acerto, 70% e 65%, respectivamente, bem superiores à média geral de acertos de 45%. Em contrapartida, o menor nível de conhecimento é verificado nas questões relacionadas à base de cálculo reduzida e cálculo do valor da substituição tributária de ICMS, uma vez que ambas as questões obtiveram apenas 20% de acertos entre os participantes.

Ao aprofundar-se o estudo através da relação do percentual de acertos com variáveis de perfil, observou-se que os profissionais do sexo masculino e feminino obtiveram desempenho muito parecido, com variação de apenas 2% no percentual de acertos. Já na relação entre desempenho e formação observa-se que os profissionais com Ensino Superior Completo em Ciências Contábeis obtiveram um percentual de acertos de 6% a 7% acima dos que tem outras formações. Entretanto o percentual de acertos foi aquém do esperado, pois pressupõe-se que os profissionais graduados são os mais preparados e, portanto, com um bom nível de conhecimento. Contudo, esses alcançaram o percentual médio de acertos de 47%, que apesar de ser superior ao percentual geral de acertos de 45%, é considerado

baixo e corresponde a um número de acertos inferior a metade das questões propostas.

Quanto à relação entre a faixa de renda e o percentual de acertos concluiu-se que, dentre os participantes, os profissionais com maior nível de conhecimento auferem renda contemplada nas maiores faixas propostas, visto que esses tem percentual de acertos superior ao geral, alcançando até 55%. Isso, provavelmente se deva ao fato de que os profissionais que tem rendimentos maiores são, na maioria das vezes, os mais experientes o que colabora para um bom desempenho.

O cruzamento entre o tempo de atuação na área fiscal e o percentual de acertos demonstrou que os profissionais mais experientes apresentam os mais altos níveis de conhecimento. Os participantes que têm o menor tempo de atuação, menos de 3 anos, obtiveram percentual de acertos de 37% enquanto que os profissionais com mais de 3 anos de atuação tiveram desempenho acima de 42%, alcançando os 48% entre os participantes com mais de 10 anos de atuação.

Assim, por fim, afirma-se que o nível de conhecimento dos profissionais que responderam ao questionário é baixo, visto que, o percentual geral de acertos é de apenas 45%. E, também, salienta-se que as variáveis formação e tempo de atuação influenciam no nível de conhecimento e na renda auferida por eles.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BORBA, Claudio. **Direito tributário: teoria e questões**. 24. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. **ICMS: legislação aplicável a todos os estados e Distrito Federal**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

BRASIL. Ajuste Sinief 03/10, de 9 de julho de 2010. Altera o Ajuste Sinief 07/05, que institui a nota fiscal eletrônica e o documento auxiliar da nota fiscal eletrônica. **DOU**. Brasília, DF, 13 jul. 2010. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2010/aj_003_10.htm>. Acesso em: 09 de nov. 2012.

_____. Ajuste Sinief 03/94, de 29 de setembro de 1994. Altera dispositivos do Convênio s/nº, de 15.12.70, que instituiu o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico - Fiscais - SINIEF, para efeito de padronização do modelo da nota fiscal. **DOU**. Brasília, DF, 05 out. 2005. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/1994/AJ_003_94.htm>. Acesso em: 09 de nov. 2012.

_____. Ajuste Sinief 07/05, de 30 de setembro de 2005. Institui a nota fiscal eletrônica e o documento auxiliar da nota fiscal eletrônica. **DOU**. Brasília, DF, 05 out. 2005. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2005/AJ_007_05.htm>. Acesso em: 09 de nov. 2012.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. **DOU**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 14 jun. 2012.

_____. Convênio ICMS 133/97, de 12 de dezembro de 1997. Aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. **DOU**. Brasília, DF, 02 jan. 1998. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1997/CV133_97.htm>. Acesso em: 02 nov. 2012.

_____. Convênio S/N, de 15 de dezembro de 1970. **DOU**. Brasília, DF, 18 fev. 1971. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/sinief/cvsn_70.htm>. Acesso em: 28 ago. 2012.

_____. Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. **DOU**. Brasília, DF, 09 jan. 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 28 ago. 2012.

_____. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. **DOU**. Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 13 mai. 2012.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. - Código Tributário Nacional. **DOU**. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 mai. 2012.

_____. Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **DOU**. Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 20 mai. 2012.

_____. Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 29 de novembro de 2011. Dispõe sobre o Simples Nacional e dá outras providências. **DOU**. Brasília, DF, 01 dez. 2011. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2011/CGSN/Resol94.htm> Acesso em: 01 nov. 2012

CAMPOS, Cândido H. **Planejamento tributário**: Imposto de Renda Pessoa Jurídica. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FILHO, Luiz Alberto Pereira; JR, Vicente Brasil. **Manual prático de ICMS para o RS**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

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

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Quantidade de normas editadas no Brasil**: 22 anos da Constituição Federal de 1988. Curitiba, 2010. Disponível em: <<http://professorhoffmann.files.wordpress.com/2011/07/ibtp-quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-nos-c3baltimos-22-anos.pdf>>. Acesso em: 10 dez. 2012

LATORRACA, Nilton. **Legislação tributária**: uma introdução ao planejamento tributário. 10 ed. São Paulo: Atlas, 1985.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto n. 37.699, de 26 de agosto de 1997. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, RS, 26 ago.1997. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositive=3478363>>. Acesso em: 10 dez. 2012.

SANTOS, Glauber Eduardo de Oliveira. **Cálculo amostral**: calculadora on-line. Disponível em: <<http://www.calculoamostral.vai.la>>. Acesso em: 14 dez. 2012.

SEBRAE. **Anuário do trabalho na micro e pequena empresa 2010/2011**. 4. ed. Brasília, DF: DIEESE, 2011.

VIEIRA, Sonia. **Como elaborar questionários**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

APÊNDICE

Apêndice A - Questionário aplicado aos profissionais da contabilidade

PERFIL E CONHECIMENTO DOS PROFISSIONAIS QUE PRESTAM SERVIÇOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES FISCAIS PARA MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE SANTA MARIA/RS

Instruções para preenchimento: as questões a serem respondidas são de múltipla escolha, sendo necessário escolher dentre elas a que corresponde a seu perfil.

Nome ou CNPJ do Escritório _____

1) Sexo:

- a) Masculino;
- b) Feminino;

2) Formação:

- a) Curso Técnico em Contabilidade completo;
- b) Curso técnico em Contabilidade em andamento;
- c) Ensino Superior Completo em Ciências Contábeis;
- d) Ensino Superior em Ciências Contábeis em andamento;
- e) Outro: _____;

3) Faixa etária:

- a) Menos de 25 anos;
- b) De 25 a 35 anos;
- c) De 36 a 45 anos;
- d) Acima de 45 anos;

4) Faixa de renda:

- a) Até R\$ 1.500,00;
- b) De R\$ 1.501,00 a R\$ 2.500,00;
- c) De R\$ 2.501,00 a R\$ 3.000,00;
- d) Acima de R\$ 3.000,00;

5) Tempo de atuação na área fiscal:

- a) Menos de três anos;

- b) De três a seis anos;
 - c) De sete a dez anos;
 - d) Acima de dez anos;
- 6) Principal dificuldade encontrada no exercício da profissão:
- a) Ausência de recursos tecnológicos adequados;
 - b) Falta de valorização;
 - c) Baixa remuneração;
 - d) Ausência de treinamento adequado;
 - e) Outro: _____;
- 7) Principal instrumento de atualização utilizado:
- a) Revistas técnicas e/ou Boletins informativos;
 - b) Cursos e eventos;
 - c) Acompanhamento das modificações da legislação;
 - d) Não costuma buscar atualização;
- 8) Como se processou seu treinamento para desempenhar sua função:
- a) Algum colega atual o treinou;
 - b) A empresa custeou cursos de capacitação;
 - c) O funcionário que ocupava anteriormente o cargo o treinou;
 - d) Não houve treinamento;
- 9) O que dificulta seu aperfeiçoamento e atualização:
- a) Ausência de oferta de cursos de seu interesse;
 - b) Elevado custo dos cursos e eventos;
 - c) Falta de tempo;
 - d) Ausência de motivação;
- 10) Período médio de férias ininterrupto por ano:
- a) Adequado, permite descanso e reposição de energias;
 - b) Razoável, gostaria de mais dias para descansar;
 - c) Inadequado, não permite descansar o suficiente para se recompor;

Instrução para preenchimento: após a leitura das perguntas, selecione a alternativa correta, sem consultar materiais ou terceiros, tendo em vista que o objetivo do trabalho é verificar o conhecimento acumulado sobre o ICMS. A não consulta se justifica para que não haja distorções nos resultados da pesquisa.

1) Além do valor da mercadoria, integram a base de cálculo do ICMS nas operações de circulação de mercadorias, conforme o RICMS/RS, o valor correspondente a:

- a) Descontos incondicionais concedidos e o valor do frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado;
- b) Seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas;
- c) O frete e o montante do IPI no caso de a indústria vender a contribuinte que vai industrializar e comercializar o produto;
- d) O montante do próprio imposto e os descontos incondicionais concedidos;

2) A empresa comercial “X”, localizada no Rio Grande do Sul, vende para a empresa “Y”, localizada em outro município do mesmo estado, R\$ 300,00 em mercadorias, sendo: R\$ 140,00 de produto “A” (20 unidades a R\$ 7,00 cada), e R\$ 160,00 de produto “B” (10 unidades a R\$ 16,00 cada). Na operação houve frete de R\$ 45,00 o qual foi pago pelo remetente. Tendo em vista que o produto “A” é tributado integralmente à alíquota de 17% e “B” foi tributado anteriormente por Substituição Tributária, qual o valor da base de cálculo do débito próprio da empresa “X”:

- a) R\$ 161,00;
- b) R\$ 170,00;
- c) R\$ 300,00;
- d) R\$ 345,00;

3) A indústria de móveis “Alfa” localizada no Rio Grande do Sul vende móveis por R\$ 1.000,00 para “Beta” (contribuinte do ICMS), localizada no mesmo estado, a qual os integrará a seu ativo imobilizado. Sabendo-se que os produtos tem base de cálculo 100% e que na operação há incidência de R\$ 100,00 de IPI. O valor do débito de ICMS do vendedor é:

- a) R\$ 153,00;
- b) R\$ 132,00;
- c) R\$ 170,00;
- d) R\$ 187,00;

4) No Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul os Livros que tratam sobre Substituição Tributária e Obrigações Acessórias relativas ao ICMS, respectivamente, são:

- a) Livro I e Livro II;
- b) Livro I e Livro III;
- c) Livro III e Livro II;
- d) Livro I e Livro IV;

5) Conforme o Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul a emissão da nota fiscal eletrônica é obrigatória para contribuintes atacadistas que, independentemente da atividade econômica desempenhada, realizem operações:

- a) Que destinem mercadorias a empresas sem fins lucrativos ou associações de classe;
- b) Que tenham por objeto mercadorias beneficiadas pela base de cálculo reduzida;
- c) Com destinatário localizado em unidade da Federação diferente daquela do emitente;
- d) Em que haja devolução de vendas a empresas do Regime Geral, quando o valor total da nota ultrapassar R\$ 10.000,00;

6) Na devolução de compras para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária em operação interna deve-se emitir, conforme Apêndice VI do RICMS/RS, nota fiscal com CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações):

- a) 5202 contendo em "Dados Adicionais" a "Base de cálculo do ICMS" e "Valor do ICMS próprio" e complementar emitindo nota fiscal com CFOP 5603 com o valor da substituição tributária proporcional às mercadorias devolvidas;
- b) 5411 sem destaque do valor de substituição tributária e complementar emitindo outra nota com CFOP 5949 com o valor da substituição tributária proporcional às mercadorias devolvidas;
- c) 5202 e destacar o valor da substituição tributária proporcional ao valor das mercadorias devolvidas;
- d) 5411 contendo em "Dados Adicionais" a "Base de cálculo do ICMS" e "Valor do ICMS próprio" e complementar emitindo nota fiscal com CFOP 5603 com o valor da substituição tributária proporcional às mercadorias devolvidas;

7) O ICMS é diferido, sem a transferência da obrigação tributária correspondente, conforme a regra geral prevista no Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul na seguinte hipótese:

- a) Operações internas de remessa de mercadoria, a qualquer título, entre estabelecimentos inscritos no CGC/TE pertencentes à mesma pessoa jurídica;

- b) Saídas de mercadorias destinadas para conserto, reparo ou industrialização em estabelecimento situado em outra unidade da Federação;
- c) Venda de mercadorias a empresas optantes pelo Simples Nacional;
- d) Saídas de alimentos com destino a consumidor final;

8) A alíquota aplicável nas operações interestaduais de venda de mercadorias por contribuintes do Rio Grande do Sul destinadas ao uso e consumo de contribuintes do ICMS localizados no estado do Espírito Santo é:

- a) 12%
- b) 7%;
- c) 5%;
- d) 17%;

9) Qual a alíquota aplicável na hipótese de uma empresa localizada no Rio Grande do Sul vender mercadorias destinadas ao ativo imobilizado de uma empresa de prestação de serviços localizada em Santa Catarina:

- a) 12%;
- b) 7%;
- c) 17%;
- d) 18%;

10) As prestações de serviços de transporte de cargas (frete), realizadas por transportador localizado no estado do Rio Grande do Sul, a contribuinte optante pelo Simples Nacional, inscrito no CGC/TE são:

- a) Sujeitas a suspensão;
- b) Isentas;
- c) Diferidas;
- d) Tributadas à alíquota de 17%;

11) É assegurado ao sujeito passivo a manutenção do crédito, mediante o cumprimento das obrigações acessórias definidas pelo Regulamento do ICMS/ do Rio Grande do Sul:

- a) Cobrado e registrado no livro Registro de Saídas, relativo à saída de mercadorias, devolvidas por estabelecimento enquadrado no CGC/TE (Cadastro Geral de Contribuintes de Tributos Estaduais) na categoria EPP (empresa de Pequeno Porte) ou ME (Microempresa), em valor proporcional à devolução.

- b) Correspondente à totalidade do valor do ICMS anteriormente cobrado e destacado na 1ª via de documento fiscal de aquisição de mercadorias e serviços;
- c) Correspondente ao resultado da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo referente à compra de empresas optantes pelo Simples Nacional;
- d) Relativo a compras de mercadorias para comercialização independentemente da data de aquisição destas;

12) Uma empresa localizada no Rio Grande do Sul cujo regime de apuração de receitas é o Lucro Real compra mercadorias para revenda, tributadas a alíquota de 17%, de uma empresa optante pelo Simples Nacional localizada no mesmo estado. Nessa situação:

- i) Não terá direito a crédito sobre a compra;
- b) Terá direito a crédito relativo ao valor de ICMS efetivamente devido pela vendedora, sendo que deverá estar destacado nas “Informações Complementares” da nota juntamente com a alíquota aplicada para sua obtenção;
- c) Terá direito a crédito presumido correspondente a aplicação da alíquota de 17% sobre o valor da compra;
- d) Terá direito a crédito correspondente ao ICMS efetivamente devido pela vendedora em relação a essa venda, que será verificado mediante uma declaração fornecida pela vendedora;

13) Uma empresa comercial do Rio Grande do Sul vende um equipamento por R\$ 1.100,00 sendo beneficiada pela redução da base de cálculo para 41,176% (conforme o art. 23, inciso XVI do Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul) obtendo uma base de cálculo de R\$ 452,94. Tendo em vista que essa mercadoria foi comprada de Santa Catarina pelo valor de R\$ 880,00. O saldo de ICMS apurado nessa operação é:

- a) Saldo devedor de 77,00;
- b) Saldo credor de R\$ 28,60;
- c) Saldo devedor de R\$ 15,40;
- d) Saldo devedor de R\$ 81,40;

14) O valor de crédito de ICMS concedido por empresa optante pelo Simples Nacional é resultado da aplicação da alíquota de ICMS prevista nos anexos I e II da Lei Complementar 123, para a faixa de receita bruta acumulada, auferida pela microempresa ou a empresa de pequeno porte:

- a) Nos 12 (doze) meses que antecedem o mês anterior ao da operação.
- b) No ano-calendário anterior.

- c) Nos 12 (doze) meses que antecedem o mês corrente ao da operação.
- d) Nos últimos 12 (doze) meses, incluída a receita auferida no mês corrente ao da operação.

15) As empresas optantes pelo Simples Nacional deverão indicar, no campo destinado às informações complementares ou, em sua falta, no corpo do documento fiscal, por qualquer meio gráfico indelével:

- a) "DOCUMENTO EMITIDO POR EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL" e "NÃO GERA DIREITO A CRÉDITO FISCAL DE ICMS E IPI";
- b) "DOCUMENTO EMITIDO POR ME OU EPP OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL" e "NÃO GERA DIREITO A CRÉDITO FISCAL DE ICMS E IPI";
- c) "DOCUMENTO EMITIDO POR EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL" e "NÃO GERA DIREITO A CRÉDITO FISCAL DE ISS/ICMS/IPI";
- d) "DOCUMENTO EMITIDO POR ME OU EPP OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL" e "NÃO GERA DIREITO A CRÉDITO FISCAL DE IPI";

16) Um contribuinte optante pelo Simples Nacional que realiza operação de venda de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária deve usar CRT (Código de Regime Tributário) e CSOSN (Código de Situação da Operação no Simples Nacional):

- a) 3 e 500;
- b) 3 e 102;
- c) 1 e 500;
- d) 1 e 102;

17) Uma Empresa optante pelo Simples Nacional localizada no estado de São Paulo vende mercadorias por R\$ 650,00, com base de cálculo de 100%, para uma empresa do Rio Grande do Sul, sendo que essas estão sujeitas ao regime de Substituição Tributária em ambos os estados. Esses possuem protocolo de Substituição Tributária, sendo que o MVA (Margem de Valor Agregado) interestadual é 40%; no Rio Grande do Sul o MVA (Margem de Valor Agregado) interno da mercadoria é 30% e a alíquota aplicável é 17%. Nessa situação o valor da Substituição Tributária que o fornecedor deverá cobrar do cliente é:

- a) R\$ 76,70;
- b) R\$ 33,15;
- c) R\$ 65,65;
- d) R\$ 44,20;