

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MAYRA APARECIDA LOVISON

**O IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NA FORMAÇÃO DOS
PREÇOS DE VENDA EM UMA INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA**

CAXIAS DO SUL

2014

MAYRA APARECIDA LOVISON

**O IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NA FORMAÇÃO DOS
PREÇOS DE VENDA EM UMA INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Eduardo Tomedi
Leites

CAXIAS DO SUL

2014

MAYRA APARECIDA LOVISON

**O IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NA FORMAÇÃO DOS
PREÇOS DE VENDA EM UMA INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA**

Monografia apresentada como requisito para a obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul.

Orientador: Prof. Ms. Eduardo Tomedi Leites

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Ms. Eduardo Tomedi Leites
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof.
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof.
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico a todos vocês, que sempre estiveram ao meu lado, incentivando-me, em especial aos meus pais Lourdes e José, ao meu noivo Ismael e ao Bonny, que muito contribuíram para que este trabalho atingisse seus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial ao meu orientador, Prof. Ms. Eduardo Tomedi Leites, por crer na minha capacidade e potencial, e pela orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia. Agradeço primeiramente a Deus por conduzir a minha vida e por ter me dado forças e não me deixar desistir. Aos colegas e amigos que conheci durante essa jornada, e a todos os professores que contribuíram para o meu desenvolvimento profissional e por acreditarem em minhas escolhas, apoiando-me e esforçando-se junto a mim, para que eu suprisse todas elas.

“Aprender é descobrir aquilo que você já sabe. Fazer é demonstrar que você o sabe. Ensinar é lembrar aos outros que eles sabem tanto quanto você”.

Richard Bach

RESUMO

Com a necessidade do estado de garantir a arrecadação de tributos, torna-se precisa a implantação de técnicas as quais possibilitem que isso seja feito de forma eficaz. Diante disso, a fim de facilitar o recolhimento do ICMS, o estado instituiu a substituição tributária. A aplicabilidade deste imposto vem gerando grandes dificuldades para os contribuintes, principalmente para as Indústrias, quem recolhe antecipadamente o ICMS por todas as cadeias futuras, ficando com a responsabilidade de aplicar de forma correta o cálculo e as alíquotas incidentes. Levando o exposto em consideração, a pesquisa realizada tem por objetivo principal evidenciar o impacto do imposto por Substituição Tributária do ICMS no preço de venda em uma indústria alimentícia em diferentes regimes de tributação e estados. Essa pesquisa é classificada como um estudo de caso, descritiva e qualitativa. A pesquisa é realizada junto à empresa, a qual seus produtos estão sujeitos à tributação pela Substituição Tributária do ICMS. Foram levantados dados que possibilitaram a formação do preço de custo do produto e com base nestes, foi possível aplicar o cálculo da Substituição Tributária e, conseqüentemente, formar o preço final de venda. Ainda se procedeu à comparação entre os regimes de tributação pelo Simples Nacional e Lucro Presumido nas vendas feitas dentro do estado do Rio Grande do Sul e para Santa Catarina. Diante dos resultados, constatou-se um impacto maior da Substituição Tributária do ICMS pelo regime do Lucro Presumido. Porém, levando em consideração às alíquotas e a margem de valor agregado, o impacto seria o mesmo para ambos os regimes de tributação nas vendas para o Rio Grande do sul, o que influenciou para que houvesse diferenças foram os valores dos produtos, que por sua vez ocorreram em função da carga tributária incidente. Nas vendas para Santa Catarina, além das diferenças nos valores dos produtos, há a diferença entre as margens de valores aplicadas, sendo que para o Lucro Presumido é mais elevada em comparação ao Simples Nacional que, por sua vez, há a vantagem de utilizar a margem original do estado de Santa Catarina.

Palavras-chave: Simples Nacional. Lucro Presumido. Preço de Venda. ICMS. Margem de Valor Agregado. Substituição Tributária.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Custo total e unitário dos produtos – Simples Nacional	44
Tabela 2 - Custo total e unitário dos produtos – Lucro Presumido	45
Tabela 3 - Índice do Markup – Simples Nacional	46
Tabela 4 - Índice do Markup – Lucro Presumido	47
Tabela 5 - Preço de venda baseado no custo – Simples Nacional	48
Tabela 6 - Preço de venda baseado no custo – Lucro Presumido	48
Tabela 7 - ICMS próprio e MVA'S - Simples Nacional.....	49
Tabela 8 - ICMS próprio e MVA'S – Lucro Presumido	50
Tabela 9 - Cálculo do ICMS/ST: Empresa optante do Simples Nacional	51
Tabela 10 - Cálculo do ICMS/ST: Empresa optante do Lucro Presumido	52
Tabela 11 - Representatividade do ICMS/ST nas vendas Internas.....	54
Tabela 12 - Valor Total do ICMS próprio e ICMS/ST	55
Tabela 13 - Representatividade do ICMS/ST nas vendas para Santa Catarina.....	56
Tabela 14 - Valor Total do ICMS próprio e ICMS/ST	57

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Quadro explicativo sobre Contribuinte Substituto e Substituído.....	33
Quadro 2 - Percentual sobre o Preço de Venda.....	40
Quadro 3 - Fator Markup.....	40
Quadro 4 - Aplicação do Markup Divisor e Multiplicador.....	41

LISTA DE SIGLAS

ALQ Inter – Alíquota Interestadual

ART – Artigo

CF – Constituição Federal

CGSN – Comitê Gestor do Simples Nacional

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

EPP – Empresa de pequeno porte

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IRPJ – Imposto de Renda - Pessoa Jurídica

ISS – Imposto sobre Serviços

LC – Lei Complementar

ME – Micro Empresa

MVA – Margem de Valor Agregado

NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul

PIS PASEP – Programa de Integração Social e do Patrimônio do Servido Público

RICMS – Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

RS – Rio Grande do Sul

SC – Santa Catarina

SEFAZ – Secretaria da Fazenda

ST – Substituição Tributária

UCS – Universidade de Caxias do Sul

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	11
1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	13
1.3 OBJETIVOS.....	14
1.3.1 Objetivo geral.....	14
1.3.2 Objetivos específicos	14
1.4 METODOLOGIA	15
1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO.....	16
2 TRIBUTOS	18
2.1 CONCEITO	18
2.1.1 Impostos	18
2.1.2 Taxas	19
2.1.3 Contribuição de Melhoria	20
2.2 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO	21
2.2.1 Simples Nacional	21
2.2.2 Lucro Presumido.....	23
2.2.3 Lucro Real.....	23
3 ICMS – CONCEITO E BASE LEGAL	26
3.1 REGRAS GERAIS DO ICMS	27
3.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS	30
3.2.1 Contribuinte Substituto e Substituído tributário	31
3.2.2 Modalidades de Substituição Tributária	33
3.2.3 Base de Cálculo do ICMS/ST	34
4 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA	37
4.1 TÉCNICA PARA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.....	38
5 O IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO PREÇO FINAL DE VENDA EM INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA – UM ESTUDO DE CASO	42
5.1 HISTÓRICO DA EMPRESA.....	42
5.2 COLETA DE DADOS.....	43
5.2.1 Identificação dos Custos.....	44
5.3 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.....	45
5.4 FORMAÇÃO DO VALOR DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	49
5.4.1 Identificação das Alíquotas e da Margem de Valor Agregado	49
5.4.2 Cálculo do ICMS/ST	50
5.4.3 Análise dos Resultados.....	53
6 CONCLUSÃO	60
REFERÊNCIAS	63

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Nos últimos anos, vêm-se falando muito acerca da carga tributária, das inúmeras taxas, e dos altos impostos pagos pelas empresas e cidadãos. Conforme a constatação do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT (2014), o Brasil está entre os 30 países com maior carga tributária do mundo. O Brasil apresenta um sistema tributário bastante complexo e oneroso para a produção e a circulação de mercadorias, o que reduz dessa forma, a competitividade e desestimula investimentos.

Outros países têm olhado a questão tributária no sentido de melhorar a competitividade dos produtos e serviços, já o Brasil, aumentando seus custos, provoca uma grande procura de produtos importados. A classe política busca o aumento de tributos, enquanto os empresários e a sociedade lutam pela simplificação do sistema tributário e redução de impostos.

Conforme Hack (2008), o Brasil tem aumentado a carga tributária nos últimos anos, os órgãos do governo público têm cobrado mais tributos da população, que os criticam por obter pouco retorno, deparando-se com ineficiência ou, até mesmo, com a falta de serviços públicos. Desconhecendo também a grande quantidade de tributos que pagam diariamente pela aquisição de gêneros de primeira necessidade.

Os consumidores passaram a comparar valores, caracterizando uma constante disputa por qualidade e preços, que hoje também é definido pelo mercado, um valor máximo e mínimo. Estes são compostos com base nos custos e despesas incidentes sobre o produto, sucedido de uma margem de lucro que proporciona rentabilidade e continuidade para a empresa. Conforme Martins:

Para administrar preços de venda, sem dúvida é necessário conhecer o custo do produto; porém essa informação, por si só, embora seja necessária, não é suficiente. Além dos custos, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos dos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa, etc. (2003, p. 218).

No que tange aos impostos incidentes sobre alguns produtos, muitas empresas são afetadas pelo aumento da carga tributária, principalmente em função da aplicação do imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e

sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), que mesmo sendo de competência estadual, é uma das maiores arrecadações do Brasil.

Para facilitar a fiscalização dos tributos incidentes na circulação de mercadorias, a responsabilidade do recolhimento do ICMS passou a ser do fabricante, técnica essa que possibilita a arrecadação antecipada do imposto devido, denominado Substituição Tributária do ICMS (ICMS/ST). Esse procedimento vem impactando na formação do preço de venda, ou seja, é mais um complicador a ser avaliado na determinação de valores e que requer atenção, controle e conhecimento, fazendo com que empresários e analistas fiscais estejam se atualizando constantemente.

A legislação tributária brasileira, além de extensa, está em constante transformação, e os contadores e gestores precisam estar atentos a isso com o intuito de levar essas mudanças às organizações, objetivando, principalmente, atender ao fisco. Contudo, percebe-se que o ICMS/ST traz melhorias para o governo, mas, para as empresas, essa modalidade de cobrança tem ocasionado muitos questionamentos, dessa forma, é de suma importância pesquisar os efeitos deste imposto.

São grandes as dificuldades dos contribuintes no entendimento e interpretação da legislação sobre o ICMS/ST, por isso, são diversos os cursos e pesquisas desenvolvidos nesta área, porém, vale ressaltar que ainda há muitos estudos sobre os quais deve-se aprimorar.

Esse tema justifica-se pela alta carga tributária incidente sobre as vendas dos produtos de uma Indústria, a qual se baseia a presente pesquisa, e as frequentes dúvidas que a mesma enfrenta em relação à tributação por substituição tributária, demonstrando assim, quais os seus reflexos financeiros na organização.

Diante disso, acredita-se que essa pesquisa é de extrema importância para os meios acadêmicos e científicos, além da enorme contribuição que trará ao ambiente profissional, onde se busca compreender quais são os efeitos desse imposto no preço final de venda, nas operações internas e interestaduais, uma vez que é relevante cumprir corretamente as obrigações fiscais, pois essa responsabilidade implica na diminuição da sonegação, gerando benefícios em prol da sociedade.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

São grandes as dúvidas que os empresários têm em relação ao imposto ICMS/ST, no entanto, os contadores e técnicos da área, necessitam do devido conhecimento acerca do tema e é imprescindível que se mantenham atualizados em relação à legislação para que informem corretamente o uso deste imposto.

Diante das várias alterações, o sistema tributário vem sofrendo constantes mudanças fazendo com que algumas empresas percam a competitividade no mercado, devido ao ICMS/ST, o qual impacta nos preços dos produtos industrializados, chegando ao consumidor com um valor elevado. Lembrando que o preço de venda é um dos fatores mais determinantes na aquisição, segundo a visão dos clientes e proprietários de empresas.

Portanto, sendo esse um tema muito abrangente, escolheu-se delimitar o mesmo em, demonstrar o cálculo da formação dos preços de venda de dois diferentes produtos de uma indústria do ramo alimentício do Rio Grande do Sul. O processo será feito pelo Regime de tributação do Simples Nacional e Lucro Presumido, calculando os preços de venda praticados nos estados de Rio Grande do Sul e Santa Catarina, observando assim o impacto causado pelo ICMS/ST. O presente estudo não visa identificar se um método ou forma de tributação é melhor que o outro, mas apenas evidenciar o impacto desse imposto no preço de venda.

Tendo em vista a grande importância no controle sobre os custos e estabelecer os valores dos produtos, é indispensável que se faça o cálculo referente ao processo de formação do preço de venda, juntamente com o valor final devido da substituição tributária, uma vez que, é a partir dele que a empresa poderá identificar com o impacto deste imposto e conseqüentemente seus reflexos financeiros.

Com as mudanças na legislação tributária e a acirrada concorrência, percebe-se a necessidade de maior aprendizado para adaptar-se a ela, e avaliar o impacto que o imposto em destaque, o ICMS/ST, causa nas empresas contribuintes.

O estudo foi motivado pelas grandes dificuldades enfrentadas pelos assistentes fiscais ou responsáveis pelo setor em encontrar a correta porcentagem da Margem do Valor Agregado (MVA) para iniciar o cálculo do imposto. São grandes as quantidades de produtos que estão sujeitos à Substituição Tributária, e para cada um deles, há um MVA diferente. Também é importante saber para onde será

efetuada a venda, pois o MVA será conforme o estado de destino, e somente será recolhido o ICMS/ST quando houver convênios e protocolos entre eles. São inúmeras as regras e procedimentos a serem observados, até que se determine o valor a recolher. Portanto, faz-se necessário o estudo desse imposto para verificar o impacto que o mesmo causa nos preços finais de venda de uma empresa contribuinte.

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: Qual o impacto oriundo da Substituição Tributária do ICMS na formação dos preços de venda em uma indústria alimentícia?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Analisar o impacto do imposto por Substituição Tributária do ICMS na formação dos preços de venda em uma indústria alimentícia.

1.3.2 Objetivos específicos

- Estabelecer os conceitos e as legislações do ICMS e Substituição Tributária que são utilizados atualmente pelo Governo do Estado do Rio Grande do Sul e Santa Catarina;
- Identificar quem são os contribuintes, as alíquotas dos produtos, a Margem do Valor Agregado (MVA) instituída pelo RICMS, o convênio e o protocolo interestadual entre o Rio Grande do Sul e Santa Catarina;
- Calcular os preços de venda de dois produtos da Indústria e o valor devido a recolher do ICMS/ST;
- Realizar os cálculos pelos Regimes de Tributação do Simples Nacional e Lucro Presumido, nos casos de vendas para os estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina;
- Evidenciar o impacto do ICM/ST nos preços finais de venda, de forma a compará-los em dois produtos, dos diferentes Regimes de Tributação e Estados.

1.4 METODOLOGIA

Diante dos objetivos propostos neste trabalho, o método de pesquisa a ser utilizado será a pesquisa descritiva, que através de dados obtidos e aplicados nos Regimes do Simples Nacional e Lucro Presumido, será descoberto e comparado com a realidade, o impacto que a Substituição Tributária do ICMS causa no preço de venda em uma indústria alimentícia, considerando também que as vendas serão feitas no Rio Grande do Sul e Santa Catarina. Assim, com o registro e análise dos diferentes regimes de tributação, procura-se descobrir com a maior precisão possível, qual o mais adequado para a indústria, objeto do estudo.

Para Barros e Lehfeld (2007, p.84), “Nesse tipo de pesquisa, não há a interferência do pesquisador, isto é, ele descreve o objeto de pesquisa. Procura descobrir a frequência com que um fenômeno ocorre, sua natureza, características, causas, relações e conexões com outros fenômenos”.

Na concepção de Gil (1994), o objetivo das pesquisas descritivas é realizar estudos variáveis de uma determinada população ou fenômeno ou estabelecimento. Os estudos que são classificados sob este título são inúmeros, sendo sua principal característica, utilizar técnicas padronizadas de coleta de dados.

Entre os tipos de pesquisa, quanto aos procedimentos técnicos, será realizado um estudo de caso, coletando dados e colocando em prática a formação de preços de vendas de produtos tributados por ICMS/ST, conforme legislações internas, convênios e protocolos nas vendas efetuadas para Santa Catarina.

Segundo Barros e Lehfeld (2007), o estudo de caso pode ser realizado tipificando centros industriais, comerciais, bairros, hospitais entre outros. Os autores também relatam que, segundo Augusto Triviños apud Barros e Lehfeld (1987, p.135) o estudo de caso pode ser dividido em: históricos organizacionais, quando deseja examinar uma instituição; observacionais, ligados em pesquisa qualitativa e participante; e histórias de vida, através de dados coletados em documentos e depoimentos orais registrados pelo pesquisador ou pelo entrevistado.

Para Gil (1994, p.78), “O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado do mesmo; tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados”.

Por fim, dentro dos tipos de pesquisa quanto à abordagem do problema, têm-se as pesquisas qualitativas e quantitativas. Para essa pesquisa, será utilizada a qualitativa, pois será feito o estudo e a análise dos aspectos positivos e negativos de cada caso.

Mascarenhas (2012, p. 46), “Utilizamos a pesquisa qualitativa quando queremos descrever nosso objeto de estudo com mais profundidade. Por isso, ela é muito comum em estudos sobre o comportamento de um indivíduo ou de um grupo social”. São características de pesquisa qualitativa: os dados levantados e analisados ao mesmo tempo; os estudos descritivos, voltados para a compreensão do objeto, e a influência do pesquisador sobre a pesquisa é considerada fundamental. Na pesquisa qualitativa, o pesquisador fica à vontade para julgar seu estudo de forma mais adequada, lembrando que deve apresentar uma estrutura sólida e coerente, capaz de receber a aprovação dos membros da comunidade científica.

Segundo Casarin e Casarin (2011, p. 33),

Independentemente do título e do tema pesquisado, os objetivos de uma pesquisa qualitativa envolvem a descrição de certo fenômeno, caracterizando sua ocorrência e relacionando-o com outros fatores. Há também, a preocupação de explicar sua ocorrência baseando-se não em modelos empíricos, mas sim, em modelos contextuais variados. Assim, o objetivo da pesquisa está relacionado ao contexto no qual o objeto pesquisado está inserido. Além disso, existe uma grande preocupação em fazer associações entre as variáveis que possam contribuir para explicar o que está sendo pesquisado.

Diante dos métodos de pesquisa apresentados, acredita-se que a metodologia escolhida seja a mais adequada para o problema de pesquisa proposto.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo foram apresentados os aspectos introdutórios da pesquisa a ser realizada, além dos objetivos a serem atingidos, com observância do imposto ICMS/ST que interfere diretamente nos preços de venda dos produtos.

No segundo capítulo, serão apresentados os diferentes tipos de tributos, sendo classificados em impostos, taxas e contribuição de melhoria, para conhecer suas diferenças, qual o destino e o retorno para o contribuinte. Também serão apresentados os três principais tipos de regimes de tributação, focando nos regimes pelo Simples Nacional e Lucro Presumido, sendo a legislação do ICMS/ST para

venda interestadual, diferente entre ambas, onde serão avaliados valores finais de venda dos produtos no decorrer do estudo.

No terceiro capítulo, será apresentado o conceito do ICMS, bem como os fatos gerados, os contribuintes responsáveis pelo pagamento e as alíquotas incidentes sobre as circulações de mercadorias. O objetivo deste capítulo é o esclarecimento dos conceitos para facilitar a classificação dos mesmos em cada produto e Estado. Em seguida, será elaborado o histórico da substituição tributária, observando-se as regras gerais de aplicabilidade, as suas modalidades, as incidências dos produtos, o contribuinte responsável e a consideração da possibilidade do estado em que o fornecedor está situado, ter ou não convênio com o estado do cliente, visto que é importante evidenciar a teoria e as formas de determinar o valor do imposto devido pelo contribuinte.

No quarto capítulo, serão apresentados os aspectos que envolvem a formação de preços de venda, destacando os custos, bem como o markup, mostrando sua representatividade na formação do preço de venda.

Ao final, no quinto capítulo, pretende-se realizar um estudo de caso em uma indústria de alimentos para apurar os preços finais dos produtos somando-os com o ICMS/ST. Para isso, inicialmente será apresentado o histórico da empresa. Em seguida, serão escolhidos os produtos que irão compor o 'mix' para o estudo. Para estes produtos, será feito a apuração da base de cálculo do ICMS/ST, bem como, seu valor final, enquadrando-os no regime tributário do Simples Nacional e Lucro Presumido com vendas no Rio Grande do Sul e para Santa Catarina, somando o seu valor no preço final dos produtos. Para finalizar, será feita uma análise acerca dos resultados obtidos para a posterior avaliação do impacto que o mesmo causa na indústria.

No sexto capítulo, quando será feita a conclusão, pretende-se apresentar os objetivos alcançados, bem como o principal resultado da avaliação.

2 TRIBUTOS

2.1 CONCEITO

O pagamento de tributos não é facultativo, portanto, compete ao contribuinte enfrentá-lo e ao governo instituir e cobrar. O conceito do mesmo é citado na Lei nº 5.172/1966 do Código Tributário Nacional (CTN), que o define como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Para Hack (2008), é comum a utilização do termo imposto, como sinônimo de tributo. Os termos impostos, taxas e contribuição de melhoria, são modalidades tributárias, correspondendo a valores pagos em dinheiro pelo contribuinte ao Estado. Os tributos apresentam duas finalidades: a fiscal e a extrafiscal. A fiscal tem a função de arrecadar valores dos contribuintes para manutenção do Estado, como os órgãos da Administração e Obras Públicas, ou seja, para pagamento de despesas correntes e contínuas. E a finalidade extrafiscal, que no Brasil são atormentados pelo governo, utiliza-se como forma de aumentar a arrecadação. Um exemplo é a alíquota que incide sobre o cigarro, com a finalidade de aumentar o preço, acreditando em ser um desestimulador do consumo.

Os tributos vêm aumentando, tanto em número quanto em percentual de alíquota, o governo brasileiro já possui aproximadamente 90 tributos (PORTALTRIBUTÁRIO, 2014) fazendo com que diversas empresas encerrem suas atividades devido à dificuldade de lidar com o volume de tributação de forma racional e correta.

Dispõe, ainda, sobre tributos o Código Tributário Nacional, “Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuição de melhoria”.

2.1.1 Impostos

Segundo Fabretti (2005, p. 110), imposto “É aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculada a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo”.

De acordo com o Código Tributário Nacional de 1966:

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

[...]

Art. 18. Compete:

I – à União, instituir, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes;

II – ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, instituir, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios.

Conforme Hack (2008, p.290), o imposto é a modalidade mais julgada de tributos pelos contribuintes. O autor acrescenta que:

O valor do imposto, quando arrecadado, segue para o caixa geral do Estado e pode ser utilizado para todas as despesas e obras, sendo sua aplicação decidida pela legislação orçamentária. Quando se fala de imposto, não há a obrigação de se aplicar o dinheiro em alguma finalidade específica.

Para Martins Neto (2007), o futuro do dinheiro cobrado em impostos, não é para pagamento de despesas específicas do governo, mas sim, destinado a gastos em geral do Poder Público. Os impostos são instrumentos dos Estados e dos Municípios, atuando em favor da sua autonomia financeira. Como exemplos de Imposto Federal, destacam-se o Imposto de Renda, para estaduais, destaca-se o ICMS, e, para municipais, o INSS.

2.1.2 Taxas

Segundo Neves (2002), pagamos inúmeras taxas ao Estado, tornando quase impossível a sua contagem. Cita entre eles, serviço de trânsito, estacionamento, cadastros, fiscalizações, vistorias, funcionamentos e instalação de empresas, limpeza pública, pavimentação, expedientes, registros, custas judiciais, entre muitos outros. Ainda diz o autor, “[...] pagamos por quase tudo o que o serviço público pode nos oferecer” (2002, p. 35).

Com base no Código Tributário Nacional de 1966:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Na concepção de Hack (2008), no caso da taxa, ao contrário de imposto, a hipótese de incidência é o exercício do poder de polícia do Estado e utiliza-se de serviços públicos específicos. O pagamento de taxa ocorre mesmo que o serviço público esteja somente à disposição. O serviço público, para a cobrança de taxa deve ser específico ao contribuinte. Por sua vez, a taxa tem como embasamento, cobrar a despesa realizada pelo Estado do contribuinte que lhe deu a causa. Ainda no entendimento do autor, “O valor arrecadado, ainda que seja relacionado a uma atividade específica, não é destinado a um órgão, fundo ou despesa, sendo destinada ao caixa geral do estado” (Hack, 2008, p. 293).

2.1.3 Contribuição de Melhoria

De acordo com Fabretti (2005, p.111), “Logo, desde a edição do Código Tributário Nacional de 1966, já estava a contribuição de melhoria especificada como um tributo, diferente do imposto e da taxa, portanto uma terceira espécie”.

Conforme dispõe o art. 81 do Código Tributária Nacional de 1966:

Art. 81.A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total, a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Hack (2008, p. 293), afirma que “A contribuição de melhoria é um tributo que tem como hipótese de incidência a valorização de imóvel decorrente de obra pública”. O autor cita como exemplo, um terreno de pequeno valor, em área florestal abandonada. Contudo, o município resolve fazer mudanças na área, construindo um local para parque, colocando iluminações e vigilância, assim, tornando o lugar mais adequado para moradia. Conseqüentemente, o terreno de pequeno valor, se torna valorizado em decorrência da obra realizada.

2.2 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

Dentre as formas de Regimes de Tributação, as principais são: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

2.2.1 Simples Nacional

O Regime pelo Simples Nacional foi criado pela Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o chamado Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, pelo qual, através de um Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições que incide sobre as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, objetiva sua diminuição da carga tributária.

Higuchi (2012, p. 84) descreve que:

A LC nº 123, de 2006, alterada pelas LC nºs. 127, de 2007, 128, de 2008, 133, de 2009, e 139 de 2011, instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte que passou a ser conhecido como SIMPLES NACIONAL, com vigência a partir de 01-07-07, quando foi revogada a Lei nº 9.317, de 1996, que instituiu o SIMPLES Federal.

De acordo com Fabretti (2011), para consentir as obrigações das micro e pequenas empresas, foi publicada a Lei nº 9.317/96, que instituiu o Simples – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições, para as ME e EPP. Contudo, a Lei nº 9.317/96, por ser uma lei federal, só pode acatar aos tributos federais, onde abriu espaço para criar convênios com os estados e municípios para recolher os tributos estaduais como o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e municipais, o ISS – Imposto Sobre Serviços, na mesma guia que os federais.

O autor ainda conclui que não se trata de “imposto único”, mas da unificação dos diversos impostos e contribuições em um único documento de arrecadação, denominando-o DARF – SIMPLES. Os tributos federais unificados são: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuições PIS/Pasep, Contribuição Social sobre o Lucro – CSL, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Contribuição Sobre a Folha de Salário (Lei nº 8.212/91) e sobre pró-labore e remuneração de autônomos (Lei Complementar nº 84/96), incluídas as contribuições de terceiros arrecadadas pelo

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social. O INSS do empregado deve ser descontado e recolhido em folha na forma da lei. Portanto, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, não fica incluso no Simples.

Conforme a Resolução nº 94, de 29-11-11 do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), art. 20 da Lei Complementar nº 123 de 2006, dispõe das tabelas dos anexos I a V, referentes às alíquotas aplicáveis na apuração do valor devido mensalmente, pelas empresas optantes pelo Simples Nacional. Conforme parágrafo único do mesmo artigo, as denominações das alíquotas utilizadas no Simples Nacional, são:

I - Alíquota Normal, a utilizada no cálculo dos tributos devidos no Simples Nacional, conforme previsto no § 3º do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; (Incluído pela Resolução CGSN nº 113, de 27 de março de 2014)

II - Alíquota Máxima, a utilizada no cálculo dos tributos devidos no Simples Nacional nos períodos de apuração que incidirem na hipótese prevista no § 5º do art. 21; (Incluído pela Resolução CGSN nº 113, de 27 de março de 2014)

III - Alíquota Majorada Limite Nacional, a utilizada no cálculo dos tributos devidos no Simples Nacional a partir do período de apuração em que a empresa ultrapassar o limite máximo de receita bruta anual, exceto no ano de início de atividades, conforme o § 16-A do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006; (Incluído pela Resolução CGSN nº 113, de 27 de março de 2014)

IV - Alíquota Majorada Limite Nacional Proporcional, a utilizada no cálculo dos tributos devidos no Simples Nacional a partir do período de apuração em que a empresa, no ano de início de atividades, ultrapassar o limite máximo de receita bruta anual, conforme disposto no § 16 do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006; (Incluído pela Resolução CGSN nº 113, de 27 de março de 2014) (Incluído pela Resolução CGSN nº 113, de 27 de março de 2014)

V - Alíquota Majorada Sublimite Estadual, os percentuais utilizados no cálculo do ICMS e do ISS devidos no Simples Nacional a partir do período de apuração em que a empresa ultrapassar o sublimite estadual, exceto no ano de início de atividades, conforme disposto no § 17-A do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006; (Incluído pela Resolução CGSN nº 113, de 27 de março de 2014)

Segundo Higuchi (2012), a Lei Complementar nº 139 de 2011 alterou o limite de receita bruta no enquadramento como microempresas, aumentando para R\$ 360.000,00, e na empresa de pequeno porte o limite foi para R\$ 3.600.000,00. Se as microempresas excederem o limite da receita bruta de R\$ 360.000,00, no ano-calendário seguinte, passa automaticamente à condição de empresa de pequeno porte. Consequentemente, a empresa de pequeno porte, que não ultrapassar o limite de R\$ 360.000,00, passa à condição de microempresa.

2.2.2 Lucro Presumido

Conforme Santos (2010), o Lucro Presumido é o regime de tributação usado por muitos contribuintes, como forma simplificada de calcular o Imposto de Renda das pessoas jurídicas (IRPJ). Informou que, a partir de 1º de janeiro de 1997, a apuração do período com base no lucro presumido, passou a ser trimestral, encerrando-as em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

No que dispõe o art. 13º da Lei nº 12.814, publicada no DOU em 16 de maio de 2013, é resultado do Projeto de Conversão da Medida Provisória 594/2012, onde estabeleceu que, a partir de 2014, a tributação no regime do lucro presumido aumenta o limite da receita bruta total no ano-calendário para igual ou inferior a R\$78.000.000,00 ou proporcional ao período de atividade a R\$ 6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses do ano-calendário anterior.

De acordo com Hihuchi (2012), para base de cálculo do Imposto de Renda pelo Regime de Tributação no Lucro Presumido, são aplicados percentuais de presunção sobre a receita bruta, sendo eles de 1,6%, 8%, 16% e 32%, fixados no art. 15, da Lei nº 9.249/95, conforme a atividade da pessoa jurídica. A alíquota aplicada na apuração do IRPJ, tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, é de 15% sobre a base de cálculo. Ao exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelos meses do período de apuração, ou seja, R\$ 60.000,00 no trimestre, é sujeita a incidência de adicional do IRPJ à alíquota de 10%.

Ainda o autor descreve que, para a Contribuição Social sobre o Lucro das empresas, onde a alíquota aplicada é de 9%, a base de cálculo alterada pelo art. 29 da Lei nº 9.430/96, corresponde ao percentual de presunção de 12% sobre a receita bruta trimestral, após, o resultado será acrescido de ganhos de capital, rendimentos de aplicações financeiras e de demais receitas no trimestre. Para empresas prestadoras de serviços em geral, enquadradas no inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249/95, aplicar-se-á o percentual de presunção de 32% sobre a receita bruta.

2.2.3 Lucro Real

Procurando entender o regime de tributação pelo Lucro Real, a Receita Federal do Brasil conceituou como a base de cálculo do imposto sobre a renda

apurada através de registros contábeis e fiscais. A apuração do lucro real é feita na parte A, do Livro de Apuração do Lucro Real, mediante adições e exclusões ao lucro líquido do período de apuração trimestral ou anual do imposto e compensações de prejuízos fiscais autorizadas pela legislação do imposto de renda. Tais determinações estão contidas na Instrução Normativa nº 28 de 1978.

De acordo com o art. 14, da Lei nº 9.718/98, estarão obrigadas a pagar o Imposto de Renda com Base no Lucro Real as empresas:

- a) Que tiveram faturamento no ano-calendário anterior superior a R\$ 78.000,00 ou proporcional ao número de meses quando a empresa iniciar as suas atividades num período inferior a um ano; (Redação dada pela Lei nº 12.814 de 2013);
- b) Com atividades de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedade de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, seguros privados e capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- c) Que apresentarem rendimentos ou ganhos de capital no exterior;
- d) Que sob autorização da legislação tributária, desfrutem de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- e) Que realizarem pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/96, no ano-calendário;
- f) Com atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e receber compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);
- g) Com atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249 de 2010).

Conforme Higuchi (2012), as empresas optantes pelo lucro real poderão determinar o lucro com base no balanço anual, levantando-o no dia 31 de dezembro ou com o fechamento de balancetes trimestrais na forma da Lei nº 9.430/96. No Lucro Real Trimestral, o Imposto de Renda e a Contribuição Social a pagar, podem ser pagos em cota única no mês seguinte ao trimestre, sem acréscimos, ou em três

cotas mensais com juros pela taxa SELIC. Portanto, se o imposto for pago em cota única em abril, referente ao 1º trimestre, a empresa não terá pagamentos em maio e junho. Para o Lucro Real Anual, as empresas terão de pagar mensalmente o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro calculado por estimativa, com a alíquota do IRPJ de 15%, mais o adicional em 10% caso a parcela do lucro estimado exceder o valor de R\$ 20.000,00. As guias terão de ser pagas até o último dia do mês seguinte.

3 ICMS – CONCEITO E BASE LEGAL

Conforme Machado (2011), o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias – ICM era de competência dos Estados e Distrito Federal, e passou a ser reformulada com a Emenda Constitucional de nº18 de 1965, quando se tornou não-cumulativo. Na Constituição de 1988 o ICM teve o seu âmbito ampliado, passando também a abranger as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, com isto o substituindo de “ICM” por “ICMS”.

O mesmo autor complementa que “o ICMS é tributo de função predominantemente fiscal. É fonte de receita bastante expressiva para os Estados e para o Distrito Federal”.

A Constituição Federativa do Brasil (CF) 1988 define o ICMS como “Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias sobre Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação”. Observando seu texto, a mesma possui competência para instituí-lo, deixando a responsabilidade de legislar na sua incidência, base de cálculo, alíquotas e contribuintes à Lei Complementar nº 87 de 1996.

O ICMS é de competência Estadual, sendo ele independente e somente os governos dos estados do Brasil e Distrito Federal, podem regulamentá-lo. O imposto está previsto diretamente na Constituição Federal de 1988 no art. 155:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
 II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
 III – propriedade de veículos automotores.

Com base nisso, a Carta Magna brasileira também determina que as unidades federativas implementem o Regulamento do ICMS. Diante disso, o estado do Rio Grande do Sul instituiu RICMS por meio do Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997, e no estado de Santa Catarina foi instituído o RICMS pelo Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001.

O ICMS apresenta características importantes, uma delas é a não cumulatividade, isto é, o valor a recolher em uma operação atual é abatido pelo valor pago na operação anterior, de forma que esse imposto não incida sobre o valor total da saída da mercadoria. Portanto, para se creditar do ICMS, é necessário que os

produtos adquiridos sejam destinados à venda e as matérias-primas compradas, sejam para a elaboração de mercadorias que serão vendidas e tributadas pelo imposto. E para isso é preciso que o ICMS esteja destacado em nota fiscal emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco.

Conforme o art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, define a não-cumulatividade como:

Será não-cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviço com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

De acordo com Fabretti (2011), no princípio da não-cumulatividade, o ICMS é um imposto sobre o valor agregado e a fim de evitar uma “cascata” de tributação, ao incidir sobre a mercadoria em uma venda, o valor do imposto poderá ser abatido pelo valor pago na operação anterior.

A seletividade é outra característica do ICMS, regra prevista na Constituição Federal, conforme o inciso III do art. 155, “poderá ser seletivo, em função de essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Com isso, quanto mais essencial o produto ou serviço for perante a população, menos ICMS será cobrado sobre ele.

O ICMS também é conhecido por ser um tributo não-vinculado, sua arrecadação não é destinada a nenhum fim específico ou destino pré-fixado a alguma relação ao contribuinte, entretanto é unicamente destinado como receita ao Estado, conforme art. 16º do Código Tributário Nacional.

3.1 REGRAS GERAIS DO ICMS

Conforme dispõe o art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996 e do art. 12º, Decreto nº 37.699/1997, “contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. Entretanto, qualquer pessoa natural ou jurídica que exerçam habitualmente atividades de circulação de mercadorias ou serviços é considerada contribuinte comum do ICMS.

O ICMS, de acordo com o art. 2º, da Lei Complementar nº 86 de 1996, como regra geral, incide sobre as operações de circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Para Carrazza (2007), todas as operações que propiciam a circulação jurídica de mercadorias são passíveis de tributação por meio de ICMS, e cita como exemplo; a troca, a doação, a doação em pagamento. No entanto, não é somente na compra e na venda de mercadorias que se abre espaço a ele.

No Estado do Rio Grande do Sul, o regulamento do ICMS foi aprovado pelo Decreto nº 37.699, de 28 de agosto de 1997. De acordo com o art. 2º, Capítulo I, Título II, Livro I desse Decreto, o ICMS incide sobre:

- I – as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II – o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- III – o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, e que está expressamente sujeito à incidência do imposto estadual, nos termos dos subitens 7.02, 7.05, 14.01, 14.03 e 17.11, da Lista de Serviços a que se refere o art. 1º da Lei Complementar nº 116, de 31/07/03;
- IV – a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
- V – a entrada no território deste Estado, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrente de operações interestaduais.

Já no art. 11º do Título III do mesmo livro, são citadas as hipóteses da não-incidência do tributo, tendo como exemplo, as saídas de jornais, livros ou operações específicas, como é o caso das saídas de mercadorias para depósito, com destino a armazém geral, em nome do remetente situado no estado.

Em relação à base de cálculo do ICMS, Machado (2011) dispõe que a Lei Complementar nº 87 de 1996, estabelece várias normas para situações específicas, mas por regra geral, é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria e serviço.

Segundo Carrazza (2007, p. 75):

Base de cálculo é dimensão da materialidade do tributo. É ela que dá critérios para mensurar o fato impossível Tributário... Para total garantia do contribuinte de que está sendo tributado nos termos da Constituição, exige-se uma correlação lógica entre a base de cálculo e a hipótese de incidência

do tributo. Por quê? Porque a base de cálculo é índice seguro para a identificação do aspecto material da hipótese de incidência, que confirma, afirma ou infirma (caso sem que o tributo torna-se incobrável, por falta de coerência interna na norma jurídica que o instituiu).

Após obter a base de cálculo, para o recolhimento do valor do ICMS, é necessário aplicar uma alíquota sobre ela. De acordo com a Constituição Federal, em seu art. 155º, inciso IV, as alíquotas do imposto serão definidas por decisão dos Estados e do Distrito Federal, de modo a serem uniformes em todo, do mesmo artigo, faculta ao Senado Federal, estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas e alíquotas máximas nas operações interestaduais.

Carrazza (2007) refere-se à alíquota como um critério legal, expresso em porcentagem (%), onde é conjuntado à base de cálculo, podendo variar em um mesmo tributo.

Geralmente, os Estados conservam uma alíquota interna geral aplicável, de modo que, a Secretária da Fazenda do Rio Grande do Sul (Sefaz - RS) a define como um percentual aplicado à base de cálculo do imposto a fim de obter o valor do imposto devido. Em função do ICMS possuir alíquotas seletivas conforme a essencialidade das mercadorias e serviços, na legislação deste imposto estão previstas três espécies, nas operações dentro do território do Estado do RS:

- a) 17%, considerada a alíquota básica do estado, aplicada em todas as operações e prestações internas que não possuem alíquota específica indicada na lei;
- b) 25%, atendida por alíquota majorada, é aplicada a produtos supérfluos como cigarros, bebidas, armas e munições, perfumaria e cosméticos. Tal alíquota também é aplicada em situações com grande potencial de arrecadação, como a energia elétrica residencial, prestação de serviço de comunicação e saída de combustíveis e;
- c) 12%, alíquota reduzida aplicada a mercadorias de maior essencialidade como produtos integrantes da cesta básica de alimentos; o fornecimento de refeições, tijolos, segmentos estratégicos, como máquinas, equipamentos agrícolas e industriais e prestações de serviços como transportes rodoviários de cargas e passageiros.

Para operações e prestações interestaduais entre contribuintes do ICMS, o Sefaz - RS destaca que, as alíquotas são definidas pela resolução nº 22/89 do Senado Federal que estabelece em 7% nas operações com destino a contribuintes

das regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste e o Estado do Espírito Santo. Em operações com destino a contribuintes das Regiões Sul e Sudeste, excluído o Espírito Santo, a alíquota instituída foi de 12%.

Conforme o inciso IV, art. 19º da Lei nº 10.297/96, as alíquotas internas no Estado de Santa Catarina são de 7%, 12%, 17% e 25%. A alíquota de 7% é utilizada por empresas beneficiadas através do programa de Fomento às Empresas Prestadoras de Serviços de Tele-marketing.

A alíquota de 12%, conforme inciso III do mesmo artigo é utilizada nas operações com energia elétrica domiciliar (até 150 Kw (quilowatts); energia elétrica para produtor rural e cooperativas rurais (até 500 Kw); transporte rodoviário, ferroviário e aquaviário de passageiros; mercadorias de consumo popular; veículos automotores; óleo diesel; mercadorias integrantes de cesta básica da construção civil, entre outras.

Já para a alíquota de 17% é utilizada nos demais casos, nas mercadorias em geral. Por sua vez, a Lei nº 10.297/96, art. 19º inciso III, determina a alíquota de 25% que é utilizada nas operações com: energia elétrica; produtos supérfluos; serviços de comunicação; gasolina automotiva e álcool carburante.

3.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

Para garantir a arrecadação do ICMS, o governo adquiriu como alternativa segura e de fácil controle, a aplicação da Substituição Tributária, de maneira que o imposto seja recolhido pela fonte produtora. É um regime que disciplina a obrigatoriedade do recolhimento do ICMS e foi criado com intuito de facilitar a fiscalização dos tributos que incidem várias vezes no decorrer da cadeia da circulação de uma determinada mercadoria ou serviço.

De acordo com Faria (2000), a Lei Complementar 44/83 instituiu a exigência antecipada do ICM devido de uma venda futura dos produtos, calculado sobre um lucro fictício estimado em valor de tabela, onde é atribuído ao final da cadeia de circulação do produto, antes mesmo do consumo.

No que dispõe o art. 5º, da Lei Complementar nº 87/1996 sobre a substituição tributária: “A lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável,

quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo”.

Conforme o Sefaz - RS, a substituição tributária no ICMS, é a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre “fatos gerados passados, presentes ou futuros”, que diretamente promovem a circulação de mercadorias ou serviços abrangentes pelo regime, para um terceiro. A vantagem de utilizar a substituição tributária no ICMS, no ponto de vista do interesse público, proporciona eficiência no controle e acompanhamento da obrigatoriedade do devido imposto, sobre as receitas que o envolve. Impõe também, a vantagem para o contribuinte, em estimular a igualdade na tributação, “impedindo a concorrência desleal imposta por aqueles contribuintes que descumprem sistematicamente seus deveres tributários”. Ainda o Sefaz - RS conceitua o ICMS/ST como:

É o valor bruto do débito de responsabilidade, ou seja, é o imposto calculado a título de substituição tributária pelo substituto tributário, incidente nas etapas/operações subsequentes com a mercadoria ou serviço que fornece, e que é cobrado por este já embutido no valor total do fornecimento, devendo ser retido no ato da venda para o saldo, descontado o débito próprio seja posteriormente recolhido para o Estado onde estiver estabelecido o adquirente.

Para Machado (2011), com a finalidade de evitar a sonegação, os Estados instituíram o regime de substituição tributária, ou seja, a substituição como antecipação do tributo.

3.2.1 Contribuinte Substituto e Substituído tributário

Em decorrência da responsabilidade do recolhimento da Substituição Tributária do ICMS, dá-se o surgimento de duas figuras: O Substituto e o Substituído.

Conforme o Decreto N° 37.699, de 26 de agosto de 1997, Livro III, art. 9° do RICMS/RS, em condições de Substituto Tributário, é eleito responsável pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes promovidas pelos contribuintes do Rio Grande do Sul com as mercadorias referidas no Apêndice II, Seções II e III, os sujeitos abaixo:

- a) Os contribuintes de estabelecimentos industriais das mercadorias;
- b) O estabelecimento que recebeu a mercadoria oriunda de outra unidade da Federação;

- c) O importador das mercadorias do exterior;
- d) O adquirente de mercadorias importadas do exterior, apreendidas ou abandonadas;
- e) O distribuidor das mercadorias, quando forem produtos farmacêuticos relacionados no Apêndice II, Seção III, item VI;
- f) O estabelecimento atacadista que recebeu as mercadorias de estabelecimento de empresa interdependente ou por transferência.

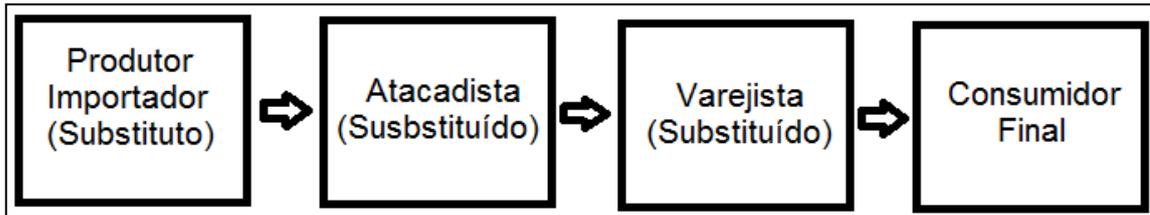
Both et. al. (2014) denominam o contribuinte substituto, o fabricante ou importador, como o sujeito responsável pelo recolhimento do imposto incidente nas operações ou prestações subsequentes, incluindo também o valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações que destinem mercadorias ao consumidor final.

Neto (2000, p. 46) destaca que:

O objetivo da criação do substituto, como técnica de tributação, reside na concentração de obrigações em universo mais reduzido de contribuintes permitindo que a fiscalização e arrecadação sejam facilitadas, além de servir, evidentemente, como um fortíssimo mecanismo impedidor da evasão fiscal.

Por sua vez, no Livro III, art. 28 do RICMS/RS, o Substituído é o contribuinte que realizar operações com mercadorias recebidas com o imposto já retido, que emitirá a Nota Fiscal sem o destaque do ICMS/ST, contendo somente no campo “Informações Complementares”: a declaração de “Imposto retido por substituição tributária – Convênio ou Protocolo n°...”, e nas saídas, decorrente de entrada de mercadoria com direito a crédito, ao destinatário, o valor unitário de venda no varejo já tributado, discriminando por espécie de mercadoria identificada, constante na Nota Fiscal de aquisição, devendo este preço estar de acordo com a ordem das mercadorias de entrada no estabelecimento do substituído.

Para Both et. al. (2014) “o contribuinte substituído é aquele que tem o imposto devido relativo às operações e prestações de serviços o qual foi pago pelo contribuinte substituto”.

Quadro 1 - Quadro explicativo sobre Contribuinte Substituto e Substituído

Fonte: Elaborado pelo autor

Portanto, o quadro 1 apresenta o Substituto, onde é a Indústria que recolhe o ICMS/ST e destaca na nota fiscal de venda, ou seja, é a primeira etapa da circulação da mercadoria. Já, o Substituído é o comércio, que recebe a mercadoria com o imposto retido, e conseqüentemente emite a nota fiscal de venda sem o destaque do imposto.

3.2.2 Modalidades de Substituição Tributária

Existem três modalidades diferentes de Substituição Tributária quanto às operações de venda de mercadorias e prestações de serviços, são elas: substituição tributária antecedente, concomitante e subsequente.

Conforme o art. 6º, § 1º da Lei Complementar nº87/1996:

A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado, que seja contribuinte do imposto.

Na substituição tributária antecedente, também conhecida como substituição “para trás”, a legislação atribui à determinada pessoa jurídica a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS em relação às operações anteriores. Conforme o Portal COAD, a substituição antecedente “comumente chamada de diferimento, acontece quando o recolhimento do ICMS é adiado para um momento futuro, transferindo-se a responsabilidade deste imposto para terceiro”.

De acordo com o Livro III, art. 1º ao 4º do RICMS-RS, Decreto 37.699/97, a Substituição de operações antecedentes é o diferimento, ocorrendo quando o contribuinte substituto é responsável por recolher o ICMS incidente nas operações anteriores, assim, pagando o imposto em etapa posterior.

Já a substituição tributária subsequente ou “para frente”, conforme Livro III, art. 9º do RICMS/RS, Decreto 37.699/97, é a modalidade mais comum, tratando-se do imposto recolhido no início da cadeia (indústria) até o consumidor final, sendo as vendas posteriores internas, realizadas sem destaque de imposto. (Livro III, art. 28 do RICMS/RS, Decreto 37.699/97).

Lima (2011) traz que o governo tem por principal razão, determinar o recolhimento antecipado do imposto por operação subsequente, pois diminui a sonegação tributária. “Isso porque quando o recolhimento do tributo é anterior à realização da operação e feito por um terceiro, não resta alternativa ao contribuinte cujo imposto foi recolhido antecipadamente a não ser, pagá-lo”.

Para a substituição tributária concomitante, o Livro III, art. 54º do RICMS/RS, Decreto 37.699/97, destaca que é a substituição tributária que ocorre no momento em que acontece o fato gerador. De pouca aplicabilidade, esta modalidade, de fato, tem sido estabelecida na maioria dos Estados em relação ao serviço de transporte rodoviário de cargas, atribuída ao contratante do serviço, quando é contribuinte inscrito no regime normal de tributação na Unidade da Federação onde o frete tem início, e o transportador não.

3.2.3 Base de Cálculo do ICMS/ST

De acordo com o art. 8º da Lei Complementar 87/1996 também chamada como a Lei Kandir, a base de cálculo para o ICMS/ST poderá ser:

- Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: (...)
- II – em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:
 - II - O valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
 - III - O montante dos valores de seguro, de frete, e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
 - IV - A margem de valor agregado, inclusive, relativa às operações ou prestações subsequentes. (...)
- § 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.
- § 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.
- § 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada

dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

Conforme visto no Portal COAD, o recolhimento do imposto ICMS/ST diminuiu a evasão fiscal, fazendo com que os estados passassem a incluir mais produtos neste regime, sendo hoje mais de 4.500 produtos inclusos na Substituição Tributária. O Portal também cita que, acompanhar a variação de produtos inclusos no regime está se tornando complicado para o profissional da contabilidade, e que, além disso, é necessário acompanhar a legislação de cada estado que determina as várias alíquotas, margem de valor agregado (MVA) ou ajustado por produto. “A cada mês, são publicados mais de 30 atos legais com novas definições de margens e ou alíquotas para o cálculo do imposto.”

Tratando-se da Margem de Valor Agregado, o Sefaz-RS o define como:

A MVA ou Margem de Valor Agregado é um percentual utilizado no regime de substituição tributária para exprimir a evolução/majoração dos preços das mercadorias e serviços à medida que percorrem as diversas etapas/operações usuais de circulação no mercado, contando da etapa/operação em que se dá a transferência de responsabilidade, representando uma projeção elaborada pela Receita Estadual a respeito do comportamento do mercado no que se refere à composição dos lucros brutos agregados pelos diversos partícipes da cadeia de comercialização, de tal modo que, dados os preços praticados pelo substituto e a MVA, é possível estimar com muito boa precisão o preço final a consumidor que alcançará aquela mercadoria ou serviço.

O MVA também é chamado em alguns estados como Índice de Valor Agregado (IVA). Para COA (2014), é estabelecido com base em preços usualmente praticados no mercado considerado ainda que por amostragem, ou informações e elementos fornecidos por entidades que representam respectivos setores, adotando a média ponderada dos preços coletados. O MVA é o percentual já pronto para a aplicação direta, chamada de Margem Original, utilizadas na aplicação em operações internas, e como Margem Ajustada, obtida em fórmula estabelecida nos atos específicos, e é aplicada em bases para operações interestaduais.

No protocolo ICMS 188, de 11 de Dezembro de 2009, pode-se verificar o cálculo considerado para se encontrar a MVA ajustada: $MVA \text{ ajustada} = [(1 + MVA \text{ ST original}) \times (1 - ALQ \text{ inter}) / (1 - ALQ \text{ intra})] - 1$.

Dessa forma:

- 1) MVA/ST ajustada é o percentual correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;
- 2) MVA ST original é o coeficiente correspondente à margem de valor agregada prevista na legislação do Estado de destino da mercadoria;
- 3) ALQ inter é a alíquota interestadual aplicável à operação;
- 4) ALQ intra é a alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino.

A responsabilidade por ICMS/ST nas operações interestaduais, em regra geral atribuída ao remetente, há a necessidade da observância na legislação da unidade da federação de destino, verificando se ocorre Protocolo ou Convênio entre os estados envolvidos para a ocasião da saída da mercadoria.

No que dispõe o Decreto N° 37.699, de 26 de agosto de 1997, livro III, art. 5° do RICMS/RS, para operações Interestaduais promovidas por contribuintes do RS, onde as mercadorias são destinadas a outras unidades Federais, a substituição tributária ocorrerá de acordo com Convênios e Protocolos firmados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e na legislação da unidade de Federação de destino.

Ainda, de acordo com o RICMS/RS, art. 37, subseção III, seção II, título III, livro III, para cálculo do débito do ICMS/ST nas operações interestaduais, a alíquota aplicada será a interna desse estado sobre a base de cálculo prevista nas Seções específicas para as mercadorias diversas, sendo deduzido o débito fiscal próprio, do valor resultante.

4 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Para Sardinha (1995), o consumidor desembolsa uma quantia em dinheiro para suas exigências, e em contrapartida, a empresa em troca, cede seu produto com o objetivo de assegurar seu lucro ou retorno, assim sendo, essa quantia é denominada preço. Em outras palavras, é a forma de quantificar o “mix” de marketing, onde requer estudos do mercado, da concorrência, enfim, de modo que resulte em um valor coerente a estratégia de marketing.

Sardinha (1995, p. 8) acrescenta:

A decisão de preço sempre terá a dicotomia: desejo do mercado consumidor versus demanda dos investidores. O mercado consumidor sempre deseja pagar o menor preço possível pelo melhor produto, enquanto o sonho do investidor é obter o maior retorno ao menor risco.

Conforme Cruz et. al. (2011), para entender melhor a formação do preço de venda, primeiro é necessário compreender o que significa “preço”. Preço, nada mais é que uma quantia em moeda entregue em troca de um produto ou serviço. A complexidade envolvida na formação de preços de bens e serviços é um deságio para gestores empresariais. É importante o equilíbrio das variáveis do preço de venda, que possibilita a empresa vender seus produtos ou prestar serviços por um valor justo para todos os envolvidos no processo de compra e venda.

Na concepção dos mesmos autores, está cada dia mais complicado formar preços à medida que as barreiras concorrenciais diminuem e os mercados nacionais interagem com maior facilidade. Compreender e identificar o preço justo possibilita gerar vantagem econômica e expansão de mercado. Há etapas para formação de valores que precisam ser observados com atenção: a identificação e a análise de inúmeras variáveis aplicadas a cada tipo de produto e serviço. Entre as variáveis, destacam-se as variáveis econômicas, de custos, mercadológicas e societárias e tributárias. Crus et. al.(2011, p. 26) destaca, que:

Além de vantagem econômica e da expansão do mercado, essas variáveis e, conseqüentemente, o preço de venda, devem proceder de um processo estratégico contínuo, observando o posicionamento da organização diante do seu mercado.

Megliorini (2007, p.175) afirma,

Tudo o que constitui objeto de transação, produto, mercadoria ou serviço prestado entre uma empresa e seus consumidores necessita de um preço. No entanto, determinar esse valor em um mercado no qual ocorrem

frequentes mudanças no modelo concorrencial tem-se tornado tarefa cada vez mais difícil.

Segundo Schier (2005), para efetuar uma análise de formação do preço de venda de um produto, faz-se necessário conhecer o tipo de mercado em que se quer atuar ou está atuando. Há fatores que influenciam na formação do preço de venda de produtos ou serviços, sendo que o grau de influência de cada fator varia ao longo do tempo. São exemplos nesse processo: a concorrência, os clientes, os gastos e o governo.

Megliorini (2012) diz que empreendedores buscam atribuir o preço de venda dos produtos ou serviços tendo como base o seu custo. Entretanto, cita que é nesse ponto que começam a surgir problemas, sendo um deles referente à determinação do custo, podendo ter assumido diferentes valores, dependendo do método de custeio a ser utilizado nesse cálculo. Depende também dos recursos consumidos na obtenção do produto, se o preço de aquisição desses recursos é o preço de mercado à vista ou a prazo, e com ou sem desconto.

De acordo com Cogan (1999), os preços foram formados com a adição dos lucros aos custos, ou também, determinado pelo mercado, que atualmente o mundo caminha cada vez mais para a competição, portanto, essas duas considerações básicas caminham juntas.

4.1 TÉCNICA PARA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Conforme Megliorini (2007), existem abordagens para estabelecer o preço de venda. As mais conhecidas são: pela teoria econômica, pelo mercado e pelos custos. Para a teoria econômica consiste na relação demanda/preços, onde as condições são quanto maior o preço, menor é a demanda, e pelo contrário, quanto menor o preço, maior será a demanda. Quanto aos preços formados pelo mercado, são empresas que seguem os valores conforme os concorrentes. Contudo, essa abordagem é válida quando os produtos não têm grande diferenciação, sem relação entre preços, custos e demanda. Finalizando com a abordagem orientada pelos custos, considera-se que o preço deverá ser suficiente para cobrir todos os custos e despesas, além de proporcionar lucro.

Segundo Martins (2003), os preços podem ser formados com base nos custos, no mercado ou em uma combinação de ambos. Para calcular preços com

base nos custos, preços de dentro para fora, um ponto de partida é estabelecido, o custo do bem ou serviço, seja ele apurado pelo Custeio por Absorção, Custeio Variável, etc. Sobre o custo, adiciona-se o *markup*, que estima cobrir os demais gastos, como os tributos e comissões dos vendedores e além do lucro desejado pelos administradores.

Martins (2003) também informa que esse método de formação de preço de venda é bastante utilizado pelas empresas, porém existem alguns problemas, como não considerar as condições de mercado e fixar percentual de forma arbitrária para as empresas fixas.

Santos et. al. (2010, p. 06) menciona que:

Para a formação do preço de venda com base nos custos é necessário determinar o montante dos custos de produção acumulados às despesas variáveis. Após a soma de custos e despesas procede-se a adição de uma margem fixa de contribuição por produto, denominada Markup.

De acordo com Megliorini (2012), para formar o preço de venda de um produto, basta multiplicar ou dividir seu custo pelo *markup*, não esquecendo que o custo dos produtos, dependendo do método de custeio utilizado poderá apresentar variações. Ainda na concepção do autor, é possível a empresa definir quantos *markups* forem necessários, ou específico para cada produto ou linha de produtos. Também cita que é comum a confusão entre *markup* e lucro, mas o lucro soma-o.

Conforme Cogan (1999), o *markup* cobre uma série de contas que devem ser considerados como um percentual sobre o preço de venda e que não estão agregados ao custo do produto e esclarece como é utilizado o *markup* através do exemplo no quadro dois. Cogan (1999) estabeleceu como percentual dos impostos e taxas sobre as vendas como sendo: ICMS de 18%, PIS de 0,65%, COFINS de 2% e comissões de vendas 3%, resultando em 23,65%, resultado esse que varia conforme a tributação utilizada pela empresa. Para estabelecer o resultado da margem de contribuição, somaram-se os custos e despesas fixas com o lucro desejado, Cogan (1999) estabeleceu quanto por centro de cada despesa, custo e lucro, a empresa poderia ter em cima de cada produto, resultando em 31% conforme apresenta o quadro 2. Visto que esses percentuais dependem de cada empresa e de seu entendimento.

Quadro 2 - Percentual sobre o Preço de Venda

Impostos e taxas de vendas	
ICMS	18%
PIS	0,65%
COFINS	2,00%
Comissões de vendas	3,00%
Total	23,65%

Margem de Contribuição	
Despesas de administração Fixas	3,00%
Despesas de vendas fixas	4,00%
Custo indireto de produção fixo	6,00%
Lucro	18%
Total da Margem de Contribuição	31,00%

Fonte: Autor Cogan (1999, p. 134).

Definido os percentuais, o quadro três apresenta o fator *markup*, onde o preço de venda é estimado em 100% e diminuindo dele os percentuais encontrados dos gastos que não compõem o custo do produto e do lucro desejado, conforme quadro anterior. O resultado após essa diminuição resultará no *markup* divisor, que em percentual dará 45,35%. Também há a opção do *markup* multiplicador, o qual é encontrado dividindo os 100% do preço de venda pelo fator do *markup* divisor (45,35%) que resultará em 2,20507.

Quadro 3 - Fator Markup

Preço de Venda	100,00%
(-) Impostos e taxas de venda	23,65%
(-) Margem de contribuição	31,00%
<i>Markup</i> divisor	45,35%
Ou, Opcionalmente,	
<i>Markup</i> multiplicador (100% / 45,35%)	2,20507

Fonte: Autor Cogan (1999, p. 134).

Para determinar o preço de venda, Cogan (1999) dividiu o custo pelo *markup* divisor ou multiplicou-o pelo *markup* multiplicador, conforme exemplo apresentado no quadro quatro. Depois de estabelecido o custo do produto, dividiu-se esse valor pelos 0,4535 resultando no preço de venda, logo mostra que multiplicando o custo

do produto com o índice 2,20507 encontrou o mesmo preço apurado pelo *markup* divisor.

Quadro 4 - Aplicação do Markup Divisor e Multiplicador

<i>Markup Divisor</i>		
Matérias-primas	R\$	350,00
Outros custos variáveis	R\$	250,00
Total	R\$	600,00
<i>Markup Divisor</i>	0,4535	
Preço de venda	R\$	1.323,04

<i>Markup Multiplicador</i>		
Matérias-primas	R\$	350,00
Outros custos variáveis	R\$	250,00
Total	R\$	600,00
<i>Markup Multiplicador</i>	2,20507	
Preço de venda	R\$	1.323,04

Fonte: Autor Cogan (1999, p. 134 e 135).

Nas duas opções é deparado com mesmo preço de venda, portanto, é indiferente usar uma ou a outra. A diferença é apenas na forma de evidenciar a relação do custo com o preço de venda. Para o *markup* divisor, o seu coeficiente indica a participação do custo variável em relação ao preço de venda, já o *markup* multiplicador indica quantas vezes o preço de venda deve representar o valor do custo.

5 O IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO PREÇO FINAL DE VENDA EM INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA – UM ESTUDO DE CASO

5.1 HISTÓRICO DA EMPRESA

A empresa analisada neste estudo de caso é uma Indústria de Pequeno Porte localizada em Desvio Blauth, interior do município de Farroupilha – RS. Visando preservar a identidade desta empresa, para fins de estudo, será denominada: Indústria de Biscoitos Gosto da Serra Ltda. Os pais da atual proprietária são naturais de Trindade do Sul – RS e não gostavam de morar no centro urbano, por isso resolveram adquirir terras no interior de Farroupilha, com intuito de abrir um negócio.

A indústria de Biscoitos Gosto da Serra foi fundada em 1985. Iniciou suas atividades no ramo alimentício, com um restaurante e permaneceu no ramo até 1987, quando os sócios resolveram abrir um minimercado onde está localizada a empresa até os dias de hoje. Após dois anos, depois de tantas tentativas frustradas, resolveram fabricar doces e pães, abriram, então, uma padaria. Faziam a distribuição em pequenos mercados da cidade, mas devido à grande demanda, não estavam mais conseguindo atender seus clientes, por isso optaram por fabricar apenas biscoitos, os quais são mais práticos.

A empresa é uma propriedade da família de origem italiana, e em 1990 começaram as atividades com uma pequena máquina de modelar biscoitos. Trabalhavam cinco pessoas da família em um local de aproximadamente 40m², onde eram fabricados apenas biscoitos amanteigados, de maisena e de milho. Buscando expandir seus negócios, foram adquiridas novas máquinas para suprir a demanda do mercado, já que a aceitação do produto superou as expectativas iniciais.

Atualmente, contam com 23 colaboradores, dispendo de equipes de produção e vendas, além dos administradores, em um ambiente de 300m² onde são produzidos em torno de 25 tipos de biscoitos doces e salgados, porém a linha doce tem mais variedades, ambos com a alta qualidade, com mão-de-obra especializada, e desenvolvendo melhorias contínuas. Tratando-se de um produto artesanal, a empresa uniu as antigas receitas de família com novas tecnologias e alto controle de qualidade.

A Biscoitos Gosto da Serra conta com a parceria de mais ou menos 700 clientes, atendendo toda a Serra Gaúcha, Capital, Litoral, Vale do Taquari e expandiram para os estados de Santa Catarina e São Paulo. As vendas dos produtos são feitas no próprio estabelecimento, como também, contam com seis vendedores para vendas externas.

Para este segmento alimentício, segundo as leis vigentes, a tributação está sujeita ao regime de substituição tributária do ICMS, por isso pretende-se analisar o impacto que esta regulamentação causa no preço final da mercadoria vendida.

5.2 COLETA DE DADOS

A Biscoitos Gosto da Serra, no ano de 2013 era optante pelo Regime de Tributação do Lucro Presumido, e os impostos incidentes sobre sua receita mensal, apresentados pela Receita Federal, era PIS, com a alíquota de 0,65%, e COFINS de 3%, e, sobre a receita trimestral, IRPJ e CSLL com as alíquotas de 15% e 9%, respectivamente. O ICMS era conforme a classificação de cada produto que variava de 12% e 17%, já o IPI a alíquota era 0% conforme Anexo único da Tabela TIPI vigente – Decreto nº 7660 de 23/12/2011.

A partir do ano de 2014 optou pelo Regime do Simples Nacional. Sua Receita Bruta dos últimos 12 meses está na faixa de R\$ 2.700.000,01 a R\$ 2.880.000,00, portanto, a alíquota incidente sobre o faturamento é de 11,73%, conforme anexo II da Resolução CGSN nº 94 de 2011. Vale considerar, que estes dados foram verificados no momento da pesquisa, sendo que o faturamento, e conseqüentemente o percentual incidente, podem mudar de um mês para o outro. O que destaca o inciso II da Lei 13.036 de 2008 são empresas com a receita superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00, as quais terão os percentuais do ICMS previsto nos anexos I e II da Lei Complementar Federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006, reduzidos. Portanto, a Biscoitos Gosto da Serra terá seu percentual do Simples Nacional reduzido para 11,21% sobre a sua receita mensal, onde, o ICMS que era de 3,82% reduziu para 3,30%.

Considerando que o objetivo desse estudo não é fazer o levantamento do Regime de Tributação mais adequado para a empresa, mas sim, evidenciar qual o impacto gerado pelo imposto ICMS/ST nos preços de venda de seus produtos, nos dois Regimes de Tributação escolhidos para o estudo, decidiu-se selecionar dois

diferentes produtos para fins de exemplificação do estudo de caso, com suas respectivas classificações fiscais pesquisadas no site da Receita Federal, são eles: salgadinhos diversos, que se enquadra no NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) 1905.90.90 e biscoitos, com NCM 1905.90.20.

5.2.1 Identificação dos Custos

A empresa Biscoitos Gosto da Serra informou o custo total por produto, levando em consideração que o valor informado é para a fabricação de 450 pacotes de salgadinhos. Sua massa é composta de diversos aromas em pó para dar o sabor desejado, entre eles: bacon, cebola, orégano e queijo. Esse produto é frito e embalado em pacotes de 150gramas. Já para os Biscoitos, o mais comum é o caseiro, e o custo teve base na produção de 110 pacotes, cada um com 350 gramas e a forma de cozimento é assado.

A empresa evidencia que os ingredientes utilizados para a produção dos produtos finais são farinha e ovos, os quais contribuem significativamente para a formação de custo na matéria-prima.

De acordo com as tabelas abaixo, evidenciam os custos formados pela empresa optante pelo Simples Nacional, e para forma de comparação do estudo, também apresenta na Tabela 2 os custos da empresa se optante pelo Lucro Presumido.

Tabela 1 - Custo total e unitário dos produtos – Simples Nacional

Produtos	Pacotes (Unidade)	Custo Total	Custo Unitário
Salgadinhos	450	R\$ 635,00	R\$ 1,41
Biscoitos	110	R\$ 282,00	R\$ 2,56

Fonte: Elaborado pela autora.

De acordo com a Tabela 1, praticado pelo Simples Nacional, evidencia-se a composição do custo na produção de 450 pacotes de Salgadinhos, resultando em um custo total de R\$ 635,00, ou seja, R\$ 1,41 por pacote, e para os Biscoitos o custo total é de R\$ 282,00 para a produção de 110 pacotes, custando então, R\$ 2,56 a unidade.

Na Tabela 2, pode-se analisar os custos dos mesmos produtos segundo o regime de tributação pelo Lucro Produto.

Tabela 2 - Custo total e unitário dos produtos – Lucro Presumido

Produtos	Pacotes (Unidade)	Custo	ICMS Recuperável	Custo Total	Custo Unitário
Salgadinhos	450	R\$ 635,00	R\$ 31,80	R\$ 603,20	R\$ 1,34
Biscoitos	110	R\$ 282,00	R\$ 16,20	R\$ 265,80	R\$ 2,42

Fonte: Elaborada pela autora

Considerando os mesmos custos da Tabela 1 para os dois produtos, na Tabela 2, os custos são deduzidos por um valor estimado de ICMS a recuperar na aquisição de matéria-prima para a produção, ou seja, o chamado ICMS não cumulativo. Para os salgadinhos, o ICMS recuperável é de R\$ 31,80, e após a dedução apresentou um custo total de R\$ 603,20 e R\$ 1,34 a unidade, e para os Biscoitos foi deduzido o valor de R\$ 16,20 de ICMS, ficando assim com um custo total de R\$ 265,80 e R\$ 2,42 a unidade.

Para os custos de ambas as tabelas apresentadas foram considerados os valores de matéria-prima e mão-de-obra.

No subcapítulo 5.3 é possível conferir o modo que é formado o preço de venda na Indústria Gosto da Serra.

5.3 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Depois de ter encontrado o custo de produção dos referidos produtos, é possível avaliar se o preço de venda praticado cobre os custos, as despesas e a margem de contribuição desejada. No entanto, uma das alternativas mais utilizadas para determinar os preços de venda com base nos custos é através do uso da técnica do *markup*, onde se conceitua como o índice divisor que permite encontrar o preço a partir do custo de produção. No cálculo do *markup* são identificados os percentuais incidentes sobre o preço de venda, como exemplo, os custos e o lucro desejado. Uma vez encontrados os percentuais, basta deduzir a soma dos mesmos de 100%, com a diferença encontrada é convertido o resultado em taxa unitária,

assim definindo-o como *markup*. Por fim, para determinar o preço de venda dos produtos, basta dividir os custos de produção pelo índice do *markup* encontrado.

Para fins do estudo considera-se que o total dos gastos fixos da Biscoitos Gosto da Serra apurado pelo Simples Nacional, correspondem a 30,21%, visto que, 15% é de despesa administrativa, 4% de comissões e mais o imposto único de 11,21%. Também será apurado pelo Lucro Presumido, sendo que, a diferença para o Simples Nacional é o imposto, que é apresentado em 5,93% (PIS 0,65%, Cofins 3,00%, IPRJ 1,20% e CSLL 1,08%). Vale observar que o ICMS não foi somado aos demais impostos, pelo fato do estudo ser de dois produtos com ICMS de alíquotas diferentes, ou seja, para os biscoitos, o ICMS é de 12%, já para os salgadinhos, é aplicado 17%, totalizando os gastos fixos em 36,93% e 41,93% respectivamente.

Para determinar o índice do *markup*, além de considerar o percentual dos gastos, para fins do estudo será considerado um lucro desejado de 20% visando ser um percentual satisfatório para o negócio. Portanto, com o conhecimento desses percentuais é possível calcular o *markup*.

A Tabela 3 evidencia o cálculo do *markup* com base nos dados fornecidos pela empresa Biscoitos Gosto da Serra:

Tabela 3 - Índice do Markup – Simples Nacional

Nomenclatura	%
Despesas Administrativas	15%
Comissões	4%
Imposto Único	11,21%
Total dos gastos fixos	30,21%
Lucro desejado	20%
Margem de contribuição	50,21%
Preço de venda	100%
Preço de venda - Margem de contribuição	49,79%
Favor do Markup Divisor	0,4979

Fonte: Elaborada pela autora

Conforme a Tabela 3, considerando-se que o preço de venda corresponde a 100% do valor cobrado, que a soma dos gastos mais a margem de lucro desejada, representam 50,21% do preço de venda, a diferença entre eles é de 49,79%. Essa diferença corresponde ao percentual do *markup*, sendo que, para que o mesmo seja

usado na determinação do preço de venda, é transformado em taxa unitária de 0,4979.

No mesmo entendimento da Tabela 3, a Tabela 4 apresenta a formação do índice do *markup*, considerando que para os biscoitos, aplica-se o ICMS de 12% e para os salgadinhos o ICMS de 17%.

Tabela 4 - Índice do Markup – Lucro Presumido

Nomenclatura	Biscoitos	Salgadinhos
Despesas Administrativas	15%	15%
Comissões	4%	4%
ICMS	12%	17%
PIS	0,65%	0,65%
Cofins	3,00%	3,00%
IRPJ	1,20%	1,20%
CSLL	1,08%	1,08%
Total dos gastos fixos	36,93%	41,93%
Lucro desejado	20%	20%
Margem de contribuição	56,93%	61,93%
Preço de venda	100%	100%
Preço de venda - Margem de contribuição	43,07%	38,07%
Favor do Markup Divisor	0,4307	0,3807

Fonte: Elaborada pela autora

Por sua vez, considera-se que o preço de venda corresponde a 100% do valor cobrado, que a soma dos gastos para a produção dos biscoitos, mais a margem de lucro desejada, representam 56,93% do preço de venda, a diferença entre eles é de 43,07%. Já, a margem de contribuição para a produção dos salgadinhos é representada em 61,93% e a diferença para os 100% corresponde a 38,07%. Essas diferenças correspondem aos percentuais do *markup*, sendo que, para o mesmo ser usado na determinação do preço de venda, são transformados em taxas unitárias de 0,4307 e 0,3807, assim respectivamente.

Com os *markups* calculados e os custos definidos, para determinar os respectivos preços de venda, basta dividir o custo de cada produto pelo *markup* divisor. O preço de venda encontrado permitirá que o mesmo tenha condições de cobrir os custos de produção e ainda proporcionar, ao empreendimento, a margem de lucro projetada.

A Tabela 5 apresenta os respectivos preços de venda dos produtos por pacote, considerando os custos de produção e os índices do *markup* definidos nas Tabelas 5 e 6.

Tabela 5 - Preço de venda baseado no custo – Simples Nacional

Produtos	Custo do Produto	<i>Markup</i>	Preço de Venda
Salgadinhos	R\$ 1,41	0,4979	R\$ 2,83
Biscoitos	R\$ 2,56	0,4979	R\$ 5,14

Fonte: Elaborada pela autora

Tabela 6 - Preço de venda baseado no custo – Lucro Presumido

Produtos	Custo do Produto	<i>Markup</i>	Preço de Venda
Salgadinhos	R\$ 1,34	0,3807	R\$ 3,52
Biscoitos	R\$ 2,42	0,4307	R\$ 5,62

Fonte: Elaborada pela autora

Os valores encontrados são importantes para que a empresa tenha o conhecimento de qual é o preço ideal a ser praticado para cada produto. Tendo em vista as tabelas acima, apesar da empresa optante pelo Simples Nacional não ter direito a recuperar o crédito fiscal, mesmo com o custo de R\$ 1,41 maior que R\$ 1,34 em comparação ao custo do Lucro Presumido, o preço de venda dos salgadinhos é menor, sendo R\$2,83 para R\$ 3,52. Para a venda dos biscoitos existe a mesma ocorrência, com o custo tratado pelo Simples Nacional é maior que a optante do Lucro Presumido, sendo R\$ 2,56 para R\$ 2,42, com seus preços de venda de R\$ 5,14 e R\$ 5,62, assim respectivamente. Essa constatação decorre do fato de que o percentual definido para cálculo do Simples Nacional no anexo II da Resolução CGSN n° 94 de 2011 é relevantemente menor que as incidências tributárias sobre o preço de venda para os tributos ICMS, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

Vale ressaltar que além dos valores encontrados nas tabelas 5 e 6, terá um aumento no preço final da venda referente à carga tributária por conta do imposto ICMS/ST, ainda que optante pelo Simples Nacional.

5.4 FORMAÇÃO DO VALOR DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Uma vez selecionados os produtos no subcapítulo 5.2, outra etapa foi escolher o local para as vendas, sendo que, serão efetuadas dentro do estado do Rio Grande do Sul e para o estado de Santa Catarina. O Protocolo firmado entre os Estados é o n° 188 de 11/12/2009, conforme CONFAZ (2014).

5.4.1 Identificação das Alíquotas e da Margem de Valor Agregado

No RICMS do RS e SC encontramos as MVA'S estipuladas aos produtos escolhidos para estudo e, para o ICMS próprio foram apresentadas as alíquotas internas de cada estado, conforme Tabelas 7 e 8.

Tabela 7 - ICMS próprio e MVA'S - Simples Nacional

Empresa optante pelo Simples Nacional					
		RS		SC	
Produtos	NCM	ICMS Próprio RS	MVA Original	ICMS Próprio SC	MVA Original
Salgadinhos Diversos	1905.90.90	17%	49,16%	17%	47,00%
Biscoitos Comuns	1905.90.20	12%	28,45%	17%	24,00%

Fonte: Regulamento do ICMS

Com base nos dados apresentados na Tabela 7, é necessário observar que tanto para as vendas internas quanto a interestadual utiliza-se o MVA original do estado, ou seja, a empresa do Simples Nacional com origem no Rio Grande do Sul, aplicará o MVA Original do estado do destinatário. Portanto, de acordo com CONFAZ (2014), o Convênio ICMS n° 35 de 01/01/2011, em operação realizada por contribuinte optante pelo Simples Nacional não se ajusta à MVA, diferente do que evidencia a Tabela 8.

Tabela 8 - ICMS próprio e MVA'S – Lucro Presumido

Empresa optante pelo Lucro Presumido					
		RS		SC	
Produtos	NCM	ICMS Próprio RS	MVA Original	ICMS Próprio SC	MVA Ajustado
Salgadinhos Diversos	1905.90.90	17%	49,16%	17%	55,86%
Biscoitos Comuns	1905.90.20	12%	28,45%	17%	31,47%

Fonte: Regulamento do ICMS

Diante da Tabela 8, em comparação com a Tabela 7, a empresa tributada pelo Lucro Presumido com as vendas realizadas para fora do estado de origem, é aplicada o percentual do MVA Ajustado, ou seja, é utilizado para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual.

É de grande importância destacar que para o cálculo do ICMS/ST nas operações interestaduais, a alíquota a ser aplicada para o ICMS próprio é de 12% (SC, PR, SP, RJ e MG), de acordo com RICMS/RS, Livro I, art. 26°.

5.4.2 Cálculo do ICMS/ST

Para fins de comparação, serão simuladas as situações de vendas dos produtos com ICMS/ST da Empresa Biscoito Gosto da Serra, sendo ela optante da categoria Simples Nacional e também se fosse optante do Lucro Presumido. Ambas efetuando vendas no Rio Grande do Sul e em Santa Catarina.

De acordo com o Art. 53-B, da subseção I, seção II, livro III do RICMS RS, o débito de responsabilidade por Substituição Tributária será calculado mediante aplicação da alíquota interna, sobre a base de cálculo prevista nas Seções específicas para as diversas mercadorias constantes do Capítulo II, deduzindo-se o valor obtido do débito fiscal próprio do remetente, onde:

- Operações Internas

- ICMS próprio = Valor da Mercadoria x alíquota interna ICMS próprio.
- ICMS/ST = Valor da Mercadoria + MVA = Base de cálculo do ICMS/ST x alíquota do ICMS próprio (-) ICMS próprio.

A forma de cálculo acima também vale para operações interestaduais, devendo apenas atentar para o fato de que a alíquota adotada sobre a operação própria é a alíquota interestadual de 12%.

- Operações Interestaduais

- ICMS próprio = Valor da Mercadoria x alíquota interestadual ICMS próprio (12%).
- ICMS/ST = Valor da Mercadoria + MVA = Base de cálculo do ICMS/ST x alíquota interna do Estado de destino ICMS (-) ICMS próprio.

Através dos dados encontrados anteriormente, foram elaboradas as tabelas abaixo para o cálculo da antecipação do ICMS. As tabelas demonstram os procedimentos de como chegar ao valor a ser recolhido de ICMS próprio e ICMS/ST, bem como, chegar ao preço final de venda, que nada mais é que a soma do valor do produto mais o ICMS/ST, onde, por sua vez, é destacado no Valor Total da Nota Fiscal de venda.

Tabela 9 - Cálculo do ICMS/ST: Empresa optante do Simples Nacional

Produtos	RS		SC	
	Salgadinhos	Biscoitos	Salgadinhos	Biscoitos
Valor do produto	R\$ 2,83	R\$ 5,14	R\$ 2,83	R\$ 5,14
Alíquota ICMS	17%	12%	12%	12%
Valor ICMS	R\$ 0,48	R\$ 0,62	R\$ 0,34	R\$ 0,62
MVA	49,16%	28,45%	47,00%	24,00%
Base do ICMS/ST	R\$ 4,23	R\$ 6,60	R\$ 4,16	R\$ 6,37
<u>Valor ICMS/ST</u>	<u>R\$ 0,24</u>	<u>R\$ 0,17</u>	<u>R\$ 0,37</u>	<u>R\$ 0,46</u>
Preço de Venda	R\$ 3,07	R\$ 5,31	R\$ 3,20	R\$ 5,60

Fonte: Elaborada pela autora

A Tabela 9 teve base nos dados coletados da empresa pelo regime do Simples Nacional, e é de grande importância destacar o art. 15, Nota 02 do RICMS RS, que na hipótese do contribuinte substituto ser optante pelo Simples Nacional, deve recolher o débito próprio de acordo com o art. 18, da Lei Complementar Federal n° 123/2006, para fins de determinação do valor do débito de responsabilidade por substituição tributária, o valor a ser deduzido, relativo ao débito

próprio, será o valor presumido desse débito, calculado na forma como ocorreria a tributação se o contribuinte fosse optante da Categoria Geral, devendo esse valor ser indicado no campo “Informações Complementares” da Nota Fiscal.

Na prática, quando a nota de venda é emitida pela empresa optante do Simples Nacional, o imposto destacado será somente o valor do ICMS/ST somando-o junto ao valor do produto, assim totalizando o valor da nota fiscal e cobrado do contribuinte substituído.

Na Tabela 10, foi elaborado o cálculo mediante informações coletadas para o Lucro Presumido:

Tabela 10 - Cálculo do ICMS/ST: Empresa optante do Lucro Presumido

Produtos	RS		SC	
	Salgadinhos	Biscoitos	Salgadinhos	Biscoitos
Valor do produto	R\$ 3,52	R\$ 5,62	R\$ 3,52	R\$ 5,62
Alíquota ICMS	17%	12%	12%	12%
Valor ICMS	R\$ 0,60	R\$ 0,67	R\$ 0,42	R\$ 0,67
MVA	49,16%	28,45%	55,86%	31,47%
Base do ICMS/ST	R\$ 5,25	R\$ 7,22	R\$ 5,49	R\$ 7,39
<u>Valor ICMS/ST</u>	<u>R\$ 0,29</u>	<u>R\$ 0,20</u>	<u>R\$ 0,51</u>	<u>R\$ 0,59</u>
Preço de Venda	R\$ 3,81	R\$ 5,82	R\$ 4,03	R\$ 6,21

Fonte: Elaborada pela autora.

Com base nos dados acima, para fins de exemplificação, será demonstrado o procedimento detalhado de como se chegou ao Preço de Venda com o ICMS/ST utilizando os valores dos Salgadinhos vendidos para o estado de Santa Catarina, pelo regime do Lucro Presumido, Considerando que o mesmo procedimento foi usado para todos.

Sabendo-se que o MVA utilizado foi de 55,86%, que a alíquota do ICMS próprio foi de 12% e do ICMS ST foi de 17%, o seguinte cálculo foi realizado para formar o valor do preço de venda:

Valor do Produto: R\$ 3,52

Valor do ICMS próprio: R\$ 3,52 x 12% = R\$ 0,42

Base de cálculo do ICMS/ST: R\$ 3,52 + 55,86% = R\$ 5,49

Valor do ICMS/ST: $R\$ 5,49 \times 17\% = R\$ 0,93 - R\$ 0,42 = R\$ 0,51$

Valor total do Preço de Venda com ST = R\$ 4,03

Em relação à emissão da nota fiscal de venda, ao contrário da nota emitida pelo Simples Nacional, no Lucro Presumido se destaca o ICMS próprio e também o ICMS/ST, sendo que o ST é somando ao valor total da nota.

5.4.3 Análise dos Resultados

Para um bom entendimento, buscou-se identificar as formas sobre a influência da substituição tributária no preço de venda da indústria em estudo. Também objetiva-se demonstrar os impactos da tributação e pagamento antecipado do ICMS ST nas operações de venda.

Num primeiro momento, de acordo com as Tabelas 9 e 10, percebe-se que os valores dos produtos apresentaram diferenças por consequência do custo pelo regime do Lucro Presumido e do Simples Nacional. Onde, ao comprar mercadorias, sendo a empresa pelo regime do Presumido, teve direito de proceder ao crédito do ICMS destacado na nota fiscal – anteriormente debitado e recolhido pelo contribuinte. Também teve por consequência a tributação dos dois regimes em questão, onde as alíquotas de impostos aplicadas no preço de custo do produto diferem. No Simples Nacional os impostos totalizaram 11,21% (imposto único), e no Lucro Presumido 5,93% (PIS, Cofins, IRPJ e CSLL) mais 12% de ICMS para os Biscoitos e 17% de ICMS para os Salgadinhos, totalizando 17,93% e 22,93% respectivamente. Portanto, mesmo com o custo menor devido ao crédito de ICMS, a empresa da categoria geral terá o valor do seu produto maior por consequência da carga tributária incidente.

Com base nos dados apresentados, pode-se observar que nas vendas efetuadas dentro do estado do Rio Grande de Sul, nos dois regimes de tributação, foram utilizadas as mesmas alíquotas de ICMS (17% para Salgadinhos e 12% para os Biscoitos) e MVA'S (49,16% para Salgadinhos e 28,45% para os Biscoitos). Vale ressaltar que o ICMS no Simples Nacional da empresa Biscoito Gosto da Serra de alíquota 3,30%, é incluído na guia simplificada, porém somente para o cálculo do ICMS/ST utiliza-se a alíquota de ICMS da categoria geral. Já no Lucro Presumido o ICMS é recolhido individualmente, como também, os demais tributos.

Com as informações citadas, em primeiro momento é possível analisar as vendas dentro do Rio Grande do Sul, para os produtos estudados, Salgadinhos e Biscoitos. Onde, pode-se analisar a representatividade do ICMS/ST em relação ao preço final de venda na Indústria nos dois casos de tributação.

Tabela 11 - Representatividade do ICMS/ST nas vendas Internas.

Produtos	<u>Simple Nacional</u>		<u>Lucro Presumido</u>	
	R\$	%	R\$	%
Salgadinhos				
Valor do produto	R\$ 2,83	92,18%	R\$ 3,52	92,39%
Valor do ICMS ST	R\$ 0,24	7,82%	R\$ 0,29	7,61%
Preço de Venda	R\$ 3,07	100%	R\$ 3,81	100%
Biscoitos				
Valor do produto	R\$ 5,14	96,80%	R\$ 5,62	96,56%
Valor do ICMS ST	R\$ 0,17	3,20%	R\$ 0,20	3,44%
Preço de Venda	R\$ 5,31	100%	R\$ 5,82	100%

Fonte: Elaborada pela autora.

Com base nos dados apresentados na Tabela 11 evidencia-se a representatividade do ICMS/ST dos produtos nos dois regimes de tributação. Considerando que o preço de venda corresponde a 100% do valor cobrado, a representatividade do ICMS/ST para as vendas dos salgadinhos e dos biscoitos, pelo Simples Nacional, são de 7,82% e 3,20%, assim respectivamente, totalizando em uma margem de 11,02%. Pode-se observar que, a empresa Biscoito Gosto da Serra se optante pelo Lucro Presumido, irá ter um aumento no recolhimento do ICMS/ST, onde a representatividade do imposto, para os salgadinhos e biscoitos, totalizaria em 11,05%, apresentando uma diferença em 0,03%. Em valores, isso resultaria em uma diferença de R\$ 0,08 a mais do ICMS/ST no Lucro Presumido, considerando os dois produtos.

Com o resultado apresentado em unidade, pode-se dizer que não seria uma diferença muito significativa para a empresa. Porém, se for verificado pelo total de

pacotes produzidos de Salgadinhos e Biscoitos conforme apresentado na Tabela 12, pode-se ter uma visão mais clara referente à diferença entre os dois regimes.

Tabela 12 - Valor Total do ICMS próprio e ICMS/ST

<u>Simple Nacional</u>					
Produtos	Quantidade	Valor Unitário		ICMS/ST	
Salgadinhos	450	R\$	2,83	R\$	106,42
Biscoitos	110	R\$	5,14	R\$	19,30
Total				R\$	125,72

<u>Lucro Presumido</u>						
Produtos	Quantidade	Valor Unitário	%	ICMS próprio	ICMS/ST	
Salgadinhos	450	R\$	3,52	17%	R\$ 269,28	R\$ 132,38
Biscoitos	110	R\$	5,62	12%	R\$ 74,18	R\$ 21,11
Total					R\$ 343,46	R\$ 153,49

Fonte: Elaborada pela autora

Considerando que a empresa Biscoitos Gosto da Serra, hoje optante pelo Simple Nacional, vendesse os 450 pacotes de salgadinhos produzidos, mais os 110 pacotes de biscoitos, o valor a ser recolhido de ICMS/ST seria de R\$ 125,72, sendo R\$ 106,42 dos salgadinhos e R\$ 19,30 dos biscoitos. Comparando-o ao ano de 2013, quando a empresa era optante do Lucro Presumido, ao vender as mesmas quantidades de produtos, o valor a ser recolhido do imposto seria de R\$ 153,49, sendo R\$ 132,38 dos salgadinhos e R\$ 21,11 dos biscoitos, apresentando assim uma diferença no total de R\$ 27,77. Sendo assim, a empresa sendo optante do Lucro Presumido recolhia o valor de ICMS/ST maior do que se estivesse no Simple Nacional. Porém é importante destacar que o impacto do ICMS/ST no preço de venda seria o mesmo para ambos os regimes, pois as alíquotas de ICMS e as MVA'S incidentes são iguais, ou seja, o que fará ter valores diferentes de ICMS ST será o valor do produto, que é diferente devido à carga tributária incidente no preço de venda.

Vale ressaltar que, a empresa sendo optante pelo Lucro Presumido, também deverá recolher o ICMS próprio destacado em nota fiscal, ao contrário do Simple

Nacional que recolhe em guia única e não destaca o imposto na nota. Considerando que a empresa venda as mesmas quantidades, 450 pacotes de salgadinhos, no valor unitário de R\$ 3,52, com de ICMS de 17%, e 110 pacotes de biscoitos, por R\$ 5,62 a unidade, sendo o ICMS de 12%, o valor total a recolher de ICMS próprio será de R\$ 343,46, além dos R\$ 153,49 de ICMS/ST.

Da mesma forma, é analisada a representatividade do ICMS/ST nas vendas efetuadas para o estado de Santa Catarina. Visto que, os valores dos produtos são os mesmos das vendas pro Rio Grande do Sul, as diferenças são os MVA'S conforme as tabelas 9 e 10 apresentaram para os regimes de tributação. Vale lembrar que a empresa optante do Simples Nacional usa o MVA original de Santa Catarina, conforme convênio, já citado, entre os estados.

Tabela 13 - Representatividade do ICMS/ST nas vendas para Santa Catarina

Produtos	<u>Simples Nacional</u>		<u>Lucro Presumido</u>	
	R\$	%	R\$	%
Salgadinhos				
Valor do produto	R\$ 2,83	88,44%	R\$ 3,52	87,34%
Valor do ICMS ST	R\$ 0,37	11,56%	R\$ 0,51	12,66%
Preço de Venda	R\$ 3,20	100%	R\$ 4,03	100%
Biscoitos				
Valor do produto	R\$ 5,14	91,79%	R\$ 5,62	90,50%
Valor do ICMS ST	R\$ 0,46	8,21%	R\$ 0,59	9,50%
Preço de Venda	R\$ 5,60	100%	R\$ 6,21	100%

Fonte: Elaborada pela autora

Com a situação projetada (Tabela 13), pode-se verificar que as representatividades do ICMS/ST entre produtos nos dois regimes de tributação, geraram diferenças mais elevadas, ao contrário das vendas feitas no Rio Grande do Sul.

Verificando as vendas dos salgadinhos, sendo a empresa do Simples Nacional, considera-se que o preço de venda corresponde a 100%, a representatividade do ICMS/ST é de 11,56%, já pelo Lucro Presumido a margem é

de 12,66%. Nas vendas dos biscoitos, para a empresa optante do Simples Nacional, a representatividade do o ICMS/ST é de 8,21%, já para o Lucro Presumido é de 9,50%, com isso obtêm-se uma diferença no total de 2,39% em relação aos dois regimes de tributação. Em valores, isso representaria R\$ 0,27, sendo este, um valor bem elevado. Para uma visão mais clara, suponha-se que a Empresa Biscoito Gosto da Serra venda todos os pacotes produzidos, a Tabela 14 apresenta o total do ICMS/ST a recolher pelos dois regimes.

Tabela 14 - Valor Total do ICMS próprio e ICMS/ST

<u>Simples Nacional</u>						
Produtos	Quantidade	Valor Unitário			ICMS ST	
Salgadinhos	450	R\$	2,83	R\$	165,43	
Biscoitos	110	R\$	5,14	R\$	51,34	
Total				R\$	216,77	

<u>Lucro Presumido</u>						
Produtos	Quantidade	Valor Unitário			ICMS próprio	ICMS/ST
Salgadinhos	450	R\$	3,52	12%	R\$ 190,08	R\$ 229,62
Biscoitos	110	R\$	5,62	12%	R\$ 74,18	R\$ 63,99
Total					R\$ 264,26	R\$ 293,61

Fonte: Elaborada pela autora

Com base nos dados apresentados é possível observar que houve uma grande diferença de ICMS/ST entre os dois regimes de tributação. Considerando-se que a empresa neste ano optante pelo Simples Nacional, pagaria uma guia de ICMS/ST no valor de R\$ 216,77, já quando optante pelo Lucro Presumido, a guia a ser recolhida seria de R\$ 293,61, gerando assim uma diferença de R\$ 76,84. É de grande importância ressaltar que para o cálculo do ICMS/ST, sendo a alíquota do interno de 17% em Santa Catarina, deduziu-se somente de 12% de ICMS (alíquota interestadual), considerando uma diferença de alíquota de 5% sobre a base de cálculo. Ressalta-se que a empresa optante pelo Lucro Presumido também pagaria o ICMS próprio (12% - interestadual) no valor de R\$ 264,26, somando-o os dois produtos vendidos.

Diante dos dados, pode-se evidenciar que além das diferenças entre os valores dos produtos, os MVA'S nas vendas feitas para o estado de Santa Catarina são diferentes entre os regimes de tributação, ao contrário das vendas no Rio Grande do Sul. Pelo regime do Lucro Presumido, onde os valores dos produtos são maiores, consideram-se também os MVA'S incidentes (salgadinhos 55,86% e biscoitos 31,47%) mais elevados em relação ao Simples Nacional (salgadinhos 47,00% e biscoitos 24%) do qual já citado, usa-se o ajustado, e para o Simples Nacional há a vantagem de usar o original do estado de destino.

Diante das duas situações, evidencia-se que no Lucro Presumido os impactos do ICMS/ST são maiores nos preços de vendas. Conseqüentemente, ocasiona um impacto maior ao cliente que além de pagar mais pelo produto, pagará o imposto antecipado do ICMS junto à compra, ou seja, antes mesmo de revender o produto. De uma forma geral, pode-se dizer que a causa direta em relação aos impactos do ICMS/ST serem maiores ou menores nos sistemas de tributações, foram por consequência dos valores dos produtos, que ocorreu devido às cargas tributárias incidentes sobre o preço de venda.

O estudo também evidencia outros impactos decorrentes das vendas realizadas pela empresa Biscoitos Gosto da Serra, onde, um ponto importante a ser verificado tanto nas vendas internas, quanto nas vendas em Santa Catarina é em relação ao recolhimento das guias do ICMS/ST. Considerando-se as vendas, em ambos os regimes de tributação, para contribuintes dentro do estado do Rio Grande do Sul, conforme o Apêndice III, Seção II do RICMS RS o recolhimento do ICMS/ST é até o dia 23 do segundo mês subsequente da apuração. Nas vendas para outro estado, ao contrário das vendas internas, o imposto deverá ser retido pelo substituto tributário, antes mesmo da saída efetiva das mercadorias e assim, sair com a guia recolhida anexada a nota fiscal.

Portanto, evidencia-se que a empresa substituta, neste caso a Biscoitos Gosto da Serra, recolhe a sua parte do tributo e também recolhe antecipadamente o imposto dos demais contribuintes da cadeia. Contudo, verifica-se um impacto no caixa da empresa, o qual sofre um desembolso financeiro imediato no pagamento do imposto, e caso o volume das vendas seja representativo, a empresa necessitará ter um capital de giro alto. O valor pago pela empresa é cobrado do contribuinte substituído, somado junto aos produtos no total da nota fiscal de venda, sendo o valor do imposto reembolsado conforme os prazos estipulados pela empresa ao

cliente. Porém, nas vendas interestaduais o imposto é pago na hora, antes mesmo de chegar ao ponto de venda, ou seja, caso o comprador localizado em outro estado recuse a venda, a empresa ficaria com o prejuízo do valor recolhido, pois a restituição do imposto é bastante complexa. Sendo que o primeiro passo seria fazer o pedido de restituição do valor a Secretária da Fazenda do estado de destino, onde o processo administrativo não é simples e muitas vezes se torna inviável pelo grau de dificuldade e baixo custo benefício.

6 CONCLUSÃO

O ICMS/ST é um imposto de extrema importância dentro do sistema tributário brasileiro, pois reduz um considerável número de contribuintes, em um grande número de operações diárias, tornando-se ágil a tarefa de fiscalizar todos eles de maneira a evitar a sonegação. Além disso, permite uma concorrência leal entre os estabelecimentos, visto que, a sonegação de impostos permitia que alguns varejistas praticassem os preços abaixo do mercado.

No presente estudo, poderiam ser mencionadas várias dificuldades e impactos em relação a este complexo regime de antecipação que é o ICMS/ST, porém tornaria o trabalho muito amplo. Tendo esse imposto como tema, a pesquisa teve como principal objetivo evidenciar o impacto do ICMS/ST no preço final de venda de dois produtos da Indústria Biscoitos Gosto da Serra. Entre os objetivos estabelecidos está a evidência do impacto nas vendas dentro do estado do Rio Grande do Sul e vendas feitas para Santa Catarina, dentro dos regimes de tributação pelo Simples Nacional e Lucro Presumido, e para que este objetivo fosse alcançado, buscou-se informações que possibilitassem atingir o mesmo.

Com os dados apresentados pela pesquisa permitiu-se comparar as diferenças dos valores recolhidas do imposto ICMS/ST na empresa Biscoitos Gosto da Serra caso a mesma optasse pelo Lucro Presumido ou pelo Simples Nacional. Após a realização dos cálculos do ICMS/ST sobre os valores dos produtos nas vendas efetuadas para dentro do estado do Rio Grande do Sul, concluiu-se que houve um impacto maior do imposto pelo Lucro Presumido, considerando a venda de todos os pacote produzidos de ambos os produtos, apresentou uma diferença no valor de R\$ 27,77 a mais comparando-o com o Simples Nacional. Esta constatação ficou evidenciada pela pesquisa ao apresentar que a empresa sendo do Lucro Presumido, o valor do produto onde o MVA incide já é maior, pois mesmo com o direito a se creditar do ICMS nas compras de matérias-primas, os preços de custo dos produtos ficam mais altos por consequência da carga tributária também ser mais elevada. Mas foi possível identificar também que, se os valores dos produtos fossem iguais para ambos os regimes de tributação, a representatividade do ICMS/ST também seria a mesma, devido às alíquotas de ICMS e as porcentagens dos MVA'S nas vendas internas serem iguais.

Nas vendas para Santa Catarina, também houve um impacto maior do referido imposto pelo Lucro Presumido, apresentando uma diferença de R\$ 76,84 em relação ao Simples Nacional, no qual, além dos valores dos produtos serem maiores devido à carga tributária incidente, utilizam-se os MVA'S ajustados do destino de 55,86% para os salgadinhos e 31,47% para os biscoitos, sendo estas margens bem elevadas. Também considera-se o diferencial de alíquota, ou seja, com as alíquotas do ICMS de 17% para os produtos em Santa Catarina, deduziu-se o ICMS interestadual de 12%, e por consequência destes fatos os preços de venda ficariam mais altos e talvez não ficassem dentro do valor do mercado, o que daria a preferência para fornecedores de dentro do estado de Santa Catarina, ou até mesmo para a empresa aqui do Rio Grande do Sul optante do Simples Nacional que, por sua vez, usa o MVA original do estado de Santa Catarina de 47% para os salgadinhos e 24% para os biscoitos, mas considera-se também o diferencial de alíquota.

Levando em consideração os resultados apresentados, fica evidente que para as vendas efetuadas no Rio Grande do Sul, a principal causa do impacto do ICMS/ST ser maior no Lucro Presumido é por consequência dos custos dos produtos serem mais elevados, ou seja, devido às altas cargas tributárias incidentes sobre o preço de venda. O mesmo para as vendas em Santa Catarina, porém os MVA'S utilizados também foram maiores, apresentando um impacto muito maior.

Evidenciou-se ainda o impacto financeiro para a empresa Biscoitos Gosto da Serra, a qual poderia investir o valor a recolher do ICMS/ST, ao invés de desembolsar todos os meses um valor significativo. Mesmo sendo reembolsado, o valor a receber seria em parcelas conforme prazos estabelecidos junto aos diversos clientes. Portanto, é um risco financeiro que reside na realidade da empresa, já que a garantia do recebimento sempre estará ameaçada pelas diversas variáveis econômicas das empresas substituídas.

Dessa forma, conclui-se que há um impacto do ICMS/ST nos preços de venda em ambos os regimes, pois em cima do preço de custo dos produtos, deve-se acrescentar o deste imposto para chegar ao valor final da venda. Esse valor terá menor ou maior impacto dependendo da forma de tributação da empresa e do estado de destino da venda. Cabe ressaltar que esse valor é significativo, permitindo inferir que pode esse fator comprometer a “saúde financeira” da empresa, sendo que esse pagamento antecipado exige uma reserva financeira, ou até mesmo, leva a

empresa financiar parte da necessidade do capital de giro. Esses fatores necessitam de um bom gestor financeiro, sendo que uma má gestão financeira referente ao ICMS/ST pode levar a empresa ao prejuízo, ou até mesmo a falência por falta de caixa para honrar seus compromissos.

REFERÊNCIAS

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia científica**. 3 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BOTH, Fernanda Klein; WBATUBA, Berenice; SALLA, Neusa Gonçalves. **O Impacto da Substituição Tributária do ICMS nas Empresas do Simples Nacional: Custos X Preço de Venda**. Disponível em: <http://www.convibra.com.br/upload/paper/2012/33/2012_33_4890.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2014.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Palácio do Planalto - Presidência da República**. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 16 ago. 2014

BRASIL. Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. Brasília. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/decretos/2011/dec7660.htm#AnexoUnico>>. Acesso em: 25 out. 2014

BRASIL. Lei 12.814, de 16 de maio de 2013. **Palácio do Planalto - Presidência da República**. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm>. Acesso em: 31 maio 2014.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Diário Oficial da União**. Brasília. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>> Acesso em 02 out. 2014

BRASIL. Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. **Palácio do Planalto - Presidência da República**. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 4 jun. 2014.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional (CTN). **Palácio do Planalto - Presidência da República**. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 19 maio. 2014.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. **Palácio do Planalto - Presidência da República**. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm>. Acesso em: 01 jun. 2014.

BRASIL. Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 29 de novembro de 2011. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/resolucao/2011/cgsn/resol94.htm>> Acesso em: 25 mai. 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 12 ed. ver. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007.

CASARIN, Helen de Castro Silva; CASARIN, Samuel José. **Pesquisa científica: da teoria à prática.** Curitiba: Ibpex, 2011.

COGAN, Samuel. **Custos e preços: formação e análise.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Convênio ICMS 35 de 1º de Abril de 2011.** Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/2011/cv035_11.htm>. Acesso em: 29 out. 2014.

Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Protocolo ICMS 188, de 11 de Dezembro de 2009.** Disponível em: http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2009/pt188_09.htm>. Acesso em: 29 out. 2014.

CRUZ, June Alisson Westarb. et al. **Formação de preços: Mercado e Estrutura de Custos.** Curitiba: Ibpex, 2011. (Série Gestão Financeira)

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 9 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Prática Tributária da Micro, Pequena e Média Empresa.** 7 ed. ver. atual. São Paulo: Atlas, 2011.

FARIA, Luiz Carlos Silva de. **Da Substituição Tributária do ICMS.** Curitiba: Juruá, 2000.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 1994

HACK, Érico. **Noções preliminares de direito administrativo e direito tributário.** 2.ed. rev. Curitiba: Ibpex, 2008.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática.** 37 ed. São Paulo: IR Publicações, 2012.

Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Brasil continua desequilibrado na questão arrecadação de impostos x serviços à população.** Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/noticia/1614/Brasil-continua-desequilibrado-na-questao-arrecadacao-de-impostos-x-servicos-a-populacao>>. Acesso em: 05 nov. 2014

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição Tributária: Uma visão do Instituto no Ordenamento Jurídico Brasileiro e sua Aplicação na Esfera do ICMS.** Curitiba: Juruá, 2000.

LIMA, Tatiana. **Impacto da Instituição da Substituição Tributária em Diferentes Ambientes Competitivos.** Disponível em: <http://www.fipe.org.br/publicacoes/downloads/bif/2011/5_26-31-tat.pdf>. Acesso em 25 ago. 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MASCARENHAS, Sidnei Augusto. **Metodologia Científica**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: Análise e Gestão**. 2 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

NETO, Francisco Martins. **Legislação Tributária**. 20 ed. Curitiba: IBPEX, 2007.

NEVES, Newton José de Oliveira. **Economia de Impostos nas empresas: Casos de Sucesso**. Curitiba: Juruá, 2002.

PORTAL COAD ST. Disponível em:
<<http://www.substituicaotributaria.com/SST/substituicao-tributaria/conhecaSST/>>
Acesso em: 11 ago. 2014.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Os tributos no Brasil – Relação atualizada e Revisada em 05/05/2014**. Disponível em:<<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>
Acesso em: 21 mai. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Lucro Real**. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/lucroreal.htm#Conceito>> Acesso em 27/08/2014

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Regime de Incidência Cumulativa - PIS/PASEP e COFINS**. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/regincidenciacumulativa.htm>>. Acesso em 14 set. 2014

RECEITA FEDERAL. **Siscomex**.
<<http://www4.receita.fazenda.gov.br/simulador/PesquisarNCM.jsp>>. Acesso em: 06 ago. 2014

RIO GRANDE DO SUL. Decreto n.º 37.699, de 26 de agosto de 1997 - Regulamento do ICMS. **Portal de Legislação e Jurisprudência**. Disponível em:
<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositive=&inpDsKeywords>>. Acesso em: 16 ago. 2014

RIO GRANDE DO SUL. Lei n.º 13.036, de 19 de setembro de 2008. Institui benefícios aplicáveis às empresas estabelecidas no Estado e enquadradas no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional. **Portal de Legislação e Jurisprudência**. Porto Alegre. Disponível em:
<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=154556&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=Lei%20%20AND%2013.036>>. Acesso em: 11 set. 2014.

SANTA CATARINA. Decreto n° 2.870 de 27 de agosto 2001 – Regulamento do ICMS. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/cabecalhos/frame_ricms_01_00_00.htm>. Acesso em: 21 ago. 2014.

SANTA CATARINA. Lei n° 10.297, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. **Governo de Santa Catarina**. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm>. Acesso em: 07 set. 2014.

SANTOS, Cícero Marciano Silva; BORNIA, Antonio Cezar; LEITE, Maria Silene Alexandre. **Sistema de Gestão de Custos Associado à Cadeia de Valor**. Disponível em: <<http://tecnosulconsulting.com.br/wp-content/uploads/2011/09/Sistema-de-Gestao-de-Custos-Associado-a-Cadeia-de-Valor.pdf>>. Acesso em: 03 set. 2014

SANTOS, Paulo Lenis dos. **Manual do lucro presumido**. Sapucaia do Sul: Notadez/Datadez, 2010.

SARDINHA, José Carlos. **Formação de Preço: a arte do negócio**. São Paulo: Makron Books, 1995.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Custos Industriais**. 20 ed. Curitiba: Ibpex, 2005.

Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul – SEFAZ-RS. **ICMS**. Disponível em: <https://www.sefaz.rs.gov.br/site/montaduvidas.aspx?al=l_icms_faq>. Acesso em: 24 ago. 2014

Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul – SEFAZ-RS. **Substituição Tributária**. Disponível em: <https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=l_subst_trib_faq>. Acesso em: 23 maio 2014.