

Os impactos do Decreto 54.308/2018 no custo das mercadorias de um comércio varejista

Joice Puhl
Professor Orientador Dr. Fernando Ben
2020/04

Resumo

Com a publicação do Decreto 54.308/2018, passou a vigorar uma nova obrigação as empresas de varejo e atacado através da complementação ou a possibilidade de restituição da diferença entre o imposto presumido e efetivo da substituição tributária, este calculado pela aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo da substituição tributária e o valor da operação ao consumidor final, respectivamente. Visto isso, o presente trabalho tem o objetivo de fazer uma análise a fim de diagnosticar todos os campos e consequências que o Decreto 54.308/2018 provocou em um comércio varejista da serra gaúcha, utilizando seus dados para o estudo de caso. O estudo de caso será realizado com o intuito de analisar os anos de 2018 e 2019, considerando os impactos no custo das mercadorias, na composição do preço de venda, nas demonstrações contábeis e no caixa da empresa. Esse é um assunto relevante por ser algo atual, afinal passou a vigorar a partir de 2019, causando muitas dúvidas entre as empresas em relação à apuração e adaptação dos processos, além de que ocorreram diversas alterações desde a publicação inicial. Serão utilizados dados secundários, compostos por referências bibliográficas e eletrônicas, assim como os documentos da empresa, como a DRE, relatórios e o acesso à composição de custo. Por fim, serão utilizadas algumas informações do ano de 2020 para demonstrar o impacto atual da mudança, identificado principalmente no campo do custo das mercadorias. Conclui-se que o Decreto 54.308/2018 ocasionou mudanças no processo de custo da empresa analisada, conseqüentemente no preço de venda das mercadorias, assim como impactou nas demonstrações contábeis e acarretou o aumento da carga tributária.

Palavras-chave: Decreto 54.308/2018. Substituição Tributária. Custo das Mercadorias.

1 Introdução

Na realidade atual se observa que é cada vez mais necessária uma atuação eficiente do planejamento tributário dentro das empresas. Os tributos trazem consigo vários entendimentos, legislações e custos, que se não forem bem organizados podem influenciar diretamente no resultado da entidade.

Segundo Fabretti (2017, p. 37), “o planejamento tributário preventivo (antes da ocorrência do fato gerador do tributo) produz a elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade”. Entre o leque de tributos que hoje são exigidos no Brasil, o ICMS (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) é regulamentado por cada Estado e através dele surgiu o ICMS ST (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - Substituição Tributária).

Conforme o art.14 da Lei 8820/1989 o ICMS é um imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação. Dessa forma, acontece o processo de

débito e crédito toda vez que a mercadoria entra e sai. A substituição tributária é regulamentada na Lei 87/1996 no art.06, onde consta que “a Lei Estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário”. Isso demandou uma adequação por parte das indústrias, as quais passaram a recolher antecipadamente o imposto que antes era somente destacado na nota fiscal e agora está integrado a ela, passando a incluir o valor no total.

Nesse sentido, a fiscalização é mais efetiva nas indústrias, as quais proporcionam um maior alcance para monitoramento das atividades, do que em cada parceiro em uma cadeia até o consumidor final. Além disso, a sonegação tributária nos produtos abrangidos nesse regime é bastante reduzida, porque se encerra no primeiro pagamento. Segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010, p. 80) na substituição tributária “[...] a lógica primária do imposto é preservada, qual seja: o imposto é calculado com base em um suposto valor final de venda do bem”. Através desse suposto valor final que surgiu o Decreto 54.308, publicado em 06 de novembro de 2018, no qual dispõe sobre a complementação ou restituição da ST no estado do Rio Grande do Sul, e consigo trouxe muitas dúvidas, questionamentos e instabilidade, principalmente por se concretizar, na maior parte das vezes, um imposto a mais para as empresas. Nessa nova perspectiva de imposto as empresas de atacado e varejo precisam se atentar no que isso poderá afetar seus custos, porque como afirma Martins (2018, p. 6), “com o significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, sejam industriais, comerciais ou prestação de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa”.

A questão de pesquisa desse artigo é “O Decreto 54.308/18 teve impacto no custo das mercadorias em uma empresa do setor varejista?”, tendo por objetivo fazer uma análise a fim de diagnosticar todos os campos e consequências que essa medida ocasionou. Além disso, pretende-se, através de um estudo de caso, analisar os impactos no custo, no preço de venda, no pagamento de impostos e nas demonstrações contábeis. A partir disso é cada vez mais essencial que as empresas se organizem, pelo fato de que se o custo não for bem apurado, ou mesmo escriturado, irá impactar nas demonstrações contábeis e também no caixa da entidade.

2 Referencial Teórico

No referencial teórico será abordado primeiramente os tributos no Brasil e os regimes tributários. Em seguida, será apresentado o conceito do ICMS e do ICMS ST para auxiliar na compreensão do novo Decreto 54.308/2018 e desse modo, a exemplificação da sistemática que envolve essa legislação. Por fim desenvolvida a definição de planejamento tributário e dos custos.

2.1 Tributos no Brasil

Os tributos e sua normatização são encontrados no CTN (Código Tributário Nacional), regulamentado através da Lei 5.172/1966 e denominado no art.3 como “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção ao ato ilícito, instituída em Lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Conforme o art.5 da mesma Lei eles são classificados em impostos, taxas e contribuições de melhoria, podendo ser instituídos pela União, Estados ou Municípios dependendo de sua competência. Dentre os diversos tributos existentes, podem ser destacados o II (imposto de importação), IE (imposto de exportação), IPI (imposto sobre produtos industrializados), IR (imposto de renda), PIS/PASEP (programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público), COFINS (contribuição para financiamento de seguridade social) regulamentados pela União, ICMS e IPVA (imposto sobre a propriedade de

veículos automotores) pelos Estados e ISS (imposto sobre serviço de qualquer natureza) e IPTU (imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana) pelos municípios.

A obrigação principal, bem como as acessórias são definidas por Sousa (2018, p. 13) como “obrigação principal: decorre do fato gerador e se refere à obrigação de pagar tributo, penalidade ou ambos, e seus acréscimos. [...] a obrigação acessória tem por finalidade viabilizar a averiguação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal”. Assim, Cassone (2018, p.132) contextualiza a complexidade que envolve a obrigação tributária:

Importante observar que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, independentemente da natureza econômica ou jurídica da atividade, se lícita ou ilícita, ou se a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo está, ou não, incluída no contrato da sociedade ou nos estatutos. A análise que deve ser feita diz respeito à ocorrência, ou não, do fato gerador, ou seja, se o fato ocorrido se subsume (se se enquadra, se corresponde rigorosamente), ou não, à hipótese de incidência descrita pela lei (CTN, arts. 113, 114 e 123)

O fato gerador está enquadrado em vários artigos do CTN, conforme consta no art.114 quando diz respeito a obrigação principal o fato gerador é a situação definida em Lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, enquanto que o art.115 dispõe sobre o fato gerador na obrigação acessória evidenciando que é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. A definição legal do fato gerador é encontrada no art.118, “I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos e II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”.

A origem da cobrança de tributos é primitiva e se faz necessária conforme Schoueri (2011, p.17) “a existência de um Estado implica a busca de recursos financeiros para a sua manutenção”. Nesse sentido Rezende, Pereira e Alencar (2010, p. 25) destacam que “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”.

2.1.1 Regimes tributários no Brasil

Os regimes tributários no Brasil são três, O Lucro Real, Presumido e Simples Nacional, nos quais diferenciam-se pela arrecadação dos tributos, a forma de aproveitamento do crédito, suas obrigações, na composição do custo e na formação do preço de venda. Dessa forma é importante compreender cada um deles para definir o que é melhor para o seu negócio e seus acordos comerciais. A opção do enquadramento tributário é feita uma vez por ano, devendo ser adotada pela empresa durante todo o exercício. Torres (2020) destaca que “definir um regime tributário é uma atividade complexa e que envolve muita pesquisa e planejamento. Afinal, isso atinge toda a forma de pagamento de impostos e pode provocar um impacto grande no caixa do negócio”.

De acordo com Rezende, Pereira e Alencar (2010, p. 131) o “lucro real é o lucro líquido do período de apuração, apurado de acordo com a legislação societária e ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IR”. No lucro presumido para Cruz et al. (2012, p.101) “a tributação é realizada mediante aplicação de um percentual sobre a receita bruta da empresa”. O simples nacional é um regime mais atual, criado com o intuito de facilitar a tributação para microempresas e empresas de pequeno porte, regulamentado pela Lei Complementar 123 de 2006, que dispõe sobre um regime único de arrecadação, abrangendo todas as obrigações. A desvantagem do simples é que não permite o aproveitamento dos créditos, enquanto o presumido e real possibilitam essa compensação.

2.2 Conceito do ICMS e ICMS ST

Entre tantos tributos, o objeto de estudo será o ICMS ST, que parte da obrigação do ICMS, através da base legal definida na Constituição Federal no art.155, “II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. Em 1996 foi publicada a Lei complementar 87, mais conhecida como Lei Kandir, que dispõe sobre todos os aspectos gerais do ICMS e que compete aos Estados a instituição desse imposto. Sendo assim, em 26 de agosto de 1997 foi aprovado no Rio Grande do Sul o Decreto 37.699 que institui todas as obrigações e direitos a respeito do ICMS no estado, principalmente ao que diz respeito as alíquotas, bases de cálculo, mercadorias relacionadas em cada apêndice conforme a legislação e as reduções. Entre esses fatores, o que traz mais discussões é a formação da base de cálculo comentado por Borges e Reis (2015, p.100) como “as regras aplicáveis à determinação da base de cálculo do ICMS são múltiplas e bastante complexas, causando a impressão de que o legislador as institui mais para dificultar o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte do que para agilizar a arrecadação”.

O sujeito passivo da obrigação tributária é aquele que depende da sua relação com o fato gerador para se tornar o contribuinte ou responsável, conforme ressalta Rezende, Pereira e Alencar, definindo o contribuinte quando tem ligação direta com o fato gerador, no caso da indústria quando ocorre a saída do produto do estabelecimento, ou responsável como aquele que a Lei estabelece a obrigação, neste cenário um transportador de mercadorias desacompanhado dos documentos fiscais. Na constituição encontra-se no art. 150, § 7 a seguinte definição, “a Lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente”. Desse modo foi implementado a substituição tributária, visando a diminuição da evasão fiscal.

A substituição tributária se caracteriza em um tributo estadual, assim como o ICMS, e está regulamentado no Livro III do Decreto 37.699. Nesse aspecto Souza (2018, p. 19) contextualiza a figura de substituto como aquele que a legislação atribui a responsabilidade por reter ou recolher o tributo devido em cada operação e substituído como “contribuinte que promove a operação, antecedente ou subsequente, objeto do regime de substituição tributária”, para complementar Oliveira (2017) destaca que substituto é aquele que no momento da venda, além de pagar o imposto próprio irá fazer as retenções e pagamentos referente as operações seguintes e exemplifica o substituído como o comerciante que adquire as mercadorias. Esse imposto tem duas sistemáticas, determinadas como substituição tributária para frente ou para trás, conforme consta na figura 1.

Figura 1 – Exemplo da sistemática da substituição

Substituição para frente	
ATACADISTA	VAREJISTA
<ol style="list-style-type: none"> 1. Vende para Varejista e retém o ICMS da operação seguinte, a ser realizada pelo Varejista. 2. O Atacadista fica responsável por recolher o ICMS que incidirá na venda pelo Varejista, bem como o ICMS próprio. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Compra de Atacadista e sofre retenção do ICMS. 2. Vende para Consumidor e usa o crédito do ICMS retido na operação anterior.
Substituição para trás	
PECUARISTA PRODUTOR DE LEITE	VAREJISTA
<ol style="list-style-type: none"> 1. Vende leite para uma indústria de processamento de leite. 2. Fica dispensado de recolher o ICMS devido na operação. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Compra leite de pecuarista produtor. 2. Processa o leite e vende os derivados para supermercados. 3. Recolhe o ICMS devido na operação anterior e o ICMS próprio.

Fonte: Adaptado de Souza (2018)

O regime de substituição para frente é o mais utilizado e visto nas operações, Silva (2019) destaca que esse método surgiu para evitar a evasão fiscal, considerando a dificuldade de fiscalização dos contribuintes fragmentados, além de ser um excelente mecanismo de arrecadação para o governo, pois ocorre antes do fato gerador efetivamente ocorrer. Dessa forma, para cálculo da base do imposto essa técnica presume o preço levando em conta pautas fiscais determinadas nos governos estaduais e nas operações interestaduais, no qual deverá ocorrer um acordo específico entre os estados que são celebrados através de convênios.

As pautas fiscais servem para determinar a MVA (margem de valor agregado), o CEFIS (2020) aponta que essa variável é determinada em cada estado e conforme cada produto separadamente, servindo para determinar a base de cálculo. Essa separação ocorre no Decreto da ST no RS através da NCM (nomenclatura comum do Mercosul), que a Receita Federal (2020) determina como um sistema ordenado que permite a separação fiscal entre as mercadorias, através de um único código, passando a representar a própria mercadoria. Além de tudo, ainda precisa ser levado em consideração a CEST (código especificador da substituição tributária), que conforme Netto (2019) “esse código foi criado para uniformização e identificação dos produtos sujeitos aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento” e pode ser encontrado no § 5º da cláusula sétima do convênio ICMS 142/18 como obrigatória, bem como as demais nomenclaturas citadas, “os convênios e protocolos, bem como a legislação interna das unidades federadas, ao instituir o regime de substituição tributária, deverão reproduzir, para os itens que implementarem, o CEST, a classificação na NCM/SH e as respectivas descrições constates nos anexos II a XXVI”. Após todos esses aspectos, a figura 2 exemplifica o cálculo do débito por substituição tributária com o imposto embutido no valor da operação.

Figura 2 – Demonstração do cálculo da ST

Como calcular?

Para fins de exemplificação, consideremos:
 Valor da mercadoria: **R\$ 15.000,00**
 Frete CIF: **R\$ 500,00**
 Seguros: **R\$ 800,00**
 Alíquota interna do ICMS: **12%**
 MVA = Margem de Valor Agregado: **50%**

01 Embutir o imposto no valor da operação

$$\text{Base de Cálculo ICMS} = \text{Voperação} / (1 - \text{Alíquota})$$

B.C. ICMS = $(R\$ 15.000,00 + R\$ 500,00 + R\$ 800,00) \div (1 - 12\%)$
 B.C. ICMS = $R\$ 16.300,00 \div 0,88$
 B.C. ICMS = **R\$ 18.522,72**

02 Calcular o ICMS próprio

Para o cálculo do ICMS próprio devido, aplica-se a alíquota atinente à operação sobre a base de cálculo apurada:

$$\text{ICMS} = \text{B. C. ICMS} \times \text{Alíquota}$$

ICMS = $R\$ 18.522,72 \times 12\%$
 ICMS = **R\$ 2.222,72**

03 Apurar a base de cálculo do ICMS ST

A base de cálculo do ICMS ST consiste no valor da operação acrescido da margem de valor agregado (MVA):

$$\text{Base de Cálculo ICMS ST} = \text{Voperação} + \text{MVA}$$

B.C. ICMS ST = $R\$ 18.522,72 + 50\%$
 B.C. ICMS ST = **R\$ 27.784,08**

04 Calcular o ICMS ST

Para o cálculo do ICMS ST, primeiro aplica-se a alíquota atinente à operação sobre a base de cálculo do ICMS ST, descontando-se do resultado o ICMS próprio:

$$\text{ICMS ST} = (\text{B.C. ICMS ST} \times \text{Alíquota}) - \text{ICMS Próprio}$$

ICMS ST = $(R\$ 27.784,08 \times 12\%) - R\$ 2.222,72$
 ICMS ST = $R\$ 3.334,08 - R\$ 2.222,72$
 ICMS ST = **R\$ 1.111,36**

Assim, nessa operação serão devidos **R\$ 2.222,72** a título de ICMS próprio e **R\$ 1.111,36** de ICMS ST.

Fonte: Adaptado de Fortes (2019)

Como pode ser analisado, este regime, através do seu cálculo, presume o preço que o consumidor pagaria no final da compra de toda a operação, através disso começou a ser discutido o fato de que, muitas vezes, essa operação pode não se concretizar ou até mesmo o preço ser abaixo do que retido pela ST anteriormente. Nesse sentido, Segundo (2018, p.69)

define que, depois do julgamento do recurso extraordinário nº 593.849 em 19 de outubro de 2016, quando ficou entendido que seria devida a restituição da diferença do ICMS ST pago a maior sempre que a base de cálculo efetiva fosse menor do que a presumida pelo MVA. Essa decisão se deu através do STF (Supremo Tribunal Federal) e o recurso pertencia a uma empresa de combustíveis de Minas Gerais. Fecomércio (2020) evidencia que “o julgamento do STF também teria legitimado a cobrança da complementação do imposto [...] no raciocínio do fisco: se há imposto a maior, o contribuinte tem o direito de requerer a restituição; se há imposto pago a menor, o fisco tem o direito de exigir a complementação”. Dessa forma, o governo do Rio Grande do Sul instituiu o Decreto 54.308 para reger o que tange a complementação ou restituição da ST.

2.3 Decreto 54.308/2018

Após a publicação, várias eram as manifestações a respeito da inconstitucionalidade do Decreto 54.308/2018, bem como as opiniões contrárias a cobrança de complementação, a Federasul (2020) defende que é fundamental proteger e auxiliar as empresas prejudicadas com o novo Decreto a fim de que sua continuidade não seja prejudicada. Nesse mesmo contexto, o SESCON-RS (2020) juntamente com diversas entidades emitiram uma nota contestando a complementação, alegando que tal ocorrência provocaria um acréscimo elevado na burocracia e nos custos das empresas, o que levaria a uma competitividade ainda pior com os demais estados, visto que pelo ranking divulgado pelo tesouro nacional o Rio Grande do Sul é o pior em competitividade levando em conta a solidez fiscal, ainda que a principal exigência era a determinação da revogação ou adiamento da obrigatoriedade, ou até a instituição de um regime optativo que tornasse a substituição definitiva apenas aos contribuintes que aderissem e aceitassem não exercer o eventual direito a restituição. Isto posto em dezembro de 2019 o governo do RS instituiu o ROT ST (regime optativo de tributação da substituição tributária) através do Decreto 54.938 acrescentando o art.25-E ao Decreto 37.699 do regulamento do ICMS, ao qual só vale de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2020 para empresas com faturamento igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00. Esse faturamento considerando a soma de todos os estabelecimentos da empresa no período de novembro de 2018 a outubro de 2019.

Conforme o art. 25-E, § 1º, alínea a, para as empresas que irão aderir ao regime optativo não será exigido o imposto correspondente à complementação, bem como não poderá utilizar qualquer crédito ou exigir a restituição do imposto, além de renunciar qualquer discussão administrativa ou judicial, também deve participar do programa de fidelidade da NFG (Nota Fiscal Gaúcha). Após essas modificações, em 30 de setembro de 2020 foi publicado o Decreto 55.521 que fez mais alterações no Decreto 37.699, principalmente acrescentando o inciso II no art. 25-E onde amplia o prazo para 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2021 para que os contribuintes substituídos efetuem a opção ao ROT ST, agora independentemente do faturamento. De acordo com o art. 25-E, § 2º, notas 01 e 02 o contribuinte substituído poderá formalizar a opção ao ROT ST conforme instruções vigentes e esse regime terá a duração durante todo o ano calendário, limitado aos prazos estabelecidos na legislação.

A Lei 15.056 institui modificações na Lei 8.820 nos artigos 33 e 37, também acrescentou o artigo 36-A que faz referência a complementação e restituição da ST, principalmente no que diz respeito a alínea h do § 1º no art.33 onde exclui a responsabilidade em relação ao pagamento do imposto devido em operações internas subsequentes, exceto: “na hipótese em que o preço praticado na operação a consumidor final seja superior à base de cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária”. Desse modo, o Decreto 54.308/2018 torna-se praticamente irreversível no RS, passando a vigorar também, a IN (instrução normativa) 48/2018, que faz alterações na IN 45/98 quanto as adequações na

escrituração da EFD (escrituração fiscal digital) e GIA (guia de informação e apuração do ICMS) com as novas exigências de apuração.

Para as empresas do ramo atacadista e varejista a sistemática do Decreto 54.308/2018 passou a integrar sua apuração de ICMS a partir de 1º de março de 2019, sendo facultativa entre os meses de janeiro e fevereiro, salvo exceções entre as empresas com faturamento inferior a R\$ 3.600.000,00 no exercício anterior ou aquelas que após a publicação do ROT ST aderiram ao regime optativo. A nova legislação, entre as principais mudanças, acrescentou ao Decreto 37.699 os artigos 25-A a 25-C, onde o art.25-A dispõe sobre as exigências ao contribuinte substituído varejista, o art.25-B ao contribuinte substituído não varejista e o art.25-C sobre os saldos positivos ou negativos, podendo ser compensados com saldos credor do imposto próprio ou valores a restituir acumulados e caso persistir valor a complementar, deverá ser pago em separado conforme as instruções vigentes.

Um ponto importante a ser analisado no art. 25-A encontra-se no inciso I, na nota 05, onde está a exigência de inventariar as mercadorias recebidas com substituição tributária no final do período anterior ao que passar a apurar o ajuste nos termos deste artigo, preencher o bloco H da EFD e o valor apurado de imposto presumido correspondente ao inventário será adjudicado em três parcelas mensais, iguais e sucessivas. Essa mesma exigência se aplica quando o contribuinte deixar de aplicar o ajuste conforme esse artigo, de acordo com a nota 06 deverá ser preenchido novamente o bloco H e estornado o valor do imposto presumido nas mesmas condições da adjudicação. No art. 25-B deve ser observada a alteração ocasionada pelo Decreto 55.521, que é a exigência a partir de 1º de janeiro de 2021 do inventário mensal do estoque das mercadorias recebidas com substituição tributária.

Além dessas alterações, em 05 de junho de 2020 foi publicado o Decreto 55.297, modificando o art. 25-A no que diz respeito a sua vigência, que será até 31 de dezembro de 2020 e no art.25-B acrescentando todos os contribuintes na sua sistemática. O Sefaz (2020) defende a ideia de que “dessa forma, equilibra e trata com isonomia todas as empresas independentemente do seu porte, unificando o cálculo do ajuste ST e garantindo as mesmas condições concorrenciais entre as que pertencem ao mesmo setor”. Na apuração efetivamente não há grandes mudanças, até final de 2020 todas as operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária nas empresas varejistas entravam na apuração, e a partir de 1º de janeiro de 2021 o crédito só é feito quando ocorre a saída da mercadoria a consumidor final. Diante disso, Reis (2020) ressalta que “tudo isso apurado em relação à diferença do preço de venda que será supostamente praticado (MVA), subtraído do preço de venda que o comerciante efetivamente praticou (margem de lucro real)” exemplificado através da figura 3.

Figura 3 – Exemplo do cálculo para o ajuste da ST

AJUSTE DO MONTANTE DO IMPOSTO A = PREÇO PRATICADO CF - BASE DE CALCULO DO ST

PREÇO ORIGINAL	MVA	BASE ICMS ST	VALOR ICMS ST	PREÇO CF	BASE DE CALCULO AJUSTADA	VALOR ICMS ST	DIFERENÇA	CREDITO OU DEBITO
1000,00	50%	1500,00	270,00	1800,00	1800,00	324,00	324-270 = 54	Débito de 54,00
1000,00	50%	1500,00	270,00	1400,00	1400,00	252,00	252-270 = -18	Crédito de 18,00

Fonte: Totvs (2020)

2.4 Planejamento tributário e os custos

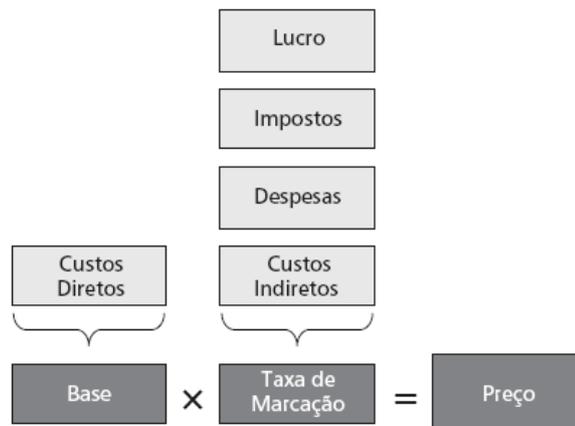
Através somente dessa modificação e levando em consideração todos os tributos já citados e sua complexidade, o planejamento tributário se mostra necessário e classificado segundo Souza (2018) como um conjunto de ações que buscam estruturar as operações para minimizar os custos com tributos e evitar recolher um montante superior do que aquele exigido legalmente. Assim, Hauser (2017) complementa como uma ferramenta importante para as empresas brasileiras, a fim de assegurar menos custos e despesas tributárias, estando atento aos parâmetros legais, pois qualquer irregularidade pode ser caracterizada crime e encerrar o planejamento que estava sendo executado. Dentre essas opiniões é indispensável frisar o conhecimento aplicado no planejamento tributário, no que diz respeito principalmente a legislação. Assim Crepaldi (2019, p.79) evidência:

O planejamento tributário, também conhecido como reestruturação fiscal e engenharia tributária, consiste em técnica que projeta as operações, visando a conhecer as obrigações tributárias pertinentes a cada uma das alternativas legais que são aplicáveis para, em seguida, adotar a que possibilita emprego de procedimento tributário legitimamente inserido na esfera de liberdade fiscal

Um dos fatores integrados ao planejamento tributário é a composição dos custos da empresa, essa podendo ser estabelecida de diversas formas, conforme Viceconti e Neves (2018) a contabilidade de custos passou por algumas transformações no decorrer das décadas, antes era utilizada para fornecer informações referente aos estoques e apuração do resultado, porém agora tem se destacado na contabilidade gerencial através da utilização dos dados de custos para tomada de decisões e auxílio ao controle. No mesmo aspecto, Martins (2018) destaca que o papel de decisão é de suma importância, pois consiste no fornecimento de informações relevantes que tange ações com consequências a curto e longo prazo. O custo por vezes é confundido com despesa nas operações, por isso Ribeiro (2018) aponta que o conceito de custo pode ser abrangente, como por exemplo em uma empresa comercial onde representa o custo das compras das mercadorias ou o custo das mercadorias vendidas, enquanto que na atividade de prestação de serviços é o material utilizado para a realização do serviço contratado e na empresa industrial, com um conceito muito mais amplo, o custo é representado através das compras de matérias-primas, da fabricação, da produção, entre outros.

Assim como nos custos, a análise de tributos também deve ser levada em consideração na formação dos preços de venda, conforme destaca Bruni (2018), principalmente por essa análise ter distinção entre tributos cumulativos, que não ocasionam crédito fiscal, e os não cumulativos, que permitem o aproveitamento dos créditos. Ainda destaca que os custos nas empresas comerciais estão essencialmente vinculados ao valor pago ao fornecedor, porém devem ser levados em consideração as despesas com logística, fretes, seguros e outros gastos, como os ligados aos impostos recuperáveis, como o ICMS, “o valor pago a título de ICMS ao fornecedor pode tornar-se um crédito fiscal, que pode ser compensado posteriormente”. Tendo isso como base, a composição do custo é tão importante quanto a formação do preço de venda pelo fato de estarem ligados diretamente com o resultado da empresa, Martins (2018) destaca que o resultado está vinculado a atribuição da margem quando descreve que: “sobre esse custo agrega-se uma margem, denominada mark-up, que deve ser estimada para cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores”. Conforme Bruni (2018) é possível facilitar a formação do preço de venda no comércio visto que “torna-se usual a definição e aplicação de taxas de marcação, também conhecidas como mark-ups”, assim sendo a figura 4 demonstra a composição do cálculo.

Figura 4 – Cálculo do preço



Fonte: Bruni (2018)

Na aplicação dos tributos sobre as vendas é importante ressaltar que, conforme Vasquez (2020), são custos considerados diretos e variáveis, pois variam proporcionalmente ao faturamento, ainda que considera a melhor formação de preço de venda quando é levada em conta os custos diretos, indiretos e variáveis relacionadas. Para a contextualização disso, TOTVS (2020) destaca que o ICMS ST, o qual parte da indústria, o primeiro elemento da cadeia, deve ser considerado no custo total da mercadoria, e mais ainda, depois da implementação do Decreto 54.308 que “nos casos em que houver complementação ou ressarcimento de imposto, [...] o contribuinte deverá também ajustar o seu custo e contabilmente justificar esta complementação ou ressarcimento do ICMS retido por substituição tributária”. Dessa forma, como o preço de venda é a base de cálculo para o imposto efetivo no novo Decreto, torna a formação eficiente e correta do mesmo ainda mais fundamental.

3 Aspectos Metodológicos

Nesse capítulo serão apresentados os métodos utilizados para realização do presente artigo, como o delineamento da pesquisa, os procedimentos de coleta de dados e de análise dos mesmos. Para assim, ter um embasamento teórico através do referencial bibliográfico e eletrônico na aplicação da análise no estudo de caso.

3.1 Delineamento da pesquisa

As técnicas utilizadas para construção do presente artigo serão através de pesquisa de natureza qualitativa e nível exploratório, usando como estratégia de estudo a pesquisa documental para subsidiar o estudo de caso que será realizado em uma empresa varejista, com atuação em várias regiões do Estado através de suas filiais, tendo atividade através de sua matriz a mais de 50 anos nesse ramo. Conforme Nascimento (2012, p.99) “em apoio ao estudo de caso temos tabelas, quadros, gráficos e outros, que auxiliam na elaboração das análises que se fizerem necessárias”, no qual possui como função explicar os fatos que ocorrem no ambiente social, auxiliado por um conjunto de variáveis. Dessa forma, Marconi e Lakatos (2017, p.190) evidenciam que “a característica da pesquisa documental é tomar como fonte de coleta de dados apenas documentos, escritos ou não, [...] podem ter sido feitas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois”.

Essa análise será elaborada pelo objetivo principal da busca de avaliação dos possíveis

impactos ocasionados pelo Decreto 54.308, na esfera de custo das mercadorias, composição dos preços de venda, bem como as mutações nas demonstrações contábeis e no caixa de um comércio varejista, um dos segmentos dessa empresa.

3.2 Procedimentos de coleta dos dados

Para a realização do trabalho, serão analisados dados secundários, compostos por referências bibliográficas e eletrônicas, assim como os documentos da empresa, como as demonstrações contábeis, notas fiscais, relatório de pagamento de tributos e composição do custo adotado na entidade. De acordo com Fachin (2017), as principais características na coleta de dados podem ser comuns em todos os casos quando levadas em consideração ao grupo, já não tão comuns entre si, mas com vínculos entre elas e as que são únicas em um determinado caso, estabelecendo assim, uma linha de semelhanças e diferenças, porém sempre será baseado nos objetivos específicos em questão, levando em consideração a amostragem em análise. Nesse sentido, o referencial teórico traz uma compreensão geral onde o estudo de caso irá demonstrar as peculiaridades e evidências exclusivas ao objetivo que se espera chegar.

A coleta dos dados secundários será realizada no período de 2 meses, mesmo período que se estrutura a duração para verificação dos documentos da empresa, esses documentos com o intuito de avaliar os anos de 2018 e 2019, para assim analisar em 2019 as diferenças referentes a mudança que o Decreto ocasionou.

3.3 Procedimentos de análise dos dados

Os dados serão tabulados em planilhas do excel, para analisar as tabelas entre os anos estudados, que conforme Marconi e Lakatos (2017, p.184) “seu principal propósito é ajudar o investigador na distinção de diferenças, semelhanças e relações, por meio da clareza e destaque que a distribuição lógica e a apresentação gráfica oferecem às classificações”. Desse modo, o processo de análise de dados se dará pelo conteúdo apresentado e com base nas planilhas elaboradas podem ser estruturados gráficos para análise da evolução dos dados abordados.

4 Estudo de caso

Em um primeiro momento será apresentada a empresa analisada e sua formação de custo. Após, as modificações que o Decreto 54.308/18 ocasionou no custo das mercadorias e na DRE, enfatizando as diferenças entre o período de 2018 e 2019. Também sobre os aspectos do impacto do novo Decreto, será demonstrado a complementação ou restituição da ST.

4.1 Empresa

O objeto de estudo prático será com base nos dados da Empresa X, denominação criada para não divulgar o nome da empresa. A sua fundação ocorreu em 1943 em uma cidade no interior do Estado do Rio Grande do Sul, porém foi em 1966 que realmente começou a ser desenvolvido o modelo de negócio existente hoje, através de modificações em sua administração. Dessa forma, a criação da Empresa X decorreu a partir desse momento, com a criação de um armazém, onde também existia uma fábrica de queijos, com apenas 5 funcionários. Suas operações se realizavam pela troca de produtos, o pagamento era feito com o que o consumidor tinha a oferecer, na época a maioria eram agricultores.

A Empresa X atua hoje em três segmentos: no comércio de produtos alimentícios, na produção e comercialização de ovos in natura, integrais, pasteurizados, desidratados, ovos em

pó e suplementos alimentares. Nesse segundo ramo tem uma ótima consolidação de mercado e grandes oportunidades no exterior, possuindo exportações efetivas e significativas para vários países. O terceiro segmento, que é o enfoque de estudo desse artigo, é um comércio varejista de mercadorias em geral, principalmente na categoria de material de construção, móveis, eletrodomésticos e eletrônicos.

No terceiro ramo de atuação, a história da Empresa X começa a ter destaque a partir dos anos 70, acompanhando o crescimento da cidade, aumentou sua linha de mercadorias, com mais diversidade, passando a vender itens de supermercado, confecção e artigos de material de construção. Nessa linha de desenvolvimento na venda de material de construção e mercadorias para a casa, foram inauguradas nos anos 80 as primeiras três filiais, em cidades próximas a matriz. Nos anos 90 já possuíam 15 filiais, e no ano 2000 administravam 30 filiais em todo o Estado no ramo do varejo. Hoje a Empresa X possui 38 filiais, nas cidades do Vale do Caí, do Taquari, dos Sinos, na Encosta da Serra e Região Metropolitana. Além das filiais, possui três centros de distribuição na matriz, onde está localizado o estoque principal e ocorre a logística da empresa, essa feita com caminhões próprios entre as filiais.

No tratamento tributário a empresa é unificada, como um grupo, sendo enquadrada no lucro real e possui a obrigação de auditoria independente pelo seu faturamento. Isso demonstra o crescimento e desenvolvimento da empresa em 54 anos de existência. Além disso, tem a responsabilidade de empregar aproximadamente 867 colaboradores, distribuídos entre os negócios, com 54 nos supermercados, 370 na produção/comercialização de ovos, 397 no comércio varejista e 46 no administrativo.

4.2 Composição do custo

Na atividade empresarial do varejo a contabilização dos custos é feita com base nas notas fiscais de entrada, assim a cada entrada da mercadoria seu custo é atualizado com base no custo médio. Dessa forma, a empresa trabalha com o markup divisor, aplicado sobre o custo da aquisição. Essa taxa de marcação é composta pelas características tributárias da mercadoria, como PIS, COFINS e ICMS, assim para todas as mercadorias tributariamente semelhantes é utilizado o mesmo markup divisor. O lucro desejado e as despesas administrativas e com vendas não estão incorporados neste markup, de modo que o preço de venda é formado sobre o custo da mercadoria, este calculado após a aplicação do markup divisor sobre o custo de aquisição. A tabela 1 exemplifica a composição do markup divisor.

Tabela 1 – Composição do Markup Divisor

Markup Inicial	100	100	100	100
(-) Encargos Financeiros	1,38	1,38	1,38	1,38
(-) PIS	1,65	1,65	0	0
(-) COFINS	7,6	7,6	0	0
(-) ICMS	18	0	0	18
Markup Divisor	0,7137	0,8937	0,9862	0,8062

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme evidenciado na segunda coluna da tabela, uma mercadoria que é tributada integralmente com PIS, COFINS e ICMS teria um markup de 0,7137. Caso a mercadoria fosse de substituição tributária, não havendo a tributação na saída, é retirado o percentual de 18% do cálculo e assim é encontrado um novo markup de 0,8937. Sucessivamente essa lógica se aplica nas demais colunas, conforme os itens vão se modificando na tributação o markup deve acompanhar a mudança para não haver um equívoco na composição do custo e consequentemente no preço de venda. É importante observar também nesse momento que o

ICMS normal pode ser variável, entre reduções de base de cálculo e de alíquotas diferenciadas conforme a legislação, dessa forma também devem ser considerados essas exceções na formação da taxa de marcação. O markup deve ser configurado corretamente porque é através dele que será definido o preço de venda, assim se o fator estiver incorreto será formado um preço de venda distorcido da realidade. Antes do Decreto 54.308/18, as mercadorias tributadas pela substituição tributária teriam a aplicação do fator 0,8937, considerando a tributação integral de PIS e COFINS. Nesse contexto, a tabela 2 demonstra a forma de cálculo aplicada em cinco mercadorias de nichos diferentes.

Tabela 2 – Composição do custo

Mercadoria	Lavadora de Roupa	Celular	Tinta Balde	Cafeteira	Jogo de Jantar
NCM	8450.20.90	8517.12.31	3209.10.10	8516.71.00	6912.00.00
MVA	41,34%	40,51%	35%	52,30%	61%
Preço da Mercadoria	R\$ 971,70	R\$ 1.109	R\$ 251,14	R\$ 272,12	R\$ 144,90
(+) IPI	R\$ 97,17	-	-	-	R\$ 14,49
(+) Frete	R\$ 63,60	-	-	-	-
(+) ST	R\$ 155,33	R\$ 147,41	R\$ 15,82	R\$ 25,17	R\$ 28,80
(-) PIS/COFINS	R\$ 98,87	R\$ 102,58	R\$ 23,23	R\$ 41,94	R\$ 14,74
(=) Custo de Aquisição	R\$ 1.188,93	R\$ 1.153,83	R\$ 243,73	R\$ 288,89	R\$ 173,45
(/) Markup Divisor	0,8937	0,8937	0,8937	0,8937	0,8937
(=) Custo da Mercadoria	R\$ 1.330,35	R\$ 1.291,07	R\$ 272,72	R\$ 323,25	R\$ 194,08

Fonte: Elaborado pelo autor

Vários pontos são importantes na formação do custo, na empresa é considerado também o prazo médio, o custo anterior, a taxa Selic, descontos e outros fatores. Para a análise do impacto dos tributos, e principalmente da substituição tributária, a tabela 2 apenas está considerando os valores mais diretos e significativos. Nessa análise são considerados os valores unitários, IPI de 10%, PIS de 1,65%, COFINS de 7,60% e valor da ST e frete conforme NF de compra. Esses custos são variáveis conforme alguns cenários, o preço de compra pode aumentar ou diminuir, conseqüentemente os impostos sobre ele irão variar proporcionalmente, assim como as negociações comerciais poderão ser com ou sem frete e os valores de ST e IPI podem estar destacados na NF ou já integrados no valor quando a compra é realizada diretamente da indústria ou de atacado, respectivamente.

4.3 Impactos no custo com o Decreto 54.308/2018

Atualmente grande parte das mercadorias são tributados pela ST, por isso a composição correta do custo impacta diretamente na conta do custo das mercadorias vendidas. Isso ficou ainda mais evidente com a publicação do novo Decreto, que obrigou a empresa a fazer adaptações em sua formação de custo, onde a principal mudança ocorreu na adição do crédito da ST, este calculado pela aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo da ST. Além disso, como a mercadoria passa a ser tributada na saída, não efetivamente destacado na NF, mas na sub apuração da ST, foi necessário ajustar também o markup divisor, acrescentando a alíquota de 18%. Dessa forma os itens tributados com ST passaram a ter um novo markup de 0,7137. Na tabela 3 foram utilizadas as mesmas mercadorias e valores de compra, para conseguir evidenciar de fato a mudança em relação a tabela 2.

Tabela 3 – Composição do custo após o Decreto 54308/2018

Mercadoria	Lavadora de Roupas	Celular	Tinta Balde	Cafeteira	Jogo de Jantar
NCM	8450.20.90	8517.12.31	3209.10.10	8516.71.00	6912.00.00
MVA	41,34%	40,51%	35%	52,30%	61%
Preço da Mercadoria	R\$ 971,70	R\$ 1.109	R\$ 251,14	R\$ 272,12	R\$ 144,90
(+) IPI	R\$ 97,17	-	-	-	R\$ 14,49
(+) Frete	R\$ 63,60	-	-	-	-
(+) ST	R\$ 155,33	R\$ 147,41	R\$ 15,82	R\$ 25,17	R\$ 28,80
(-) PIS/COFINS	R\$ 98,87	R\$ 102,58	R\$ 23,23	R\$ 41,94	R\$ 14,74
(-) Crédito da ST	R\$ 271,93	R\$ 280,49	R\$ 61,03	R\$ 74,60	R\$ 46,18
(=) Custo de Aquisição	R\$ 917,00	R\$ 873,34	R\$ 182,70	R\$ 214,29	R\$ 127,27
(/) Markup Divisor	0,7137	0,7137	0,7137	0,7137	0,7137
(=) Custo da Mercadoria	R\$ 1.284,85	R\$ 1.223,68	R\$ 255,99	R\$ 300,25	R\$ 178,32

Fonte: Elaborado pelo autor

Antes o processo de tributação era encerrado já na indústria, quando realizado o pagamento da ST, porém, como a nova legislação passou a exigir a complementação ou restituição da substituição tributária, atualmente o varejo deve fazer a apuração também da ST, além das obrigações já existentes. O Decreto institui que na entrada da mercadoria a empresa se credita do valor denominado de imposto presumido, que é calculado através da alíquota interna aplicada sobre a base de cálculo da substituição tributária, esse valor é utilizado no crédito da ST que passou a compor a composição do custo conforme exemplifica na tabela 3. Na venda haveria um débito denominado de imposto efetivo, esse calculado aplicando a alíquota interna sobre o preço praticado ao consumidor final. A diferença entre o imposto presumido e o efetivo corresponderia ao valor a restituir ou complementar, pode-se analisar esse caso através da tabela 4.

Tabela 4 – Complementação ou Restituição

Mercadoria	Lavadora de Roupas	Celular	Tinta Balde	Cafeteira	Jogo de Jantar
NCM	8450.20.90	8517.12.31	3209.10.10	8516.71.00	6912.00.00
MVA	41,34%	40,51%	35%	52,30%	61%
Base de cálculo ST	R\$ 1.510,74	R\$ 1.558,26	R\$ 339,04	R\$ 414,44	R\$ 256,62
Imposto Presumido	R\$ 271,93	R\$ 280,49	R\$ 61,03	R\$ 74,60	R\$ 46,18
Preço de Venda	R\$ 1.599,00	R\$ 1.599,00	R\$ 440,00	R\$ 430,00	R\$ 345,70
Imposto Efetivo	R\$ 287,82	R\$ 287,82	R\$ 79,20	R\$ 77,40	R\$ 62,23
Diferença	R\$ 15,89	R\$ 7,33	R\$ 18,17	R\$ 2,80	R\$ 16,05

Fonte: Elaborado pelo autor

Na tabela 4 são utilizados valores unitários e alíquota interna de 18% para os cálculos, através dos dados pode ser observado que todas as diferenças se caracterizam imposto a complementar. Nessa análise é possível destacar a importância da formação do custo e do preço de venda, pelo fato do custo ser a base para a formação do preço de venda e agora o preço de venda é a base de cálculo do imposto efetivo na sub apuração da ST. Por esses aspectos, vale ressaltar que na legislação tem vários outros componentes variáveis, como a base de cálculo reduzida da ST e alíquota interna diferente de 18%, assim como no ICMS normal.

4.4 Impactos na DRE com o Decreto 54.308/2018

Como o Decreto 54308/18 foi publicado em novembro de 2018, porém a sua obrigatoriamente passou a vigorar apenas em março de 2019, o mesmo ocasionando a mudança na forma tributária das mercadorias com ST, a DRE (demonstração do resultado do exercício) da empresa está adaptada no período de março a dezembro de 2018 e da mesma forma em 2019 conforme quadro 1.

Quadro 1 – DRE comparativa

DRE	2019	2018
Receita Bruta de Vendas	R\$ 106.415.947	R\$ 106.203.092
<i>Venda a vista</i>	R\$ 11.713.007	R\$ 12.845.209
<i>Venda a prazo</i>	R\$ 93.064.301	R\$ 91.759.217
<i>Prestação de serviço</i>	R\$ 1.638.639	R\$ 1.598.667
Tributos s/vendas	R\$ 32.716.509	R\$ 15.461.911
<i>ICMS</i>	R\$ 6.756.679	R\$ 6.380.347
<i>ICMS -Substituição Tributária</i>	R\$ 16.875.336	-
<i>PIS</i>	R\$ 1.618.465	R\$ 1.618.052
<i>COFINS</i>	R\$ 7.463.391	R\$ 7.461.781
<i>ISSQN</i>	R\$ 2.639	R\$ 1.731
Deduções de Vendas	R\$ 2.017.744	R\$ 1.870.026
Receita Líquida de Vendas	R\$ 71.681.693	R\$ 88.871.156
Custo das Mercadorias Vendidas	R\$ 42.906.403	R\$ 59.728.835
Resultado Bruto	R\$ 28.775.290	R\$ 29.142.321
Despesas operacionais	R\$ 29.068.315	R\$ 26.227.168
<i>Administrativas</i>	R\$ 18.520.898	R\$ 18.552.528
<i>Despesas tributárias</i>	R\$ 449.356	R\$ 271.860
<i>Despesas Financeiras</i>	R\$ 4.374.019	R\$ 1.760.623
<i>Outras Despesas Gerais</i>	R\$ 11.328.640	R\$ 11.338.732
<i>Receitas Financeiras e Outras</i>	R\$ 5.604.597	R\$ 5.696.575
Resultado extra operacional	R\$ 150.330	R\$ 5.458
Lucro Líquido do Exercício	-R\$ 142.695	R\$ 2.909.695

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando a DRE é possível observar duas contas que tiveram uma grande variação, a conta de ICMS ST e a do custo das mercadorias vendidas, sendo que uma delas foi criada apenas em 2019, consequência do Decreto. Essa nova conta de ICMS ST sobre as vendas se refere aos débitos nas operações, como em 2018 ela não existia houve uma variação de 100%, passando a representar o valor de R\$ 16.875.336 no ano de 2019. A conta do custo das mercadorias possuía em 2018 um valor de R\$ 59.728.835 e em 2019 passou para R\$ 42.906.403, uma variação de -28,16%. Para entender o que ocorreu na conta de custo o quadro 2 demonstra como foi a sua formação.

Quadro 2 – Formação da conta Custo das Mercadorias Vendidas

	2019	2018
Custo das Mercadorias Vendidas	R\$ 42.906.403	R\$ 59.728.835
Compras a prazo	R\$ 64.833.938	R\$ 71.278.136
Frete s/compras	R\$ 672.647	R\$ 695.948
Transferências Recebidas	R\$ 94.235.555	R\$ 97.651.931
(-) Transferências Efetuadas	-R\$ 94.789.675	-R\$ 98.238.374
(-) Devolução p/fornecedores	-R\$ 367.329	-R\$ 413.844
(-) Crédito ICMS Substituição Tributária	-R\$ 19.406.574	R\$ -
(-) Crédito ICMS	-R\$ 3.153.238	-R\$ 3.050.592
(-) Crédito Cofins	-R\$ 4.856.486	-R\$ 5.193.020
(-) Crédito Pis	-R\$ 1.052.327	-R\$ 1.127.499
Despesas aduaneiras	R\$ -	R\$ 70.241
Compras a prazo exterior	R\$ -	R\$ 895.868
Baixa de Estoque	R\$ 189.168	R\$ 96.281
Bonificação	R\$ 310.469	R\$ 328.373
(-) Estorno Bonificação	-R\$ 307.260	-R\$ 323.412
(-) Estoque Final Mercadorias	R\$ 6.597.514	-R\$ 2.941.202

Fonte: Elaborado pelo autor

Na conta de custo das mercadorias vendidas é possível identificar que a significativa redução no valor ocorreu devido ao crédito da ST utilizado no ano de 2019, este crédito ocasionado pela nova legislação do Decreto 54.308. Essa conta é composta pelo valor do custo de aquisição das mercadorias, exemplificado nas tabelas 2 e 3, o que explica a sua redução, da mesma maneira que o custo de aquisição teve o impacto do crédito da ST o mesmo será considerado na conta de custo.

Ao analisar a conta caixa para avaliar os impactos do Decreto, não foi identificado uma mudança efetiva que tivesse ligação com ele, isso ocorreu devido a duas razões. Uma delas é o fato da empresa ser unificada na apuração de ICMS, logo a compensação de créditos e débitos é feita entre todas as filiais, incluindo os demais segmentos da empresa. A outra razão é que foi utilizado o crédito do inventário sobre as mercadorias de substituição tributária em estoque quando iniciado a sub apuração da ST em março de 2019. Os valores utilizados totalizando todas as filiais do varejo constam na tabela 5.

Tabela 5 – Crédito Inventário

Total	1/3	2/3	3/3
R\$ 5.080.529,90	R\$ 1.693.509,97	R\$ 1.693.509,97	R\$ 1.693.509,96

Fonte: Elaborado pelo autor

Apesar desse crédito ser apurado em três parcelas, o saldo pode ser transferido para a apuração do ICMS normal, convertendo os valores a saldo credor e possibilitando a sua utilização nos períodos posteriores. Esse foi o principal fator que interferiu para que a nova obrigação da ST não fosse paga de imediato pela empresa. Para explorar mais os impactos do Decreto é necessário considerar os valores mais atuais também, conforme demonstra o quadro 3 com a DRE do primeiro semestre de 2020.

Quadro 3 – DRE 2020

Receita Bruta de Vendas	R\$ 54.658.465
<i>Venda a vista</i>	R\$ 7.307.702
<i>Venda a prazo</i>	R\$ 46.245.997
<i>Prestação de serviço</i>	R\$ 1.104.766
Tributos s/vendas	R\$ 13.895.055
<i>ICMS</i>	R\$ 3.233.700
<i>ICMS -Substituição Tributária</i>	R\$ 5.943.981
<i>PIS</i>	R\$ 840.526
<i>COFINS</i>	R\$ 3.875.996
<i>ISSQN</i>	R\$ 851
Deduções de Vendas	R\$ 1.108.246
Receita Líquida de Vendas	R\$ 39.655.165
Custo das Mercadorias Vendidas	R\$ 25.417.830
Resultado Bruto	R\$ 14.237.335
Despesas operacionais	R\$ 14.962.309
<i>Administrativas</i>	R\$ 10.120.917
<i>Despesas tributárias</i>	R\$ 283.656
<i>Despesas Financeiras</i>	R\$ 2.115.220
<i>Outras Despesas Gerais</i>	R\$ 6.190.247
<i>Receitas Financeiras e Outras</i>	R\$ 3.747.730
Resultado extra operacional	R\$ 1.658
Lucro Líquido do Exercício	-R\$ 723.316

Fonte: Elaborado pelo autor

Nessa DRE, a ST representa 42,78% dos tributos sobre as vendas e na conta de custo das mercadorias vendidas o crédito da substituição tributária é de R\$ 5.077.141,56. Avaliando os valores é possível identificar, semelhante ao ano de 2019, como impacta muito essa mudança de apuração da ST na demonstração da empresa. Na avaliação do caixa desse primeiro semestre de 2020 foi identificado os mesmos fatores comentados anteriormente, portanto para entender o impacto da sub apuração da ST a tabela 6 apresenta os saldos apurados.

Tabela 6 – Saldos apurados

Período	Débito	Crédito	Saldo
Janeiro/2020	R\$ 167.995,05	R\$ 184.752,78	- R\$ 16.757,73
Fevereiro/2020	R\$ 193.604,61	R\$ 42.709,89	R\$ 150.894,72
Março/2020	R\$ 699.324,44	R\$ 812.788,40	- R\$ 113.463,96
Abril/2020	R\$ 865.870,56	R\$ 412.177,18	R\$ 453.693,38
Mai/2020	R\$ 636.920,81	R\$ 14.443,84	R\$ 622.476,97
Junho/2020	R\$ 139.741,27	R\$ 339.287,47	- R\$ 199.546,20
Total	R\$ 2.703.456,74	R\$ 1.806.159,56	R\$ 897.297,18

Fonte: Elaborado pelo autor

O débito e o crédito são compostos pela soma da apuração em cada filial. Essa apuração é derivada de vários fatores: como o imposto presumido, este calculado pelas entradas, que são as compras de fornecedores e no caso das filiais pelas transferências recebidas da matriz, além das devoluções de mercadorias, pelo imposto efetivo, sendo apurado sobre as vendas e o estorno de crédito, que seriam as transferências de volta para a matriz e no caso da matriz as transferências para as filiais. Assim, o saldo a débito é considerado a complementar e o saldo a crédito a restituir. Desse modo a tabela 6 demonstra que a empresa teve um saldo a complementar de R\$ 897.297,18 na sub apuração da ST no primeiro semestre de 2020.

5 Análises e Considerações

No decorrer das análises onde o objetivo era encontrar os principais impactos, foram considerados diversos contextos da empresa que sofreram mudança com a instituição do novo Decreto. Desse modo, a tabela 7 compara a diferença de custo e na margem nos anos de 2018 e 2019, para essa exemplificação é considerado o mesmo preço de venda nos dois anos.

Tabela 7 – Comparação antes e após o Decreto 54.308/18

Mercadoria	Lavadora de Roupa	Celular	Tinta Balde	Cafeteira	Jogo de Jantar
Custo da mercadoria 2018	R\$ 1.330,35	R\$ 1.291,07	R\$ 272,72	R\$ 323,25	R\$ 194,08
Custo da mercadoria 2019	R\$ 1.284,85	R\$ 1.223,68	R\$ 255,99	R\$ 300,25	R\$ 178,32
Diferença no Custo	- R\$ 45,50	- R\$ 67,39	- R\$ 16,73	- R\$ 23,00	- R\$ 15,76
Preço de Venda	R\$ 1.599,00	R\$ 1.599,00	R\$ 440,00	R\$ 430,00	R\$ 345,70
Margem em 2018	20,19 %	23,85 %	61,34 %	33,02 %	78,12 %
Margem em 2019	24,45 %	30,67 %	71,88 %	43,21 %	93,86 %
Diferença na Margem	4,26 %	6,82 %	10,54 %	10,19 %	15,74 %

Fonte: Elaborado pelo autor

Mediante as informações que constam na tabela 7 pode-se perceber que um dos principais elementos que tiveram alteração após a publicação da nova exigência foi a composição dos custos dentro da empresa. Essa diferença no custo teve uma diminuição em todas as mercadorias analisadas, consequência do crédito da ST que em 2019 passou a compor a sua formação. Como a margem é inversamente proporcional, todas as mercadorias tiveram um aumento na margem de contribuição. A tabela 8 demonstra em valores quantitativos essa variação.

Tabela 8 – Variação pela quantidade

Mercadoria	Lavadora de Roupas	Celular	Tinta Balde	Cafeteira	Jogo de Jantar
Diferença no Custo	R\$ 45,50	R\$ 67,39	R\$ 16,73	R\$ 23,00	R\$ 15,76
Unidades em Estoque	100	80	50	120	30
Total	R\$ 4.550,00	R\$ 5.391,20	R\$ 836,50	R\$ 2.760,00	R\$ 472,80

Fonte: Elaborado pelo autor

A tabela 8 considera um saldo em estoque e visa evidenciar no totalizador de cada item o impacto que detém nessa mudança. No total desses 5 itens foi uma diferença de R\$ 14.010,50, como a maioria dos itens são tributados pela ST pode se ter uma base do reflexo dessa mudança em todas as mercadorias comercializadas. Tudo isso resultou na modificação de vários processos dentro da empresa. Aliado a isso e impactando na formação do custo, está a MVA vinculada a NCM de cada mercadoria, levando em consideração o crédito da ST, conforme demonstra a tabela 9.

Tabela 9 – Comparação da MVA

Mercadoria	Lavadora de Roupas	Celular	Tinta Balde	Cafeteira	Jogo de Jantar
NCM	8450.20.90	8517.12.31	3209.10.10	8516.71.00	6912.00.00
MVA 2019	41,34%	40,51%	35%	52,30%	61%
MVA 2020	53,46%	48,10%	58%	58,05%	75,61%
Preço da Mercadoria	R\$ 971,70	R\$ 1.109	R\$ 251,14	R\$ 272,12	R\$ 144,90
(+) IPI	R\$ 97,17	-	-	-	R\$ 14,49
BC da ST 2019	R\$ 1.510,74	R\$ 1.558,26	R\$ 339,04	R\$ 414,44	R\$ 233,29
BC da ST 2020	R\$ 1.640,29	R\$ 1.642,43	R\$ 396,80	R\$ 430,08	R\$ 279,90
Crédito ST 2019	R\$ 271,93	R\$ 280,49	R\$ 61,03	R\$ 74,60	R\$ 46,18
Crédito ST 2020	R\$ 295,25	R\$ 295,64	R\$ 71,42	R\$ 77,41	R\$ 50,38
Diferença do Crédito	R\$ 23,32	R\$ 15,15	R\$ 10,39	R\$ 2,81	R\$ 4,20

Fonte: Elaborado pelo autor

Na tabela 9 é possível analisar que quanto maior for a MVA aplicada sobre o valor da operação, maior será a BC da ST, assim possibilitando um crédito de ST maior na formação do custo e no imposto presumido. O mesmo acontece caso a MVA fosse menor, nesse caso iria impactar na diminuição do crédito. Através desse fator, há uma diferença na composição do custo entre mercadorias de nichos diferentes, pelo fato da MVA ter uma diferença muito grande dependendo da NCM que ela é enquadrada.

No desenvolvimento do trabalho pode ser citado como ponto fraco o assunto ser novo e assim ter poucos conteúdos sobre ele, especificamente sobre análises nos processos após a mudança. Já como ponto forte pode-se considerar essencial o apoio da empresa, com a

disponibilidade das informações necessárias para a construção da análise proposta. Tendo em vista isso e as avaliações apresentadas a pesquisa contribuiu para demonstrar os impactos do Decreto 54.308/2018, bem como as mudanças na composição do custo e nas demonstrações contábeis, possibilitando assim a utilização dessas análises para um planejamento futuro.

6 Conclusão

Neste trabalho foram analisados os campos que sofreram alteração com a publicação do Decreto 54.308/2018, muitas empresas tiveram dificuldades para se adaptar as mudanças, uma vez que as novas exigências eram até então desconhecidas. Aliado a isso está que os comércios, tanto atacado como varejo, não tinham a tributação na saída de mercadoria tributada pela ST, visto que o propósito inicial da substituição tributária era encerrar a tributação no primeiro elo da cadeia consumidora, na maioria dos casos a indústria. Dessa forma, as alterações com o novo Decreto ocasionaram novos custos aos comércios, pela subapuração da ST, sendo necessário integrar uma nova sistemática aos processos, como pode-se avaliar através dos dados apresentados na empresa objeto do estudo de caso.

O objetivo foi atingido de maneiras diferentes, pois eram vários elementos envolvidos na questão de pesquisa. A primeira e principal delas se refere ao custo das mercadorias, pode-se evidenciar as mudanças antes e após a publicação do Decreto por meio dos dados apresentados na tabela 7, onde demonstra que os custos diminuíram por razão do crédito da ST que foi introduzido na composição do custo no ano de 2019. Uma consequência dessa alteração no custo também está vinculada a mudança do markup explicada através da tabela 1. Como os preços de venda estão diretamente ligados ao custo das mercadorias, em razão da sua diminuição possibilita duas alternativas, se a margem estiver boa que a empresa pratique preços menores, possibilitando destaque entre a concorrência, ou se a margem estiver ruim mantém os mesmos preços de venda e aproveita que o custo diminuiu para aumentar a sua margem. As modificações nas demonstrações contábeis foram analisadas pela comparação do ano de 2018 e 2019, conforme demonstra o quadro 1, no qual houve alteração direta na conta de custos e na criação da conta de substituição tributária sobre as vendas. De acordo com a exemplificação e descrição que envolvem a tabela 5 pode-se avaliar que a conta caixa não sofreu alterações expressivas, porém a tabela 6 demonstra os saldos apurados e mediante sua análise houve um aumento na carga tributária da empresa após as exigências do novo Decreto.

Como a partir de 2021 a empresa poderá solicitar a adesão ao regime optativo de ST, os dados apresentados nesse artigo devem ser utilizados como subsídio na decisão de transitar para a não apuração da ST, passando a fazer a formação de custo e apurações como anterior ao Decreto 54.308/18. Para tanto, precisa ser levado em consideração que será obrigatório novamente a apuração do inventário e estornar o crédito presumido das mercadorias que estarão em estoque. Além disso, como a opção ao ROT ST é apenas para o ano de 2021, causa várias incertezas por não saber quais as mudanças que ainda podem ser estipuladas. Todas as análises demonstram a alteração que o Decreto ocasionou na empresa, mas o que fica realçado são as diversas modificações que a publicação original sofreu, e isso é o que torna essa nova apuração uma grande incerteza.

Tendo em vista o tema apresentado pode-se desenvolver estudos futuros com o mesmo assunto, porém em âmbitos diferentes. Uma proposta seria a análise de outros comércios varejistas, menores ou maiores que o apresentado neste estudo de caso, comparando as mudanças e se tiveram os mesmos impactos encontrados no presente trabalho. Também pode ser feita uma pesquisa com um nicho de mercadorias diferentes, levando em consideração o que foi descrito na tabela 9, assim como a MVA pode variar de um ano para outro, varia de mercadoria para outra, tornando interessante a análise entre mercadorias de MVA mais baixas com as mais elevadas e a diferença que isso reflete. Uma última sugestão seria comparar um

comércio varejista do RS com um de outro estado brasileiro, faria com que muitos elementos tivessem diferenciação, principalmente por conta da legislação, uma boa forma de demonstrar os impactos da tributação em cada estado.

A importância da contabilidade está em todos os processos descritos no decorrer do trabalho, inicialmente na correta contabilização e composição dos custos, adaptando as novas exigências da legislação, na busca de auxílio contínuo ao andamento da empresa, sendo necessária a implementação de melhorias para que as mudanças tenham o menor impacto possível. Sua principal tarefa é entender os processos e desenvolver o custo mais parecido com a realidade para que o preço de venda seja coerente e gere lucro para a empresa, não apenas ter uma margem enganosa. Apesar da contabilidade de custos ser muito mais valorizada na indústria, o presente trabalho demonstra seu papel no comércio também e que sua contribuição é essencial. A contabilidade tributária é outro ramo que tem papel fundamental, além da atenção as novas exigências que vão sendo publicadas, precisam auxiliar nas melhores estratégias para que sejam feitas as alterações necessárias na empresa e diminuía os reflexos da tributação, essas estratégias aplicadas através da elisão fiscal. No campo da contabilidade gerencial é fundamental entender as mudanças, saber seus impactos, ter as informações corretas e bom relacionamento com as demais áreas, possibilitando dessa forma melhores resultados e uma tomada de decisão mais assertiva.

Referências

BORGES, J. C.; REIS, Maria Lúcia dos. **ICMS ao alcance de todos**, 5ª edição. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 30 de abril de 2020.

_____. **Lei N° 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 30 de abril 2020.

_____. **Lei N° 15.056, de 27 de dezembro de 2017**. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=259435&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=15056>>. Acesso em: 20 de maio de 2020.

_____. **Lei N° 8.820, de 27 de janeiro de 1989**. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109360>>. Acesso em: 19 de maio de 2020.

_____. **Lei Complementar N° 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm>. Acesso em: 02 de maio de 2020.

_____. **Lei Complementar N° 123, de 14 de dezembro de 2006**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 02 de maio de 2020.

_____. **Decreto N° 37.699, de 26 de agosto de 1997**. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362>>. Acesso em: 10 de maio de 2020.

_____. **Decreto N° 54.308, de 6 de novembro de 2018.** Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=265924&inpCodDisposi tive=&inpDsKeywords=54.308>>. Acesso em: 29 de abril de 2020.

_____. **Decreto N° 55.297, de 5 de junho de 2020.** Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=273691&inpCodDisposi tive=&inpDsKeywords=55297>>. Acesso em: 14 de agosto de 2020.

_____. **Convênio ICMS 142/18, de 14 de dezembro de 2018.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18>. Acesso em: 02 de maio de 2020.

_____. **Instrução Normativa DRP N° 045/98.** Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109367>>. Acesso em: 02 de maio de 2020.

BRUNI, A. L. **A administração de custos, preços e lucros**, 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2018.

CASSONE, V. **Direito tributário**, 28ª edição. São Paulo: Atlas, 2018.

CEFIS. **MVA – Substituição tributária e alíquotas**. Disponível em: <<https://blog.cefis.com.br/substituicao-tributaria-aliquotas-e-mva/>>. Acesso em 16 de maio de 2020.

CREPALDI, S. A. **Planejamento tributário: teoria e prática**, 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

CRUZ, J. A. W.; REIS, J. A. F. D.; PROHMAN, J. I. D. P.; MIGUEL, P. S. **Formação de Preços: mercado e estrutura de custos**. Paraná: Intersaberes, 2012.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**, 16ª edição. São Paulo: Atlas, 2017.

FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia**, 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

FECOMÉRCIO. **Complementação da cobrança do ICMS/ST é suspensa pela Justiça gaúcha**. Disponível em: <<http://fecomercio-rs.org.br/2019/01/24/justica-gaucha-afasta-cobranca-da-complementacao-do-icmst-2/>>. Acesso em: 22 de maio de 2020.

FEDERASUL. **Federasul defende simplificação e expansão de prazos para alteração da substituição tributária do ICMS**. Disponível em: <<https://www.federasul.com.br/federasul-defende-simplificacao-e-expansao-de-prazos-para-alteracao-da-substituicao-tributaria-do-icms/>>. Acesso em: 22 de maio de 2020.

FORTES, F. C. **Infográfico: entenda o ICMS/ST (substituição tributária)**. Disponível em: <<http://marquesfilhoadvogados.com.br/icms-st-substituicao-tributaria/>>. Acesso em: 23 de maio de 2020.

HAUSER, P. **Contabilidade tributária: dos conceitos à aplicação**. Curitiba: Intersaberes, 2017.

MARCONI, M. D. A.; LAKATOS, M. E. **Fundamentos de metodologia científica**, 8ª edição. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**, 11ª edição. São Paulo: Atlas, 2018.

NASCIMENTO, L. P. D. **Elaboração de projetos de pesquisa**: monografia, dissertação, tese e estudo de caso, com base em metodologia científica. São Paulo: Cengage learning, 2012.

NETTO, R. **O que é CEST, tabela, cadastro e como consultar o CEST de um produto**. Disponível em: <<https://www.nomus.com.br/blog-industrial/cest/>>. Acesso em: 15 de maio de 2020.

OLIVEIRA, A. S. D. **ICMS-ST: Substituto e Substituído**. Disponível em: <<https://guiatributario.net/2017/04/28/icms-st-substituto-e-substituido/>>. Acesso em: 15 de maio de 2020.

RECEITA FEDERAL. **NCM**. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/classificacao-fiscal-de-mercadorias/ncm>>. Acesso em: 17 de maio de 2020.

REIS, C. **Cálculo da substituição tributária (ICMS-ST)**. Disponível em: <<https://cr.inf.br/blog/entenda-o-novo-calculo-da-substituicao-tributaria/>>. Acesso em: 22 de maio de 2020.

REZENDE, A J.; PEREIRA, C. A.; ALENCAR, R. C. D. **Contabilidade Tributária**: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de custos**, 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018.

SEFAZ. **Cálculo do ajuste da Substituição Tributária é unificado**. Disponível em: <<https://www.fazenda.rs.gov.br/conteudo/13124/calculo-do-ajuste-da-substituicao-tributaria-e-unificado>>. Acesso em: 18 de agosto de 2020.

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário**, 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

SEGUNDO, H. D. B. M. **Código Tributário Nacional**, 7ª edição. São Paulo: Atlas, 2018.

SESCON-RS. **Substituição tributária: SESCO-RS e entidades emitem nota contra a complementação**. Disponível em: <<http://www.sesconrs.com.br/governo-precisa-rever-complementacao-da-substituicao-tributaria/>>. Acesso em: 23 de maio de 2020.

SILVA, A. L. D. A. **Substituição Tributária para frente: Incompatibilidade do regime de tributação do ICMS com a realidade econômica das micro e pequenas empresas**. Disponível em <<http://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/52550/substituicao-tributaria-para-frente-incompatibilidade-do-regime-de-tributacao-do-icms-com-a-realidade-economica-das-micro-e-pequenas-empresas>>. Acesso em: 15 de maio de 2020.

SOUZA, E. P. D. **Contabilidade Tributária - Aspectos Práticos e Conceituais**. São Paulo:

Atlas, 2018.

TORRES, V. **O que é preciso saber sobre regime de tributação?**. Disponível em: <<https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/o-que-e-preciso-saber-sobre-regime-de-tributacao/>>. Acesso em: 29 de abril de 2020.

TOTVS. **ICMS ST - ajuste de montante de imposto – regras para varejistas e não varejistas RS**. Disponível em: <<https://tdn.totvs.com/pages/releaseview.action?pageId=444598643>>. Acesso em: 25 de maio de 2020.

VASQUEZ, J. V. L. **A influência da carga tributária nos preços de venda**. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ap/artigos/a-influencia-da-carga-tributaria-nos-precos-de-venda,ea3ace85e4ef510VgnVCM1000004c00210aRCRD>>. Acesso em 28 de maio de 2020.

VICECONTI, P.; NEVES, S. D. **Contabilidade de custos**: um enfoque direto e objetivo, 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018.