

## **TRIBUTAÇÃO DO ICMS SOBRE MATERIAIS PUBLICITÁRIOS E PROMOCIONAIS**

Luisa Ichihara Gonçalves<sup>1</sup>

Rachel de Freitas<sup>2</sup>

Rafael Liuti Nagumo<sup>3</sup>

Cecília Moraes Santostaso Geron<sup>4</sup>

### **Resumo**

A tributação vem se tornando um fator mais determinante para a sobrevivência de muitas empresas devido aos valores altos a serem pagos, que vem deteriorando as suas condições financeiras. No presente trabalho buscou-se analisar a conformidade tributária do processo de compra e venda de materiais de publicidade de uma empresa multinacional e criar uma política que inclui o tratamento tributário mais adequado dessa operação. Foi enfoque, porém não se limitando, ao Impostos Sobre Circulação De Mercadorias e Serviços – ICMS, destas operações trazendo assim uma alternativa viável para não ter a incidência na saída, juntamente com uma análise do impacto e da melhoria que se teve com a mudança nos procedimentos das notas fiscais

**Palavras-chave:** ICMS, Material publicitário, material gráfico promocional, personalizado.

---

<sup>1</sup> Bacharel em Contabilidade pela Universidade Presbiteriana Mackenzie

<sup>2</sup> Bacharel em Contabilidade pela Universidade Presbiteriana Mackenzie

<sup>3</sup> Bacharel em Contabilidade pela Universidade Presbiteriana Mackenzie

<sup>4</sup> Doutora em Controladoria e Contabilidade, Professora na Universidade Presbiteriana Mackenzie

### **Abstract**

Taxation has become a more determinant factor for the survival of many companies due to the high payable amounts that has been deteriorating their financial conditions. The goal of present work was to analyze the tax compliance of purchases and sales advertising material process and created a policy that includes a most appropriate tax treatment for the operation of purchasing advertising materials and its distribution to resellers by observing a target multinational company. The focus was, but not limiting to, the Taxes on the Circulation of Goods and Services - ICMS of these operations, thus providing a viable alternative for not having the incidence on the exit, together with an analysis of the impact and the improvement that has had with the invoices procedures.

**Keywords:** ICMS, Advertising material, promotional and personalized material.

.

## 1 INTRODUÇÃO

De acordo com a Federação das Indústrias do Estado do Paraná – FIEP (2017), no Brasil, existem mais de 80 tributos, taxas e contribuições, entre os quais se destacam os Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza- (ISS/ISSQN).

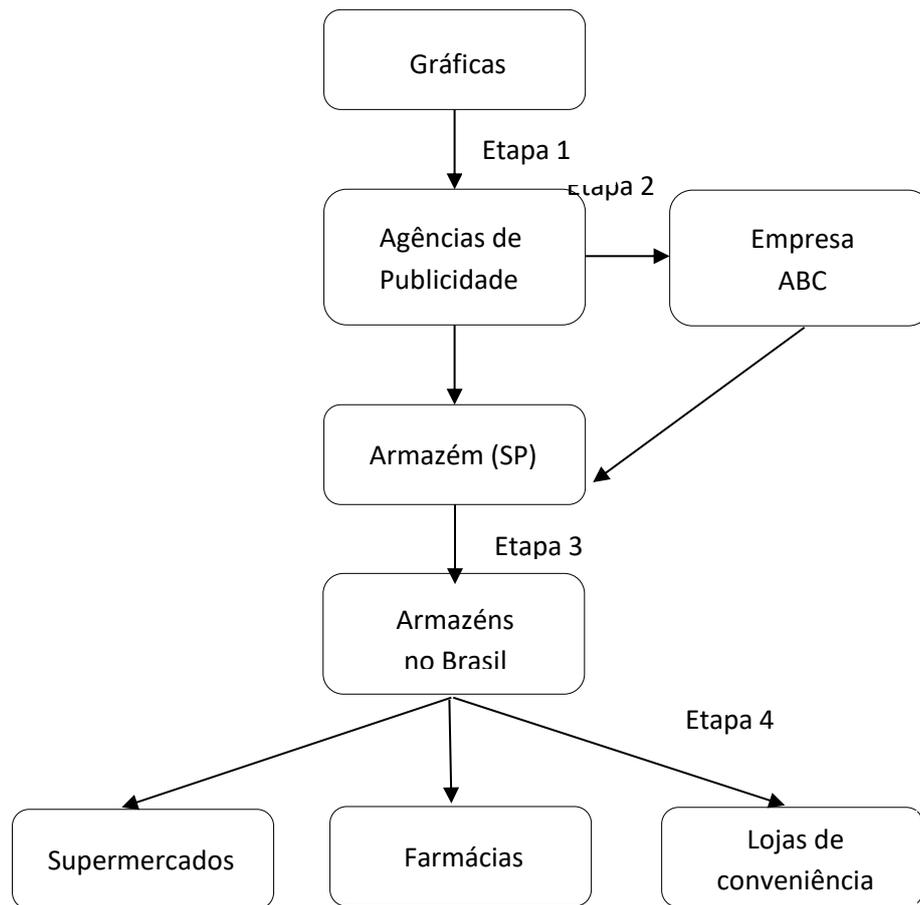
O ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal (BRASIL, 1988) e incide em operações relativas à circulação de mercadorias, prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, prestações onerosas de serviços de comunicação, entre outras atividades. Especificamente no caso das operações ou prestações de serviços o ICMS é cobrado por meio da Substituição Tributária (ST), em que a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações é atribuído a outro contribuinte. ICMS ST também é de competência estadual e é devido em relação às operações atribuídas a outros contribuintes. Por sua vez, o ISS é de competência dos municípios e do Distrito Federal (BRASIL, 1988) e tem como fato gerador a prestação de serviços, ainda que esta não se constitua em atividade preponderante do prestador, de acordo com a Lei Complementar 116/03 (BRASIL, 2003).

Os impostos caracterizados anteriormente incidem em operações de compras e movimentação de materiais promocionais, publicitários e de *merchandisers*, tanto intraestadual como interestadual. A alta carga tributária pode ser um obstáculo na vida de muitos empreendedores, o que implica grande problemática no momento do recolhimento do tributo devido, tendo em vista a falta de planejamento das leis tributárias (MENDES et al. 2017), proporcionando perdas competitivas em relação à concorrência.

Diante da complexidade de lidar com os impostos que incidem sobre prestações de serviços o presente trabalho desenvolve uma pesquisa intervencionista em uma empresa de bens de consumo e o seu processo de compra de impressos personalizados e sua distribuição aos seus revendedores.

Os impressos personalizados são as artes gráficas destinadas ao uso exclusivo do encomendante, cuja impressão inclui nome, firma, razão social, sinais distintos, logotipos, marcas e símbolos utilizados pelo encomendante e não destinados à comercialização ou à industrialização (OLIVEIRA, 2014). De acordo com o subitem 13.05, Anexo I da Lista de Serviços (BRASIL 2003), são exemplos de impressos personalizados: composição gráfica; fotocomposição; clichéria; zincografia; litografia e fotolitografia; além de formulários de notas fiscais; envelopes; papéis de correspondência; talonários de pedidos e orçamentos; formulários, em geral, de uso interno; duplicatas; faturas; cartões de visitas; convites e impressos similares. Para o presente trabalho, foi dado enfoque em determinada área desta empresa, mais especificamente em materiais de publicidade, bem como na logística de entrada e de saída desses materiais na empresa até o seu destino final.

O fluxograma, apresentado na Figura 1, demonstra o processo da empresa ABC: a aquisição de materiais promocionais é feita em quatro etapas e envolve diferentes empresas: gráficas; agências de publicidade; além da empresa em estudo, doravante denominada empresa ABC; a empresa de armazenagem e supermercados; farmácias; lojas de conveniência, entre outros pontos de venda, conforme exposto a seguir.



**Figura 1** – Processos de compra e distribuição de materiais promocionais. Fonte: elaboração dos autores.

**Etapa 1:** consiste na aquisição dos materiais gráficos pelas Agências de Publicidade: folhetos, *displays*, *banners*, *stopper*, *wobbler*, aparelhos protótipos, produtos promocionais, brindes, amostras, entre outros, por intermédio das agências de publicidade. Nessa etapa, há emissão de Nota Fiscal com incidência de ISS, uma vez que tais materiais são adquiridos como serviços por demanda e personalizados.

**Etapa 2:** inicia-se após a aquisição dos produtos gráficos pelas Agências e engloba a transferência desses materiais para o armazém contratado por ABC, localizado em São Paulo. Nessa etapa, há um processo de triangulação. Esse processo de triangulação é um processo em que as agências de publicidade emitem uma nota fiscal para a empresa ABC, e esta, por sua vez, emite outra nota fiscal para armazém SP, formando uma relação entre as três partes, por isso chamado de triângulo.

Tal processo consiste no envio de uma Nota Fiscal de Serviço das Agências de Publicidade para a Empresa ABC com ICMS destacado na nota com valor zero, porque há isenção deste imposto; o envio de uma Nota Fiscal de remessa das Agências de Publicidade para o Armazém, sem a incidência de ICMS, e o envio de uma segunda Nota Fiscal de Remessa da Empresa ABC para o Armazém, também sem a incidência do ICMS.

**Etapa 3:** baseia-se na transferência dos materiais promocionais para armazéns no Brasil, fator importante para a redução dos custos e tempo de transporte, uma vez que, ao dispersar as mercadorias, é possível atender ao consumidor final (pontos de venda) de uma forma mais rápida e efetiva. Nessa etapa, há emissão de documento fiscal com natureza de Distribuição, sem incidência de ICMS ou ICMS ST sobre a base de cálculo dos materiais, consequentemente CST 060: mercadoria nacional adquirida com recolhimento anterior de ICMS da cadeia.

**Etapa 4:** é concluída a partir da entrega dos produtos dos armazéns locais para os pontos finais de venda, como: supermercados e farmácias, mediante nota de simples remessa.

Em resumo, uma vez adquiridas as mercadorias, estas serão direcionadas aos armazéns para futura distribuição aos pontos de venda. Neste ponto, é importante ressaltar a função dos tributos acima mencionados.

É importante destacar que compete a cada estado estabelecer as alíquotas de ICMS, assim como realizar sua cobrança (HARADA, 2017). Outro ponto importante a ser destacado é que o debate acerca dos impostos que incidem sobre as diversas operações vem ganhando espaço, tendo em vista o sistema tributário complexo e sem clareza, causando confusão das entidades por não saberem ao certo como proceder à realização ou não de determinado tributo, e acabam por errar nas apurações dos impostos (JORGENSEN, 2015).

A arrecadação tributária da companhia estudada é significativa e considerada como um dos principais fatores para a falência de muitas empresas. Sendo assim, pode ser considerada como a diferença entre o sucesso e o fracasso financeiro da entidade (SEBRAE, 2017). Atualmente, o material promocional é encomendado de gráficas, que dão saída como serviço. Dessa forma, ao ingressar no armazém de ABC, estes materiais apresentam destaque de ISS, mas não de ICMS.

Diante do exposto o objetivo geral do trabalho foi definir uma política para a Empresa ABC para a adequação tributária do processo de compra e distribuição dos produtos promocionais.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Diversas empresas criam diferentes tipos de ações que envolvem a produção e a distribuição de materiais promocionais para muitos pontos de venda. Segundo Costa e Crescitelli (2003), a promoção de vendas é uma estratégia de marketing e comunicação e tem como principal objetivo estimular a compra e venda mais rápidas ou de maior volume.

Esse tema apresenta dúvidas tributárias quanto à incidência do ICMS e do ISS, principalmente devido a estes representarem uma importante parcela nos custos das empresas, exigindo que tenham um planejamento tributário adequado (SILVEIRA et al., 2017). Um bom planejamento tributário é aquele que visa projetar operações industriais, negócios mercantis e prestações de serviços, visando conhecer as obrigações das empresas e os encargos tributários (BORGES, 2002).

O ISS foi criado com a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, e ele tinha como principal objetivo aplicar um preço proporcional aos serviços (MARIA, 2008).

Art. 15. Compete aos municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Art. 71. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados § 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço: I - o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a

usuários ou consumidores finais; II - a locação de bens móveis III - locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza. (BRASIL, 1966) O ICMS foi criado após a ampliação da base de incidência do ICM – Imposto de Circulação de Mercadorias, o qual incidia apenas sobre as vendas de mercadorias e passou a incorporar a produção de petróleo, energia elétrica, serviços de telecomunicações e transportes interestaduais. (REZENDE, 2009). Anteriormente, o ICMS era aplicado nas saídas dos impressos personalizados, produzidos por gráficas, porém com a Portaria CAT 54/1981 e Decisão Normativa CAT 4/2015, o ICMS deixou de ser aplicado:

- 1- O Imposto de Circulação de Mercadorias deixará de ser exigido nas saídas, efetuadas por estabelecimentos gráficos, de impressos personalizados, assim entendidos aqueles que se destinam a uso exclusivo do autor da encomenda, tais como talonários de Notas Fiscais e cartões de visita.
- 2- O ICMS não incide sobre as operações de saída de impressos personalizados promovida por indústria gráfica, desde que: (i) a personalização do impresso fique caracterizada; (ii) pelo valor e pela natureza do material utilizado, não prepondere a circularização de mercadorias; e (iii) o impresso seja destinado ao uso exclusivo do encomendante.

O ISS passou a ser aplicado a todos os serviços constantes na lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, inclusive de impressos personalizados de uso do encomendante, o objeto de estudo do presente trabalho.

17.06 - Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários (BRASIL, 2009).

A discussão relacionada a materiais personalizados estava pacificada na justiça brasileira, uma vez que tanto o Supremo Tribunal Federal (STF), quanto o Superior Tribunal de Justiça (STJ) estavam de acordo com a questão do ISS nos serviços de confecção e venda de materiais gráficos (HARADA, 2017).

No entanto, com a propositura da ADI nº 4389 pela Associação Brasileira de Embalagem, houve uma flexibilização do entendimento anterior. Tal ADI pede genericamente que se julgue “conforme os arts. 155, II e 156, II, da CF, a interpretação do conjunto normativo composto pelo art. 1º, caput, e § 2º, da LC nº 116/03, c.c. o subitem 13.05 da lista a ela anexa, que conclua pela incidência exclusiva do ICMS sobre a fabricação e circulação de embalagens.” Nesse sentido:

Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (ex nunc), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS. (Brasil, 1988)

Ainda de acordo com Harada (2017), a produção e a circulação de embalagem comum é objeto de venda tanto no mercado atacadista quanto no mercado varejista uma vez que esta será utilizada para potencializar a comercialização dos produtos principais, e tem clara a intenção de venda, e não serviço. Dessa forma, sujeita-se apenas ao ICMS. Isso se deve ao fato de, se a embalagem for personalizada, somente servirá para o uso do encomendante, o que lhe retira a característica de mercadoria.

Assim o STF, em sede de medida cautelar, nos autos da ADI nº 4389 acolheu por unanimidade o entendimento que consagra a incidência apenas do ICMS na “industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou à utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.” (colocar a referência da citação)

A informação indicada anteriormente pode ser acrescentada para os outros diversos tipos de materiais promocionais, desde que eles tenham a característica de não personalizados, já que estes apresentam características de comercialização idênticas ao bem principal. Desse modo, diante da decisão do Supremo Tribunal na ADI mencionada, não resta outra opção senão aplicar tal interpretação aos materiais gráficos não personalizados, possibilitando que a carga tributária não sofra efeito cascata, inviabilizando, assim, a atividade empresarial de ABC.

Com a força da presente liminar em ADI, posteriormente, em dezembro de 2016, foi sancionada a Lei complementar 157, que passou a incluir, na lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03, o item 13.05, expressamente determinando que composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia, estarão sujeitas ao ISS, salvo se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS.

Após análise detalhada do processo, dos documentos fiscais e, diante dos novos entendimentos acima mencionados, foram detectadas três inconsistências nos procedimentos de compra e venda da operação. Com relação às duas primeiras, verificou-se que, tanto as gráficas quanto as agências de publicidades emitem notas de entrada e saída dos produtos publicitários com destaque de ISS, quando o correto seria o destaque de ICMS. Existe uma confusão na interpretação da própria legislação com relação ao que vem a ser material personalizado e não personalizado, mas após a ADI nº4389, esta dúvida foi sanada. São considerados materiais não personalizados aqueles não utilizados pelo encomendante - Agências de Publicidade – e são objeto de nova operação de circulação de mercadoria. (BRASIL, 2015)

Diferentemente, os materiais personalizados não podem ser objeto de nova circulação de mercadorias e conseqüentemente devem ser utilizados pelo encomendante. (BRASIL, 2015), agora por determinação expressa da já mencionada Lei Complementar 116/03, item 13.05.

Logo, para fins da incidência de ICMS, o impresso deve ser destinado a consumo em comercialização, ainda que destinado a acompanhar outras mercadorias (BRASIL, 2015). Nesses termos, a Portaria CAT 54/1981 e Decisão Normativa CAT 4/1025:

2 - Não se consideram impressos personalizados, para os efeitos do artigo anterior, aqueles que, mesmo contendo o nome do encomendante, se destinem a consumo na industrialização ou na comercialização, tais como rótulos, etiquetas e materiais de embalagem, ou para posterior distribuição, ainda que a título gratuito. (BRASIL, 2015)

A terceira inconsistência está diretamente relacionada às duas primeiras, pois, devido a não haver destaque de ICMS na entrada das mercadorias, as Notas Fiscais de saída dos armazéns também não destacam ICMS, quando deveriam apontá-lo.

Além da grande controvérsia, não há uma certeza por parte das empresas em como proceder com a incidência e apuração dos impostos. Dessarte, as empresas adotam práticas que são utilizadas no mercado. Geuma, Vagner e Evandir (2010 apud Zucker, 1987) explicam que a Teoria Institucional ocorre quando as organizações são influenciadas por pressões externas, o que leva as empresas a adotarem procedimentos padrão, ou seja, os mesmos procedimentos adotados no mercado.

É possível identificar a Teoria Institucional quando se analisam duas companhias, as empresas DEF e GHI, concorrentes da empresa ABC. A primeira empresa, a DHF, realiza a compra de materiais impressos como mercadorias, por isso não há a incidência de ISS; mas, sim, de ICMS e todas as movimentações são realizadas com o suporte de uma nota fiscal. Todavia, a empresa GHI, compra os materiais gráficos com o ISS. Porém, na saída deles para São Paulo e para outros estados, não há a incidência de ICMS.

A justificativa utilizada por esta empresa é que o ICMS não incide sobre as operações de saída de impressos personalizados por indústria gráfica, desde que: (i) a personalização do impresso fique caracterizada; (ii) pelo valor e pela natureza do material utilizado, não prepondere a circulação de mercadorias; e (iii) o impresso seja destinado ao uso exclusivo do encomendante. (Decisão Normativa CAT 4, 10/03/2016)

Sendo assim, para se enquadrarem nessa categoria, os impressos não podem ser objeto de nova operação de circulação de mercadoria. Logo, para fins de não incidência, o impresso não pode ser destinado a consumo e à industrialização (tais como rótulos, etiqueta e materiais de embalagem), nem destinado a ser objeto de comercialização posterior, ser destinado a acompanhar outras mercadorias (a exemplo de sacolas e manuais) (BRASIL, 2015). Dessa forma, é possível identificar que a compra de materiais impressos personalizados com ISS é uma prática comum das empresas.

A informação indicada anteriormente pode ser acrescentada para os outros diversos tipos de materiais promocionais. Dessa forma, diante da decisão do Supremo Tribunal na ADI mencionada, não resta outra opção senão aplicar tal interpretação aos materiais gráficos, principalmente os não personalizados, possibilitando, assim, que a carga tributária não sofra efeito cascata, inviabilizando a atividade empresarial de ABC.

Dessa forma, a situação fiscal adequada para sanar as necessidades da empresa e corrigir a excessiva tributação seria as agências de publicidade darem saída nos materiais gráficos com ICMS, já que se trata de real circulação de mercadoria. Dessa forma, as empresas dariam entrada neste material com ICMS destacado no documento fiscal, e poderiam dar saída também com este tributo, acumulando créditos para posterior compensação. A alteração dos processos da compra e da venda dos materiais promocionais indicados pode ser caracterizada como elisão fiscal, por meio da qual a empresa utilizaria métodos diferentes e manobras permitidas pela lei para minorar a carga tributária em seu orçamento, não sendo necessário utilizar manobras não reconhecidas pela lei para evitar o pagamento dos impostos (MOREIRA, 2003).

Assim, em caso de produção de impresso gráfico destinado à industrialização e à comercialização por pessoa distinta, quando ocorre a incidência de ICMS, deve ser emitida a nota fiscal eletrônica; ao gerarem impresso gráfico personalizado destinado ao consumidor final, incidindo ISS, deve ser emitida a NFS-e destinada a documentar a prestação de serviço acompanhada de NF-e para circulação do bem gerado ou a NF-e Conjugada. Por fim, na hipótese de fornecimento de atividades gráficas distintas que deem ensejo à tributação de ambos os impostos, a NF-e Conjugada deve ser emitida.

### 3 METODOLOGIA

Segundo as características do presente trabalho, Marcondes et al. (2017), afirmam que se pode classificá-lo como uma pesquisa intervencionista, por se focar em poucos, ou um único objeto de estudo, com fim intervencionista, buscando uma forma de melhorar a vida e o bem-estar de uma empresa ou grupo de pessoas em seu cotidiano, por meio da intervenção a ser realizada, que gerará novos conhecimentos, práticas e até mesmo novas pesquisas, assim descrito por Baard (2010).

Buscou-se, com a pesquisa, a solução de um problema empresarial, por meio da colaboração entre teóricos e técnicos, sendo respectivamente, os acadêmicos e os práticos (OYADOMARI et al., 2014). Ou seja, por intermédio do fornecimento de dados pela empresa ABC e dos conhecimentos teóricos dos pesquisadores, foi proposto resolver e transformar alguma característica, para, assim, apresentar-se uma solução para a situação dada.

Para melhor desenvolvimento do trabalho, foi utilizado como base o esquema proposto por Marcondes et al. (2017), o qual se dividiu em três etapas:

- Etapa 1: descrever o problema, compreender toda a estrutura da empresa no aspecto fiscal e possíveis consequências;

Nesta etapa, foi elaborado um fluxograma para melhor entendimento de toda a estrutura relativa à circulação de mercadoria promocional, incluindo a análise de documentos fiscais, de forma a entender como a empresa procede à entrada e a saída dessas mercadorias.

- Etapa 2: diagnosticar o problema juntamente com as conclusões preliminares.

Nesta etapa foram realizadas entrevistas com gerentes das áreas Fiscal e de Planejamento, bem como gerentes da área publicitária, com a finalidade de identificar o nível de conhecimento dos entrevistados a respeito do processo de circulação de materiais promocionais; da legislação aplicável ao tema e possíveis consequências do não atendimento às leis para a empresa ABC. O grupo será selecionado entre pessoas que tenham relação direta com o processo de circulação de mercadorias promocionais, e entre aquelas que tenham conhecimento da área fiscal.

- Etapa 3 apresentar uma proposta de solução para os problemas da empresa, por meio de busca de alternativas viáveis, tendo em vista as conclusões trazidas pela pesquisa intervencionista ora apresentada.

### 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

#### 4.1 Apresentação dos dados

Foram analisados os documentos fiscais relativos às entradas e às saídas de mercadorias promocionais, desde a aquisição por parte da gráfica, passando pelas agências de publicidade, armazéns, e finalizando com a distribuição para os pontos de venda ao consumidor.

Adicionalmente, foram realizadas entrevistas com as gerentes das áreas Fiscal e de Planejamento da Empresa ABC, bem como com gerentes das Agências de Publicidade que prestam serviço para ABC. A partir dessas entrevistas foi possível chegar a conclusões para o processo de circulação de materiais promocionais.

Não foi possível realizar a gravação das entrevistas em áudio, tendo em vista o sigilo das informações imposto pela empresa. Dessa forma, as entrevistas foram transcritas para análise futura mais detalhada. De acordo com Creswell (2010), a transcrição contribui para o melhor entendimento dos dados coletados.

#### **4.2 Categorização dos dados**

Os dados obtidos nas entrevistas com os gestores foram classificados três categorias:

- processo de compra e distribuição de materiais promocionais;
- tributos aplicáveis aos processos de compra e distribuição, e possíveis riscos de autuação;
- consequências do descumprimento da legislação aplicável.

#### **4.3 Análise das categorias**

##### **4.3.1 Processos de compra e distribuição de materiais promocionais**

Essa categoria indica qual o nível do conhecimento dos entrevistados sobre o processo de compra de materiais gráficos da Empresa ABC e, para tanto, foi solicitado que explicassem o processo, desde a aquisição com a gráfica, até o destino aos pontos de venda.

Pela resposta, foi identificado que o responsável da área de planejamento e o responsável da área fiscal da Empresa ABC possuem muito conhecimento sobre esse processo, pois ambos explicaram as etapas da forma como realmente ocorrem, ou seja, identificaram, por exemplo, quais empresas fazem parte do processo, como os materiais são transferidos.

O gerente da área fiscal da agência de publicidade não soube identificar, no entanto, todas as etapas dos processos de compra e distribuição de mercadoria, pois, conforme informado, a agência deixa de participar das etapas após a transferência dos materiais para o armazém localizado em São Paulo, e passa a não ter o conhecimento da cadeia assim por diante.

##### **4.3.2 Tributos aplicáveis ao processo de compra e distribuição.**

Esta etapa tinha como objetivo detectar o conhecimento dos envolvidos sobre os tributos aplicáveis em toda a cadeia de circulação de mercadorias promocionais.

Concluiu-se que o gerente de planejamento tinha pouco conhecimento a respeito dos tributos aplicados na cadeia, dessa forma, não conseguiu identificar os tributos aplicados, nem identificar se estes eram aplicados da forma correta.

O responsável pela área fiscal da empresa ABC demonstrou alto nível de conhecimento sobre os impostos aplicados na cadeia, identificando cada tributo devido em cada etapa do processo, bem como as inconsistências incorridas por ABC. O gerente fiscal da agência de publicidade apresentou grande conhecimento no tocante ao processo fiscal de que a agência participa, mas não sabe dizer a respeito do restante da cadeia.

No caso acima, nota-se a importância de pessoas com alto entendimento sobre o assunto tributos e sobre o processo de compras de impressos. Todos os envolvidos na cadeia foram questionados a respeito da ADI 4398, e não tinham conhecimento da aplicabilidade deste entendimento.

### 4.3.3 Consequências do descumprimento da legislação aplicável.

Este tópico teve como principal objetivo identificar se os entrevistados têm conhecimento sobre as possíveis consequências e sanções do descumprimento da legislação aplicável ao processo. Os responsáveis das áreas de planejamento e fiscal mostraram algum conhecimento e preocupação acerca da conformidade do processo com a legislação aplicável. A partir da apresentação do presente estudo e das conversas com as áreas envolvidas, os fornecedores e a empresa ABC reuniram-se para discutir as possíveis soluções propostas (Anexos 1) para readequar o processo de forma a evitar possíveis autuações.

Podem-se observar no Quadro 1, a seguir, as atividades realizadas atualmente pela Empresa ABC e as atividades propostas, caso a possível solução seja adotada.

Etapa	Práticas atualmente adotadas por ABC	Práticas a serem adotadas por ABC
Etapa 1 - Aquisição materiais das Gráficas pelas Agências de Publicidade	As agências de publicidade encomendam os materiais não personalizados e ,na Nota Fiscal, há destaque de ISS (0%).	As agências de publicidade encomendam os materiais não personalizados e na Nota Fiscal há destaque de ICMS.
Etapa 2- Transferência para Armazém (SP)	As agências de publicidade emitem duas Notas Fiscais: a primeira de serviços contra a Empresa ABC, com destaque de ISS, e a segunda de remessa sem destaque de imposto. A Empresa ABC emite uma Nota Fiscal de remessa, com destaque de ICMS para o armazém (0% - sem direito a crédito).	As agências de publicidade emitem duas Notas Fiscais: a primeira de serviços contra a Empresa ABC com destaque de ICMS e a segunda de remessa sem destaque de imposto. A Empresa ABC emite uma Nota Fiscal de remessa com destaque de ICMS para o armazém, com direito a crédito.
Etapa 3 - Transferência para armazéns Brasil	Armazém localizado em São Paulo distribui materiais para Armazéns no Brasil com Nota Fiscal com destaque de ICMS (0% - sem direito a crédito).	Armazém localizado em São Paulo distribui materiais para Armazéns no Brasil com Nota Fiscal, com destaque de ICMS e DIFAL – com direito a crédito.
Etapa 4 - Distribuição para pontos finais de venda	Armazéns do Brasil distribuem os materiais para os pontos de venda mediante Nota Fiscal de remessa com destaque de ICMS (0% - sem direito a crédito).	Armazéns do Brasil distribuem os materiais para os pontos de venda mediante Nota Fiscal de remessa com destaque de ICMS – com direito a credito.

Quadro 1 - Processos das Etapas de Compra e de Distribuição de Mercadorias e seus Tributos Atuais Comparativamente ao Futuro

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir de uma análise das informações levantadas e do processo realizado, foi possível responder aos objetivos propostos no início do trabalho.

O primeiro objetivo, relacionado à identificação do processo de compra e venda de mercadorias de publicidade foi concluído pelo grupo a partir de análises detalhadas e entrevistas realizadas com os gerentes da Empresa ABC e Agências de Publicidade. A partir das análises descritas anteriormente foi possível identificar duas principais falhas no processo de compra e venda de materiais promocionais da Empresa ABC: a primeira está relacionada à etapa 1, pois atualmente os materiais gráficos possuem destaque de ISS e posteriormente circulam com ICMS a zero.

A segunda falha está relacionada às etapas 2 em diante: atualmente as Agências de Publicidade e armazéns dão saída das mercadorias com destaque de ICMS a 0% quando deveriam tributar o valor com a alíquota cheia.

Diante de um cenário com duas falhas no processo, foram feitas pesquisas relacionadas aos tributos destacados nas etapas desse processo e sobre processos relacionados a compra e venda de materiais promocionais. Os estudos realizados contribuíram para a conclusão do segundo objetivo proposto: “encontrar alternativas legais apropriadas para a incidência do ICMS na entrada e na saída desses materiais foi atingido”.

Para a primeira falha descrita anteriormente, encontrada na Etapa 1, a solução encontrada foi: após a ADI nº 4839, que determinou a saída dos materiais das gráficas com ICMS, uma vez que tratam-se de impressos não personalizados, dessa forma, deverá haver o destaque de ICMS, o que possibilitará a Empresa ABC tomar crédito dessa transação.

A solução encontrada para a segunda falha foi: após a ADI nº 4839, as mercadorias sairão das gráficas com destaque de ICMS, possibilitando toda a cadeia se beneficiar do crédito de ICMS. Conforme mencionado na fundamentação teórica, após os impactos da liminar em ADI, foi sancionada a Lei Complementar 157/16, em que expressamente foi determinado que os materiais não personalizados, ou seja, aqueles que não se destinam ao uso exclusivo do encomendante, estarão sujeitos ao ICMS, uma vez que serão alvo de nova circulação de mercadorias.

Por outro lado, os materiais de uso exclusivo, não participarão de nova comercialização, e restam agora, explicitamente contantes do rol da lista anexa de serviços da Lei Complementar 116/03, item 13.05, e com isso, sujeitos ao ISS.

A partir da análise dos problemas acima indicados, elaborou-se uma nova política de procedimentos fiscais pelo grupo, utilizando como base *templates* existentes na companhia ABC. A nova política elaborada foi apresentada para a Empresa ABC já está sendo analisada para possível implementação.

## REFERÊNCIAS

- ACEVEDO, Claudia Rosa; NOHARA, Jouliana Jordan. *Como fazer monografias: TCC, dissertações e teses*, 4ª edição. Atlas, 04/2013
- BAARD, V. A critical review of interventionist research. *Qualitative Research in Accounting and Management*, v. 7, n.1, 2010.
- BORGES, Humberto Bonavides. *Gerência de impostos*. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL. Ac da 7ªC de Direito Público do TJ SP – AC 107.236.5/5-00 de 19 de Setembro de 2002. Disponível em: <[https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/519198648/andamento-do-processo-n-2216281-2320178260000-direta-de-inconstitucionalidade-10-11-2017-do-tj-sp?ref=topic\\_feed](https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/519198648/andamento-do-processo-n-2216281-2320178260000-direta-de-inconstitucionalidade-10-11-2017-do-tj-sp?ref=topic_feed)>. Acesso em: 9 de Nov. 2017.
- BRASIL. Código Tributário Nacional – Lei 5172/66 de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-5172-25-outubro-1966-358971-norma-pl.html>> Acesso em: 12 nov. 2017.
- BRASIL. Decisão Normativa CAT -04 de 10 de Outubro de 2015. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria;vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria;vtribut)>. Acesso em: 02 jul. 2017.
- BRASIL. Decisão Normativa CAT nº 4 – DOE SP de 11 de Novembro de 2015. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/noticia/?id=14910>>. Acesso em: 10 nov. 2017.
- BRASIL. Decreto-Lei nº406 de 31 de Dezembro de 1968. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decllei/1960-1969/decreto-lei-406-31-dezembro-1968-376809-publicacaooriginal-1-pe.html>> Acesso em: 18 nov. 2017.
- BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003. Brasília, 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 20 out. 2017.
- BRASIL. Senado. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988.
- COSTA, ANTONIO R.; CRESCITELLI EDSON. *Marketing promocional para mercados competitivos*. São Paulo: Atlas, 2003.
- EICHLER, Bárbara Bernardes; PLASTINA, Eduardo Gomes. *Reflexo contábil do conflito de competência entre ICMS e ISS no cumprimento das obrigações tributárias acessórias nas empresas gaúchas dedicadas a atividades gráficas*. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/168735>> Acesso em : 4 nov. 2017.

GALHARDO, Alexandre. Estabelecimentos gráficos e seus impressos: ISS ou ICMS?. Especial para o portal tributário. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/impressos.htm>> Acesso em: 8 nov.2017.

GRECCO, Gerson B., GRECCO, Marta C.P., ANTUNES, Maria T.P.. *Risco Fiscal sob Responsabilidade das Organizações Contábeis Brasileiras: Uma Proposta para Mitigação*. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/tac>>. Acesso em: 4 mar. 2018.

HARADA, Kiyoshi. *ICMS - Doutrina e Prática*. São Paulo: Atlas, 2017.

IBPT – INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIOS. *A carga tributária brasileira atinge 38,90% do PIB no 1º trimestre de 2008, com crescimento de 1,87 ponto percentual*. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/>>. Acesso em: 3 mar. 2018.

IBPT – INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIOS. *Carga tributária brasileira cresce em 2014 apesar da crise*. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/>>. Acesso em: 4 mar.2018.

LAS CASAS, Alexandre Luzzi, *Administração de Marketing: Conceitos, Planejamento e aplicações à realidade brasileira*. São Paulo: Atlas, 2006.

MENDES, Ilda; BENTO, Juan; OLIVEIRA, Daysa. *O reflexo da tributação nas microempresas e empresas de pequeno porte de Presidente Prudente/São Paulo*. São Paulo, 2017.

MOREIRA, Andre Mendes. Elisão e Evasão Fiscal – limites do planejamento tributário. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, 2003.

NASCIMENTO, Geuma; RODRIGUES, Vagner; MEGLIORINI, Evandir. Conceitos da teoria institucional: fonte propulsora de evolução para a gestão de desempenho. 2010. *XVII Congresso Brasileiro de Custos - Belo Horizonte, MG*.

OLIVEIRA, Laurito Marques de. Incidência de ISSQN e ICMS sobre serviços Gráficos. Disponível em: <<http://www.etcnico.com.br/paginas/mef24847.htm>> . Acessado em: 10 nov. 2017.

OYADOMARI, José C. T.; SILVA, Paulino L.; NETO, Octávio R. M.; RICCIO, Edson L. Pesquisa Intervencionista: um ensaio sobre as oportunidades e riscos para pesquisa brasileira em Contabilidade Gerencial. *Advances in Scientific and Applied Accounting*. São Paulo, v.7, n.2, p. 244-265, 2014

REZENDE, Fernando. *ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças*, 2009. Disponível em: <[http://www.efaz.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Forum\\_Fiscal\\_dos\\_Estados/FFEB\\_Caderno\\_n\\_10.pdf](http://www.efaz.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Forum_Fiscal_dos_Estados/FFEB_Caderno_n_10.pdf)>. Acesso em: abr. 2018.

SEBRAE. Entenda o motivo do sucesso e do fracasso das empresas, 2017. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/bis/entenda-o-motivo-do-sucesso-e-do-fracasso-das-empresas,b1d31ebfe6f5f510VgnVCM1000004c00210aRCRD?origem=estadual>> . Acesso em: nov. 2017.

SILVEIRA, Gerly; ARAÚJO NETO, Pedro Lopes de. *Planejamento tributário: estudo de caso sobre a aplicação do regime de tributação menos oneroso para um posto de gasolina na cidade de Natal/RN.* Disponível em: <[http://www.semar.edu.br/revista/downloads/edicao7/artigo5\\_planejamentoTributarioGerlyePedro.pdf](http://www.semar.edu.br/revista/downloads/edicao7/artigo5_planejamentoTributarioGerlyePedro.pdf)> Acesso em: nov. 2017.