A INFLUÊNCIA DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS SOBRE O PREÇO FINAL DA CACHAÇA ARTESANAL DE SALINAS-MG

Géssica Viana dos Anjos (UNIMONTES) - gessicaviana866@gmail.com

Maria Das Graças Teixeira de Souza e Rocha (UNIMONTES) - galsalinas@yahoo.com.br

Maxwel Gomes dos Santos (Unimontes) - maxwel.santos@unimontes.br

Fernando Batista Coutinho (UNIMONTES) - coutinho.unimontes@gmail.com

Resumo:

A região de Salinas-MG é a principal referência na produção de cachaça artesanal em Minas Gerais, sendo a maior produtora do Estado. A formação do preço da cachaça leva em consideração o custo tributário, e dentre os diversos tributos a que estão submetidos os
produtores de cachaça, destaca-se o ICMS substituição tributária, que é um regime de recolhimento do ICMS, mediante o qual se atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo a fato gerador praticado por terceiro. De forma geral objetivou-se analisar a influência do regime de substituição tributária de ICMS sobre o preço final da cachaça artesanal de Salinas-MG. Tendo como metodologia uma abordagem qualitativa de cunho teórico e investigativo, se valendo de analise bibliográfica e documental, além dos indicadores quantitativos para a compreensão e interpretação dos dados obtidos nas notas fiscais emitidas por produtores de cachaça, selecionadas dentro do exercício de 2022. Por meio dos resultados alcançados verificou-se, que a principal diferença, na contabilização, para o contribuinte substituto entre o não substituto está na inclusão do ICMS substituição tributária no total da nota fiscal que será registro no estoque e posteriormente a inclusão do imposto na apuração do custo. Foi possível verificar que o valor do imposto específico de ICMS substituição tributária pode representar em média 11,46% do faturamento de uma empresa. Tendo em vista que ainda há vários outros tributos incidentes sobre a cachaça, conclui-se que o ICMS substituição tributária é oneroso.

Palavras-chave: *cachaça; ICMS; ICMS substituição tributária; regime de tributação.*

Área temática: *Contabilidade para Usuários Externos*

A INFLUÊNCIA DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS SOBRE O PREÇO FINAL DA CACHAÇA ARTESANAL DE SALINAS-MG

Resumo
A região de Salinas-MG é a principal referência na produção de cachaça artesanal em Minas Gerais, sendo a maior produtora do Estado. A formação do preço da cachaça leva em consideração o custo tributário, e dentre os diversos tributos a que estão submetidos os produtores de cachaça, destaca-se o ICMS substituição tributária, que é um regime de recolhimento do ICMS, mediante o qual se atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo a fato gerador praticado por terceiro. De forma geral objetivou-se analisar a influência do regime de substituição tributária de ICMS sobre o preço final da cachaça artesanal de Salinas-MG. Tendo como metodologia uma abordagem qualitativa de cunho teórico e investigativo, se valendo de analise bibliográfica e documental, além dos indicadores quantitativos para a compreensão e interpretação dos dados obtidos nas notas fiscais emitidas por produtores de cachaça, selecionadas dentro do exercício de 2022. Por meio dos resultados alcançados verificou-se, que a principal diferença, na contabilização, para o contribuinte substituto entre o não substituto está na inclusão do ICMS substituição tributária no total da nota fiscal que será registro no estoque e posteriormente a inclusão do imposto na apuração do custo. Foi possível verificar que o valor do imposto específico de ICMS substituição tributária pode representar em média 11,46% do faturamento de uma empresa. Tendo em vista que ainda há vários outros tributos incidentes sobre a cachaça, conclui-se que o ICMS substituição tributária é oneroso.

Palavras-chave: cachaça; ICMS; ICMS substituição tributária; regime de tributação.

Área temática do evento: Contabilidade para Usuários Externos

1 INTRODUÇÃO

As cachaças produzidas na região de Salinas-MG são as mais famosas do Brasil, devido sua qualidade e características sensoriais. O sucesso da cachaça contribuiu para o surgimento de novos produtores e indústrias, consolidando uma atividade que alterou o panorama econômico da região. A região de Salinas-MG é a principal referência na produção de cachaça artesanal em Minas, sendo a maior produtora do estado, tanto em quantidade quanto em número de marcas vendidas (SEBRAE, 2016).

A produção oficial de cachaça resulta na arrecadação de impostos para os estados, consequentemente, a atividade desempenha um papel necessário como fonte de receita para o Estado (CARDOSO, 2006). Neste cenário, a formação do preço da cachaça leva em consideração, além dos insumos e mão-de-obra, o custo tributário. E dentre os diversos tributos a que estão submetidos os produtores, destaca-se o ICMS Substituição Tributária (ICMS ST). Para Silva e Coutinho (2019) os tributos influenciam diretamente nos custos da organização e consequentemente nos seus resultados financeiros.

A Lei Complementar nº 87/1996, dispõe nos seus artigos 5º e 6º, que o Estado para consecução de seus fins, pode atribuir de modo expresso a terceiros vinculados e com interesse no fato gerador do imposto, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

A substituição tributária é um regime de recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de

Comunicação (ICMS), mediante o qual se atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo a fato gerador praticado por terceiro. É utilizado como instrumento de política tributária, promovendo recuperação de receita do ICMS em vários setores da economia mineira, mediante melhoria do controle fiscal, sem, contudo, elevar a carga tributária que pudesse onerar a cadeia produtiva e o consumidor final (SEF/MG, 2023).

A Secretaria do Estado da Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG) (2023), traz que a substituição tributária de ICMS nas operações subsequentes, tende a corrigir as distorções concorrenciais de natureza tributária, promovendo justiça fiscal, na medida em que equaliza as condições competitivas entre contribuintes do mesmo setor. Pêgas (2011) afirma que, a principal característica da substituição tributária é a retenção (na maioria das vezes) do imposto pelo fabricante, no momento da venda para o atacadista, distribuidora ou comerciante varejista.

A Substituição Tributária será utilizada somente para produtos previstos na legislação aplicada a cada Estado da Federação. Assim, cada Estado define os produtos que serão cobrados de forma antecipada no âmbito interno. No Estado de Minas Gerais, as regras da substituição tributária de ICMS estão previstas no Regulamento do ICMS de Minas Gerais - RICMS-MG/2002, Anexo XV (SEF/MG, 2002). A incidência de ICMS ST na comercialização de cachaças e aguardentes estão dispostas no capítulo 2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS-MG/2002.

Diante do exposto, surge o seguinte questionamento: **qual a influência do regime de substituição tributária de ICMS sobre o preço final da cachaça artesanal de Salinas-MG?**

Esse estudo se justifica pela contribuição que tem para todos os usuários da área contábil bem como, os produtores de cachaça, para obterem maiores informações sobre essa forma de tributação que assegura de maneira mais eficiente a arrecadação de ICMS, que melhora a fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias, consequentemente, diminuindo a sonegação e aumentando a eficiência do recolhimento do ICMS na substituição tributária sobre essa atividade que tem grande influência econômica e cultural para a região de Salinas-MG.

O presente estudo tem por objetivo geral analisar a influência do regime de substituição tributária de ICMS sobre o preço final da cachaça artesanal de Salinas-MG, tendo como objetivos específicos: Verificar se há diferença na aplicação do ICMS ST nos regimes de tributação; demonstrar o efeito do ICMS ST na formação de preço da cachaça artesanal; apurar a possibilidade de redução do custo tributário da venda da cachaça artesanal e apresentar a influência do recolhimento do ICMS ST na contabilização.

Este estudo está dividido em cinco seções, sendo o primeiro a introdução; o segundo traz o referencial teórico, no qual aborda sobre a produção de cachaça artesanal na cidade de Salinas-MG, a aplicabilidade do ICMS ST em relação a cachaça, o conceito, as modalidades, o cálculo e a escrituração da Substituição Tributária, além de uma breve introdução à contabilidade tributária e à formação de preço de venda; a terceira seção apresenta a metodologia utilizada no estudo; a quarta traz a análise de dados e discussão dos resultados, e a quinta expõe as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Produção de Cachaça Artesanal

Existem duas formas de produção de cachaça, sendo elas: a cachaça industrial e a cachaça artesanal. A industrial representa a produção em larga escala utilizando colunas de destilação e sofisticados recursos de análises laboratoriais, que são geralmente organizados por grandes grupos e a cachaça artesanal que é baseada na produção de alambique mais artesanal e

geralmente desenvolvida por pequenos produtores, conforme explica Verdi (2006). Esse estudo está focado na produção de cachaça artesanal.

Na legislação brasileira a cachaça é uma bebida alcoólica única e exclusiva do Brasil. Possui graduação alcoólica de 38% vol. a 48% vol. a 20ºC, obtida pela destilação do mosto fermentado do caldo de cana-de-açúcar com características sensoriais peculiares, podendo ser adicionada de açúcares até 6g/l, expressos em sacarose (BRASIL, 2005).

Destaca-se que a atividade de produção de cachaça artesanal deve ser enquadrada nas exigências das legislações e dos órgãos fiscalizadores. Quem vai iniciar um novo negócio ou quem já produz cachaça tem a obrigatoriedade de registro no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA). Salienta-se que o registro do estabelecimento no MAPA é para quem produz bebidas com fins comerciais (SEBRAE, 2016).

2.1.1 A produção da cachaça na cidade de Salinas-MG

A região de Salinas-MG é referência na produção de cachaça artesanal em Minas Gerais. A principal característica da sua produção é a uniformidade do solo e o clima semiárido. A região apresenta baixo índice pluviométrico, com média anual de 700 mm. As chuvas vão de novembro a março, época ideal para o plantio da cana-de-açúcar. O uso de variedades de cana-de-açúcar apropriadas, o fermento orgânico natural, a higiene dos alambiques e a tradição dos produtores são fatores que fazem a diferença no processo da produção da cachaça artesanal (SEBRAE, 2016).

Salinas-MG é conhecida como a “Capital Mundial da Cachaça” e no seu calendário de Festividades inclui o “Festival Mundial da Cachaça”. O evento conta com stands para degustação e shows com artistas populares. O Festival é realizado pela Associação dos produtores de cachaça artesanal de Salinas-MG e região (APACS), associação criada para apoiar os produtores associados na divulgação e comercialização de suas marcas. (ARAUJO et al., 2010)

2.2 Aplicabilidade do ICMS Substituição Tributária sobre a cachaça

O Estado de Minas Gerais consolida as regras de aplicabilidade do regime de substituição tributária no Anexo XV do RICMS-MG/2002. O Anexo XV está dividido em 3 partes: Parte 1 - Disposições gerais, Parte 2 - Lista das mercadorias que se sujeitam à retenção de ICMS por substituição tributária incluindo o âmbito de aplicação e a Parte 3 - Mercadorias passíveis de serem fabricadas em escala industrial não relevante. A incidência de ICMS ST na comercialização de cachaças está prevista no item 4, capítulo 2, Parte 2 do Anexo XV do RICMS-MG/2002, com a classificação da Nomenclaturas Brasileira de Mercadorias (NBM/SH): 2207.20 e 2208.40.00

No presente estudo serão analisadas as regras aplicáveis as operações internas com a incidência de ICMS ST sobre a cachaça. A expressão “operações internas” ou no “âmbito interno” significa que as operações sujeitas à substituição tributária ocorrem dentro de uma unidade federativa (Estados ou Distrito Federal), no caso deste estudo, dentro do estado de Minas Gerais.

2.2.1 Conceito e modalidades da substituição tributária

A Substituição tributária é o regime tributário pelo qual a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido em relação às operações ou às prestações é atribuída a outro contribuinte, denominado substituto tributário. Essa responsabilidade é atribuída, em geral, ao

fabricante ou importador no que se refere às mercadorias, e ao tomador no que se refere aos serviços (BRASIL, 1988).

Pêgas (2011), dispõe que no sistema de substituição tributária existem o contribuinte substituto e o contribuinte substituído. O contribuinte substituto é aquele que assume, por determinação legal, a responsabilidade pelo pagamento do imposto e o contribuinte substituído é aquele que recebe a mercadoria cuja retenção antecipada do ICMS já tenha ocorrido em etapa anterior.

O instituto da substituição tributária subdivide-se em 3 espécies: substituição tributária em operações antecedentes, substituição tributária em prestações concomitantes e substituição tributária em operações subsequentes (BRASIL, 1996). Tratando da substituição tributária na modalidade antecedente, aplica-se quando o imposto devido pelo remetente ou alienante da mercadoria ficar sob a responsabilidade do destinatário.

A substituição tributária na modalidade concomitante ocorre quando, por exemplo, o recolhimento do imposto devido pelo prestador de serviço de transporte rodoviário de carga ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente por ocasião da saída da mercadoria, em relação à prestação realizada.

Já a substituição tributária na modalidade subsequente acontece quando o recolhimento do imposto devido pelo adquirente ou destinatário da mercadoria, nas sucessivas operações até o consumidor final, fica sob a responsabilidade do alienante ou remetente da mercadoria (SEF/MG, 2007). Sendo está a modalidade a ser analisada pelo presente estudo.

Existem operações que não estão sujeitas ao regime de substituição tributária, por determinação do regulamento do ICMS. Cabe ao substituto tributário, aquele que retém o ICMS nas saídas das mercadorias, verificar se na operação o regime será aplicável ou não. As hipóteses de não aplicabilidade do ICMS ST estão dispostas no art. 18, parte 1, anexo XV do RICMS-MG/2022.

2.2.2 Sujeito passivo contribuinte no regime de débito e crédito e simples nacional

Em Minas Gerais o ICMS pode ser recolhido pelo regime de Débito e Crédito ou pelo regime do Simples Nacional. O ICMS é um imposto não-cumulativo que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, sendo de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme está previsto no art. 155, II, da Constituição de 1988 (BIAVA JÚNIOR, 2013).

Conforme Harada (2018), as empresas registradas como contribuintes desse imposto, pelo regime Débito e Crédito têm o direito de aproveitar os créditos referentes às operações de entrada e utilizar esses créditos para abater o valor do imposto devido nas operações de saída. Os contribuintes optantes pelo Simples Nacional vão recolher o ICMS juntamente com os demais tributos que compõem o regime diferenciado (SIMPLES NACIONAL, 2023).

Os dados cadastrais de pessoas inscritas no cadastro estadual de contribuintes do ICMS de Minas Gerais podem ser obtidos pela internet, dentre esses dados, o regime de tributação. Basta acessar o aplicativo intitulado “Consulta pública”, disponibilizado pela SEF/MG, por intermédio do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA) (SEF/MG, 2023).

Ocorre que o recolhimento realizado na forma do regime do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido na qualidade de contribuinte ou responsável, devido nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária com as mercadorias elencadas no art. 13, §1º, XIII, da Lei Complementar nº 123/2006. Sendo assim, as empresas optantes pelo Simples Nacional possuem limitação na aplicação da substituição tributária. Vale

destacar que as operações com bebidas estão elencadas no dispositivo supracitado, nesse sentido, empresas produtoras de cachaça, optantes pelo Simples Nacional, irão recolher o ICMS ST.

As regras específicas do regime da substituição tributária, previstas no RICMS-MG/2002, Anexo XV, tais como: responsabilidade, base de cálculo, prazo para pagamento e critérios de restituição, são aplicadas nos dois regimes tributários (simples nacional e Débito e Crédito).

2.2.3 Crédito no regime de substituição tributária

O ICMS é um imposto não cumulativo, o que equivale a dizer que o contribuinte poderá compensar o imposto devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores. Contudo, no regime de substituição tributária na modalidade subsequente, o ICMS referente a toda cadeia de comercialização acaba sendo recolhido pelo substituto tributário, em regra estabelecimento industrial ou importador, e, nesses termos, não haverá novo recolhimento do imposto pelos demais contribuintes (substituídos) quando estiverem realizando operações no Estado. (SEF/MG, 2007)

Isso não quer dizer que o princípio da não cumulatividade deixa de ser aplicado na substituição tributária, pois o abatimento do ICMS foi efetuado no momento do cálculo do valor a ser retido pelo substituto tributário. O objetivo da não-cumulatividade é permitir que o imposto incidente sobre a mercadoria o final, não ultrapasse em sua soma, percentual superior a alíquota máxima prevista em lei. (BRASIL, 1988)

2.2.4 Cálculo do imposto retido

O imposto a recolher a título de substituição tributária será calculado mediante aplicação, sobre a respectiva base de cálculo, da alíquota estabelecida para a operação (SEF/MG, 2007). Segundo o RICMS-MG/2002 a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é o valor da prestação praticado pelo contribuinte substituído.

Biava Júnior (2013) traz que o recolhimento do imposto antecipadamente por um único contribuinte é estabelecido por meio da determinação de um preço estimado ao consumidor final pela legislação tributária, denominado “base de cálculo da substituição tributária”, apurado por algumas técnicas como: adoção de Margem de Valor Agregado (MVA) sobre o preço da indústria; preço pautado pelo governo ou preço sugerido por fabricante. O objetivo destas metodologias é de aferir por algumas das técnicas qual o preço que será praticado ao consumidor final, de modo a se adotar este preço previsto para ser a base de cálculo para retenção antecipada do ICMS ST.

No cálculo do ICMS ST da cachaça deverá ser adotada a MVA, que visa equalizar o montante do ICMS incidente na cadeia de circulação e, consequentemente, o preço final da mercadoria (SEF/MG, 2008). Para Faliguski (2010, p. 20) “a utilização das MVA´s, por parte do Governo, tem o intuito de estimar, ou ao menos, se aproximar do valor da margem de lucro na venda da mercadoria do varejista ao seu cliente”. A MVA utilizada para o cálculo do ICMS ST incidente nas operações com cachaça em Minas Gerais é de 61,05%, conforme estabelecido na Parte 2 do Anexo XV do RICMS-MG/2002.

O valor devido de ICMS ST será o valor resultante da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente.

Vale ressaltar que a alíquota geral do ICMS para as operações internas, no Estado de Minas Gerais, é de 18%, porém cabe ao contribuinte estadual verificar no RICMS-MG/2002, Parte Geral, art. 42, se o produto não possui alíquota interna específica. Apurado o ICMS ST o contribuinte responsável deverá efetuar o recolhimento do imposto na forma e prazos estabelecidos no Capítulo IV da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

2.2.5 Nota fiscal

O Manual de Orientação ao Contribuinte (MOC) contém orientações necessárias para emissão de Nota Fiscal Eletrônica. Conforme o art. 32, Anexo XV, do RICMS-MG/2002, o contribuinte substituto deverá emitir nota fiscal que conterá, além dos requisitos exigidos pelo MOC, os seguintes:

a) A base de cálculo do ICMS retido por substituição tributária;
b) O valor do imposto retido;
c) O seu número de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, se situado em outra unidade da Federação;
d) O Código Especificador da Substituição Tributária (CEST).

Além do preenchimento dos campos referentes ao ICMS da operação própria, deve-se cumprir as exigências específicas do regime de substituição tributária.

2.2.6 Obrigações acessórias

O contribuinte substituto deverá cumprir determinadas obrigações acessórias estabelecidas pelo RICMS-MG/2002. Conforme o Art. 113, §2°, do Código Tributário Nacional "A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos".

Dessa forma, o fisco utiliza da obrigação acessória para conferir se a obrigação principal foi cumprida. "A obrigação tributária principal decorre do fato gerador e exige lei em sentido estrito, que deverá impor à pessoa o dever de pagar o tributo correspondente à conduta praticada" (CAPARROZ, 2019, p.544).

2.2.6.1 Escrituração fiscal digital – EFD-ICMS/IPI

A Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI) em arquivo digital é de uso obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), constitui-se de um conjunto de registros de apuração de impostos, referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, bem como de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (RECEITA FEDERAL, 2023)

Essa obrigação deve ser entregue mensalmente até o dia 15 do mês subsequente ao da apuração. O RICMS-MG/2002 dispõe, em seu Anexo XV sobre a forma de escrituração pelos contribuintes substituto, contudo, não promoveu adaptação a escrituração digital. Dessa forma, as orientações baseiam-se no Guia Prático da EFD-ICMS/IPI.

Conforme o §4º do art. 26 da Lei Complementar nº 123/2006, as empresas optantes pelo Simples Nacional ficam dispensadas da entrega da EFD-ICMS/IPI. As informações a respeito da substituição tributária devem ser preenchidas no registro 210 do bloco E, seguindo as instruções do Guia Prático da EFD-ICMS/IPI.

2.2.6.2 Declaração de apuração e informação do ICMS – DAPI

Conforme a SEF/MG (2023) a Declaração de Apuração e Informação do ICMS **(**DAPI) destina-se a demonstrar, mensalmente, o movimento econômico e fiscal dos contribuintes inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS. O contribuinte enquadrado no regime normal de apuração do ICMS - Débito/Crédito deverá entregar a DAPI modelo 1, mensalmente, até o dia 04 do mês subsequente ao da apuração.

Conforme o Manual de Orientação e Instruções de Preenchimento e de Transmissão da DAPI, modelo 1, nas operações de saídas do substituto tributário, o valor do ICMS ST retido nas Notas Fiscais devem ser preenchidas no quadro IV.

2.2.6.3 Declaração de substituição tributária, diferencial de alíquotas e antecipação – DESTDA

Conforme o art. 26, §13°, da Lei complementar n° 123/2006 é obrigatório a utilização de documentos fiscais eletrônicos estabelecidos pelo Confaz nas operações e prestações relativas ao ICMS efetuadas por ME e EPP nas hipóteses previstas nas alíneas a, g e h do inciso XIII do §1° do art. 13.

Sendo assim, a DESTDA é uma declaração de interesse das administrações tributárias das unidades federadas, a ser prestada pela ME ou EPP optantes pelo regime Simples Nacional, quando responsável pelo recolhimento do ICMS de que tratam as alíneas "a" (Substituição Tributária), "g" (Antecipação) e "h" (Diferencial de alíquotas), devendo ser entregue até o dia 28 do mês subsequente ao encerramento do período de apuração.

2.3 Contabilidade Tributária

Fabretti (2003, p. 29) traz o conceito de contabilidade tributária como um ramo específico da contabilidade, cujo objetivo é adequar as demonstrações financeiras contábeis e a legislação tributária, além de apurar e demonstrar os resultados contábeis com exatidão, conciliando o cálculo dos tributos com os parâmetros fixados pela legislação tributária.

O ICMS e o ICMS ST, objeto de estudo da contabilidade tributária, segundo Pohlmann (2012), estão previstos constitucionalmente e instituídos pelos entes da federação. Já em relação a contabilização do ICMS, a contabilidade tributária tradicional (apuração no Regime Débito e Crédito), são gerados créditos ao adquirente (princípio da não cumulatividade), conforme Biava Júnior (2013).

Santos (2007) dispõe que existem diversas alternativas para a contabilização do ICMS em regime de substituição tributária, entretanto, apenas duas são mais utilizadas e aceitas no Brasil: contabilização do contribuinte substituto e a contabilização do contribuinte substituído. Na contabilização do contribuinte substituto, Biava Júnior (2013) destaca que tem a inclusão do ICMS recolhido segundo o regime de substituição tributária no valor do faturamento bruto.

Biava Júnior (2013), dispõe que o ICMS próprio e o ICMS ST quando da adoção da sistemática da substituição tributária, se transformam ambos em custos ao adquirente (contribuinte substituído) da mercadoria, sendo, portanto, o custo de tais tributos incorporados diretamente aos estoques, quando da aquisição, e depois lançados como Custo da Mercadoria Vendida (CMV), quando da venda futura.

Por outro lado, os adquirentes (contribuintes substituídos) não terão mais desembolsos com o recolhimento do ICMS em suas operações. Na análise de dados deste estudo serão exemplificados os lançamentos contábeis que a contabilidade dos contribuintes substitutos e substituídos terão que efetuar, comparando-os com a contabilização do ICMS sem substituição tributária.

2.4 Incidência do ICMS Versus Formação do Preço de Venda

Na lógica da empresa tradicional, Bornia (2002) argumenta que o preço de venda é calculado a partir dos custos acrescidos de uma margem de lucro. Para Vieira (2013) todo o preço calculado para a venda do produto deve ser formado de modo a cobrir todos os custos, as despesas fixas, as despesas variáveis de venda e os impostos, de forma que o valor restante propicie o valor esperado, o lucro. O autor acrescenta que os impostos sobre a venda entram nos custos aplicados para a determinação do preço de venda.

Como disposto nos tópicos anteriores o ICMS ST incide sobre as operações de vendas de produção de cachaça artesanal. De acordo Pêgas (2011), vale destacar que a substituição tributária será utilizada somente para os produtos previstos na legislação aplicada a cada estado da federação, sujeitos ao regime. Sendo assim, cada estado define os produtos que serão cobrados de forma antecipada em seu território.

Diante das particularidades na incidência de ICMS ST, instituídos por leis, convênios, decretos estaduais etc., Slota (2017) compreende que tudo isso o torna complexo, pois para cada estado seu cálculo será diferenciado e assim afetando no preço final dos produtos que se enquadram no regime de substituição tributária.

3 METODOLOGIA

O presente estudo apresenta uma abordagem qualitativa, se valendo de materiais bibliográficos e documentais, além de possui indicadores quantitativos no que diz respeito à compreensão e interpretação dos dados obtidos nas notas ficais. Segundo Gil (2002, p.44), “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Para a construção desse estudo foram utilizados livros de direito tributário e contabilidade tributária, artigos científicos relacionados ao tema, o RICMS-MG/2002 e orientações DOLT/SUTRI. Já a pesquisa documental “vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo os objetos da pesquisa” (GIL, 2002, p. 44).

A pesquisa documental foi realizada mediante análise de cópias de notas fiscais emitidas por produtores de cachaça, selecionadas dentro do exercício de 2022, sendo fornecidas por uma cachaçaria comerciante varejista de bebidas, gerida pela APACS, localizada na cidade de Salinas-MG, a qual comercializa com produtores da região. O universo da pesquisa deste estudo é composto por todas as notas fiscais adquiridas pela cachaçaria no exercício de 2022, um total 145 (cento e quarenta e cinco) notas.

A amostra foi limitada as notas fiscais com natureza de operação: venda de produção, e posteriormente, dentre essas, foram selecionadas as notas fiscais referentes a venda de produção de cachaça com capacidade de 600 ml e 670 ml. O presente estudo procurou focar nesses volumes, pois com base na análise das notas fiscais, as cachaças de 600 ml e 670 ml são as que possuem maior demanda no mercado consumidor. Cabe a ressalva que foram selecionadas 19 (dezenove) notas fiscais referentes à primeira operação de compra em 2022 entre a cachaçaria e os produtores, sendo assim, foi selecionada uma nota fiscal de cada empresa pesquisada. As demais notas foram excluídas por não atender os critérios desta pesquisa.

A amostra da pesquisa foi composta de 24 (vinte e quatro) marcas de cachaça comercializadas por 19 (dezenove) empresas produtoras de cachaça. E por meio do Cadastro Centralizado de Contribuinte, foi consultado o regime de tributação dessas empresas em Minas Gerais.

Os dados coletados foram organizados em gráficos e tabelas, analisados mediante estatística descritiva e, para tabulação de dados e elaboração dos gráficos para análise dos resultados da pesquisa foi utilizado o *software Microsoft Excel versão* 2016.

4 APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

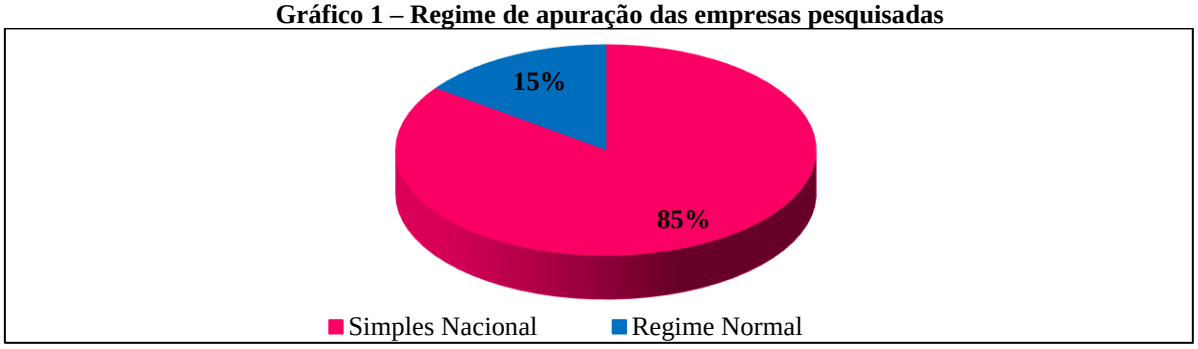
Nesta seção serão apresentados os dados coletados e discutidos os resultados obtidos, com o intuito de preservar a identidade das marcas e empresas envolvidas na pesquisa, adotou-se um sistema de codificação por letras para representá-las. Dessa forma, cada marca será identificada por uma letra específica ao longo do estudo, garantindo a confidencialidade dos dados e evitando qualquer identificação direta.

4.1 Aplicação do ICMS Substituição Tributária nos Regimes de Tributação

Em relação ao âmbito da aplicação analisou-se a substituição tributária nas operações internas de 19 (dezenove) contribuintes do estado de Minas Gerais, onde são aplicados dois regimes de tributação, o regime Débito e Crédito (empresas lucro presumido e lucro real) no qual o ICMS é apurado pela sistemática de débito e crédito, isto é, a empresa tem direito a aproveitar o valor do ICMS que foi cobrado na operação anterior e utilizá-lo como crédito para abater do valor a ser recolhido ao Estado nas suas operações subsequentes.

O outro regime é o Simples Nacional em que a empresa recolhe de forma unificada o Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), Contribuição Social Sobre Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), ICMS, Imposto sobre Serviços (ISS), Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) e o IPI, e as alíquotas são determinadas de acordo com o faturamento anual da empresa e a atividade exercida.

Gráfico 1 – Regime de apuração das empresas pesquisadas



Fonte: Dados da Pesquisa

No Gráfico 1, foi possível verificar o percentual de empresas optantes pelo Simples Nacional e pelo regime Débito e Crédito. Verifica-se que 85% dessas empresas são optantes pelo regime do Simples Nacional e 15% são optantes pelo regime Débito e Crédito. As regras específicas do regime da substituição tributária a serem aplicadas nos dois regimes tributários, Simples Nacional e Débito e Crédito, estão previstas no RICMS-MG/2002, Anexo XV, tais como: responsabilidade, base de cálculo, prazo para pagamento e critérios de restituição.

A parte 2 do RICMS-MG/2022 consta a lista das mercadorias que se sujeitam à retenção de ICMS por substituição tributária. O alcance para aplicação do regime de substituição tributária pelas empresas optantes pelo Simples Nacional é limitado aos segmentos econômicos citados no inciso XIII do §1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123/2006. Desse modo, as

empresas optantes pelo Simples Nacional possuem limitação na aplicação da substituição tributária.

Destaca-se que as obrigações acessórias a serem entregues pelo contribuinte substituto, a fim de informar o ICMS ST retido, vão depender do regime de tributação da empresa. O sujeito passivo por substituição tributária optante pelo regime Débito e Crédito deverá prestar as informações através da EFD-ICMS/IPI e a DAPI, e os optantes pelo Simples Nacional por meio da DESTDA.

Dentre os 19 contribuintes do universo pesquisado, foram selecionadas 24 marcas de cachaça e, por meio das notas fiscais analisadas foram apontadas as NBM/SH e MVA (%) aplicadas.

Tabela 1 - Informações das marcas pesquisadas

Marca	NBM/SH	MVA (%)
A	2208.40.00	61,05
B	2208.40.00	61,05
C	2208.40.00	61,05
D	2208.40.00	61,05
E	2208.40.00	61,05
F	2208.40.00	61,05
G	2208.40.00	61,05
H	2208.40.00	61,05
I	2208.40.00	61,05
J	2208.40.00	61,05
K	2208.40.00	61,05
L	2208.40.00	61,05
M	2208.40.00	61,05
N	2207.20.20	61,05
O	2208.40.00	61,05
P	2207.20.00	61,05
Q	2208.40.00	61,05
R	2208.40.00	61,05
S	2208.40.00	61,05
T	2208.40.00	61,05
U	2208.40.00	61,05
V	2208.40.00	61,05
W	2208.40.00	61,05
X	2208.40.00	61,05

Fonte: Dados da Pesquisa

A Tabela 1 mostra as marcas de cachaças analisadas e, suas respectivas NBM/SH e a MVA. Com a análise da descrição das cachaças supramencionadas, obteve que a classificação encontra-se de acordo com o estabelecido no RICMS-MG/2002, Anexo XV, Parte 2.

Segundo a legislação supracitada, a diferença das cachaças classificadas no código NCM/SH 22.08.40.00 das classificadas na NCM/SH 22.07.20.20 é o âmbito de aplicação. As classificadas no NCM/SH 22.08.40.00 são aplicadas no âmbito interno e nas seguintes unidades da Federação: Alagoas; Amapá; Espírito Santo; Maranhão; Pará; Paraná; Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul. E as classificadas no NCM/SH 22.07.20.20 no âmbito interno e na unidade da Federação de São Paulo.

A MVA é um índice percentual utilizado na base de cálculo das operações sujeitas à substituição tributária, e serve como uma previsão de margem de lucro para o cálculo do ICMS ST. Destaca-se que nem sempre essa margem reflete a realidade do mercado, devido oscilações

no preço dos produtos que pode ser consequência de diversos fatores, como, por exemplo, custos de produção e despesas variáveis. Na maioria das vezes, o produto chega ao consumidor final por um preço real distinto da base de cálculo da substituição tributária. Isso pode levar a uma carga tributária maior do que seria se o ICMS fosse calculado sobre o preço real de venda.

Nesse sentido, Faliguski (2010) realizou uma pesquisa com o objetivo de analisar o efeito do ICMS decorrente das operações de substituição tributária no preço de venda das mercadorias para os consumidores finais no Estado do Rio Grande do Sul. Após as análises, constatou-se que as MVAs utilizadas foram superiores as margens efetivamente utilizadas no mercado e o impacto foi o acréscimo no valor de venda da mercadoria para o consumidor final, por tratar-se de um aumento no custo do comerciante.

4.2 Incidência do ICMS ST Versus Formação do Preço de Venda

A base de cálculo utilizada para o cálculo do ICMS ST foi o preço praticado pelo remetente, ou seja, o valor da cachaça, acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de MVA estabelecido para a mercadoria de 61,05%.

Das 24 marcas analisadas, o preço de venda da cachaça varia de R$ 15,85 a R$ 340,00 a unidade.

Tabela 2 - Incidência do ICMS ST sobre o valor da cachaça artesanal

Marca	Valor da cachaça	ICMS ST (R$)	(%)
A	35,00	3,84615	11%
B	18,02	1,980218	11%
C	45,00	4,94505	11%
D	18,02	1,980218	11%
E	340,00	42,2586	12%
F	60,00	6,5934	11%
G	86,25	9,478013	11%
H	50,08	5,503291	11%
I	16,00	1,75824	11%
J	21,62	2,376261	11%
K	19,72	2,726863	14%
L	23,00	2,53	11%
M	25,00	2,74725	11%
N	20,00	2,1978	11%
O	30,00	3,8367	13%
P	50,00	5,4945	11%
Q	30,00	3,8367	13%
R	15,85	2,191811	14%
S	30,00	3,2967	11%
T	20,50	2,252745	11%
U	20,00	2,1978	11%
V	22,52	2,475162	11%
W	23,42	2,573624	11%
X	90,00	9,8901	11%

Fonte: Dados da Pesquisa

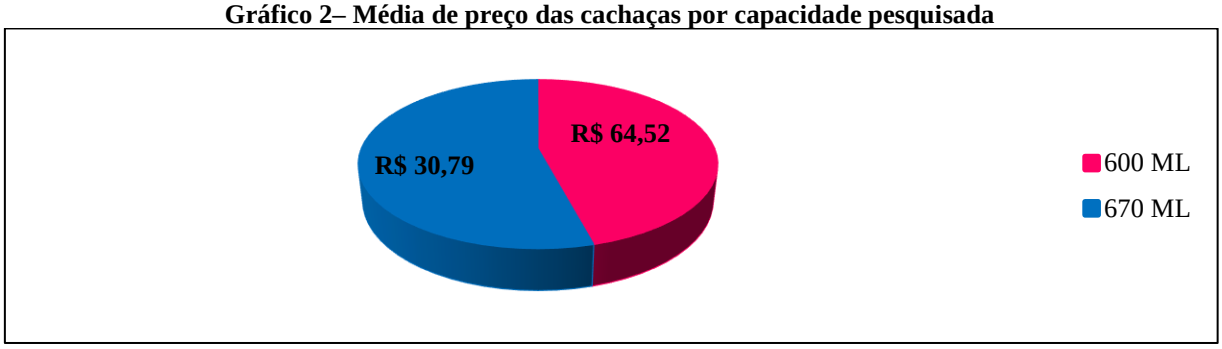
A Tabela 2 evidenciou em percentual qual a incidência do ICMS ST sobre cada cachaça vendida. A partir da análise da tabela acima, observa-se que em 19 marcas o valor de ICMS ST representa 11% do valor unitário da cachaça e, em 5 marcas a porcentagem varia de 12% a 14%. Essa variação está relacionada aos valores acrescidos a base de cálculo do ICMS ST

mencionados anteriormente, alterando o valor do imposto a ser recolhido. Percebe-se que a influência do ICMS ST na formação de preços é significativa, visto que pode chegar a 14% do valor do produto.

4.3 Participação do ICMS ST sobre o Faturamento

O presente estudo analisou o valor de venda das cachaças de 600 ml e 670 ml, sendo que 11 marcas comercializam a 600 ml e 13 marcas comercializam a 670 ml. Considerando que o preço de venda da cachaça varia de R$ 15,85 a R$ 340,00 a unidade, o Gráfico 2 evidencia a média de preço dessas cachaças para cada capacidade:

Gráfico 2– Média de preço das cachaças por capacidade pesquisada



Fonte: Dados da Pesquisa

O gráfico 2 evidencia que a média de preço das cachaças com capacidade de 600 ml é R$ 64,52, e as com capacidade de 670 ml é R$ 30,79. Com base na suposição de venda mensal de 50.000 unidades de garrafas de cachaça, é possível observar o impacto direto do ICMS ST no faturamento dos produtores de cachaça, refletindo-se no percentual de imposto conforme apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 - Participação do ICMS ST sobre o faturamento

Média do preço da cachaça (UN)		Qtde. Vendida (UN)	Faturamento (R$)	ICMS ST UN (R$)	Total ICMS ST (R$)	% ICMS ST sobre faturamento
R$	30,79	50.000	R$ 1.539.500,00	R$ 3,53	R$ 176.426,70	11,46%
R$	64,52	50.000	R$ 3.226.000,00	R$ 7,39	R$ 369.699,60	11,46%

Fonte: Dados da Pesquisa

A Tabela 3 revelou a participação do ICMS ST no faturamento dos produtores de cachaça analisados, considerando o preço de venda como base. Visto que a Tabela 2 evidenciou que o ICMS ST pode representar de 11% a 14% do valor unitário da cachaça, a Tabela 3 calculou o valor do ICMS ST com o percentual de 11,46%, que representa a média dos percentuais encontrados na Tabela 2.

É evidente, para o produtor de cachaça artesanal, que o valor do imposto específico de ICMS ST pode representar 11,46% de seu faturamento. Vale ressaltar que, além desse imposto, existem outros impostos como ICMS próprio, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, resultando em uma carga tributária elevada.

Conforme o estudo de ARAUJO et. al. (2010), tem-se como resultado, muitos produtores optam por permanecer na informalidade em vez de buscar a legalização de seus produtos. Essa escolha não ocorre por falta de vontade, mas sim devido à carga tributária excessivamente alta e à legislação complexa. Consequentemente, esses produtores, que operam

à margem da lei, preferem vender a cachaça a granel para outros produtores que possuem alambiques registrados.

4.4 Contabilização do ICMS Substituição Tributária

O objetivo deste tópico é demonstrar a sistemática de contabilização do ICMS fazendo-se um comparativo da contabilização do ICMS próprio com a contabilização do ICMS ST na indústria e no comércio varejista ou atacadista nos regimes de Débito e Crédito (Lucro Presumido e Real) e Simples Nacional.

Para demonstrar e exemplificar a contabilização das operações, utilizou-se a suposição de venda da cachaça de 670 ml do tópico anterior, considerando o preço unitário de venda de R$30,79, com ICMS na operação própria no valor de R$5,54 (18%) e o ICMS ST de R$3,3869. Abaixo segue os exemplos de contabilização na indústria optante pelo regime Débito e Crédito de tributação sem a incidência do ICMS ST:

1 - Pela venda de 500 unidades de cachaça à empresa varejista ou atacadista sem ICMS ST:

D - Caixa/banco ou cliente (ativo circulante) - R$ 15.395,00
C - Receita bruta de vendas (conta de resultado) - R$ 15.395,00
2 - Pelo registro do ICMS próprio:
D - Despesa com ICMS próprio (conta de resultado) – R$ 2.771,10
C - ICMS próprio a recolher (passivo circulante) - R$ 2.771,10

Caso a indústria seja optante pelo Simples Nacional, a contabilização referente a venda da cachaça à empresa varejista ou atacadista seria da mesma forma que no regime Débito e Crédito. Entretanto, tendo em vista que a empresa optante pelo Simples Nacional recolhe os impostos de forma unificada no DASN, existem duas formas de contabilizar o montante devido, de maneira simplificada ou sofisticada (lançamento dos tributos individualizados).

Considerando que a indústria optante pelo Simples Nacional tenha auferido receita bruta nos últimos 12 (doze) meses de até R$ 180.000,00 e que no mês ela tenha realizado a venda de 500 unidades de cachaça no valor unitário de R$30,79, o valor dos impostos a recolher no DASN seria o valor de R$ 692,77 que corresponde a receita multiplicada pela alíquota de 4,5% conforme anexo II da Lei Complementar nº 123/2006. Assim os registros ficariam da seguinte maneira:

1 - Forma simplificada - apropriação pelo valor global:
D - Simples Nacional (conta de resultado) R$ 692,77
C - Simples Nacional a Recolher (passivo circulante) R$ 692,77
2 - Forma sofisticada - apropriação pelos valores individualizados:
D - Simples Nacional - IRPJ (conta de resultado) R$ 38,49
D - Simples Nacional - CSLL (conta de resultado) R$ 24,63
D - Simples Nacional - COFINS (conta de resultado) R$ 80,06
D - Simples Nacional - PIS-Pasep (conta de resultado) R$ 16,93
D - Simples Nacional - CPP (conta de resultado) R$ 260,17
D - Simples Nacional - IPI (conta de resultado) R$ 50,80
D - Simples Nacional - ICMS (conta de resultado) R$ 221,69
C - Simples Nacional a Recolher (passivo circulante) R$ 692,77

Considerando ainda o mesmo exemplo, ressalta-se que a empresa varejista ou atacadista optante pelo regime Débito e Crédito de tributação tem direito ao crédito de ICMS na compra da cachaça que posteriormente poderá ser compensado no ICMS a recolher. Desta forma, segue abaixo o exemplo de contabilização na empresa varejista ou atacadista:

1 - Pela compra de 50.000 unidades de cachaça:

D - Estoque (ativo circulante) – R$ 12.623,90
D - ICMS a compensar (ativo circulante) - R$ 2.771,10
C - Caixa/banco ou fornecedor (ativo ou passivo circulante) - R$ 15.395,00

Já na empresa adquirente optante pelo Simples Nacional, será reconhecido na conta estoques o valor de R$ 15.395,00, visto que esse regime não permite o aproveitamento de crédito.

Demonstrando agora a sistemática de contabilização do ICMS ST, no regime Débito e Crédito de tributação, considerando o mesmo valor da cachaça no exemplo anterior, a nota fiscal da venda de 500 unidades irá totalizar em R$ 17.088,45, pois o valor do ICMS ST de R$ 1.693,45 integrará o valor total da nota. O adquirente (empresa varejista ou atacadista) terá que registrar todo o ICMS próprio e substituição tributária como custo, ou seja, registrar os estoques em R$ 17.088,45, já que não terá nenhum crédito a ser utilizado na operação seguinte, mas, em contrapartida, não terá nenhum imposto de ICMS a pagar nas próximas operações. Abaixo, segue os exemplos:

1 - Pela venda de 50.000 unidades de cachaça à empresa varejista ou atacadista com ICMS ST:
D - Caixa/banco ou cliente (ativo circulante) - R$ 17.088,45
C - Receita bruta de vendas (conta de resultado) - R$ 17.088,45
2 - Pelo registro do ICMS próprio:
D - Despesa com ICMS próprio (conta de resultado) – R$ 2.771,10
C - ICMS próprio a recolher (passivo circulante) - R$ 2.771,10
3 - Pelo registro do ICMS ST:
D - ICMS ST (redução da receita bruta) – R$ 1.693,45
C - ICMS ST a recolher (passivo circulante) - R$ 1.693,45

Para as indústrias optantes pelo Simples Nacional, nas operações que incide o ICMS ST, a única diferença na contabilização da venda é que não haverá o registro do ICMS próprio, uma vez que os impostos são recolhidos no DASN como já exemplificado anteriormente. Já na contabilidade do adquirente (empresa varejista ou atacadista) tanto no regime Débito e Crédito de tributação e no Simples Nacional, os lançamentos contábeis serão da seguinte forma:

1 - Pela compra de X unidades de cachaça:
D - Estoque (ativo circulante) – R$ 17.088,45
C - Caixa/banco ou fornecedor (ativo ou passivo circulante) - R$ 17.088,45

Desta forma, verifica-se que a principal diferença para o contribuinte substituto entre o não substituto está na inclusão do ICMS ST no total da nota fiscal que será registro no estoque e posteriormente a inclusão do imposto na apuração do custo.

4.5 Planejamento Tributário no Setor da Cachaça

Para Chaves (2018, p. 4) “o planejamento tributário é o processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos”. Nesse sentido, o planejamento tributário envolve a análise cuidadosa da legislação fiscal para identificar brechas e lacunas a fim de diminuir, não pagar ou postergar o pagamento dos tributos. Conforme Silva e Coutinho (2019), o profissional contábil pode elaborar este planejamento e auxiliar na tomada de decisão quanto ao efeito da carga tributária nas atividades da empresa.

A partir das NBM/SH, 22.08.40.00 e 2207.20.20, encontradas na análise das notas fiscais, foi possível verificar na legislação vigente se há previsão legal de meios ou benefícios fiscais. Vale ressaltar que ambos estão sujeitos ao recolhimento do ICMS ST caso se enquadrem na descrição: Cachaça e aguardentes - segmento de Bebidas alcoólicas, exceto cerveja e chope

do RICMS-MG/2002, Parte GERAL, Anexo XV, Parte 2, Item 1, Item 2, Tabela 241, Linha: 4.0.

As mercadorias enquadradas no NBM/SH 2208.40.00 podem ser amparadas pelo diferimento. Segundo o RICMS-MG/2002, ocorre o diferimento quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação com determinada mercadoria ou sobre a prestação de serviço forem transferidos para operação ou prestação posterior. Destaca-se que o diferimento se aplica somente às operações e prestações internas.

Desse modo, o diferimento ampara a saída de cachaça de estabelecimento de produtor rural para associação ou cooperativa de produtores de cachaça de que faça parte o produtor. Observa-se que o diferimento será aplicável exclusivamente às operações destinadas às associações ou cooperativas (SEF/MG, 2002). Para as mercadorias enquadradas no NBM/SH 2207.20.20, verificou-se que não possuem benefícios em Minas Gerais, sendo assim, não são amparadas por redução, diferimento ou isenção.

No Estado de Minas Gerais existe a possibilidade, mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, de ser atribuída a condição de substituto tributário em relação ao ICMS incidente nas saídas subsequentes. Em regra, é quem compra que solicita regime especial para ser substituto tributário do ICMS, no qual compraria da indústria sem substituição tributária, porque o adquirente que seria responsável posteriormente pelo ICMS ST.

Entre as hipóteses de inaplicabilidade do regime de substituição tributária elencadas no art. 18, Parte 1, Anexo XV, do RICMS-MG, 2002, está a não aplicação às operações que destinem mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária a contribuinte detentor de regime especial de tributação de atribuição de responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes. Vale ressaltar que o contribuinte deve estar atento a todas as hipóteses de inaplicabilidade dispostas no dispositivo supracitado.

O tributo em foco deste estudo é o ICMS ST, mas, vale ressaltar sobre a incidência do IPI. Conforme o estudo de Araújo et al. (2010) o IPI incidente sobre a cachaça é relevante, uma vez que dependendo do preço de venda da cachaça, o valor desse imposto chega a representar 24,5% do faturamento da empresa. O contribuinte deve ficar atento aos meios lícitos de postergar o pagamento do IPI e quem sabe até simplificar o processo de recolhimento do imposto. Dentre esses meios, pode-se destacar o regime de substituição tributária de IPI. Esse regime é um benefício fiscal onde a responsabilidade do imposto devido em relação às operações é atribuída ao contribuinte substituído.

Contudo, vale ressaltar, o papel do contador como profissional capaz de realizar um correto planejamento tributário para as empresas, visto que a elevada carga tributária, se não submetida a controle pode levar a extinção de muitas empresas que não estejam preparadas para enfrentar os novos desafios que se impõem no mercado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou analisar a influência do regime de substituição tributária de ICMS sobre o preço final da cachaça artesanal de Salinas-MG. Observou-se que as normas e diretrizes que regem o regime de substituição tributária são estabelecidas por diversos dispositivos legais, fazendo com que o recolhimento do ICMS ST se torne complexo.

Ao analisar se há diferença na aplicação do ICMS ST nos regimes de tributação, verificou-se que para os dois regimes, Simples Nacional e Débito e Crédito, prevalecem as regras específicas do regime da substituição tributária previstas no Anexo XV do RICMS-MG/2002. As empresas optantes pelo Simples Nacional possuem limitação na aplicação da

substituição tributária, devendo ser aplicado apenas nas operações envolvendo os segmentos econômicos citados no inciso XIII do §1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123/2006.

Outro ponto observado, foi as obrigações acessórias a serem entregues pelo contribuinte substituto, que depende do regime de tributação da empresa. O sujeito passivo por substituição tributária optante pelo regime Débito e Crédito deverá prestar as informações através da EFD-ICMS/IPI e a DAPI, e os optantes pelo Simples Nacional por meio da DESTDA.

Quanto ao efeito do ICMS ST na formação de preço da cachaça artesanal, verificou-se que o ICMS ST incidente sobre a cachaça é relevante, pois, das 24 (vinte e quatro) marcas analisadas, concluiu-se que em 19 (dezenove) marcas o valor do imposto representa 11% (onze por cento) do valor unitário da cachaça e, em 5 (cinco) marcas o percentual varia de 12% (doze por cento) a 14% (quatorze por cento).

Ao avaliar a influência do recolhimento do ICMS ST na contabilização, quanto em empresas optantes pelo Simples Nacional e pelo regime Débito e Crédito, a partir da observação dos lançamentos contábeis apresentados, verificou-se que a principal diferença para o contribuinte substituto entre o não substituto está na inclusão do ICMS ST no total da nota fiscal que será registro no estoque e, posteriormente, a inclusão do imposto na apuração do custo.

Ao verificar a possibilidade de redução do custo tributário da venda da cachaça artesanal, constatou-se que há formas lícitas de planejamento tributário para substituição tributária de ICMS, entre elas, o regime especial que consiste na atribuição da condição de substituto tributário em relação ao ICMS incidente nas saídas subsequentes.

Contudo, considera-se que o objetivo geral da pesquisa de analisar a influência do regime de substituição tributária de ICMS sobre o preço final da cachaça artesanal de Salinas-MG foi plenamente alcançado, uma vez que, através da análise dos dados, ficou evidente, para o produtor de cachaça artesanal, que o valor do imposto específico de ICMS ST pode representar em média 11,46% (onze inteiros e quarenta e seis centésimos por cento) de seu faturamento. Vale evidenciar que além do ICMS ST, existem outros impostos como ICMS próprio, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, resultando em uma carga tributária elevada.

Como sugestão para estudos futuros, indica-se pesquisar o ICMS ST em operações interestaduais e a realização de uma pesquisa com outros tributos incidentes sobre a cachaça artesanal.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAUJO, F. B. et al. **A influência da incidência do IPI na formação do preço da cachaça artesanal**. In: 7º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2010. Disponível em: < https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos102010/363.pdf> Acesso em: 27 de novembro de 2022.

BIAVA JÚNIOR, R. **Substituição tributária e antecipação no ICMS**. 2013. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: < https://repositorio.usp. br/item/002412214>. Acesso em: 12 de maio de 2023.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 17 de maio de 2023.

_____. Instrução Normativa nº 13, de 29 de junho de 2005. **Aprova o Manual Operacional de Bebidas e Vinagre**. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/ptbr/assuntos/inspecao/produtos-vegetal/legislacao-1/biblioteca-de-normas-vinhos-e-bebidas/instrucao-normativa-no-24-de-8-de-setembro-de-2005.pdf/view>. Acesso em: 23 de novembro de 2022.

_____. Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. **Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.** (LEI KANDIR). Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03 /leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 23 de novembro de 2022.

_____. Lei complementar nº 123, de 07 de agosto de 2014. **Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e as Leis nos 5.889, de 8 de junho de 1973, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 9.099, de 26 de setembro de 1995, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 8.934, de 18 de novembro de 1994, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e dá outras providências**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp147.htm>. Acesso em: 17 de junho de 2023.

_____. Lei nº 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**. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 17 de outubro de 2022.

CAPARROZ, R. **Direito tributário esquematizado**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARDOSO, M. G. **Produção de Aguardente de Cana**. 2ª edição. Lavras. ed. UFLA: 2006.

CHAVES, F. C. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

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

FALIGUSKI, I. **O impacto da substituição tributária no preço de venda para consumidor final**, 2010. Disponível em: < https://lume.ufrgs.br/handle/10183/25727>. Acesso em: 20 de maio de 2023.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. Disponível em: < https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/150/o/Anexo_C1_como_elaborar_projeto_de_pesquisa_-_antonio_carlos_gil.pdf>. Acesso em: 17 de junho de 2023

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

PÊGAS, P. H. B. **Manual da contabilidade tributária**. 7. ed. Rio de Janeiro. Maria Augusta Delgado, 2011.

POHLMANN, M. C. **Contabilidade Tributária**. Curitiba, IESDE Brasil S. A., 2012.

RECEITA FEDERAL. **Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD-ICMS/IPI.** Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/estatico/83/641EFB2FC0E317FFF8A5A5D09E3C874F3CDB04/Guia%20Pr%c3%a1tico%20EFD%20-%20Vers%c3%a3o%203.1.3.pdf>.Acesso em: 20 de maio de 2023

RECEITA FEDERAL. **Manual de Orientação do Contribuinte Visão Geral Versão 7.00.** Disponível em: < http://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/arquivo-manuais/moc7-visao-geral.pdf>. Acesso em: 20 de maio de 2023.

SANTOS, A. **Demonstração do Valor Adicionado – como elaborar e analisar a DVA**. 2ª edição. São Paulo: ed. Atlas, 2007.

SEBRAE, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Indicações geográficas brasileiras: cachaça.** Hulda Oliveira Giesbrecht, Raquel Beatriz Almeida de Minas (Coordenadoras). – Brasília: Sebrae, INPI, 2016.

SEF/MG, Secretaria do Estado da Fazenda de Minas Gerais. Decreto n° 43.080, de 13 de dezembro de 2002. **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).** Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/dec/legislacao_tributaria/ orientacao/orientacao_001_2007.html>. Acesso em: 23 de novembro de 2022.

_____. **Como formular consulta à DOLT/SUTRI (2023)**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/roteiro.html#:~:text=Trata%2Dse%20de%20um%20instituto,concreto%20de%20interesse%20do%20consulente.> Acesso em: 20 de maio de 2023.

_____. **Consulta pública ao cadastro de contribuintes do ICMS – SINTEGRA (2023)**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/Cadastro/cadastro /consultapublica.html.> Acesso em: 20 de maio de 2023.

_____. **Declaração de Apuração e Informação do ICMS - (DAPI) (2023).** Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/declaracoes_demonstrativos/dapi/.> Acesso em: 20 de maio de 2023.

_____. Orientação Tributária DOLT/SUTRI Nº 001/2007. **Substituição tributária nas operações com mercadorias**. Disponível em: < http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas /legislacao_tributaria/orientacao/orientacao_001_ 2007.html> Acesso em: 22 de novembro de 2022.

_____. Orientação Tributária DOLT/SUTRI Nº 001/2008. **ST/MVA Ajustada**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ orientacao/orientacao_001_2008.html#:~:text=1%20%2D%20Objetivo%3A,o%20pre%C3%A7o%20final%20da%20mercadoria.> Acesso em: 22 de novembro de 2022.

_____. **Substituição Tributária (ST) 2023.** Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/substituicao_ tributaria//index.html.> Acesso em: 18 de maio de 2023.

_____. Portaria SRE Nº 117 de 14 de março de 2013. **Aprova o Manual de Orientação e Instruções de Preenchimento e de Transmissão da Declaração de Apuração e Informação de ICMS - DAPI, modelo 1**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/portarias/2013/port_subsec117_2013.html>. Acesso em: 17 de junho de 2023.

SILVA, L. T.; COUTINHO, L. **Planejamento Tributário: Aplicabilidade como Instrumento Financeiro de Redução dos Custos Organizacionais**. In: REGRAD - Revista Eletrônica de Graduação do UNIVEM - ISSN 1984-7866, [S.l.], v. 12, n. 01, p. 110 - 128, nov. 2019. ISSN 1984-7866. Disponível em: <https://revista.univem.edu.br/REGRAD/article/view/2843> . Acesso em: 17 de junho de 2023.

SIMPLES NACIONAL. **O que é o Simples Nacional (2023).** Disponível em: < https://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/documentos/pagina.aspx?id=3>. Acesso em: 15 de maio de 2023.

SLOTA, L. **A influência da substituição tributária no preço final de um produto. In: Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de Especialização em Controladoria 2016, Setor de Ciências Aplicadas, Universidade Federal do Paraná**. Disponível em: < https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/56479/R%20-%20E%20-%20LUCIMARA%20SLOTA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 17 de junho de 2023.

VERDI, A. R. **Dinâmicas e Perspectivas do Mercado da Cachaça.** In: Revista Informações Econômicas, v 36, n 2,p. 95- 98, 2006. Disponível em: < http://www.Iea.sp.gov.br/ftpiea/publicacoes/seto2-0206.pdf>. Acesso em: 17 de junho de 2023.

VIEIRA, E. P. **Custos e formação do preço de venda**. 2. ed . Ijuí : Ed. Unijuí, 20 13. Disponível em: < https://bibliodigital.unijui.edu.br:8443/xmlui/bitstream/handle/123456789/3223/EaD_Custos%20nova%20vers%C3%A3o.pdf?sequence=1>. Acesso em: 17 de junho de 2023.