**Impactos tributários decorrentes da aplicação de diferentes alternativas de venda:
avaliando os resultados em operações estaduais e interestaduais**

Mariana Bastos Quaranta

Universidade de Caxias do Sul – UCS
mari.quaranta@hotmail.com

Roberto Biasio

Universidade de Caxias do Sul – UCS
rbiasio@ucs.br

Alex Eckert

Universidade de Caxias do Sul – UCS
aeckert@ucs.br

Marlei Salete Mecca

Universidade de Caxias do Sul – UCS
msmecca@ucs.br

Sinara Jaroseski

Universidade de Caxias do Sul – UCS
sjaroseski@ucs.br

Resumo

A Substituição Tributária, quando interpretada de forma equivocada na legislação, pode levar a uma aplicação distorcida da realidade em relação ao cenário da empresa. Este artigo tem como objetivo verificar o preço máximo que poderá ser pago nas compras feitas nos estados em que ocorre a venda, para equivaler ao custo de transferência das compras no Rio Grande do Sul. Através da pesquisa, busca-se verificar se é viável a empresa transferir a mercadoria. Para atender ao objetivo da pesquisa, foram implementadas hipóteses de operação na empresa, introduzindo um comparativo entre matriz e filiais. Também foi elaborada uma hipótese para atender ao objetivo do artigo. Com base nos resultados foi possível constatar que a empresa possui um custo maior que o necessário, e está deixando de gerar lucro. Conclui-se que a empresa deve comprar e vender dentro do estado que está localizada a filial.

Palavras-chave: Substituição tributária. Custo da mercadoria. Preço de venda. Transferência de mercadoria. Planejamento Tributário.

1 Introdução

A substituição tributária gera cada vez mais dificuldades para o cumprimento das normas previstas em função da complexidade que elas envolvem. Muitas vezes, isso ocorre por falta de informação das empresas, aplicação incorreta da legislação ou até mesmo por uma tomada de decisão precipitada. Isso porque, o país possui 27 Estados, e cada um deles rege a substituição tributária de uma forma diferente, tanto em relação à legislação em si, com em relação alíquotas e as margens de valor agregado que são aplicadas a cada tipo de operação.

Para não correr o risco do contribuinte arcar com custos desnecessários, além de conhecer bem a legislação aplicável a cada operação, ele precisa avaliar atentamente as alternativas comerciais possíveis, de forma a fazer um bom planejamento tributário. O ato de planejar e tomar decisões influencia diretamente no resultado da empresa.

Nos tempos atuais, frente à crise econômica, o aumento excessivo dos impostos e a mudança repentina da legislação, tomar uma decisão que envolva diretamente sua rentabilidade, deve ser minuciosamente estudada.

Diante desse cenário, a pesquisa pretende avaliar as alternativas de planejamento tributário que uma empresa de comércio atacadista e varejista que possui sua matriz no Rio Grande do Sul, pode adotar para melhorar a rentabilidade de suas filiais fora do estado, visando melhorar o resultado, seja via redução da carga tributária e/ou alternância de fornecedores em função da carga tributária.

Com base nessa premissa, o objetivo do estudo é verificar qual o preço máximo que poderá ser pago nas compras feitas pelas filiais em seus estados de origem de forma a gerar, no mínimo, o mesmo retorno considerando-se a compra pela matriz, no Rio Grande do Sul, e posterior transferência para as respectivas filiais situadas em outros estados, Santa Catarina, Paraná e Mato Grosso. Para isso, serão considerados, além do custo de compra, todos os respectivos efeitos tributários que cada operação envolve. Efeitos esses que passam a ter uma grande influência na determinação do resultado, tendo em vista que os produtos a serem avaliados estão sujeitos à substituição tributária do ICMS. Processo esse que, pela diversidade de aplicabilidade nos diferentes estados pode gerar diferentes opções, dependendo do estado em que a filial está localizada.

2 Substituição Tributária

2.1 O Surgimento da Substituição Tributária

A substituição tributária (ST) surgiu através da necessidade do governo de fiscalizar as empresas de forma mais rápida e segura. Além disso, tornou-se um meio seguro do governo cobrar esse imposto, uma vez que, ele é cobrado no ato da saída da mercadoria.

Nas décadas de 70 a 80, os Estados criaram as regras da substituição tributária. No Código Tributário Nacional, em seu artigo 58 § 2, II, surgiu a substituição tributária. Atribuindo a responsabilidade da substituição tributária ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadorias devida pelo varejista, mediante o acréscimo ao preço da mercadoria, de MVA não excedente de 30% (trinta por cento), que a Lei Estadual fixar. Esse artigo foi revogado em 1983 pela Lei Complementar 44/83, inclusa no Decreto Lei nº 406 de 21.12.1968.

Em 1988, o convênio ICMS 66 inseriu no seu texto as normas da Lei Complementar 44/83 referente à substituição tributária. A Constituição Federal acrescentou no artigo 150 “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, assegurado à imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

O Convênio 66 vigorou até 1996. Nesse ano, houve a publicação da Lei Complementar 87, a qual delimitou de forma concreta a substituição tributária, tal como a forma de pagamento antecipado do imposto. A partir dessa Lei Complementar, houve a publicação em 1993 da Emenda Constitucional número 3, a qual inseriu na Constituição Federal a substituição tributária.

2.2 *A aplicabilidade da Substituição Tributária*

Inserida na Constituição Federal de 1988, a substituição tributária criou forma e regulamentação. Dessa forma, cada estado precisou posicionar-se de forma que, a cobrança do imposto fosse definida. Diante disso, o governo Federal lançou os protocolos e convênios, indagando quais estados eram signatários ao pagamento.

Para haver a substituição tributária, é necessário que, seja publicado um protocolo informando quais estados devem cobrar o imposto, os estados, porém devem formalizar a cobrança do imposto incluindo no seu regulamento e por meio de decreto. Não são todos os estados signatários dos protocolos, pois esses protocolos são acordos firmados entre os estados.

Os estados que não são signatários, caso tenham interesse em aderir ao protocolo, será publicada uma alteração no protocolo, e conseqüentemente na legislação estadual. Essa publicação informará a adesão e a data em que deverá ser cobrado o imposto.

Além disso, a substituição tributária pode ocorrer apenas no âmbito interno, mesmo na ausência de convênio ou protocolo. Esse meio de aplicabilidade é regido na legislação estadual. Nesse caso, o imposto fica denominado substituição tributária (ST) interna.

A ST é aplicada quando se concretiza o fato gerador, ou seja, quando o produto sai de um estabelecimento industrial para um estabelecimento comercial varejista, a ST é calculada pelo industrial, ou ainda, por quem a lei atribuir à responsabilidade tributária (SECRETARIA DA FAZENDA GOVERNO DISTRITO FEDERAL, 2015).

Para haver a responsabilidade tributária, cabe a Lei expor, a condição de contribuinte substituto tributário. Por sua vez, o Código Tributário Nacional dispõe que a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, sendo essa, vinculada ao fato gerador da obrigação. De modo que, a responsabilidade é excluída do contribuinte (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, 1966).

Nas vendas internas a responsabilidade tributária, segundo Sistema Fecomércio RS (2014) será atribuído aos seguintes contribuintes:

- a) estabelecimento industrializador das mercadorias sujeitas ao regime;
- b) estabelecimento que recebeu as mercadorias oriundas de outra unidade da Federação, salvo se tiverem sido recebidas com o recolhimento do ICMS/ST;
- c) contribuinte gaúcho (inclusive varejista), destinatário de mercadoria sujeita a ST, em operação interna ou interestadual, quando a responsabilidade for atribuída ao alienante ou ao remetente e este não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto;
- d) estabelecimento que importou as mercadorias do exterior;
- e) estabelecimento que adquiriu mercadorias importadas do exterior, apreendidas ou abandonadas; e, ainda, ao;

f) estabelecimento distribuidor das mercadorias, quando se tratar de produtos farmacêuticos relacionados no Apêndice II, Seção III, item VI.

Nas vendas interestaduais a responsabilidade será atribuída ao remetente, independente do imposto ter sido recolhido anteriormente ou não.

2.3 *Contribuinte Substituto e Substituído*

Para entender-se melhor a ST, é necessário esclarecer a diferença entre os dois contribuintes envolvidos no processo da ST: contribuinte substituto e contribuinte substituído.

O contribuinte substituto é o responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente nas operações subsequentes. Esse recolhimento é feito antecipadamente, ou seja, no ato da saída da mercadoria. Além disso, o imposto é cobrado do cliente, pois ST deve ser somada ao valor dos produtos no total da nota fiscal (NF).

O contribuinte substituído é aquele que receberá a mercadoria por meio de nota fiscal, contendo a ST cobrada na NF e a guia paga. Esse imposto já foi pago pelo contribuinte substituto.

2.4 *Margem de Valor Agregado (MVA)*

Para haver a cobrança da ST, primeiramente é necessário definir a MVA. Ela é estabelecida por meio de convênio ou protocolo. Ela é determinada com base nos preços praticados no mercado, obtidos por levantamento ou amostragem (SECRETARIA DA FAZENDA GOVERNO DO RIO DE JANEIRO, 2013).

A MVA é ajustada conforme as alíquotas interestaduais e internas de cada estado, quando ocorre a venda interna, não há ajuste da MVA, apenas nas vendas interestaduais.

2.5 *Protocolos*

A empresa objeto de estudo possui dois protocolos que se enquadram no seu ramo de atividade. Ela vende por meio de atacado e varejo peças e acessórios para veículos automotores, implementos agrícolas, tratores e colheitadeiras.

O protocolo 41/2008 dispõe sobre a substituição tributária nas operações com peças, componentes e acessórios, para veículos automotores e outros fins.

Ele estabelece que os Estados do Amapá, Amazonas, Bahia, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Paraná, Piauí, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo e o Distrito Federal celebram o protocolo.

O protocolo 97/2010 inclui como signatário os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Maranhão, Mato Grosso, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Sergipe e Tocantins.

Além disso, o protocolo estabelece a sistemática de quais operações não devem ser aplicadas a substituição tributária:

- a) estabelecimento industrial;
- b) outro estabelecimento do mesmo titular, desde que não varejista, salvo se a unidade federada de destino dispuser de forma diferente em sua legislação.

A empresa objeto do estudo, atualmente, faz transferências entre seus estabelecimentos, portanto, conforme mencionado no protocolo 97/2010, não sendo devido à substituição tributária nas transferências ao mesmo titular, sendo que, o estudo pretende verificar a viabilidade ou não de mudar a forma de abastecimentos das filiais, deixando de ser via transferência da matriz e passar a ser via compra direta realizada pela loja em seu estado de origem.

2.6 *Convênio 92/2015*

Em 2015 foi publicado o Convênio 92/2015 com o objetivo de uniformizar a substituição tributária. Isso porque diversos estabelecimentos estavam sendo prejudicados em função de suas mercadorias inúmeras vezes enquadrar-se em mais de um segmento em função da descrição da mercadoria.

Por outro lado, alguns contribuintes por dificuldades de conhecer de forma detalhada a legislação acabam seguindo o que os seus clientes definem, porém nem sempre a informação dos clientes é correta. Considerando-se que os tributos são considerados no cálculo do preço de venda, então um erro na definição da forma de tributação da operação, acaba afetando diretamente a formação do preço de venda, gerando preço maior (prejudicando a competitividade) ou se não for repassado, acaba por reduzindo, de forma desnecessária a rentabilidade.

Com o objetivo de evitar erros de interpretação na aplicação da legislação referente a ST do ICMS surgiu o Convênio 92/2015, estabelecendo normas e critérios a serem seguidos por todos, sendo que a sua primeira cláusula estabelece que:

Este convênio estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes.

Após a divulgação desse Convênio, foi publicado um novo Convênio, o de nº 155/2015, com efeitos a partir janeiro/2016, esclarecendo as dúvidas do Convênio 92/2015. A partir desse convênio a interpretação da legislação ficou mais clara, definindo o que cada segmento deve obedecer em relação ao protocolo. Dessa forma, caso a NCM de venda não esteja nesse convênio, não há mais ST no ramo de atividade de empresa. O convênio especifica que primeiramente deve ser observado o convênio, e após confirmar que NCM consta no convênio, deve ser verificado o protocolo já existente, a fim de conferir qual estado é signatário e qual a MVA (CONFAZ, 2015).

3 Preço de venda

O preço de venda pode ser definido de duas formas: com base no custo e adicionando-se uma margem de lucro desejada ou com base no mercado calculando-se qual a margem de lucro que sobra e com base nessa informação avaliar se a mesma atende os objetivos da empresa (BORNIA, 2010).

Para Santos (2011, p. 143) “a preocupação em formar preço de venda está ligada as condições de mercado, as características da concorrência, aos custos, ao nível de atividade e à remuneração do capital investido (lucro)”.

Complementando, Martins (2010) afirma que para administrar preços de venda é necessário conhecer o custo do produto, mas somente essa informação não é suficiente. Além do custo, é preciso estudar o preço dos concorrentes, o preço dos produtos substituídos. E tudo isso depende do tipo de mercado que a empresa atua.

O importante é que o custo do produto produza informações úteis, a fim de incrementar o preço de venda.

4 Planejamento Tributário

O planejamento tributário é uma ferramenta de suma necessidade nas empresas, é algo que não deve ser analisado se realmente é prudente utilizá-la. Ela deve ser usada diariamente, a fim de minimizar o custo da empresa.

Conforme Portal Educação (2014) “a gestão tributária consiste em uma série de atitudes e atividades que toda a empresa deve desempenhar no concernente ao recolhimento de tributos, mas com objetivos estratégicos para a organização, principalmente no aspecto tocante a economia tributária ou à redução de custos relativos ao pagamento de tributos.”

O planejamento tributário não pode ser conceituado como sonegação fiscal, uma vez que, o objetivo principal é planejar de forma lícita um meio de pagar menos impostos.

5 Método de pesquisa

A metodologia utilizada na pesquisa é a baseada em estudo de caso. Entende-se que em função do objetivo definido e campo em que a pesquisa será aplicada a metodologia baseada em estudo de caso é que melhor se aplica. Com o estudo de caso, almeja-se evidenciar e analisar os diversos aspectos tributários para expor o melhor preço de compra nos estados em que a empresa possui centros comerciais.

Referente ao estudo de caso, Gil (2010) define como um estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, com diferentes propósitos como conhecer situações da vida real, formular hipóteses ou desenvolver teorias.

A pesquisa será exploratória, pois visa explorar o estudo, alinhar novas ideias e criar alternativas para o problema. Segundo Gonçalves (2014), a pesquisa exploratória 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. Para Gil (2010), as pesquisas exploratórias proporcionam uma maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito. Esse tipo de pesquisa tem como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições.

6 Desenvolvimento do estudo

A empresa Bilhar & Cia Ltda., localizada no estado do Rio Grande do Sul, foi fundada em 1983. A empresa é totalmente voltada para o mercado de reposição, seu ramo de atividade é o comércio por atacado e varejo de peças e acessórios para veículos automotores, implementos agrícolas, tratores e colheitadeiras.

Com o passar do tempo e o aumento nas vendas no mercado de reposição, a empresa sentiu a necessidade de abrir filiais em outros estados. O objetivo inicial era operar nos outros estados como centros comerciais, ou seja, toda a mercadoria era comprada no estado do Rio Grande do Sul e posteriormente transferida às filias conforme demanda de vendas.

Desde 2012, foram abertos três centros comerciais, localizados nos estados de Santa Catarina, Paraná e Mato Grosso. Os centros comerciais do Paraná e Santa Catarina são os que possuem maior representatividade de vendas nos últimos anos e por esse motivo entendeu-se necessário concentrar os estudos nos dois estados que apresentam maior representatividade.

Desde então, a empresa vem estudando qual a melhor forma de operar no mercado, uma vez que, ela não compra seus produtos nos estados que possui centro comercial, apenas

transfere a mercadoria.

Diante do exposto, o estudo mostrará dentre os principais produtos da empresa, a possibilidade de avaliar se é vantagem comprar toda a mercadoria no Rio Grande do Sul e transferir para as filiais, situadas nos estados de Santa Catarina e do Paraná, quando necessário e como ficaria essa compra dentro do estado onde estão localizadas as filiais.

Todas as aquisições de mercadorias para revenda efetuadas pelo estabelecimento matriz ou filiais da empresa são feitas junto a fornecedores industriais e, portanto, por tratar-se de uma operação de compra e venda entre indústria e comércio, todas suas operações de compra possuem incidência de ICMS ST, tornando-se assim os estabelecimentos considerados contribuintes substituídos.

Todos os preços e alíquotas utilizadas no estudo estão atualizados até jan. de 2016.

6.1 Particularidades dos estados em estudo

6.1.1 Rio Grande do Sul(RS)

O regulamento do ICMS do estado do RS determina que quando há compra de mercadoria sujeita a ST, a compra deve ser registrada sem o crédito de ICMS e deve-se pagar o valor relativo ao ICMS ST. Uma vez que, caso a venda seja feita dentro do estado, como ela já foi substituída, deverá sair sem o destaque desses impostos (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

Contudo, caso a venda seja para fora do estado, o ICMS e ICMS ST deverão ser destacados na nota fiscal. O regulamento institui que para essas operações é possível fazer o crédito do imposto por meio de nota fiscal, denominado adjudicação de ICMS. Nesse caso, sempre deve ser levado em consideração para a determinação do crédito se a mercadoria foi vendida dentro ou fora do estado.

6.1.2 Paraná(PR)

O regulamento do estado do Paraná possui um diferimento nas vendas internas, reduzindo a alíquota do ICMS para 12% ou a base de cálculo para 33,33%, o que possui o mesmo efeito tributário (PARANÁ, 2012).

Entretanto, quando a mercadoria for sujeita a ST, segundo Boletim Informativo nº. 012/2015 deve ser utilizado no cálculo da ST, a alíquota interna do estado, independente do diferimento, e a MVA ajustada.

6.1.3 Santa Catarina(SC)

O estado de Santa Catarina não possui nenhuma redução ou diferimento que se aplique a NCM objeto de estudo.

6.2 Apresentação do estudo

O estudo será desenvolvido utilizando hipóteses, com o intuito atingir o objetivo da pesquisa. Nela será feito um comparativo entre RSxPR e RSxSC. Ao final será exposto qual das duas filias possui maior lucro nas vendas.

6.2.1 Comparativo entre a opção RS x PR

Hipótese 1 – Matriz localizada no RS compra a mercadoria e vende diretamente ao cliente situado no PR.

A tabela 1 apresenta os dados que evidenciam que a margem de lucro bruto, para o produto analisado será de R\$ 762,00, caso a empresa opte por comprar o produto no RS e vender diretamente aos clientes situados no PR.

Tabela 1 – Hipótese 1 Filial PR

CUSTO DA COMPRA NO RS			RESULTADO NA VENDA PARA PR		
Valor do produto sem impostos		1.300,00	Preço de venda		2.244,22
IPI	5%	65,00	ICMS ST devido na venda=> MVA /ICMS int.->	84,35% 18,00%	475,39
Valor do produto + IPI		1.365,00	Total cobrado do cliente		2.719,61
ICMS Próprio	18%	234,00	ICMS Próprio	12%	- 269,31
ICMS ST devido na compra=>MVA =>	59,60%	158,14	Receita líquida		1.974,91
Total pago (produto + IPI + ICMS ST)		1.523,14	PIS/Cofins presumido sobre o preço de venda	3,65%	- 81,91
			Custo total pago na compra com IPI + ICMS ST		- 1.523,14
			Adjudicação do crédito na compra (próprio + ST)		392,14
			Margem de Lucro bruto na venda		762,00

Fonte: Elaborado pelos autores, com base na legislação tributária.

Nessa hipótese o crédito do ICMS e ICMS ST ocorre por meio da adjudicação, uma vez que, a venda foi realizada para fora do estado com destaque dos impostos.

Hipótese 2 – Matriz localizada no RS compra a mercadoria transfere sua filial localizada no PR que fará a venda aos clientes situados no respectivo estado.

A tabela 2 apresenta os dados que evidenciam que a margem de lucro bruto, para o produto analisado será de R\$ 369,86, caso a empresa opte por comprar o produto no RS, transferir para sua filial localizada no PR e esta fazer a venda aos clientes situados no PR.

Tabela 2 – Hipótese 2 Filial PR

CUSTO DA COMPRA NO RS			RESULTADO NA VENDA PARA PR		
Valor do produto sem impostos		1.300,00	Preço de venda		2.244,22
IPI	5%	65,00	ICMS ST devido na venda=> MVA /ICMS int.->	84,35% 18%	475,39
Valor do produto + IPI		1.365,00	Total cobrado do cliente		2.719,61
ICMS Próprio	18%	234,00	ICMS Próprio (redução 33,33%) =>	12%	- 269,31
ICMS ST devido na compra=>MVA =>	59,60%	158,14	Receita líquida		1.974,91
Total pago (produto + IPI + ICMS ST)		1.523,14	PIS/Cofins presumido sobre o preço de venda	3,65%	- 81,91
			Custo total na compra no RS		- 1.523,14
			Débito de ICMS no RS pela transferência		- 163,80
			Crédito do ICMS em SC pela transferência		163,80
			Margem de Lucro bruto na venda		369,86

TRANSFERÊNCIA DA MATRIZ EM RS PARA FILIAL NO PR		
Preço de transferência		1.365,00
ICMS Próprio na transferência	12%	163,80
Total na transferência		1.528,80

Fonte: Elaborado pelos autores, com base na legislação tributária.

O regulamento do estado do PR determina que não haja incidência de ST em operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, desde que não varejista. Diante disso, a responsabilidade pelo recolhimento da ST é atribuída ao contribuinte que receber a mercadoria. Neste caso, a venda é tributada de ICMS e ICMS ST.

do PR seria de R\$ 1.453,63. Já no comparativo da hipótese da compra pela Matriz no RS junto a fornecedor do mesmo estado, para posterior transferência para a filial localizada no estado do PR e esta procederem à venda aos clientes, o valor de compra que geraria o mesmo resultado ao se fazer a compra direta no estado do PR, pela filial seria de R\$ 1.760,36. Por fim, em relação à terceira hipótese, o valor seria equivalente ao que foi considerado na hipótese 3 (compra do fornecedor localizado no RS pela filial localizado no estado do PR).

Tabela 4 – Hipótese 4 Filial PR

PREÇO MÁXIMO QUE PODERIA SER PAGO PARA FORNECEDOR NO PR PELA FILIAL GERANDO A MESMA MARGEM				
Hipótese considerada		HIPÓTESE 1	HIPÓTESE 2	HIPÓTESE 3
Valor total cobrado (incluindo ST quando existente)		2.719,61	2.719,61	2.719,61
PIS/Cofins devido na venda	3,65%	99,27	99,27	99,27
Receita Líquida		2.620,35	2.620,35	2.620,34
Lucro bruto gerado pela hipóteses consideradas		762,00	369,86	1.091,35
Custo total máximo na compra para manter o lucro		1.858,35	2.250,48	1.528,99
Valor do produto sem impostos		1.453,63	1.760,36	1.196,00
IPI	5%	72,68	88,02	59,80
Total do produto + IPI		1.526,31	1.848,38	1.255,80
ICMS próprio	12%	174,44	211,24	143,52
ICMS ST ==> MVA - ICMS interno	84,35% 18%	332,04	402,10	273,19
Custo total na compra (produto + IPI + ICMS ST)		1.858,35	2.250,48	1.528,99

Fonte: Elaborado pelos autores, com base na legislação tributária.

As informações apresentadas na tabela 4 evidenciam que as duas primeiras hipóteses são menos vantajosas que a terceira. Dessa forma, fica comprovado que a melhor opção é pela compra feita direta pela filial localizada no estado do PR, podendo ser feita dentro do estado do PR, caso exista fornecedores que tenham preço inferior ao que é cobrado pelo fornecedor localizado no RS.

6.2.2 Comparativo entre a opção RS x SC

Hipótese 1 – Matriz localizada no RS compra a mercadoria e vende diretamente ao cliente situado em SC.

A tabela 5 apresenta os dados com base na venda realizada pela matriz, localizada no RS para o cliente de SC, sendo que, a compra foi feita junto a fornecedor localizado no RS. Com base nessa hipótese o produto em estudo apresentaria um lucro líquido da venda de R\$ 762,00.

Tabela 5 – Hipótese 1 Filial SC

COMPRAS REALIZADAS PELA MATRIZ NO RS E VENDA FEITA DIRETAMENTE PARA CLIENTE SITUADO EM SC				
CUSTO DA COMPRA NO RS			RESULTADO NA VENDA PARA SC	
Valor do produto sem impostos		1.300,00	Preço de venda	
IPI	5%	65,00	ICMS ST devido na venda=> MVA /ICMS int.-=>	82,13% 17,00% 425,55
Valor do produto + IPI		1.365,00	Total cobrado do cliente	
ICMS Próprio	18%	234,00	ICMS Próprio	12% - 269,31
ICMS ST devido na compra=>MVA =>	59,60%	158,14	Receita líquida	
Total pago (produto + IPI + ICMS ST)		1.523,14	PIS/Cofins presumido sobre o preço de venda	
			3,65% - 81,91	
			Custo total pago na compra com IPI + ICMS ST	
			- 1.523,14	
			Adjudicação do crédito na compra (próprio + ST)	
			392,14	
			Margem de lucro bruto na venda	
			762,00	

Fonte: Elaborado pelos autores, com base na legislação tributária.

Hipótese 2 – Matriz localizada no RS compra a mercadoria transfere sua filial localizada em SC que fará a venda aos clientes situados no respectivo estado.

A tabela 6 apresenta os dados que demonstram uma margem de lucro bruto, para o produto em estudo de R\$ 364,93, caso a empresa opte por comprar o produto no RS, transferir para sua filial localizada em SC e esta fazer a venda aos clientes localizados em SC.

O estado de SC em seu regulamento determina que a ST não seja aplicada nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa. Nesse caso, a tributação é realizada na venda do material transferido.

Tabela 6 – Hipótese 2 Filial SC

COMPRA REALIZADA PELA MATRIZ NO RS, TRANFERÊNCIA PARA FILIAL EM SC E ESTA FAZ A VENDA PARA CLIENTE SITUADO EM SC					
CUSTO DA COMPRA NO RS			RESULTADO NA VENDA PARA SC		
Valor do produto sem impostos		1.300,00	Preço de venda		2.379,42
IPI	5%	65,00	ICMS ST devido na venda=> MVA /ICMS int.=>	71,78% 17%	290,35
Valor do produto + IPI		1.365,00	Total cobrado do cliente		2.669,77
ICMS Próprio	18%	234,00	ICMS Próprio	17%	- 404,50
ICMS ST devido na compra=>MVA =>	59,60%	158,14	Receita líquida		1.974,92
Total pago (produto + IPI + ICMS ST)		1.523,14	PIS/Cofins presumido sobre o preço de venda	3,65%	- 86,85
TRANSFERÊNCIA DA MATRIZ EM RS PARA FILIAL EM SC			Custo total na compra no RS		-1.523,14
Preço de transferência		1.365,00	Débito de ICMS no RS pela transferência		- 163,80
ICMS Próprio na transferência	12%	163,80	Crédito do ICMS em SC pela transferência		163,80
Total na transferência		1.528,80	Margem de Lucro bruto na venda		364,93

Fonte: Elaborado pelos autores, com base na legislação tributária.

Hipótese 3 – Filial localizada em SC faz a compra, direta, junto ao fornecedor localizado no estado do RS, visando abastecer os clientes situados no estado de SC.

A tabela 7 exibe uma margem de lucro, que para o produto analisado será de R\$ 1.071,22, evento no qual, a empresa optaria por comprar o produto do fornecedor localizado no RS, pela filial de SC, propondo-se a abastecer os clientes situados no estado de SC.

Tabela 7 – Hipótese 3 Filial SC

COMPRA REALIZADA PELA FILIAL EM SC DE FORNECEDOR NO RS PARA VENDA A CLIENTE SITUADO EM SC					
CUSTO DA COMPRA NO RS			RESULTADO NA VENDA PARA PR		
Valor do produto sem impostos		1.196,00	Preço de venda (Total cobrado do cliente)		2.669,77
IPI	5%	59,80	ICMS Próprio (recolhido via ST na compra)	0%	-
Valor do produto + IPI		1.255,80	Receita líquida		2.669,77
ICMS Próprio	12%	143,52	PIS/Cofins presumido sobre o preço de venda	3,65%	- 97,45
ICMS ST devido na compra=>MVA =>	82,13%	245,30	Custo total pago na compra com IPI + ICMS ST		-1.501,10
Total pago (produto + IPI + ICMS ST)		1.501,10	Margem de Lucro bruto na venda		1.071,22

Fonte: Elaborado pelos autores, com base na legislação tributária.

A tributação de SC rege da mesma forma que o PR, havendo o recolhimento na compra do ICMS e ICMS ST, a venda sai sem o destaque dos impostos.

Hipótese 4 – Preços máximos que poderiam ser pagos junto a fornecedores localizados no estado de SC pela filial localizada no mesmo estado, de forma a manter a mesma margem apresentada em cada uma das três hipóteses apresentadas anteriormente.

O mesmo cálculo realizado na hipótese 4 do estado do PR é feito em SC. Nas três hipóteses avaliadas em SC, o valor pago junto ao fornecedor localizado no RS é de R\$ 1.300,00. Ao ser avaliado o preço de compra com o cliente do RS, ele usou o mesmo valor

independente se fosse para o estado do PR ou SC.

A tabela apresenta os dados das três hipóteses, na hipótese 1 considerando o mesmo lucro que a empresa possui (R\$ 762,00) ao comprar do RS pela matriz vender para os clientes de SC, caso ela viesse a comprar direto por SC, o preço máximo seria de R\$ 1.525,61. A hipótese 2, havendo a compra pela Matriz no RS junto a fornecedor do mesmo estado, para posterior transferência para a filial localizada no estado de SC e esta procederem à venda aos clientes, o valor máximo de compra caso a filial comprasse dentro do estado seria de R\$ 1.860,22. Na terceira hipótese, o valor seria de R\$ 1.265,01.

Tabela 8 – Hipótese 4 Filial SC

PREÇO MÁXIMO QUE PODERIA SER PAGO PARA FORNECEDOR EM SC PELA FILIAL GERANDO A MESMA MARGEM				
Hipótese considerada		HIPÓTESE 1	HIPÓTESE 2	HIPÓTESE 3
Valor total cobrado (incluindo ST quando existente)		2.669,77	2.669,77	2.669,77
PIS/Cofins devido na venda	3,65%	97,45	97,45	97,45
Receita Líquida		2.572,32	2.572,32	2.572,32
Lucro bruto gerado pela hipóteses consideradas		762,00	364,93	1.071,22
Custo total máximo na compra para manter o lucro		1.810,33	2.207,39	1.501,10
<hr/>				
Valor do produto sem impostos		1.525,61	1.860,22	1.265,01
IPI	5%	76,28	93,01	63,25
Total do produto + IPI		1.601,89	1.953,23	1.328,26
ICMS próprio	17%	259,35	316,24	215,05
ICMS ST ==> MVA - ICMS interno	71,78% 17%	208,44	254,16	172,84
Custo total na compra (produto + IPI + ICMS ST)		1.810,33	2.207,39	1.501,10

Fonte: Elaborado pelos autores, com base na legislação tributária.

As informações apresentadas na tabela 8 demonstram que as duas primeiras hipóteses são menos vantajosas que a terceira. Dessa forma, fica comprovado que a melhor opção é pela compra feita direta pela filial localizada no estado do SC, da mesma forma que ocorreu na filial do PR.

6.2.3 Comparativo entre a opção PR x SC

Diante do apresentado no estudo, pode-se constatar que é mais lucrativo à empresa comprar e vender dentro da filial. Tanto no PR como em SC, a operação de compra e revenda dentro do estado é mais viável à empresa. A tabela abaixo transcreve a hipótese de maior lucro, relacionando a mesma operação nas duas filiais.

Tabela 9 – Comparativo PRxSC Hipótese 1 e 3

Hipótese considerada		HIPÓTESE 1 PR	HIPÓTESE 3 PR	HIPÓTESE 1 SC	HIPÓTESE 3 SC
Valor total cobrado (incluindo ST quando existente)		2.719,61	2.719,61	2.669,77	2.669,77
PIS/Cofins devido na venda	3,65%	99,27	99,27	97,45	97,45
Receita Líquida		2.620,35	2.620,34	2.572,32	2.572,32
Lucro bruto gerado pela hipóteses consideradas		762,00	1.091,35	762,00	1.071,22
Custo total máximo na compra para manter o lucro		1.858,35	1.528,99	1.810,33	1.501,10

Fonte: Elaborado pelos autores, com base na legislação tributária.

Aqui, há um lucro menor em relação a hipótese 3, mas essa hipótese deve ser examinada caso a empresa no futuro não possuísse a filial localizada em um dos estados. Verifica-se também que a filial do Paraná apresenta um lucro maior na venda. Essa condição está ligada a redução da base de ICMS nas vendas dentro do estado, que afeta o seu lucro.

6.3 *Considerações finais*

Para a realização desse estudo foi utilizado um dos principais produtos da empresa. Esse produto possui a NCM 8708.40.90. Hoje a empresa opera da seguinte forma: todas as vendas efetuadas nas filiais, a mercadoria é comprada na matriz e transferida. Com esse estudo, pode-se constatar que a operação de transferência é a menos vantajosa em termos de resultado, considerando-se apenas os efeitos tributários, entre as hipóteses apresentadas.

O lucro menor quando considerada a alternativa de transferência é um reflexo da tributação na transferência, isso porque, os dois estados considerados no estudo, em seus regulamentos determinam que não pode haver incidência de ST na transferência. Com isso, o ICMS existente da compra efetuada no RS é perdido, pois ao transferir para a filial, a matriz não tem direito ao crédito. A empresa objeto do estudo informou que já tentou por diversas vezes contestar essa não permissão de crédito junto aos dois estados, inclusive, a empresa aprestou um laudo onde, em 2015 ela foi autuada pelo estado do PR, por transferir com ST, situação que também impactou junto à receita estadual do RS, em função da adjudicação do crédito que vinha fazendo.

Em função dessa impossibilidade de adjudicação do crédito do ICMS (ICMS próprio e ICMS ST existente na compra), nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, localizados em diferentes estados, faz com que a empresa pague duas vezes os impostos, pois ela paga na compra do RS, não se credita e na filial paga de novo na venda.

Na hipótese 3 foi elaborado um orçamento com o mesmo fornecedor que a empresa compra na matriz, a fim de verificar qual seria o preço aplicado se a mercadoria fosse comprada em uma das filiais. A partir desse preço, foi elaborada a hipótese 3. Nessa hipótese, pode-se averiguar que é a mais lucrativa para a empresa, entre as três avaliadas quando considerada a venda para o estado do PR (situação semelhante ocorre na avaliação das alternativas de venda para o estado de SC). Isso ocorre em função do preço da mercadoria comprada pela filial situada no PR ser menor em relação ao do RS (diferença do ICMS próprio), sendo que o ICMS ST é calculado sobre essa base menor, gerando com isso uma economia tributária, que acaba refletindo numa geração de lucro maior.

Outra alternativa que merece avaliação é a que considera a venda direta pela matriz, pois mesmo gerando um resultado menor em relação à compra direta pela filial, em função dos impactos tributários, a diferença tributária pode não ser suficiente para justificar os custos operacionais de se manter uma filial fora do estado do RS, visando gerar esse ganho tributário.

Como a empresa objeto do estudo de caso, evidenciou o interesse estratégico de continuar com as duas filiais, entende-se que os resultados apresentados pelo estudo vão possibilitar que a mesma avalie, entre as alternativas expostas, a que melhor se apresente, levando em conta não apenas os aspectos mercadológicos, mas também os aspectos tributários, pois estes poderão ser determinantes para o resultado e a manutenção do negócio. Com base nos resultados do estudo, é possível constatar que os resultados encontrados nas três hipóteses (aplicadas nos dois estados), evidenciam que a empresa poderia comprar direto do estado em que está a venda. A partir dessa análise, foi constatado que o preço máximo de compra nos dois estados, considerando a hipótese 2 (transferência entre estabelecimentos) é 47% maior em relação à hipótese 3, ou seja, caso a empresa fosse comprar dentro do estado de localização da filial e obtivesse o mesmo lucro da hipótese 2, ela pagaria em média 47% a mais pelo produto, do que se comprasse considerando a margem de lucro da hipótese 3.

Os resultados do estudo evidenciam a importância que as empresas precisam dar à questão tributária, visto que, as opções por alternativas que representam um maior custo tributário, além de reduzir o resultado, também poderão gerar uma perda de competitividade em relação a outras empresas, caso essas adotem alternativas tributárias que geram um custo menor.

7 Conclusão

Em decorrência do aumento dos tributos estaduais no ano de 2016, e das múltiplas atualizações da legislação referente à substituição tributária, as empresas necessitam realinhar seus preços de venda e verificar se hoje, no atual mercado e economia que se encontra o país, é viável dar seguimento em suas operações. Muitas vezes, a ineficiência da legislação tributária e a falta de informação das empresas quanto a sua aplicação, podem levar a decisões erradas.

Frente a isso, o presente estudo, possibilitou analisar qual a forma mais vantajosa para a empresa operar no mercado em que atua. Com os resultados encontrados, foi possível constatar que a empresa gera 34% do lucro que ela poderia gerar, caso ela comprasse direto do estado que está localizada a filial. Isso porque, hoje a empresa opera com a hipótese 2, e no PR, a margem de lucro nessa hipótese é R\$ 369,86, enquanto que, na hipótese 3, o lucro apresentado é R\$ 1.091,35. Caso a empresa fosse confrontar qual a extensão da margem de lucro entre as duas, a empresa geraria em média 34% do lucro, se comparado ao lucro gerado na hipótese 3. Em SC, a proporcionalidade de lucro ocorre no mesmo formato que o PR.

Segundo informações repassadas pela empresa objeto do estudo, a decisão por abrir filiais fora do RS, levou em consideração exclusivamente estar mais próximo ao cliente, visando principalmente otimizar o prazo de entrega, não avaliando os impactos tributários dessa decisão. Inicialmente, a empresa pagava ST na transferência (de forma contrária a que estabelece a lei), sistemática tributária esta que não afetava muito impacto no resultado. No entanto, a partir do momento que a empresa passou a seguir a legislação (transferir sem ST e calcular a ST no estado de destino), o resultado teve um grande impacto negativo, evidenciando a necessidade de se avaliar outras alternativas. Avaliações essas apresentadas pelo estudo confirmam não só essa necessidade, bem como evidencia variações consideráveis nos resultados entre as alternativas avaliadas.

Outro fator relevante são os benefícios que os outros estados apresentam para os contribuintes e que acabam por impactar no resultado gerado. Por exemplo, o estado do PR possui um diferimento que se aplica nos produtos vendidos pela empresa, o que contribui para a geração de lucro maior quando as operações são geradas por lojas situadas no referido estado.

O estudo, além de abordar os aspectos tributários aplicáveis a diferentes alternativas de venda, também evidenciou a importância que as empresas devem dar na identificação e avaliação de alternativas de vendas, de forma que se identifiquem as que são mais vantajosas. No caso específico da empresa objeto do estudo de caso, ficou evidenciado que as alternativas avaliadas apresentam diferenças significativas de resultado, sendo que, cabe a ela definir qual é a melhor, levando em consideração não apenas o resultado gerado pela aplicação de diferentes sistemáticas tributárias, mas também variáveis mercadológicas e econômicas.

Por fim, cabe salientar que, embora a maioria dos produtos comercializados pela Bilhar & Cia Ltda. apresentam a mesma previsão tributária (IPI, MVA, ICMS próprio e ICMS ST), o que permite de certa forma generalizar os resultados do estudo para os demais

produtos, entende-se que outros estudos podem ser feitos, considerando-se outros produtos e/ou legislações de outros estados, bem como, ser aplicado em outras empresas.

Referências

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos Aplicação em Empresas Modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Brasília, 1996. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 24 fev. 2016.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 26 fev. 2016.

CONFAZ. Convênio ICMS 66, de 27 de julho de 2015. Disponível em: < <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/convenios-icms-66-15>>. Acesso em: 26 fev. 2016.

CONFAZ. Convênio 92/2015. Disponível em: < <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/convenios-icms-92-15>>. Acesso em: 11 mar. 2016.

CONFAZ. Convênio 155/2015. Disponível em: < <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/convenio-icms-155-15>>. Acesso em: 11 mar. 2016.

CONFAZ. Protocolo 41/2008. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2008/pt041_08>. Acesso em: 10 mar. 2016.

CONFAZ. Protocolo 97/2010. Disponível em: < https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2010/pt097_10>. Acesso em: 10 mar. 2016.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 mar. 2016.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GONÇALVES, Hortência de Abreu. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 2 ed. São Paulo: Avercamp, 2014.

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

PARANÁ. Decreto nº. 6.080 de 28 de setembro de 2012. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201206080.pdf>>. Acesso em: 29 fev. 2016.

PORTAL DA EDUCAÇÃO. **Planejamento tributário: conceito, importância e objetivos.** Disponível em: <<http://www.portaleducacao.com.br/administracao/artigos/54735/planejamento-tributario-conceito-importancia-e-objetivos>>. Acesso em: 12 mar. 2016.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº. 37.699, de 26 de agosto de 1997. Disponível em <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>>. Acesso em: 29 fev. 2016.

ROSA, José Roberto. **Entenda como a substituição tributária afeta sua empresa.** Disponível em <<http://economia.terra.com.br/entenda-como-a-substituicao-tributaria-afeta-sua-empresa,81080e1ec577b310VgnCLD200000bbceeb0aRCRD.html>>. Acesso em: 16 jan. 2016.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e Análise de Custos.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SECRETARIA DA FAZENDA GOVERNO DISTRITO FEDERAL. Disponível em: <www.fazenda.df.gov.br/arquivos/word/pmf_icms_substituicao_tributaria.doc+&cd=5&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 25 fev. 2016.

SECRETARIA DA FAZENDA GOVERNO DO ESTADO DO PARANÁ. **Boletim Informativo nº. 012/2015.** Disponível em: <<http://boletim.fazenda.pr.gov.br/boletins/item/2015/12>>. Acesso em: 25 mar. 2016.

SECRETARIA DA FAZENDA GOVERNO DO RIO DE JANEIRO. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/informacao/icms/substituicao_trib/Manual_ST_v1.pdf>. Acesso em: 01 mar. 2016.

SISTEMA FECOMÉRCIO RS. ICMS sobre operações subsequentes. Disponível em <www.fundasul.br/download.php%3Fid%3D836+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 29 fev. 2016.