

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL  
ÁREA DO CONHECIMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**TAMARA BALDASSO**

**ANÁLISE DOS IMPACTOS DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA  
FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDA EM UMA COOPERATIVA**

**BENTO GONÇALVES**

**2019**

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL  
ÁREA DE CONHECIMENTO DAS CIÊNCIAS SOCIAIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**TAMARA BALDASSO**

**ANÁLISE DOS IMPACTOS DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA  
FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDA EM UMA COOPERATIVA**

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

Orientador TCC I: Prof. Me. Matheus Tumelero Dornelles  
Orientador TCC II: Prof. Me. Matheus Tumelero Dornelles

**BENTO GONÇALVES**

**2019**

**TAMARA BALDASSO**

**ANÁLISE DOS IMPACTOS DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA  
FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDA EM UMA COOPERATIVA**

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

Orientador TCC I: Prof. Me. Matheus  
Tumelero Dornelles  
Orientador TCC II: Prof. Me. Matheus  
Tumelero Dornelles

Aprovada em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**Banca Examinadora:**

Presidente

-----  
Prof. Me. Matheus Tumelero Dornelles  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

-----  
Prof. Me. Joice de Souza  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

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

Dedico este trabalho a todos que contribuíram para que o mesmo fosse realizado, especialmente ao meu orientador Prof. Me. Matheus Tumelero Dornelles, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia. Agradeço também a toda a minha família, pelo apoio, amor, dedicação e compreensão que tiveram comigo nesta trajetória, que foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho.

## **AGRADECIMENTOS**

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que estiveram ao meu lado nesta etapa e que contribuíram para que este trabalho fosse realizado e concluído. Agradeço todos os professores que estiveram presentes no decorrer de minha vida acadêmica, que por mais de seis anos compartilharam seus conhecimentos comigo em sala de aula. Em especial ao meu orientador, Prof. Me. Matheus Tumelero Dornelles, pela sua competência, incentivo e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia.

Agradeço de forma especial à minha família, meu pai Jorge Baldasso, minha mãe Bernardete Pivatto Baldasso e meu irmão Vitor Augusto Baldasso por terem me oferecido o apoio e suporte que precisei, por terem compreendido minha ausência e também por me darem forças, terem me incentivado em todos os momentos. Enfim, agradeço a todos que de alguma forma contribuiu para meu sucesso e desenvolvimento deste trabalho.

*“Bom mesmo é ir à luta com determinação, abraçar a vida com paixão, perder com classe e vencer com ousadia, porque o mundo pertence a quem se atreve e a vida é ‘muito’ para ser insignificante”.*

**Charlie Chaplin**

## RESUMO

Esse estudo buscou analisar qual o impacto no preço final do produto, em duas cooperativas de produtos lácteos, sendo localizadas, uma no estado do Rio Grande do Sul e outra no Estado do Paraná. Com base no regime da substituição tributária do ICMS, obedecendo a legislação de cada Estado onde encontra-se a filial. Para atingir o objetivo, foram esclarecidos principais conceitos sobre ICMS, Substituição Tributária e preços de venda, tais como o que são tributos indiretos, princípios da seletividade, a diferença dos regimes regressivo e progressivo, a não-cumulatividade, cálculo de Mark-up, definição de preço, seus componentes e estruturas. A Metodologia utilizada foi a revisão bibliográfica, e o estudo de caso. No resultado da pesquisa verificou-se um acréscimo no preço de venda final do produto quando, este é tributado pelo regime Substituição Tributária, pois se trata de um aumento no custo da cooperativa. Sendo assim, pode-se concluir que a Substituição Tributária teve impacto nos dois Estados e, em todos os produtos analisados, levando a um aumento em cada amostragem. Reitera-se que este estudo se limitou a analisar as operações nas Unidades da Federação selecionadas, não podendo estender os resultados obtidos neste para demais. Sugere-se, para fins de futuros estudos, que sejam verificados outros Estados, onde a cooperativa não possui filial, para possível estudo, bem como, de outras linhas de produtos.

Palavras-chave: Substituição Tributária. ICMS. Preço de Venda. Mark-up.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Cadeia Mercadológica da não-cumulatividade do ICMS.....	28
Figura 2 - Substituição Tributária Regressiva do ICMS.....	32
Figura 3 - Substituição Tributária Progressiva do ICMS.....	33
Figura 4 - Figura explicativa sobre o Cálculo do ICMS.....	35
Figura 5 - Cálculo do Mark-up Divisor e Multiplicador.....	38
Figura 6 - Primeira Sede da Indústria fundada em 1912.....	44



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Explicativo sobre o Cálculo do ICMS.....	28
Tabela 2 - Cálculo do Preço de Venda com Base no Mark-up.....	37
Tabela 3 - MVAs para o Rio Grande do Sul.....	46
Tabela 4 - MVAs para o Paraná.....	46
Tabela 5 - Custo dos produtos.....	47
Tabela 6 - Mark-up do doce de uva 400g.....	48
Tabela 7 – Mark-up da bebida Láctea Salada de Frutas.....	48
Tabela 8 – Mark-up da Bebida Láctea Morango Light.....	49
Tabela 9 – Mark-up da Nata Pote 200g Light.....	49
Tabela 10 – Mark-up do Requeijão.....	50
Tabela 11 - Cálculo MVA e Substituição tributária Cooperativa AB.....	51
Tabela 12 - Cálculo MVA e Substituição tributária Cooperativa DC.....	53
Tabela 13 - Diferenças de valores do produto Doce de Uva 400g.....	55
Tabela 14 - Diferenças de valores do produto Bebida Láctea Salada de Frutas.	55
Tabela 15 - Diferenças de valores do produto Bebida Láctea Morango Light.....	56
Tabela 16 - Diferenças de valores do produto Nata Pote 200g Light.....	56
Tabela 17 - Diferenças de valores do produto Requeijão Pote 200g.....	57
Tabela 18 - Diferença de valores das cooperativas AB e DC.....	58

## LISTA DE ABREVIATURAS

Dr.	doutor
Me.	mestre
nº.	número
p.	página
prof.	Professor
et. al.	E outros
art.	Artigo

## LISTA DE SIGLAS

UCS	Universidade de Caxias do Sul
ST	Substituição Tributária
ICMS/ICM/RICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
TCC	Trabalho de Conclusão de Curso
PIS	Programa de Integridade Social
COFINS	Contribuição Social para Financiamentos da Seguridade Social
RS	Rio Grande do Sul
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
LC	Lei Complementar
INSS	Instituto Nacional de Seguro Social
CTN	Código Tributário Nacional
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CF	Constituição Federal
CD	Centro de Distribuição
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CIDE	Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
MVA	Margem do Valor Agregado
NFe	Nota Fiscal Eletrônica
UHT	“ultra high temperature” que significa temperatura ultra alta
BC	Base de Cálculo
PR	Paraná
ALQ inter	Alíquota interestadual aplicável à operação
ALQ intra	Alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>13</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO.....	13
1.2 TEMA E QUESTÃO DE PESQUISA .....	14
<b>1.2.1 Delimitação do tema.....</b>	<b>14</b>
<b>1.2.2 Definição da questão de pesquisa.....</b>	<b>16</b>
1.3 HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES .....	16
1.4 OBJETIVOS .....	17
<b>1.4.1 Objetivo geral .....</b>	<b>17</b>
<b>1.4.2 Objetivos específicos.....</b>	<b>17</b>
1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO .....	17
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>19</b>
2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA .....	19
2.2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS .....	20
2.3 TRIBUTOS INDIRETOS.....	23
2.4 ICMS .....	24
<b>2.4.1 Princípio da Seletividade .....</b>	<b>26</b>
<b>2.4.2 Princípio da Não-Cumulatividade .....</b>	<b>27</b>
<b>2.4.3 Substituição Tributária do ICMS .....</b>	<b>29</b>
2.4.3.1 Regime Regressivo .....	31
2.4.3.2 Regime Progressivo .....	32
2.5 PREÇO DE VENDA .....	36
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>40</b>
3.1 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	41
<b>4 ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>43</b>
4.1 HISTÓRIA DA COOPERATIVA.....	43
<b>4.1.1 Cooperativa do Rio Grande do Sul.....</b>	<b>44</b>
<b>4.1.2 Cooperativa Curitiba .....</b>	<b>45</b>
4.2 MARGEM DE ATUAÇÃO .....	45
<b>4.2.1 Margem de Atuação na Cooperativa do Rio Grande do Sul .....</b>	<b>45</b>

<b>4.2.2 Margem de Atuação na Cooperativa do Paraná .....</b>	<b>45</b>
<b>4.3 OS PRODUTOS .....</b>	<b>45</b>
<b>4.3.1 Margem de Valor Agregado (MVA) do Produtos .....</b>	<b>46</b>
<b>4.4 CUSTO DOS PRODUTOS .....</b>	<b>47</b>
<b>4.5 MARK-UP.....</b>	<b>48</b>
<b>4.6 CÁLCULO DO MVA OBTENDO A ST DOS PRODUTOS E VALOR EFETIVO..</b>	<b>51</b>
<b>4.7 COMPARATIVO DE PREÇO DE VENDA ENTRE AS FILIAIS AB E DC.....</b>	<b>54</b>
<b>5 ANÁLISE DESCRITIVA DOS RESULTADOS.....</b>	<b>58</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>60</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>61</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

A carga tributária Brasileira é complexa e elevada. Este estudo buscou identificar a variação da substituição tributária, para ver o real impacto da mesma nos preços dos produtos e, como os impostos afetam as empresas e o consumidor.

O problema envolve a questão de tributos no Brasil pelo fato dos custos causados pelas empresas. Os tributos sejam quais forem, refletem na vida delas, como um limitador ao desenvolvimento. (OLIVEIRA et al., 2013).

Mariano (2008) diz que a adoção sistemática da substituição tributária se apresenta como uma tentativa de melhoria do sistema tributário. Consiste na atribuição da responsabilidade pelo pagamento do tributo a um terceiro em relação às operações e prestações, onde se presume o fato gerador deste imposto.

Conforme Ludícibus (2010, apud Hauser 2017, p. 23):

Por sua vez, afirma que, na qualidade de ciência social aplicada, a contabilidade tem como metodologia a captação, o registro e a interpretação dos fenômenos que afetam a situação patrimonial, financeira e econômica de qualquer ente, tendo amplo campo de atuação.

Portanto, cabe a contabilidade tributária a análise dos dados, devido à velocidade com que as mudanças ocorrem nesta área. A forte competitividade no mercado faz com que o consumidor analise melhor os produtos que está comprando. Como estratégia de crescimento, o objetivo é verificar os impactos causados por essa tributação na formação do preço de venda e, analisar fatos mais vantajosos por região para venda de determinado produto, pois cada lugar pode ajudar a empresa se manter neste ramo, obtendo, assim, um maior retorno financeiro e reconhecimento da marca.

Conforme Zanluca (2018), todas as empresas, independente do ramo, seja industrial, comercial ou de serviços, precisam determinar seus preços de venda, sob pena de perder mercados pelo fato de praticar preços acima da concorrência ou sofrer prejuízos pela venda de seus produtos, mercadorias e serviços abaixo do custo.

As empresas sempre buscam diminuir seus gastos e aumentar seus lucros, por isso se torna um mercado altamente competitivo, e como o ICMS é um tributo de relevante impacto e, também, por ser de competência Estadual, ele se torna um motivo de disputa entre as Unidades da Federação, pois as mesmas utilizam-se deste imposto como ferramenta para atrair investimentos.

Jus (2018) destaca que “a Substituição Tributária Progressiva tem se revestido de grande valia para os entes tributantes, em especial os estaduais, vez que, pela sua engenhosidade, proporciona um máximo de arrecadação, combate de forma eficaz à sonegação.”

A Substituição Tributária exige buscar novos conhecimentos, controles e estar sempre atento a novas atualizações, assim como os demais tributos, porém, isso gera, muitas vezes, dificuldades e dúvidas pelo impacto do mesmo no produto.

Portanto, deve ser feito um levantamento se todas as considerações possíveis estão corretas, para facilitar a operacionalização de seus cálculos e serem utilizados nos procedimentos fiscais de forma acurada.

Portanto o estudo se traduz em comparar e analisar os impactos causados pelos tributos, e também conduzir análises futuras nessa área percebendo a grande importância da qualidade do seu produto resultando, assim, na melhoria da imagem perante o mercado nacional, como forma de demonstrar o valor pago de tributo para cada produto analisado.

## 1.2 TEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

### 1.2.1 Delimitação do tema

A contabilidade tributária, tem a finalidade de demonstrar claramente a situação patrimonial e o resultado do exercício que consta na empresa. A empresa deve estar sempre em dia rigorosamente de acordo com conceitos, princípios, pressupostos e normas básicas que a contabilidade propõe. Fabretti (2016, p. 34) afirma que “O resultado apurado deve ser economicamente exato.”

A arrecadação de tributos constitui-se na principal fonte de recursos do Estado. O grande número e o nível complexo de leis que regulam essa relação entre o poder público e os contribuintes, assim chamadas às pessoas físicas e jurídicas que efetivamente contribuem com parcela de

seus recursos para a manutenção e a geração de receitas tributárias. (Propp, 2008).

O Governo Brasileiro, de acordo com a Constituição Federal - CF, arrecada tributos de maneira eficaz e racional, pretendendo completar a necessidade dos recursos para custear os serviços públicos.

O ICMS surgiu com a promulgação da CF de 1988, antes desta data, este imposto era conhecido apenas como ICM, e englobava apenas as operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, conforme redação do artigo 24, inciso II da CF.

Esse tributo é uniformemente estipulado por alíquotas diferenciadas em cada Estado do Brasil. De acordo com a legislação tributária, regulamentada pelas Leis Estaduais e Decretos, ele é não-cumulativo, assim, permite a compensação do valor devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo Estado, ou por outros.

Abreu (2008, p. 63) diz: “[...] cada estado tem seus interesses e alíquotas diferentes, que refletem as desigualdades sociais. No Sudeste por exemplo, a alíquota base é 18%. Já no Nordeste, uma região mais pobre, uma alíquota assim seria impossível.”

É importante verificar os preços dos produtos e compará-los, pois só pelo fato da marca, ou por funções de fabricação e os gastos que a empresa teve para fabricá-lo, o preço final pode variar.

Segundo Wernke (2005 p. 147), “a adequada determinação dos preços de venda cada vez mais é questão fundamental para sobrevivência e crescimento das empresas, independentemente do porte ou área de atuação”.

Conforme Martins (1996), em relação a competitividade existente no mercado, é muito provável que a empresa analise seus custos e suas despesas para verificar se é viável trabalhar com um produto, em quais mercados atua e envolve nas suas operações, assim, determina-se o preço do produto em relação aos custos ou despesas que a empresa obteve.

No Brasil, a variação dos tributos é elevada, onde o valor do produto aumenta devido ao impacto deles e, como consequência disso, a legislação estadual, para proteger seu mercado, expõe benefícios fiscais para conduzir o desenvolvimento socioeconômico da região.



A Substituição Tributária, onde os produtos são tributados antecipadamente, ou seja, o imposto devido nas operações subsequentes são arrecadados no primeiro ponto da cadeia mercadológica da redundância e pode ser um produto, isso facilita o ingresso dos recursos e a fiscalização das obrigações fiscais dos contribuintes.

O objetivo desse regime de substituição tributária é antecipar o recolhimento do imposto e assegurar a arrecadação de receitas por parte do Poder Público, uma vez que determinados produtos são comercializados em variados pontos de venda, cuja fiscalização e controle é difícil e oneroso, o que facilitava a evasão fiscal. É o que ocorre com a venda de bebidas alcoólicas, sorvetes, tintas, cigarros e vernizes, por exemplo. (FABRETTI, 2016, p. 198).

Esse tributo sendo arrecadado antecipadamente, gera benefícios para o Governo, porém gera dúvidas e polêmicas para as empresas, pois muitas delas não conseguem avaliar e visualizar o reflexo do tributo sobre o produto e, acreditam que esse regime provoca aumento de preços, já que o imposto é calculado com base na estimativa das receitas com as vendas futuras, podendo resultar no impacto do preço final.

### **1.2.2 Definição da questão de pesquisa**

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: Quais os impactos do ICMS Substituição Tributária na Formação de Preços de Venda em uma Cooperativa?

A definição da questão de pesquisa, além de levar em consideração a delimitação do tema, também considerou que a substituição tributária, por se caracterizar tributo calculado para antecipar o fato gerador do tributo e garantir a arrecadação pública, pode elevar o custo do produto para as empresas que estão sujeitas a esse regime, pois presume valores ainda não efetivamente realizados.

### **1.3 HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES**

Neste estudo, utilizaram-se as seguintes hipóteses:

H<sub>1</sub>: O ICMS Substituição Tributária provoca impactos nos preços de venda nos centros de Distribuição de uma Cooperativa;

H<sub>2</sub>: O ICMS Substituição Tributária não provoca impactos nos preços de venda nos centros de Distribuição de uma Cooperativa;

H<sub>3</sub>: O ICMS Substituição Tributária é fator significativo na formação de preços de venda;

## 1.4 OBJETIVOS

### 1.4.1 Objetivo geral

Analisar os impactos do ICMS Substituição Tributária na formação de preços de venda em uma Cooperativa, nos seus Centros de Distribuição no Estado do Rio Grande do Sul e no Paraná.

### 1.4.2 Objetivos específicos

- a) Fazer o levantamento bibliográfico relacionado a Contabilidade Tributária e o ICMS;
- b) Analisar quais são os pontos principais que devem ser considerados no ICMS Substituição Tributária;
- c) Explorar quais são os fatores que interferem na formação do preço de venda;
- d) Analisar os impactos do ICMS Substituição Tributária nos preços de venda nos Centros de Distribuição de uma Cooperativa;
- e) Analisar comparativamente o impacto do regime da Substituição Tributária entre os Estados do Rio Grande do Sul e Paraná, em que estão estabelecidos os Centros de Distribuição da empresa objeto de estudo;
- f) Comparar os preços de venda de um mesmo produto entre os Estados analisados.

## 1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo é apresentada uma contextualização do tema, bem como os objetivos e a questão de pesquisa.

No segunda seção são apresentados diversos aspectos teóricos que tem como objetivo analisar os impactos dos tributos na formação do preço de venda sobre o produto, no aspecto jurídico e econômico, demonstrando como os impostos afetam a sociedade e o mercado de forma generalizada. São descrevidas e reconhecidas a tributação do ICMS, além de, investigada especificadamente a tributação e o imposto ICMS Substituição Tributária na modalidade progressiva, onde, atualmente, é a mais utilizada pelos Estados pelas suas características específicas.

No terceiro capítulo é apresentada a metodologia, tecnicamente, o processo prático da cooperativa aplicada ao estudo.

No quarto capítulo são demonstrados os resultados obtidos através do estudo de caso realizado em uma Cooperativa do ramo alimentício, onde foi aplicada toda a teoria estudada e apresentada no segundo capítulo.

E finalizando, no último capítulo, a conclusão obtida pelo estudo de caso, trazendo proposições e os pontos significativos obtidos através da coleta de dados e com os resultados obtidos, além dos objetivos principais do trabalho com uma viável resposta, em relação ao resultado.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

A contabilidade tributária é um conjunto de ações e procedimentos que visa apurar e conciliar a geração de tributos de uma entidade, que estuda, verifica e explica os fenômenos relativos aos reflexos financeiros e patrimoniais que os tributos exercem sobre as instituições.

Nas palavras de Marion (2007, p. 1):

A contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões.

Oliveira et al. (2015) dizem que é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro dos atos e fatos que ocorrem em uma administração econômica, que servem como ferramenta gerenciando o crescimento do patrimônio de uma entidade e, principalmente, para a prestação de conta entre os sócios, que destacam as autoridades responsáveis pela arrecadação dos tributos de uma nação ou região.

Ribeiro e Pinto (2014, p.1) descrevem de uma forma simples “é um ramo da Contabilidade que trata especificamente do estudo, do gerenciamento e da contabilização de tributos”.

Como ramo da contabilidade, deve demonstrar a situação do patrimônio e o resultado do exercício, de forma clara e precisa, rigorosamente de acordo com conceitos, princípios, pressupostos e normas básicas de contabilidade. O resultado apurado deve ser economicamente exato. Entretanto, a legislação tributária frequentemente atropela os resultados econômicos para, por imposição legal, adaptá-los a suas exigências e dar-lhes outro valor (resultado fiscal), que nada tem a ver com o resultado contábil. (FABRETTI, 2016, p. 35).

Esse ramo, faz com que as empresas apliquem a legislação tributária, mostrando a forma das previsões dos valores a serem arrecadados aos cofres públicos de todas as esferas, já que a arrecadação de tributos no Brasil são as

principais fontes de recursos que o Governo tem, por isso, essa área ajuda na tomada de decisões de seus empreendedores. (PEREGO, 2007).

Os tributos devem ser distribuídos de forma correta, sendo assim, na seção seguinte, abordam-se as espécies de tributos.

## 2.2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

“Os impostos, taxas e as Contribuições de Melhoria são de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, enquanto o Empréstimo Compulsório e as Contribuições Sociais são de competência exclusiva da União”. (RIBEIRO E PINTO, 2014, p. 58).

Os tributos são pagamentos obrigatórios, previstos em Leis, que possuem uma base em um fato gerador, onde são divididos em várias categorias de acordo com o Sistema Tributário Nacional, sendo eles: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais.

O tributo é a receita derivada, compulsoriamente lançada e arrecadada pelo Estado, na forma de lei, em moeda corrente ou em valor que por ela se possa exprimir, sem contraprestação diretamente equivalente, cujo montante é aplicado na execução das finalidades que lhe são próprias. Caracteriza-se pela compulsoriedade, pelo pagamento em dinheiro ou valor equivalente, pelo seu caráter não punitivo, pela previsão legal e pela sua cobrança vinculada, sem margem de discricionariedade. (CREPALDI, 2012, p. 15).

A Constituição Federal de 1988, estabelece cinco tipos de modalidades tributárias. Os impostos possuem incidência sobre o patrimônio, a renda e o consumo.

Pela sua definição no CTN, o imposto é pago pelo contribuinte que não recebe nenhuma contraprestação direta ou imediata pelo Estado, sendo essa a característica principal desse tributo para a distinção dos demais. A receita arrecadada não pode estar vinculada por lei a nenhuma despesa específica, fundo ou órgão predeterminante, isto é, precisa ser vinculada ao “bolo orçamento”, de onde será repartida, segundo os critérios da lei orçamentária anual. (OLIVEIRA, 2013, p. 64).

As taxas são vinculadas a uma contraprestação do Estado, como exemplo, os serviços públicos, no recolhimento de lixo ou emissão de documentos de um veículo. Elas estão expressas no inciso II, do artigo 145 da Constituição Federal de 1988:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – [...];

II - Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

[...]

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Fabretti (2016, p.135) diz que “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos ao imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas (parágrafo único do art. 77).” A taxa é, então, um tributo cobrado em função de uma contraprestação de serviço do Estado.

Já, as contribuições de melhoria, devem estar vinculadas a uma contraprestação estatal, elas podem ser criadas pela União, pelos Estados, Distrito Federal e pelos Municípios. Conforme diz o artigo 81 do Código Tributário Nacional:

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.

Na prática, dificilmente é cobrado essa contribuição, pois além de trazer uma série de exigências, ainda permite a impugnação pelo contribuinte. Conforme Asseinfo (2018) os empréstimos compulsórios só podem ser criados pela União, por meio de Lei Complementar. Os recursos provenientes arrecadados só podem ser utilizados na finalidade na qual foram criados. Por ser um empréstimo, há uma expectativa de que a União restitua os valores arrecadados. Conforme diz Código Tributário Nacional:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesa extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observando o disposto no art. 150,III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimos compulsórios será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. (BRASIL, 1988a).

Os recursos provenientes arrecadados só podem ser utilizados na finalidade na qual foram criados. Por ser um empréstimo, há uma expectativa de que a União

restitua os valores arrecadados.

As contribuições sociais podem ser definidas como gerais ou específicas. Específicas são as descritas no art. 195 da Constituição Federal, cuja materialidade já foi definida pelo contribuinte e destinam-se a financiar a seguridade social. Gerais são todas as outras contribuições que dizem respeito aos direitos sociais, mas não estão delimitadas dentro do art. 195, ou seja, não financiam a seguridade social. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2019).

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (INSS - Patronal) 22

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (PIS e COFINS)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (CSLL)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (INSS - Trabalhador)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos (loterias, sorteios)

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (PIS e COFINS - Importação).

A Constituição Federal em seu Art. 194. descreve “A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.”

As principais contribuições sociais são as de interesse da categoria profissional, como CRC e OAB e intervenção do domínio econômico (CIDE), e as relativas à seguridade social, INSS, PIS e COFINS.

Instituída pela Lei nº 10336/2001, a CIDE foi criada com o intuito de investimento de seus recursos em áreas como infraestrutura de transportes, em projetos ambientais ligados ao petróleo e gás, e em subsídios ao transporte de álcool combustível, de gás natural e de petróleo. (SENADO NOTÍCIAS, 2018).

Além da finalidade arrecadatória, pode-se dizer que alguns tributos exercem uma função regulatória, como um mecanismo utilizado pelos governos para executar a política fiscal e econômica. Ao instituir, aumentar e reduzir tributos, assim como ao conceder benefícios fiscais, os governos então influenciados a economia como um todo por meio das decisões individuais dos seus diversos agentes econômicos. (REZENDE, PEREIRA E ALENCAR, 2010, p. 25).

Vista a análise das espécies de tributos, na seção seguinte apresenta-se as especificidades dos tributos indiretos, objeto deste estudo.

### 2.3 TRIBUTOS INDIRETOS

O Tributo Indireto é aquele que transfere o imposto para o preço do produto, serviço ou mercadoria. Segundo Siqueira, Nogueira e Souza (2001) “No Brasil, os impostos indiretos respondem por mais da metade da receita tributária total”.

Luz (2014) explica que os tributos indiretos são aqueles que possuem o repasse para o preço do produto, serviço ou mercadoria, recaindo o ônus financeiro sobre o consumidor do item. Nesses casos, é o empresário que calcula e recolhe o tributo, porém, é o contribuinte que paga indiretamente o mesmo, agregado ao valor do produto ou serviço. Ele cita exemplos desses tributos: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e o Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS).

Fabretti (2016, p. 191) resume como funcionam esses tributos, de forma prática:

O industrial transfere os tributos incidentes sobre o processo de industrialização para o preço de venda do produto. O comerciante adquire-o para a revenda, passando a denominá-lo, tecnicamente, mercadoria. Acrescenta ao valor pago na compra suas despesas operacionais, margem de lucro e os tributos incidentes sobre o processo de comercialização e os repassa para o preço de venda da mercadoria. O consumidor final, último elo da cadeia produção-circulação--consumo, ao pagar o preço da mercadoria, paga todos os tributos embutidos nesse preço. Não tendo a quem repassá-los, arca com todo o ônus tributário. Em linguagem popular, fica com o “mico”. Os empresários que produziram e comercializaram são os contribuintes de direito, ou seja, responderão pelo pagamento desses tributos perante o Fisco. Entretanto, o contribuinte de fato é o consumidor, que arcou com todo o ônus tributário.



Oliveira, et al. (2015) ratifica que são impostos onde o contribuinte legal apenas recolhe o valor exigido na apuração que é suportada pelo consumidor final. Existe a compensação do imposto na compra de insumos para revenda ou para industrialização, ou seja, gera um efeito cascata, onde o imposto acaba sendo pago pelo consumidor ou usuário final.

Kpmg (2010) diz que os tributos indiretos normalmente são cobrados em toda a cadeia produtiva, tendo seus efeitos na formação dos preços pagos pelos consumidores finais e não percebidos por eles, na medida em que são partes indissociáveis dos preços. Nas fases anteriores ao consumo final, os participantes da cadeia produtiva podem ter direito ao abatimento de tributos pagos, dependendo da sua forma de tributação - cumulativa ou não-cumulativa. A tributação indireta, por estar incorporada aos preços, afeta, também a competitividade das organizações.

Para Gorges (2013, p. 813), o ICMS “É “imposto indireto”, posto que admite a transferência do encargo, mediante o fenômeno da repercussão.” Ainda segundo Gorges (2013, p. 813), “É “imposto real”, porque grava a circulação econômica de mercadorias, independentemente da capacidade contributiva.”

## 2.4 ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é o imposto que mais gera recolhimento de recursos para os Estados, por isso a relevância do mesmo. (GOVERNO DO BRASIL, 2018).

Amorim (2007, p. 7), diz que “o ICMS é um imposto indireto que onera o consumidor final. Uma empresa que vende mercadoria é repassadora do imposto aos cofres públicos. O ônus deste é do consumidor”.

Oliveira et al. (2015, p. 62) descreve que “é um imposto estadual, portanto somente quem tem competência para instituí-lo, são os Governos dos Estados e do Distrito Federal, conforme previsão no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988”.

O Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, encontra-se no art. 155, II, da Constituição Federal, que delega aos Estados e o Distrito Federal o poder de instituí-lo, e isso ocorreu através da Lei Complementar nº

87 de 1996, também conhecida como a Lei Kandir e, posteriormente, regulamentada em cada Estado.

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.).

Como regra geral, o ICMS incide sobre a circulação de mercadorias e serviços. Segundo Koch (2010, p. 51) “mercadoria é a espécie de coisa dotada de mobilidade destinada ao comércio”.

De acordo com a Lei Kandir, é contribuinte:

Art. 4º 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. (LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996).

Conforme a mesma Lei, também é contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

- I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
- II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;
- IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Ainda, o fato de o ICMS ser um tributo de competência Estadual implica em que cada Estado tenha a sua legislação própria relativa ao tributo. O problema é que as mercadorias circulam não apenas dentro de um único Estado, sendo que, muitas vezes, os Estados de origem e de destino possuem alíquotas e obrigações acessórias diferentes. Essa é uma das principais razões do alto grau de complexidade operacional desse tributo. (REZENDE, 2010).

Abreu (2008, p. 63) acrescenta dizendo que “os Estados possuem interesses e alíquotas diferentes, para refletir as desigualdades sociais em cada região. No Rio Grande do Sul, por exemplo, a alíquota base é 18%.”

#### **2.4.1 Princípio da Seletividade**

A seletividade, uma característica do ICMS, regra prevista na Constituição Federal, conforme o inciso III do art. 155 da Constituição Federal, “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, ou seja, menor será a incidência.

Em relação aos produtos essenciais, Coelho (2001, p. 344), explica que “Assim um automóvel, em si, não é um bem supérfluo, embora um Mercedes possa sê-lo. Do mesmo modo, feijão é gênero de primeira necessidade, e caviar é supérfluo.” Os bens essenciais devem ser selecionados para receber alíquotas mais brandas, como é o caso dos alimentos, essenciais para a coletividade.

É verdade que não há definição legal do que sejam mercadorias e serviços essenciais, mas é verdade, também, que a Constituição não conferiu ao legislador ordinário margem de liberdade para adoção de critério político destoante do conceito de essencial, de necessário e de indispensável em termos de realidade social vivenciada em nosso país. O conceito de essencialidade varia no tempo e no espaço para alcançar os diferentes estágios de civilização, abarcando não apenas as necessidades biológicas, como saúde, alimentação, vestuário, habitação, mas também tudo aquilo que é exigido no mundo atual como um pressuposto de um padrão de vida digno e decente no conceito da maioria de determinada população. Entre nós, basta imaginar um blackout por apenas 24 horas para que possamos ter a ideia do quão essencial é a energia elétrica para a moderna sociedade em que vivemos. A melhor forma de descobrir a violação do princípio da seletividade é examinando a legislação e confrontando mercadorias e serviços com as respectivas alíquotas. A seletividade do imposto, a nosso ver, serve como instrumento da extrafiscalidade no sentido de favorecer o consumo de mercadorias consideradas essenciais e procurar desestimular o consumo das mercadorias não essenciais ou supérfluos. Por isso, não concordamos com os doutrinadores que defendem a seletividade como

meio para observar o princípio da capacidade contributiva. (HARADA, 2017, p. 45)

A razão dos produtos incidirem ou não, segundo João Eloi Olenike, presidente do IBPT, é que o objetivo do governo é taxar mais os produtos considerados não essenciais à população. Ele diz que a regra geral é quanto mais essencial à população, menor será a tributação. Portanto, produtos maléficos à saúde como o cigarro e bebidas, artigos de luxo, itens supérfluos como jogos eletrônicos e asa delta terão mais impostos. Por outro lado, as frutas, verduras, legumes, revistas e livros didáticos não sofrem cobranças de impostos. (ÉPOCA NEGÓCIOS, 2018).

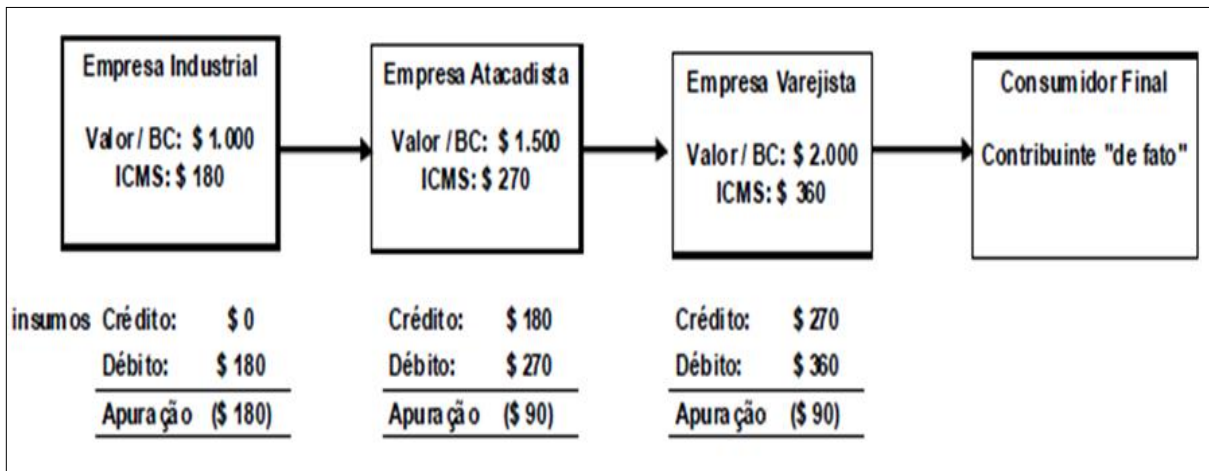
#### **2.4.2 Princípio da Não-Cumulatividade**

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, § 2º, I, dispõe sobre a não-cumulatividade do imposto: “I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. (LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996).

Conforme pode-se observar na figura 1, o ICMS apresenta essa característica da não-cumulatividade, sendo que, o valor a recolher da operação resulta do abatimento do valor pago na operação anterior com a operação atual, 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. O ICMS é uma cadeia de circulação. Em qualquer hipótese os contribuintes da cadeia de circulação atuam como meros repassadores do imposto, cobrando de seus destinatários, cujo ônus final fica com o consumidor.

Figura 1 –Cadeia Mercadológica da não-cumulatividade do ICMS



Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

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.

Tabela 1 - Explicativo sobre o Cálculo do ICMS

<b>Mercadoria</b>	<b>Divisor</b>	<b>Valor da Mercadoria para Venda com ICMS Incluso</b>
R\$1.000,00	0,82	R\$ 1.219,51
<b>Cálculo do ICMS</b>		
<b>Base de Cálculo</b>	<b>Alíquota</b>	<b>ICMS</b>
R\$1.219,51	18%	R\$ 219,51
<b>Análise do ICMS</b>		
<b>Valor da Mercadoria para Venda com ICMS Incluso</b>	<b>(-) ICMS Calculado</b>	<b>Ganho efetivo</b>
R\$1.219,51	R\$ 219,51	R\$ 1.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

O ICMS é um imposto que já está embutido no valor total do produto, ele agrega sua própria base de cálculo, ou seja, no preço de compra ou de venda do bem ou do serviço, já está embutido o valor do ICMS destacado.

Portanto, a Tabela 1 acima apresenta um exemplo hipotético de uma empresa que, tenha adquirido uma mercadoria para revenda cujo valor total da Nota Fiscal seja de R\$ 1.219,51. Neste montante já está incluso o ICMS destacado na mesma,

no valor de R\$ 180,00 (alíquota de 18%). Logo, para obter o valor da mercadoria com o tributo foi calculado o valor de R\$ 1.000,00, dividido por 0,82, resultando no valor exato total de R\$1.219,51.

Esse divisor é conforme o percentual aplicável, nesse caso, a alíquota é de 18%, então considerando 100% menos os 18% do ICMS, resulta a 82%.

Se fizer o cálculo, com a base de cálculo de R\$ 1.219,51, multiplicado pelo percentual de alíquota de 18%, o valor do ICMS corresponderá a R\$ 219,51. Reduzindo este valor do montante total, a empresa terá o ganho efetivo da mercadoria no valor de R\$ 1.000,00.

### **2.4.3 Substituição Tributária do ICMS**

Conforme Mariano (2008), o instituto da substituição tributária surgiu como resultado de uma busca constante do fisco de um instrumento eficiente de arrecadações, facilitando a fiscalização do cumprimento das obrigações pelos contribuintes. No Brasil, a substituição tributária do ICMS tem sido discutida por todos que atuam no campo do direito tributário, relevando no que se refere a espécie de substituição tributária, com antecipação do imposto, a chamada tributação para frente. A Constituição de 1988, atribuiu à Lei Complementar a competência para dispor do regime, então regulamentada pela Lei Complementar nº 87/1996, autorizando a cobrança do imposto antecipadamente.

A substituição tributária pode ser conceituada como sendo o regime pelo qual a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido em relação às operações é atribuída a outro contribuinte, ou seja, a lei altera a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, conferindo a terceiro, que não aquele que praticou o fato gerador diretamente, mas que possui vinculação com aquele que deu causa ao fato. (MARIANO, 2008, p. 55).

Gorges (2013, p. 1397), conceitua a substituição tributária:

Trata-se de forma de tributação, de previsão constitucional, que, ora atribui ao destinatário da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de substituto tributário (= substituição tributária de operações antecedentes), ora atribui ao remetente (= substituição tributária de operações subseqüentes).

Conforme o Sefaz-RS (2018), a substituição tributária no ICMS, é a transferência realizada com base em expressa previsão normativa que possui responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre um ou mais fatos geradores passados, presentes ou futuros, da pessoa ou das pessoas que diretamente promovem a circulação de mercadorias ou serviços abrangentes pelo regime, para um terceiro que possa estar vinculados a tais eventos, mas que não tenham pessoalmente dado causa. Impõe também sobre a vantagem do contribuinte, em estimular a igualdade na tributação, “impedindo a concorrência desleal imposta por aqueles contribuintes que descumprem sistematicamente seus deveres tributários”.

No entanto, no entendimento de Rezende (2010, p. 55):

Apesar de a Substituição Tributária ser um mecanismo aparentemente interessante para o governo, tem surgido questionamentos por parte de algumas empresas sujeitas a esse tipo de tributação, tendo em vista que o tributo acaba incidindo sobre um valor estimado, que pode ser superior ao valor final da venda, levando o contribuinte a recolher mais do que seria pago no sistema normal.

O artigo 5º, da Lei Complementar nº 87/1996 esclarece, 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”.

A base de cálculo do ICMS Substituição está prevista no artigo 8º da Lei Complementar 87 de 1996, conhecida como Lei Kandir. A mesma define que:

[...] a base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

- I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;
- II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:
  - a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
  - b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
  - c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Segundo o Sefaz-RS (2018), esse regime ocorre quando ocorrem as hipóteses de substituição tributária previstas nos artigos 29 a 37, da Lei básica do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul (Lei Estadual nº 8.820/89, e alterações

posteriores), e no Livro III, do Regulamento do ICMS - RICMS (Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997, e alterações), bem como especificações diversas presentes nos Livros II, III e V, do mesmo Regulamento, tudo organizado com o disposto no Apêndice II, Seções I, II, III e IV; Apêndice III, Seção II; e Apêndice XXXII.

Como por exemplo, pode ser citada a concretização da hipótese de substituição tributária regressiva, ou diferimento, como ela é designada no RS, quando da saída de mercadoria de produção própria, efetuada por produtor a outro produtor ou ainda a estabelecimento industrial, comercial ou de cooperativa. Muitos exemplos são citados para esclarecer a substituição tributária progressiva que são encontrados nas operações com bens de consumo massivos tradicionais, como cigarros, bebidas e combustíveis automotivos, onde a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente ao longo de toda a cadeia de comercialização, a partir da operação de produção, da transferência, dos comerciantes nela postados (central de compras ou distribuidora), é do industrial ou fabricante.

Faria (2000), diz que foi criada a substituição tributária prevendo uma venda futura dos produtos calculado sobre um lucro fictício, estimado em valores de tabela, que foi atribuído ao final da cadeia de circulação do produto, antes mesmo do consumo.

#### 2.4.3.1 Regime Regressivo

Direitonet (2018) define que a Substituição Tributária regressiva ocorre após a ocorrência do fato gerador, não provocando, assim, quaisquer discussões acerca de sua constitucionalidade. O pagamento do tributo é efetuado posteriormente à ocorrência do fato gerador. Ela está presente no artigo 128 do Código Tributário Nacional.

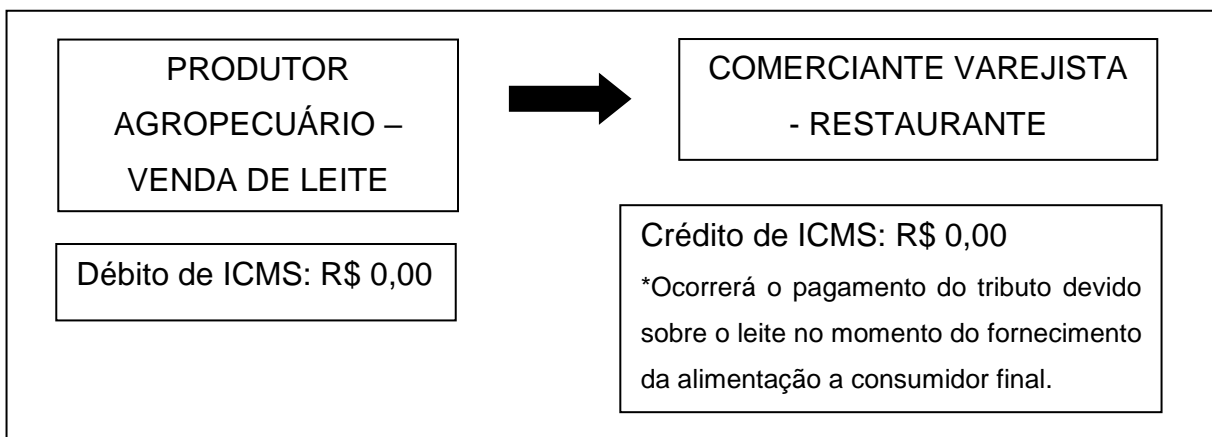
Site Contábil (2018) define que essa modalidade, quando ocorrida, é proveniente da operação ou prestação de serviço anterior. Nesse caso, como o fato gerador já ocorreu, o recolhimento do imposto é adiado, ou seja, é exigido posteriormente, no momento da ocorrência da nova operação, chamado diferimento.

A Substituição Tributária antecede, por isso, pode ser vista nas operações com previsão de diferimento do ICMS, ocorrendo então, pagamento do tributo para um momento após as etapas anteriores.



O Site Contábil (2018) ainda afirma que para facilitar o processo de arrecadação e de fiscalização, o contribuinte que receber a mercadoria terá que arcar com o recolhimento do imposto devido em relação ao fato gerador ocorrido anteriormente.

Figura 2 – Substituição Tributária Regressiva do ICMS



Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Observa-se na Figura 2, que o produtor não terá a responsabilidade de arcar com o tributo, portanto, será repassada ao comerciante, que através de sua operação posterior irá efetuar o débito do ICMS devido.

#### 2.4.3.2 Regime Progressivo

Segundo o site Contabilizei (2018) substituição tributária é a transferência da obrigação a recolher do imposto de uma ou várias pessoas que estão em uma cadeia de produção, ou seja, esse recolhimento é a antecipação do imposto que o cliente pagaria ao vender a mercadoria final, por isso o ICMS ST não é uma despesa para a empresa recolher, pois o valor que está destacado na nota, no campo da ST, no final, será reembolsado para essa mesma empresa que recolheu o imposto no recebimento desta venda.

Para Faria (2000, p. 61), a Substituição Tributária nas operações subsequentes:

Consiste na regra pela qual se presume realizada a operação seguinte (fato gerador presumido), onde é aplicada a alíquota interna sobre a base de cálculo do maior preço alcançado pela mercadoria no seu caminho da produção até o consumo (valor fictício e estimado, valor de tabela), observado o fato concreto de que, quase sempre, não é realizada a margem de lucro estipulada (totalmente aleatória e exorbitantemente composta), podendo até ocorrer prejuízo na operação.

Cardoso (2004) relata que a substituição tributária progressiva, que incide nos impostos sobre o consumo e de forma antecipada, deve-se primeiramente observar que, até que o produto chega ao consumidor final, geralmente, passa por mais de uma operação comercial de circulação de mercadorias.

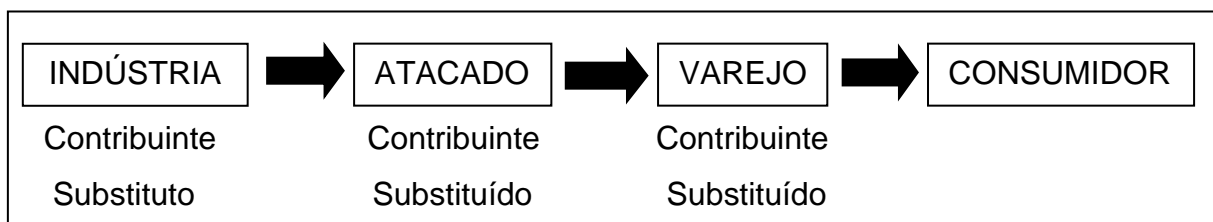
A Constituição Federal, no artigo 150, diz que a Lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos ou contribuições, onde o fato gerador deve ocorrer posteriormente, assegurado a imediata restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Na condução do Código Tributário Nacional, sobre a responsabilidade tributária é definido dessa forma:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Embora o contribuinte de direito seja aquele obrigado por força da Lei a recolher o tributo, mas o contribuinte de fato é o consumidor final, que a este, deve ser observado o princípio da capacidade contributiva. (ZILVETI, 2004)

Figura 3 – Substituição Tributária Progressiva do ICMS



Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

A Figura 3 demonstra um exemplo clássico do regime progressivo, onde, nesse caso, quem recolhe o tributo da cadeia mercadológica é o substituto, logo os contribuintes substituídos, são os que tiveram seus tributos antecipados. Desta forma, “a substituição tributária progressiva seria melhor denominada antecipação do fato gerador.” (PEREIRA FILHO, 2006, p. 118).

Neto e Nichele (2010) dizem que quando a Lei tributária determina que o imposto de fato tributável futuro, que seria devido pelo substituído, deve ser pago no presente, ocorre a realização do aspecto temporal da norma de substituição pelo substituto. Segundo Neto e Nichele (2010, p. 364):

A substituição tributária progressiva se dá quando a lei tributária determina que o imposto de fato tributável futuro, que seria devido pelo substituído, deve ser pago no momento presente, quando da realização do aspecto temporal da norma de substituição pelo substituto.

Neto e Nichele (2010, p. 388) confirmam que “neste regime parte-se do pressuposto de que o fato imponible ocorrerá no futuro e que, portanto, desde que sejam observadas as cautelas é válida a cobrança antecipada do tributo”.

Markus (2016) relata que Margem do Valor Agregado é um índice de porcentagem determinada pelas Secretarias da Fazenda dos Governos Estaduais para os produtos, ou grupo de produtos, a fim de calcular o ICMS que deve ser pago por substituição. Já nas operações interestaduais, o que prevalece é a MVA ajustada, que é muito usada para operações dentro do Estado, ou seja, operações internas. Vale lembrar que nesses casos a MVA deve ser regulada sempre levando em consideração a alíquota do Estado de destino dos produtos ou mercadoria, bem como a alíquota interestadual. No caso das duas serem iguais não é preciso fazer o ajuste. A principal intenção de ajustar o MVA é para impedir a diferença nos preços e também a concorrência entre as empresas de estados diferentes geradas por uma questão de diferencial nas alíquotas.

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

A MVA/ST ajustada é o percentual correspondente à margem de valor agregado utilizada para apuração da base de cálculo relacionada à substituição tributária na operação interestadual.

Também a MVA ST original é o coeficiente correspondente à margem de valor agregada prevista na legislação do Estado de destino da mercadoria.

A ALQ inter é a alíquota interestadual aplicável à operação, já a ALQ intra é a alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino.

No Decreto N° 37.699, de 26 de agosto de 1997, de acordo com o RICMS/RS, art. 37, subseção III, seção II, título III, livro III:

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

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

Figura 4 - Figura explicativa sobre o Cálculo do ICMS

CÁLCULO DO IMPOSTO															
BASE CÁLCULO DO ICMS		VALOR DO ICMS		DESCONTO		BASE CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO			VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS				
160,74		28,93		0,00		221,82			10,99		160,74				
VALOR DO FRETE		VALOR DO SEGURO		VALOR APROXIMADO IMPOSTOS		OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS		VALOR DO IPI		VALOR TOTAL DA NOTA					
0,00		0,00		0,00		0,00		0,00		171,73					
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS															
RAZÃO SOCIAL				FRETE POR CONTA		CÓDIGO ANTT		PLACA VEÍCULO		UF	CNPJ / CPF				
				0 - Emitente						RS					
ENDEREÇO				MUNICÍPIO											
QUANTIDADE	ESPECIE	MARCA		NÚMERAÇÃO		PESO BRUTO		PESO LÍQUIDO							
2						13,930		13,930							
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS															
COD PRODUTO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS / SERVIÇOS			NCM	CST	SFOP	UN	QUANT	VL. UNIT	VL. TOTAL	BC. ICMS	VL. ICMS	ALIQ. ICMS	Base ST	Valor ST
7284	LINGUIÇA M STA DEFUMADA KVC 300 G TM			600000	510	34B	KG	4,340	14,500	63,02	63,02	11,34	18	86,97	4,31
7285	LINGUIÇA TOSCANA ESP.C ERVAS FINAS 1KG			600000	510	34B	KG	9,590	10,100	97,72	97,72	17,59	18	134,85	6,68

Fonte: NFe fornecida pela Empresa (2018).

Pode-se ver na Figura 4, que o total do produto é de R\$ 160,74, onde houve na Nota Fiscal, o destaque do ICMS ST, no valor de R\$ 10,99. Este valor é somado

com o total dos produtos, portanto o cliente irá pagar o montante de R\$ 171,73, referente ao produto juntamente com o imposto ICMS ST.

## 2.5 PREÇO DE VENDA

Cruz et al. (2012) afirma que primeiramente precisa ser compreendido o significado de preço e quais são suas principais variáveis de análise, ou seja, preço trata-se de uma quantia em moeda que deve ser entregue em troca de um produto ou serviço e, através disso, compreende-se a complexibilidade envolvida na formação do preço de bens e serviços que é um intrigante desafio dos gestores empresariais desde os tempos dos mascates.

Cruz et al. (2012) acrescenta dizendo que a questão principal se apresenta no equilíbrio das variáveis do preço de venda, que possibilita à empresa vender um bem ou prestar um serviço por um valor justo para todos os envolvidos no processo de compra e venda.

Conforme estabelece a Constituição Federal de 1988, no artigo 150:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

A cada dia o desafio de formar preços se torna mais complexo à medida que as barreiras concorrenciais diminuem e os mercados nacionais interagem com maior facilidade, por isso é relevante a compreensão e identificação do preço justo, que geram vantagens econômicas e expansão de mercado, tornando-se fruto da operacionalização de um processo de formação de preços, onde seus princípios e etapas, são merecedoras de uma identificação e análise de inúmeras variáveis aplicadas a cada tipo de produto ou serviço. Cruz et al. (2012, p. 27) dispõe sobre as vantagens econômicas e da expansão do mercado, e ainda destaca que “essas variáveis e, conseqüentemente, o preço de venda devem preceder de um processo estratégico contínuo, observando o posicionamento da organização diante do seu mercado.”

Santos et. al. (2010, p. 6) afirma 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 Mark-up.

Megliorini (2012, p. 99) afirma que “o mark-up ou taxa de marcação, como é também conhecido, é um multiplicador aplicado ao custo de um bem ou serviço para a formação do preço de venda.”

Segundo Megliorini (2012) o Mark-up é uma expressão utilizada na formação do preço de venda que tem o custo como base. Para se chegar ao preço de venda, deve-se multiplicar ou dividir o custo de um produto pelo mark-up. O custo de um produto apresenta variações, dependendo do método de custeio utilizado, tanto por absorção, variável pleno, entre outros.

Bruni e Famá (2010, p. 281) representam um modelo de cálculo utilizando o mark-up para formação do preço de venda, conforme Tabela 2, abaixo.

Tabela 2 - Cálculo do Preço de Venda com Base no Mark-up

DESCRIÇÃO	%
(+) Preço de Venda	100,00%
(-) Deduções da Receita (Impostos incidentes sobre o Faturamento)	-15,65%
(-) Comissões	-5,35%
(-) Despesas Administrativas/Financeiras	-5,00%
(-) Despesas Fixas de Vendas	-10,00%
(-) Custos Indiretos (Fixos) de Fabricação	-19,00%
(-) Lucro	-5,00%
<b>(=) Custo Variável</b>	<b>40,00%</b>
<b>Mark-up Divisor</b>	<b>60,00%</b>
<b>Mark-up Multiplicador</b>	<b>2,50%</b>

Fonte: Bruni e Famá (2010, p. 281)

Na Tabela 2, foi calculado o percentual de 60% sobre o mark-up, ou seja, do preço foram deduzidas as despesas operacionais e os encargos tributários incidentes sobre a receita, resultando em 60%. Com relação a esse método de precificação, Bruni e Famá (2010) subdividem em dois tipos: mark-up divisor e mark-up multiplicador, conforme são apresentados na figura 5, a seguir.

Figura 5 - Cálculo do Mark-up Divisor e Multiplicador

Markup divisor	=	1 - Custo Variável	=	1 - 0,4	=	0,6
Markup Multiplicador	=	$\frac{\text{Preço de Venda}}{\text{Custo Variável}}$	=	$\frac{100\%}{40\%}$	=	2,5

Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2010, p. 281).

No Figura 5, o mark-up divisor possui um percentual que irá dividir o custo para encontrar o preço do produto, enquanto o mark-up multiplicador procura um fator que o custo deve ser multiplicado para poder chegar ao preço podendo dividir o preço de venda pelo custo do produto. Os mark-ups podem ser exemplificados, com um cálculo bem claro, como por exemplo, utilizando o valor de R\$ 1.000,00 e o divisor de 0,6, resultando no valor de R\$ 1.666,67, e, também utilizando R\$ 1.000,00 para multiplicar pelo 2,5, que resulta no valor de R\$ 2.500,00. Ambos mark-ups são aplicados sobre o mesmo valor base, na utilização do cálculo.

Ao definir o custo do produto, o preço de venda pode ser calculado da seguinte forma: Preço de Venda = Custo / Mark-up ou Preço de Venda = Custo x Mark-up. Assim, tem-se o mark-up divisor e, após multiplicador. Uma empresa pode definir quantos mark-ups forem necessários ou até ter um específico para cada produto, ou até para cada linha de produtos.

É essencial na formulação de um preço de venda, a habilidade de identificar todos os elementos dos custos e despesas, fixos e variáveis, facilmente variáveis, facilmente mensuráveis ou não, atuais ou futuros, que poderão vir a integrar os processos de desenvolvimento, fabricação, marketing/vendas e administração. É vital ter todo o conhecimento necessário para poder afirmar que, com o preço definido, há espaço para absorver os custos e despesas e ainda contribuir com adequado retorno ao investimento. (THEISS E KRIECK, 2005 P. 27)

Martins (2003. p, 218) menciona:

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 do custo, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços dos produtos dos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa etc.; e tudo isso depende também do tipo de mercado em que a empresa atua, que

vai desde o monopólio ou do monopsonio até a concorrência perfeita, mercado de commodities etc.

Para Santos (1995) o problema da formação de preços está ligado a todas condições de mercado, às exigências governamentais, aos custos, ao nível de atividade e à remuneração do capital investido, o lucro.

Com esse problema, Czinkota (2001. p. 435) afirma o seguinte:

Os fatores estratégicos importantes que desempenharão um papel na determinação de um preço-base são o posicionamento estratégico, os objetivos, as estratégias específicas de definição de preços de novos produtos e as inferências entre qualidade e preço.

Czinkota (2001) complementa e diz que preço é uma troca, e isso faz sentido, pois, em termos gerais, qualquer troca envolve preço, e nem sempre se torna monetário.

Portanto, Padoveze discorre que:

Um modelo de decisão de preço de venda deve ter por finalidade principal auxiliar o decisor a encontrar a melhor alternativa de preço dada uma situação decisória, tanto na determinação de um preço específico, como no estabelecimento de políticas e estratégias de preços. (2009, p. 391)



### 3 METODOLOGIA

Quanto aos procedimentos técnicos, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, onde, através de levantamentos dos assuntos relacionados ao tema a ser pesquisado, busca-se evidenciar os impactos do ICMS Substituição Tributária na formação do preço de venda de produtos lácteos, com destaque a análise do preço praticado para outros Estados do Brasil. Complementarmente, foi usado um estudo de caso relacionado a uma empresa de Centro de Distribuição situada na Serra Gaúcha considerando que determinado produto será vendido pela cooperativa do Rio Grande do Sul e outra pela do Paraná, visando aplicar de forma prática os conceitos teóricos levantados através da pesquisa bibliográfica.

Koche (2015) ressalta que a pesquisa bibliográfica é a que se desenvolve, com o objetivo de tentar explicar um problema, utilizando o conhecimento disponível a partir das teorias publicadas em livros ou obras congêneres. O investigador deve levantar o conhecimento adquirido na área, identificando as teorias produzidas, analisando-as e avaliando sua contribuição para auxiliar e compreender ou explicar o problema objeto da investigação. O objetivo é, portanto, conhecer e analisar as principais contribuições teóricas existentes sobre um determinado tema ou problema, tornando-se um instrumento indispensável para qualquer tipo de pesquisa.

Muito mais do que apenas procurar a verdade: e encontrar respostas para questões propostas, utilizando métodos científicos. Toda pesquisa implica o levantamento de dados de variadas fontes, quaisquer que sejam os métodos ou técnicas empregadas. (LAKATOS E MARCONI, 2006, P. 43).

Stacie (2010) relata que a coleta de dados realizada através de diversas fontes, tais como exame de documentos, entrevistas com participantes e observações feitas pelo próprio pesquisador dão mais confiabilidade aos dados extraídos.

Mascarenhas (2011) diz que estudo de caso é uma pesquisa muito detalhada sobre poucos objetos. A ideia é refletir sobre um conjunto de dados, para descrever com profundidade o objetivo do estudo, pode-se estudar uma pessoa, uma família, uma empresa ou uma comunidade. Fachin (2003) caracteriza o estudo de caso

como estudo intensivo, levando em consideração a compreensão, como um todo, do assunto investigado.

Quanto à forma de abordagem do problema, trata-se de pesquisa quantitativa, que, para Beuren (2006), garante a precisão dos resultados, evitando distorções de análises e interpretações, possibilitando uma margem de segurança quanto às conclusões feitas.

A pesquisa quantitativa parte do princípio de que tudo pode ser quantificável, ou seja, que opiniões, problemas, informações serão mais bem entendidos se traduzidos em forma de números. Trata-se da atividade de pesquisa que usa a quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas, através de técnicas estatísticas, desde as mais simples como: percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, e outras. (MICHEL, 2015).

Já em relação aos objetivos, trata-se de pesquisa exploratória, que visa à descoberta, o achado, a elucidação de fenômenos ou a explicação daqueles que não eram aceitos apesar de evidentes. A exploração representa, atualmente, um importante diferencial competitivo em termos de concorrência. (GONÇALVES, 2012).

Essa pesquisa procura aprimorar as ideias e descobertas, buscando, a partir de documentos, uma resposta para dúvidas ou lacunas do conhecimento. (MICHEL, 2015).

Segundo Koche (2010, p. 126), “o objetivo fundamental de uma pesquisa exploratória é o descrever ou caracterizar a natureza das variáveis que se quer conhecer”.

Essa pesquisa tem como objetivo de gerar hipóteses e possibilitar a ampliação dos conhecimentos sobre o problema em estudo que, analisa os impactos da Substituição Tributária na formação do preço de venda nas operações para o Rio Grande do Sul e, também, para o Paraná, explorando-se as alterações dos preços.

Diante das colocações dos autores, entende-se que as metodologias escolhidas são as mais adequadas para o tipo de estudo proposto.

### 3.1 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

- a) Coleta de dados contábeis na empresa objeto de estudo;
- b) Relatórios de apuração de tributos;

- c) Tabulação das respostas utilizando o Excel.
- d) Análise dos dados levantados utilizando o embasamento teórico, alinhado ao objetivo e a questão de pesquisa.

## 4 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo, é desenvolvido o estudo de caso entre duas unidades de uma Cooperativa do ramo lácteo que tem por objetivo analisar qual é o impacto no preço de venda do produto para o consumidor, quando o mesmo possui ICMS Substituição Tributária.

Para fazer esse estudo, foram recolhidos dados de duas filiais, que foram analisados e calculados para a elaboração e conclusão do estudo. As mesmas, em virtude do sigilo de informações, foram chamadas por nomes fictícios, sendo AB a unidade do Rio Grande do Sul e DC a unidade do Paraná. Através desses dados foi analisado o estudo de caso, entre dois Centros de Distribuição, ambos com um mercado considerável de vendas, porém a localização de ambos pode revelar impactos.

### 4.1 HISTÓRIA DA COOPERATIVA

A Cooperativa foi fundada em 10 de abril de 1912, onde começaram com a força e apoio de trabalho agrícola, com a produção de leite de agricultores da região, assim constituindo uma sociedade cooperativa, sua sede era chamada de Latteria Força União.

Pela produção de leite com seus agricultores na época, a nova entidade, por consenso dos fundadores, recebeu o nome de Cooperativa Uni Láctea e teve 32 fundadores na época.

Na Cooperativa a principal produção era o leite, mas haviam outros produtos dominantes como, o queijo e a manteiga.

Atualmente, com 107 anos, produz mais de trezentos itens que são vendidos no Brasil e, além de possuir um destaque maior no ramo lácteo, também se destaca nos ramos varejistas compostas por quinze filiais agropecuárias, contendo três depósitos fechados, onze supermercados, uma farmácia, uma lancheria, uma manutenção e dois atacados. Também, é distribuída por duas Fábricas de Rações, um frigorífico, sete suinoculturas, cinco cozinhas industriais, oito centros de distribuições e três indústrias de laticínios, sendo uma delas ainda em construção, além de um depósito fechado de laticínios.

Hoje, o varejo atende as necessidades dos seus associados, que podem trocar suas produções por produtos do mercado, além de, também, atender não associados.

A indústria é bastante conhecida no Sul do País no segmento lácteo e frigorífico, possuindo um elevado faturamento com suas atividades. Atualmente a mesma possui quase cinco mil associados e um pouco mais de dois mil funcionários.

Figura 6 - Primeira Sede da Indústria fundada em 1912



Fonte: Jornal do Comércio (2017).

#### **4.1.1 Cooperativa do Rio Grande do Sul**

O Centro de Distribuição denominado de AB, localizado no Rio Grande do Sul, iniciou suas atividades em 15 de dezembro de 2015. Atualmente recebe por transferência das indústrias todos os produtos industrializados da cooperativa e são revendidos aos clientes.

No ano de 2018 teve um faturamento de R\$ 193.974.152,83 (cento e noventa e três milhões, novecentos e setenta e quatro mil, cento e cinquenta e dois reais com oitenta e três centavos) e, obteve uma média de 31 pessoas no seu quadro de funcionários.

#### **4.1.2 Cooperativa Curitiba**

O Centro de Distribuição denominado de DC, localizado em Curitiba, no Estado do Paraná, iniciou suas atividades em 03 de agosto de 2010 e sua função é comercializar somente determinados produtos lácteos na sua região e pouca parte de Santa Catarina, tais como queijos, leite UHT, requeijão, bebidas lácteas, nata, doce de uva, doce de goiaba, entre outros.

O quadro de funcionários é de 35 pessoas, e possui uma média de 150 itens comercializados. No ano de 2018 teve um faturamento de R\$ 17.815.782,65 (dezessete milhões, oitocentos e quinze mil, setecentos e oitenta e dois reais e sessenta e cinco centavos).

#### **4.2 MARGEM DE ATUAÇÃO**

##### **4.2.1 Margem de Atuação na Cooperativa do Rio Grande do Sul**

A AB é um dos maiores Centros de Distribuições da cooperativa do Rio Grande do Sul, busca permanentemente a qualidade dos seus produtos atendendo clientes associados e não associados. Com competência e responsabilidade, a cooperativa visa todos os dias buscar o melhor para seus associados, para que todo processo de separação e envio de mercadorias chegue até o cliente e aos supermercados para a venda. A cooperativa AB atua em toda o Rio Grande do Sul, a região Serrana, o Sul de Santa Catarina e a Grande Florianópolis, com vários representantes distribuídos atendendo toda procura.

##### **4.2.2 Margem de Atuação na Cooperativa do Paraná**

A indústria DC atua na região do Paraná e também no Oeste, norte e no Vale do Itajaí de Santa Catarina. Há vários representantes para atender a região.

#### **4.3 OS PRODUTOS**

Neste estudo, efetuou-se uma amostra aleatória não probabilística, de cinco produtos do ramo lácteo onde todos possuem o imposto ICMS sob o regime da

Substituição Tributária, em ambos Estados. Assim, torna-se possível a análise comparativa de possível impacto do tributo no preço de venda final ao mercado consumidor.

Os produtos escolhidos são: Doce de Uva 400g, Bebida Láctea de Frutas Saco de 1 litro, Bebida láctea de Morango Light Saco de 1 litro, Nata Pote 200g, e Requeijão Pote 200g.

#### 4.3.1 Margem de Valor Agregado (MVA) do Produtos

Primeiramente, apresentam-se as margens de valor agregado que são definidas em Protocolo e, regulamentadas pelas legislações Estaduais, sendo, no Rio Grande do Sul, pelo Decreto 37.699, de 26 de setembro de 1997 - RICMS-RS e, no Paraná, pelo Decreto 7.871, de 29 de setembro de 2017. O ramo em questão enquadra-se nas disposições do Protocolo ICMS nº. 142/10. As Tabelas 3 e 4, a seguir, apresentam as MVAs dos produtos objetos de estudo para os Estados do Rio Grande do Sul e do Paraná, respectivamente.

Tabela 3 – MVAs para o Rio Grande do Sul

<b>Descrição</b>	<b>NCM</b>	<b>MVA</b>
DOCE DE UVA 400G	2007.99.10	58,67%
BEBIDA LACTEA SALADADE FRUTAS	2202.99.00	30,42%
BEBIDA LACTEA MORANGO LIGHT	2202.99.00	30,42%
NATA POTE 200G LIGHT	0401.50.29	31,25%
REQUEIJAO POTE 200G	0406.10.90	37,01%

Fonte: Elaborado pela autora com base no Protocolo ICMS 142/2010.

Tabela 4 – MVAs para o Paraná

<b>Descrição</b>	<b>NCM</b>	<b>MVA</b>
DOCE DE UVA 400G	2007.99.10	76,44%
BEBIDA LACTEA SALADA DE FRUTAS	2202.99.00	40,65%
BEBIDA LACTEA MORANGO LIGHT	2202.99.00	40,65%
NATA POTE 200G LIGHT	0401.50.29	42,73%
REQUEIJAO POTE 200G	0406.10.90	52,57%

Fonte: Elaborado pela autora com base no Protocolo ICMS 142/2010.

Assim, na seção seguinte apresentam-se os custos dos produtos que servem de base para os cálculos.

#### 4.4 CUSTO DOS PRODUTOS

Os valores de custos da cooperativa são representados basicamente pelo custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção, matéria prima, materiais consumidos para a execução do produto, água, luz, tributos incidentes sobre a receita, custos de locação, reparo ou manutenção, etc. Na Tabela 5 pode-se verificar o valor destes custos mensais de cada amostra, contendo, também, o custo médio no ano de 2018.

Tabela 5 – Custo dos produtos

<b>Mês</b>	<b>Item</b>	<b>Doce de Uva 400g</b>	<b>Beb. Láctea salada frutas</b>	<b>Beb. Láctea morango light</b>	<b>Nata pote 200g Light</b>	<b>Requeijão pote 200g</b>
<b>jan/18</b>		1,74	1,93	1,86	1,00	1,78
<b>fev/18</b>		1,74	1,86	1,78	1,20	1,90
<b>mar/18</b>		1,74	2,04	1,96	1,20	1,98
<b>abr/18</b>		1,74	2,20	2,12	1,23	2,01
<b>mai/18</b>		1,74	2,13	2,05	1,21	2,00
<b>jun/18</b>		1,74	2,20	2,14	1,21	2,20
<b>jul/18</b>		1,74	2,20	2,13	1,25	2,26
<b>ago/18</b>		1,74	1,95	2,14	1,19	2,19
<b>set/18</b>		1,74	2,14	2,22	1,21	2,27
<b>out/18</b>		1,74	2,09	2,13	1,19	2,09
<b>nov/18</b>		1,74	2,02	2,05	1,22	2,14
<b>dez/18</b>		1,74	2,15	2,12	1,19	2,10
<b>Custo Médio</b>		1,74	2,07	2,05	1,19	2,08

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Estes valores foram recebidos da própria cooperativa, ou seja, são os custos reais no ano de 2018 que serviram como base para o estudo proposto.



## 4.5 MARK-UP

A composição do preço de venda sem ST está representada para cada produto com percentuais diferenciados para cada amostra, devido às variedades de gastos fixos, de produção, despesas separadas por setor, como administrativas, comerciais, entre outras. Cada amostra possui um processo de industrialização, por isso, os percentuais variam. Nas Tabelas 6 a 10 estão os cálculos efetuados.

Mark-up do doce de uva 400g

DESCRIÇÃO	CD RIO GRANDE DO SUL	CD CURITIBA
ICMS	18,00%	18,00%
PIS	1,65%	1,65%
COFINS	7,60%	7,60%
Total de Impostos	27,25%	27,25%
Margem de contribuição	5,60%	10,00%
Desconto Financeiro	0,00%	0,00%
ICMS	18,00%	18,00%
Antecipação (Financeiro + comercial)	1,30%	1,30%
ADM CD	1,20%	1,20%
Frete	6,70%	6,70%
Comissão	2,00%	2,00%
Publicidade	0,80%	0,80%
ADM Central	1,20%	1,20%
Devolução	0,20%	0,20%
Financeiro	0,00%	0,00%
Total de custos e despesas	37,00%	41,40%
<b>Total dos encargos com vendas</b>	<b>64,25%</b>	<b>68,65%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Tabela 7 – Mark-up da bebida Láctea Salada de Frutas

(continuação)

DESCRIÇÃO	CD RIO GRANDE DO SUL	CD CURITIBA
ICMS	18,00%	18,00%
PIS	1,65%	1,65%
COFINS	7,60%	7,60%
Total impostos	27,25%	27,25%
Margem de contribuição	5,70%	5,30%
Desconto financeiro	0,00%	0,00%

		(conclusão)
ICMS	18,00%	18,00%
Antecipação (financeiro + comercial)	1,30%	1,30%
ADM CD	1,20%	1,20%
Frete	6,70%	6,70%
Comissão	2,00%	2,00%
Publicidade	0,80%	0,80%
ADM Central	1,20%	1,20%
Devolução	0,20%	0,20%
Financeiro	0,00%	0,00%
Total dos custos e despesas	37,10%	36,70%
<b>Total dos encargos com vendas</b>	<b>64,35%</b>	<b>63,95%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

A Tabela 8 – Mark-up da Bebida Láctea Morango Light

DESCRIÇÃO	CD RIO GRANDE DO SUL	CD CURITIBA
ICMS	18,00%	18,00%
PIS	1,65%	1,65%
COFINS	7,60%	7,60%
Total impostos	27,25%	27,25%
Margem de contribuição	6,50%	5,00%
Desconto financeiro	0,00%	0,00%
ICMS	18,00%	18,00%
Antecipação (financeiro + comercial)	1,30%	1,30%
ADM CD	1,20%	1,20%
Frete	6,70%	6,70%
Comissão	2,00%	2,00%
Publicidade	0,80%	0,80%
ADM Central	1,20%	1,20%
Devolução	0,20%	0,20%
Financeiro	0,00%	0,00%
Total dos custos e despesas	37,90%	36,40%
<b>Total dos encargos com vendas</b>	<b>65,15%</b>	<b>63,65%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Tabela 9 – Mark-up da Nata Pote 200g Light

DESCRIÇÃO	CD RIO GRANDE DO SUL	CD CURITIBA
ICMS	18,00%	18,00%
PIS	1,65%	1,65%
COFINS	7,60%	7,60%

(continuação)

		(conclusão)
Total impostos	27,25%	27,25%
Margem de contribuição	5,60%	4,80%
Desconto financeiro	0,00%	0,00%
ICMS	18,00%	18,00%
Antecipação (financeiro + comercial)	1,30%	1,30%
ADM CD	1,20%	1,20%
Frete	6,70%	6,70%
Comissão	2,00%	2,00%
Publicidade	0,80%	0,80%
ADM Central	1,20%	1,20%
Devolução	0,20%	0,20%
Financeiro	0,00%	0,00%
Total dos custos e despesas	37,00%	36,20%
<b>Total dos encargos com vendas</b>	<b>64,25%</b>	<b>63,45%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Tabela 10 – Mark-up do Requeijão

DESCRIÇÃO	CD RIO GRANDE DO SUL	CD CURITIBA
ICMS	18,00%	18,00%
PIS	1,65%	1,65%
COFINS	7,60%	7,60%
Total impostos	27,25%	27,25%
Margem de contribuição	6,00%	4,80%
Desconto financeiro	0,00%	0,00%
ICMS	10,80%	10,80%
Antecipação (financeiro + comercial)	1,30%	1,30%
ADM CD	1,20%	1,20%
Frete	6,70%	6,70%
Comissão	2,00%	2,00%
Publicidade	0,80%	0,80%
ADM Central	1,20%	1,20%
Devolução	0,20%	0,20%
Financeiro	0,00%	0,00%
Total dos custos e despesas	30,20%	29,00%
<b>Total dos encargos com vendas</b>	<b>57,45%</b>	<b>56,25%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Calculados os mesmos, nas seções seguintes, apresentam-se os cálculos dos preços de vendas com o ICMS Substituição Tributária aplicável.

#### 4.6 CÁLCULO DO MVA OBTENDO A ST DOS PRODUTOS E VALOR EFETIVO

Pode-se verificar na Tabela 11, referente a cooperativa AB (Rio Grande do Sul), as duas Bebidas Lácteas, Nata e Requeijão tiveram uma média de valor ST de R\$ 0,18 nas operações para o Estado do Rio Grande do Sul, ao contrário do Doce de Uva que obteve R\$ 0,29 centavos de ST no produto, um valor mais elevado, comparando-se com os demais.

Tabela 11 - Cálculo MVA e Substituição tributária Cooperativa AB

(continuação)

Descrição		jan/ 18	fev/ 18	Mar /18	Abr/ 18	mai/ 18	jun/ 18	jul/ 18	ago/ 18	set/ 18	out/ 18	nov/ 18	dez/ 18	Preço Médio 2018
Doce de Uva 400g	valor	2,73	2,62	2,73	2,76	2,79	2,79	2,87	2,75	2,76	3,02	2,67	2,69	2,76
NCM: 2007.99.10	MVA	58,67	58,67	58,67	58,67	58,67	58,67	58,67	58,67	58,67	58,67	58,67	58,67	58,67
BC ICMS ST		4,33	4,16	4,34	4,38	4,43	4,43	4,55	4,37	4,37	4,79	4,24	4,26	4,38
Valor ICMS ST		0,29	0,28	0,29	0,29	0,29	0,30	0,30	0,29	0,29	0,32	0,28	0,28	0,29
Preço final c/ST		3,01	2,90	3,02	3,05	3,08	3,09	3,17	3,04	3,05	3,34	2,96	2,97	3,05
Beb. Láctea Salada frutas	valor	3,24	3,21	3,20	3,30	3,28	3,26	3,29	3,26	3,37	3,36	3,38	3,34	3,29
NCM: 2202.99.00	MVA	30,42	30,42	30,42	30,42	30,42	30,42	30,42	30,42	30,42	30,42	30,42	30,42	30,42
BC ICMS ST		4,22	4,19	4,17	4,31	4,28	4,25	4,29	4,25	4,39	4,38	4,41	4,35	4,29
Valor ICMS ST		0,18	0,18	0,18	0,18	0,18	0,18	0,18	0,18	0,18	0,18	0,18	0,18	0,18
Preço final c/ST		3,42	3,39	3,37	3,49	3,46	3,44	3,47	3,44	3,55	3,54	3,56	3,52	3,47
Beb. láctea Morango light	valor	3,24	3,20	3,19	3,30	3,30	3,31	3,29	3,27	3,38	3,39	3,40	3,36	3,30

(conclusão)														
NCM: 2202.99.00	MVA	30,42	30,42	30,42	30,42	30,42	30,42	30,42	30,42	30,42	30,42	30,42	30,42	30,42
BC ICMS ST		4,23	4,18	4,16	4,30	4,30	4,32	4,29	4,26	4,40	4,41	4,43	4,38	4,30
Valor ICMS ST		0,18	0,18	0,17	0,18	0,18	0,18	0,18	0,18	0,18	0,19	0,19	0,18	0,18
PREÇO FINAL COM ST		3,42	3,38	3,37	3,48	3,48	3,49	3,47	3,45	3,56	3,57	3,58	3,54	3,48
Nata Pote 200g Light	valor	3,23	3,23	3,21	3,23	3,24	3,36	3,54	3,43	3,33	3,35	3,36	3,37	3,32
NCM: 0401.50.29	MVA	31,25	31,25	31,25	31,25	31,25	31,25	31,25	31,25	31,25	31,25	31,25	31,25	31,25
BC ICMS ST		4,24	4,24	4,21	4,24	4,25	4,41	4,64	4,50	4,37	4,40	4,41	4,42	4,36
Valor ICMS ST		0,18	0,18	0,18	0,18	0,18	0,19	0,20	0,19	0,19	0,19	0,19	0,19	0,19
Preço final c/ST		3,41	3,41	3,39	3,41	3,42	3,55	3,74	3,62	3,52	3,54	3,55	3,56	3,51
Requeijão Pote 200g	valor	2,96	2,85	2,86	2,95	2,97	3,04	3,02	3,02	3,07	3,08	2,99	2,94	2,98
NCM: 0406.10.90	MVA	37,01	37,01	37,01	37,01	37,01	37,01	37,01	37,01	37,01	37,01	37,01	37,01	37,01
BC ICMS ST		4,06	3,91	3,92	4,04	4,07	4,17	4,14	4,13	4,20	4,22	4,09	4,03	4,08
Valor ICMS ST		0,20	0,19	0,19	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20
Preço final c/ST		3,16	3,04	3,05	3,14	3,17	3,24	3,22	3,22	3,27	3,28	3,19	3,14	3,18

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Já na Tabela 12, na página a seguir, no estado do Paraná, os valores mantiveram na mesma linha direcionada, porém com valores mais altos. Para as duas Bebidas Láctea, Nata e Requeijão tiveram uma média de valor ST de R\$ 0,24, diferente do Doce de Uva que apresentou R\$ 0,41 centavos de ST no produto, um valor mais elevado, comparando com todas amostras.



														(conclusão)
BC ICMS ST		4,12	4,12	4,15	4,30	4,46	4,50	4,56	4,59	4,76	4,61	4,59	4,58	4,46
Valor ICMS ST		0,22	0,22	0,22	0,23	0,24	0,24	0,25	0,25	0,26	0,25	0,25	0,25	0,24
Preço final c/ST		3,11	3,11	3,13	3,24	3,37	3,39	3,44	3,46	3,59	3,47	3,46	3,45	3,37
Requeijão Pote 200g	valor	2,99	2,86	2,81	2,76	2,80	2,90	2,87	3,09	3,01	3,00	3,00	3,00	2,93
NCM: 0406.10.90	MVA	52,57	52,57	52,57	52,57	52,57	52,57	52,57	52,57	52,57	52,57	52,57	52,57	52,57
BC ICMS ST		4,56	4,37	4,29	4,21	4,27	4,42	4,38	4,72	4,59	4,57	4,57	4,57	4,46
Valor ICMS ST		0,28	0,27	0,27	0,26	0,26	0,27	0,27	0,29	0,28	0,28	0,28	0,28	0,28
Preço final c/ST		3,27	3,13	3,08	3,02	3,06	3,17	3,14	3,39	3,29	3,28	3,28	3,28	3,20

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Calculados os valores, na seção seguinte, apresentam-se as análises comparativas dos valores obtidos.

#### 4.7 ANÁLISE COMPARATIVA DAS DIFERENÇAS DO PREÇO DE VENDA ENTRE AS FILIAS AB E DC

Nas Tabelas 13 a 17 são comparados os preços de venda das cinco amostras para os Estados do Rio Grande do Sul e Paraná, onde pode-se verificar que a diferença para o produto Doce de Uva 400g chegou a uma média de R\$ 0,33 centavos no ano de 2018. Todos os meses, o estado do Paraná obteve um valor de produto maior do que o Rio Grande do Sul.

Tabela 13 – Diferenças de valores do produto Doce de Uva 400g

<b>MÊS</b>	<b>PREÇO FINAL RS</b>	<b>PREÇO FINAL PR</b>	<b>DIFERENÇA</b>
jan/18	3,01	3,17	<b>0,16</b>
fev/18	2,90	3,17	<b>0,27</b>
mar/18	3,02	3,24	<b>0,22</b>
abr/18	3,05	3,43	<b>0,39</b>
mai/18	3,08	3,55	<b>0,46</b>
jun/18	3,09	3,77	<b>0,68</b>
jul/18	3,17	3,40	<b>0,23</b>
ago/18	3,04	3,38	<b>0,34</b>
set/18	3,05	3,32	<b>0,27</b>
out/18	3,34	3,63	<b>0,29</b>
nov/18	2,96	3,54	<b>0,58</b>
dez/18	2,97	3,26	<b>0,29</b>
<b>Preço Médio 2018</b>	<b>3,05</b>	<b>3,38</b>	<b>0,33</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

A Bebida Láctea Salada de Frutas, obteve uma média de R\$ 0,04 centavos de diferença no produto de um Estado para outro, porém mensalmente, é desproporcional a diferença. Como exemplo, o preço no Rio Grande do Sul baixou nos meses de junho, julho, agosto e dezembro de 2018.

Tabela 14 – Diferenças de valores do produto Bebida Láctea Salada de Frutas

<b>MÊS</b>	<b>PREÇO FINAL RS</b>	<b>PREÇO FINAL PR</b>	<b>DIFERENÇA</b>
jan/18	3,42	3,33	<b>-0,08</b>
fev/18	3,39	3,32	<b>-0,07</b>
mar/18	3,37	3,32	<b>-0,05</b>
abr/18	3,49	3,40	<b>-0,08</b>
mai/18	3,46	3,44	<b>-0,02</b>
jun/18	3,44	3,77	<b>0,33</b>
jul/18	3,47	3,65	<b>0,18</b>
ago/18	3,44	3,59	<b>0,15</b>
set/18	3,55	3,49	<b>-0,06</b>
out/18	3,54	3,52	<b>-0,02</b>
nov/18	3,56	3,52	<b>-0,05</b>
dez/18	3,52	3,92	<b>0,40</b>
<b>Preço Médio 2018</b>	<b>3,47</b>	<b>3,51</b>	<b>0,04</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).



A Bebida Láctea Morango Light concluiu o ano de 2018 com uma média de R\$ 0,02. Se verificar a Tabela 15, pode-se analisar que a diferença se torna maior quando verificado de forma mensal. Resumidamente, olhando, de Janeiro a Junho o valor do produto era maior no Rio Grande do Sul e, de Julho até Dezembro de 2018, diminuiu, tornando assim o valor do produto do Paraná maior.

Tabela 15 – Diferenças de valores do produto Bebida Láctea Morango Light

<b>MÊS</b>	<b>PREÇO FINAL RS</b>	<b>PREÇO FINAL PR</b>	<b>DIFERENÇA</b>
jan/18	3,42	3,31	-0,11
fev/18	3,38	3,31	-0,07
mar/18	3,37	3,31	-0,06
abr/18	3,48	3,31	-0,17
mai/18	3,48	3,31	-0,17
jun/18	3,49	3,43	-0,06
jul/18	3,47	3,64	0,17
ago/18	3,45	3,64	0,19
set/18	3,56	3,63	0,07
out/18	3,57	3,63	0,06
nov/18	3,58	3,63	0,05
dez/18	3,54	3,65	0,11
<b>Preço Médio 2018</b>	<b>3,48</b>	<b>3,46</b>	<b>-0,02</b>

Fonte: Elaborado pelo autor. (2019)

Já a Nata Pote 200g, conforme a Tabela 16, somente o mês de setembro de 2018, ficou com um valor a menor no Rio Grande do Sul.

Tabela 16 – Diferenças de valores do produto Nata Pote 200g Light

(continuação)

<b>MÊS</b>	<b>PREÇO FINAL RS</b>	<b>PREÇO FINAL PR</b>	<b>DIFERENÇA</b>
jan/18	3,41	3,11	-0,30
fev/18	3,41	3,11	-0,30
mar/18	3,39	3,13	-0,26
abr/18	3,41	3,24	-0,17
mai/18	3,42	3,37	-0,05
jun/18	3,55	3,39	-0,15
jul/18	3,74	3,44	-0,29
ago/18	3,62	3,46	-0,16
set/18	3,52	3,59	0,08

			(conclusão)
<b>out/18</b>	3,54	3,47	<b>-0,07</b>
<b>nov/18</b>	3,55	3,46	<b>-0,08</b>
<b>dez/18</b>	3,56	3,45	<b>-0,11</b>
<b>Preço Médio 2018</b>	3,51	3,37	<b>-0,14</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

O Requeijão, por possuir um resultado diversificado, verifica-se que, somente em quatro meses o valor do produto ficou menor no paraná, nos meses de abril, maio, junho e julho de 2018.

Tabela 17 – Diferenças de valores do produto Requeijão Pote 200g

<b>MÊS</b>	<b>PREÇO FINAL RS</b>	<b>PREÇO FINAL PR</b>	<b>DIFERENÇA</b>
<b>jan/18</b>	3,16	3,27	<b>0,11</b>
<b>fev/18</b>	3,04	3,13	<b>0,09</b>
<b>mar/18</b>	3,05	3,08	<b>0,03</b>
<b>abr/18</b>	3,14	3,02	<b>-0,12</b>
<b>mai/18</b>	3,17	3,06	<b>-0,11</b>
<b>jun/18</b>	3,24	3,17	<b>-0,07</b>
<b>jul/18</b>	3,22	3,14	<b>-0,08</b>
<b>ago/18</b>	3,22	3,39	<b>0,17</b>
<b>set/18</b>	3,27	3,29	<b>0,02</b>
<b>out/18</b>	3,28	3,28	<b>0,00</b>
<b>nov/18</b>	3,19	3,28	<b>0,09</b>
<b>dez/18</b>	3,14	3,28	<b>0,14</b>
<b>Preço Médio 2018</b>	3,18	3,20	<b>0,02</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Esses valores de diferenças podem ser relacionados as diferenças de margem de valor agregado de cada produto, em virtude da legislação vigente.

## 5 ANÁLISE DESCRITIVA DOS RESULTADOS

Comparando os resultados dos dois Estados, pode-se dizer que, com a amostra dos cinco produtos, constatou-se o impacto causado pela utilização do Regime Substituição Tributária, sendo que, nos itens avaliados, o doce de uva, bebida láctea salada de frutas e o requeijão tiveram maior impacto no Estado do Paraná. Já o produto bebida láctea morango light e a nata, obtiveram maiores impactos no Estado do Rio Grande do Sul.

As Tabelas 13, 14, 15, 16 e 17, apresentam a comparação entre os valores médios de venda do Rio Grande do Sul e Paraná, conforme cálculos já apresentados na seção 4.7. Pode-se perceber diferenças na comparabilidade dos dados.

Tabela 18 – Diferença de valores das cooperativas AB e DC

Doce de Uva 400g	0,33 (maior PR)
Bebida Láctea Salada de frutas	0,04 (maior PR)
Bebida láctea Morango Light	0,02 (maior RS)
Nata pote 200g Light	0,14 (maior RS)
Requeijão pote 200g	0,02 (maior PR)

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Essa diferença pode ser explicada pelo impacto da Substituição Tributária. Pode-se dizer que esses centavos de diferença são baixos, porém, a análise dos dados apresentados, constatou-se que, dos cinco produtos avaliados, quando considerados um volume relevante de produtos, o valor se torna significativo e impactante para a empresa.

Para melhor entendimento, um exemplo: se o centro de distribuição fosse vender 2.849 unidades do produto Nata Pote 200g. Pela unidade do Rio Grande do Sul, totalizaria um valor de R\$ 9.999,99, sendo que, destes, R\$ 0,19 centavos referem-se a Substituição Tributária unitária. De acordo com a Tabela 11 o produto é vendido a R\$ 3,51, porém deste, R\$ 0,19 é o ICMS Substituição Tributária, que no montante previsto de venda, resulta no total de R\$ 541,31 reais a título deste tributo de ST.

Seguindo o mesmo entendimento, para a unidade do Paraná, o valor unitário da Nata Pote é de R\$ 3,37, incluso R\$ 0,24 de Substituição Tributária, conforme a

Tabela 12. Neste caso, considerando a mesma quantidade anteriormente dita, a cooperativa estaria tendo um custo total de R\$ 683,76 do mesmo imposto.

Pode-se concluir, com os valores obtidos, que o ICMS Substituição Tributária, por possuir especificidades em cada Unidade da Federação, acaba por impactar os preços finais dos produtos, principalmente na análise de variáveis dos mesmos itens em Estados diferentes.

## CONCLUSÃO

O objetivo geral deste estudo foi de analisar qual o impacto causado na formação do preço de venda de uma cooperativa ao utilizar o regime ICMS Substituição Tributária. Para elaboração deste estudo, foram analisados cinco itens alimentícios da cooperativa, estes, por sua vez, escolhidos tendo em comum o regime da Substituição Tributária no Rio Grande do Sul e no Paraná.

A análise do estudo de caso foi elaborada com os dados fornecidos pela cooperativa. Destes cinco itens, foram selecionados dois Estados, estes, por sua vez, que possuem a obrigatoriedade de destaque da Substituição Tributária. Cabe ressaltar que, para este estudo, utilizou-se as legislações de cada Unidade da Federação.

Nas hipóteses testadas no presente estudo, a primeira diz que o ICMS Substituição Tributária provoca impactos nos preços de venda nos centros de Distribuição da Cooperativa, sendo esta verdadeira, conforme o subcapítulo 4.6. Assim, a segunda torna-se falsa. Ainda, a terceira hipótese afirma que o tributo é fator significativo na formação de preços de venda, sendo verdadeira, pois verificou-se seu impacto quando da aplicação do mark-up e posterior cálculo do tributo.

O intuito do estudo de caso apresentado era averiguar o impacto causado ao aplicar a Substituição Tributária na formação do preço de venda nas filiais da cooperativa, estabelecidas nos Estados do Rio Grande do Sul e Paraná. Após buscar, detalhar e comparar os dois, pode-se observar que o tributo objeto de estudo tem influência significativa na formação dos preços de venda, porém, verificou-se que as duas filiais tiveram impactos semelhantes.

Reitera-se que este estudo se limitou a analisar as operações nas Unidades da Federação selecionadas, não podendo estender os resultados obtidos neste para demais.

Sugere-se, para fins de futuros estudos, que sejam verificados outros Estados onde a cooperativa não possui filial para possível estudo, bem como, de outras linhas de produtos.

## REFERÊNCIAS

- ABREU, Andréia. **Gestão Fiscal nas empresas**. São Paulo: Atlas, 2008.
- AMORIM, João Luiz. **ICMS: Questões controvertidas: doutrina e jurisprudência**. Niterói, RJ: Impetus, 2007.
- ASSEINFO. **Tributos, impostos, taxas e contribuições: conheça as diferenças**. Disponível em: <<https://asseinfo.com.br/blog/tributos-impostos-taxas-contribuicoes/>>. Acesso em: 14 de set. 2018.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2006.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 13 de set. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Lei Complementar Nº 87, de 13 de Setembro de 1996**. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/tributario/lc87.htm>>. Acesso em 20 de set. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em 13 de set. 2018.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. São Paulo: Atlas. 2010.
- CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- COÊLHO, Sacha Coelho Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Protocolo ICMS 188, de 11 de Dezembro de 2009**. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2009/pt188\\_09](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2009/pt188_09)>. Acesso em 20 de set. 2018.
- CONTABILIZEI. **Substituição Tributária do ICMS**. Disponível em: <<https://www.contabilizei.com.br/emissor-nf-e/substituicao-tributaria/>>. Acesso em: 22 de out. 2018.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário**. Teoria e Prática. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CRUZ, June Alisson Westarb et al. **Formação de Preços: Mercado e Estrutura de Custos**. Curitiba, Intersaberes, 2012. Disponível em: <<https://bv4.digitalpages.com.br/?term=pre%25C3%25A7o%2520de%2520venda&s>>

earchpage=1&filtro=todos&from=busca&page=0&section=0#/edicao/6092>. Acesso em 23 de out. 2018.

CZINKOTA, Michel R. **Marketing: As Melhores Práticas**. São Paulo: Artamed, 2001.

DIREITO NET. **Responsabilidade Tributária**. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3602/Responsabilidade-tributaria>>. Acesso em: 18 de out. 2018.

ÉPOCA NEGÓCIOS. **Os Dez produtos com mais imposto no Brasil**. Disponível em: <<https://epocanegocios.globo.com/Dinheiro/noticia/2017/04/os-10-produtos-com-mais-imposto-no-brasil.html>>. Acesso em: 29 de set. 2018.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 16. ed. Atlas, 2016. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597009446/cfi/6/34!/4/2/4@0:31.7>>. Acesso em 31 de ago. 2018.

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

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FALIGUSKI, Ivan. **O impacto da Substituição Tributária no Preço de Venda para Consumidor Final**. 2010. 23 f. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), Rio Grande do Sul, 2010.

FARIA, Luiz Carlos Silva de. **Substituição Tributária do ICMS**. Curitiba. Juruá. 2000. Acesso em: 29 de nov. 2018.

GONÇALVES, Hortência de Abreu. **Manual de Metodologia da Pesquisa Científica: Bônus Capítulo Sobre Ética na Pesquisa**. 2 ed. São Paulo, 2012.

GORGES, Almir José. **Dicionário do ICMS-SC: o ICMS de A a Z**. 14.ed. Blumenau. Nova Letra. 2013. Acesso em: 29 de nov. 2018.

GOVERNO DO BRASIL. **ICMS é o principal imposto do país**. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2013/10/icms-e-o-principal-imposto-do-pais-diz-secretario-executivo>>. Acesso em: 21 de set. 2018.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática**. Atlas, 04/2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597012019/cfi/6/10!/4/2/4/2/2@0:0>>. Acesso em 04 de out. 2018..

HAUSER, Paolla. **Contabilidade Tributária: dos Conceitos à aplicação**. Curitiba, InterSaberes, 2017. Disponível em: <<https://bv4.digitalpages.com.br/?term=hauser&searchpage=1&filtro=todos&from=busca&page=1&section=0#/edicao/149610>>. Acesso em: 25 de nov. 2018.

JUS BRASIL. **O Princípio da Seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou serviço no ICMS, com foco na alíquota aplicada sobre o óleo diesel destinado ao transporte público.** Disponível em:

<https://fern.jusbrasil.com.br/artigos/111671455/o-principio-da-seletividade-em-funcao-da-essencialidade-da-mercadoria-ou-servico-no-icms-com-foco-na-aliquota-aplicada-sobre-o-oleo-diesel-destinado-ao-transporte-publico>. Acesso em: 04 de out. 2018.

KAUARK, Fabiana da Silva; MANHÃES, Fernanda Castro; MEDEIROS, Carlos Henrique. **Metodologia da Pesquisa: um Guia Prático.** Itabuna: Via Litterarum, 2010.

KOCHE, José Carlos. **Fundamentos de Metodologia Científica.** 27. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2010.

\_\_\_\_\_, José Carlos. **Fundamentos de Metodologia Científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa.** 34. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2015. Disponível em: <<https://bv4.digitalpages.com.br/?term=metodologia%2520cientifica&searchpage=1&filtro=todos&from=busca&page=121&section=0#/edicao/54223>>. Acesso em: 11 de nov. 2018.

KPMG. **Tributos Indiretos no Brasil Abordagem da gestão de risco e criação de valores nos negócios.** 2010. Disponível em:

<[http://www.kpmg.com.br/publicacoes/tax/impostos\\_indiretos/Tributos\\_Indiretos\\_no\\_Brasil.pdf](http://www.kpmg.com.br/publicacoes/tax/impostos_indiretos/Tributos_Indiretos_no_Brasil.pdf)>. Acesso em: 04 de out. 2018.

LUZ, Érico Eleutério da. **Contabilidade Tributária.** 2. ed. Intersaberes, 2014. Disponível em: <<https://bv4.digitalpages.com.br/?term=contabilidade%2520tributaria&searchpage=1&filtro=todos&from=busca&page=83&section=0#/edicao/9761>>. Acesso em: 14 de set. 2018.

MARIANO, Antonio Paulo; WERNECK, Rapahel; BEZERRA, Sandra Regina Alencar. **Substituição Tributária no ICMS.** São Paulo: IOB, 2008.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial.** 13. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARKUS. **Consultoria Tributária.** Disponível em:

<<https://www.leandromarkus.com.br/consultoria-tributaria/mva-o-que-eu-preciso-saber/>>. Acesso em 05 de dez. 2018.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9 Ed. São Paulo: Atlas 2003.

\_\_\_\_\_, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas, 2006.

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

<<https://bv4.digitalpages.com.br/?term=Mascarenhas%2520&searchpage=1&filtro=todos&from=busca&page=61&section=0#/edicao/3063>>. Acesso em: 11 de nov. 2018.



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

Disponível em:

<<https://bv4.digitalpages.com.br/?term=megliorini&searchpage=1&filtro=todos&from=busca&page=109&section=0#/edicao/3017>>. Acesso em 23 de out. 2018.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

NETO, Arthur M. Ferreira (Coord.), NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. 1. ed. São Paulo: IOB, 2010.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de **Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual da Contabilidade Tributária: textos e teses com as respostas**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

\_\_\_\_\_, Luís Martins de et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_, Luís Martins de et al. **Manual de Contabilidade Tributária: Textos e Testes com Respostas**. 14 . ed. Atlas, 2015. Disponível em:

<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597002003/cfi/10!/4/2@100:0.00>>. Acesso em: 20 de set. 2018.

\_\_\_\_\_, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JR., José Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. 2 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

PAULA, Felipe Viana de. **O impacto do regime de substituição tributária sobre o preço de produtos derivados do leite no Estado de São Paulo**. 2011. 103 f. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2011.

PEREGO, Fernanda Grasiela. **A Responsabilidade Tributária dos condomínios nas Retenções dos Tributos na Contratação de Serviços: Um estudo de Caso em um Condomínio de Florianópolis**. 2007. 63 f. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Santa Catarina, 2007.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **ICMS: Questões Polêmicas**. 1º. ed. Curitiba. Juruá, 2006. Acesso em: 29 de nov. 2018.

PERES, Adriana Manni e MARIANO, Paulo Antônio. **ICMS e IPI: Teoria e Prática**. 4 ed. São Paulo: IOB, 2009.

PIANCASTELLI Marcelo; PEROBELLI, Fernando. **ICMS: Evolução Recente e Guerra Fiscal**. Brasília, 1996. Disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1789/1/td\\_0402.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1789/1/td_0402.pdf)>. Acesso em 19 de ago. 2018.

PORTAL DE CONTABILIDADE. **Formação do Preço de Venda**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/formacao-do-preco-de-venda.htm>>. Acesso em: 15 de nov. 2018.

RIBEIRO, Osni Moura, PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à Contabilidade Tributária**. 2 ed. Rio Grande do Sul: Saraiva, 2014. **Decreto Nº 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=3478363>>. Acesso em: 03 de out. 2018.

SANTOS, Joel José dos. **Formação do Preço e do Lucro**. 4 ed. São Paulo, 1995. Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul – SEFAZ-RS. ICMS. Disponível em: <[https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=l\\_subst\\_trib\\_faq](https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=l_subst_trib_faq)>. Acesso em: 03 de out. 2018.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; SOUZA, Evaldo Santana de. **A incidência Final dos Impostos Indiretos no Brasil: Efeitos da Tributação de Insumos**. Revista Brasileira de Economia. Rio de Janeiro, vol.55, nº 4. 2001. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-71402001000400004](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-71402001000400004)>. Acesso em: 03 de out. 2018.

SITE CONTÁBIL. **Entenda como funcionam estes três tipos de substituição tributária do ICMS**. Disponível em: <<https://sitecontabil.com.br/noticias/artigo.php?id=1054>>. Acesso em: 18 de out. 2018.

STACIE, P, DEEPAK, K, JOHN, D. M. **A design science based evaluation framework for patterns**. SIGMIS Database, Vol. 41 nº. 3. 2010.

THEISS, José Reinaldo; KRIECK, Manfredo. **Custos e preços sugeridos de vendas**. 1. ed. Blumenau: Odorizzi, 2005.

WATANABE, Rogério Yoshikazu. **Uma breve abordagem da substituição tributária progressiva do ICMS**. Artigo desenvolvido e apresentado na disciplina Produção e Aplicação do Direito, da Universidade do Vale do Itajaí (Univali), 2012. Disponível em: <[http://univille.edu.br/community/revista\\_rdu/VirtualDisk.html?action=readFile&file=artigo15.pdf&current=/Volume\\_2](http://univille.edu.br/community/revista_rdu/VirtualDisk.html?action=readFile&file=artigo15.pdf&current=/Volume_2)>. Acesso em: 19 de ago. 2018.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda**. 1 ed. Saraiva, 2001. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502088203/cfi/157!/4/4@0:22.9>>. Acesso em 30 de ago. 2018.

ZANLUCA, Júlio Cesar. **Manual das Cooperativas. Tributação das sociedades cooperativas.** Disponível em: <  
<http://www.portaltributario.com.br/guia/cooperativas.html>> Acesso em 30 de ago.  
2018.

## AUTORIZAÇÃO

A empresa COOPERATIVA SANTA CLARA LTDA.

CNPJ 88.587.357/0001-69 situada na rua Pedro Baldasso nº 47 bairro Centro Cidade de Carlos Barbosa autoriza o(a) Sr(a) Tamara Baldasso a utilizar seus dados Contábeis/ Gerencial (especificar quais dados, ex: contábeis), para a realização do Trabalho de Monografia, o qual é um dos requisitos para a obtenção do grau de Bacharel no Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul, seguindo as condições abaixo estabelecidas:

- 1) Extensão dos dados: (especificar detalhadamente quais dados, ex: todos os dados contábeis ex: informações do estoque etc)  
Informações de preços e custos dos produtos, de estoques, informações gerenciais, relatórios fiscais, memória de cálculos, informações ST, dados NFe, informações e relatórios tributários.
- 2) Uso do nome da empresa no texto da monografia
  - A empresa permite que seu nome seja informado no texto da monografia
  - A empresa requer que seu nome seja omitido no texto da monografia, devendo ser usado um nome fictício.
- 3) Disponibilização da monografia junto à biblioteca da UCS
  - Aceita que o trabalho seja disponibilizado junto à biblioteca da UCS
  - Não aceita que o trabalho seja disponibilizado junto à biblioteca da UCS
- 4) Divulgação do estudo em congressos /revistas
  - Aceita que o estudo possa ser apresentado em congressos/revistas
  - Não aceita que o estudo possa ser apresentado em congressos/revistas

Carlos Barbosa , 14 de Agosto de 2018.

Diane Sassi  
Contadora

CRC RS- 091845/O-2

\_\_\_\_\_  
Carimbo da empresa e identificação  
de quem está autorizando