

O ICMS RESULTANTE DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES SUBSEQUENTES: UM ESTUDO SOBRE OS EFEITOS NO RESULTADO¹

Carla Rodrigues Godinho²

Romina Batista de Lucena de Souza³

RESUMO

O presente estudo teve como objetivo, utilizando cálculos reais e simulados, analisar de que maneira o ICMS de substituição tributária em operações subsequentes afeta o resultado da empresa, uma vez que esse tributo está embutido no custo da mercadoria que compõe o preço de venda e, por consequência, integra à base de cálculo dos impostos de PIS e COFINS de uma empresa revendedora de tintas. A metodologia utilizada é uma análise qualitativa e quantitativa, exploratória, realizada através de um estudo de caso. Com base nas análises realizadas neste estudo, foi identificado que o resultado da empresa é afetado negativamente por esta prática. Pode-se ainda demonstrar e concluir que a exclusão deste ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, reduz a carga tributária da empresa e melhora seu resultado em igual proporção. Como sugestão para futuros estudos, indica-se um aprofundamento de pesquisas voltadas aos demais setores, assim como uma pesquisa dirigida para as legislações e entendimentos do fisco quanto aos conceitos de receita bruta.

Palavras-chave: ICMS Substituição Tributária. Carga Tributária. Contabilidade.

THE GST TAX REPLACEMENT ARISING IN SUBSEQUENT OPERATIONS: A STUDY ON THE EFFECTS ON INCOME

ABSTRACT

This article aims, using real and simulated calculations, analyze how of the GST Tax Replacement affect the company's result, since this tax is built into the cost of goods that makes up the selling price and, therefore, it includes the calculation basis of PIS and COFINS taxes in an ink dealership company. The methodology used is a qualitative and quantitative analysis, exploratory, conducted through a case study. Based on the analysis performed in this study, it was identified that the result of the company is negatively affected by this practice. We can still demonstrate and conclude that the exclusion of the GST Tax Replacement from the calculation basis of PIS and COFINS taxes, reduces the tax burden of the company and improves it is result at the same proportion. As a suggestion for future studies, identifies a research deepening directed to other sectors, as well as a targeted search for the laws and understandings of the tax authorities regarding the concepts of gross revenue.

Keywords: GST Tax Replacement. Tax Burden. Accounting.

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2015, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduanda do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (kakarodryguez_god@hotmail.com).

³ Orientadora: Doutora em Economia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (rominabls@gmail.com).

1 INTRODUÇÃO

A carga tributária nos últimos anos vem crescendo constantemente, atingindo, no ano de 2012, quase um terço do PIB. O Brasil esteve, pela quarta vez consecutiva, entre as trinta nações com as maiores cargas tributárias do mundo e ocupando a última posição como provedor de serviços públicos de qualidade à população. Em 2013, o brasileiro trabalhou cerca de 150 dias do ano apenas para pagar tributos (INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO, 2013).

Contudo, nos últimos quatro anos, a maior variação da carga tributária deve-se ao aumento dos tributos estaduais, que apresentaram uma variação de 1,03 ponto percentual. Em relação aos tributos federais, tiveram aumento de 0,38 e os municipais 0,24 ponto percentual. Em 2014 o ritmo de crescimento da carga tributária atingiu 35,42%, resultando em um aumento de 0,39 ponto percentual. Assustadoramente, no ano de 2015, o brasileiro deve trabalhar até o final do mês de maio apenas para pagar os tributos exigidos pelo governo federal (INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO, 2015).

Assim, tanto as empresas quanto os cidadãos dedicam grande parte de seus rendimentos ao pagamento de tributos. Este fato faz com que surja a necessidade de ter-se um planejamento tributário, isto é, um plano de economia de tributos.

Entretanto, em alguns casos, mesmo com a elaboração desse plano de economia fiscal o ônus tributário continua elevado e uma das principais causas é o método utilizado para a composição da base de cálculo e a mensuração de alguns tributos, como por exemplo, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) quando resultante de substituição tributária em operações subsequentes integra a base de cálculo para os impostos do Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Dessa maneira, as empresas na condição de contribuintes assumem um encargo maior ao efetuar o pagamento de um imposto incidente sobre outro imposto, causando distorções nas demonstrações da sociedade. Segundo a Lei nº 9.718, art. 2º a base de cálculo da Contribuição para PIS e COFINS é o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta (BRASIL, 1998a). A Lei nº 9.715, art. 3º, por sua vez, determina que “considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia” (BRASIL, 1998b). Apresentados esses

conceitos, não parece possível acomodar um tributo que mais propriamente classifica-se como ônus do contribuinte, uma vez que a empresa não fatura o imposto, mas tão somente as mercadorias e serviços vendidos.

Diante do exposto, surge a questão que motiva a presente pesquisa: Como o ICMS resultante de substituição tributária em operações subsequentes, embutido no custo da mercadoria, utilizado para formação do preço de venda e, por consequência, integrando a base de cálculo dos impostos de PIS e COFINS de uma empresa revendedora de tintas situada na cidade de Porto Alegre/RS, afeta o seu resultado?

Dessa maneira, o objetivo deste estudo é identificar de que maneira o ICMS de substituição tributária em operações subsequentes afeta o resultado da empresa, uma vez que esse tributo está embutido no custo da mercadoria e compõe, assim, o preço de venda.

Esta pesquisa poderá servir para demonstrar e sugerir ajustes futuros, haja vista que um imposto integrando a base de cálculo para a tributação de outro eleva a carga tributária incidente sobre a entidade.

O estudo está estruturado, além dessa introdução, em referencial teórico, procedimentos metodológicos e análise dos dados. A seção 2 apresenta o referencial teórico, no qual se explicitam o conceito de substituição tributária do ICMS em operações subsequentes, da base de cálculo e alíquotas do PIS e COFINS e os estudos relacionados. Na seção 3 é apresentada a metodologia utilizada e a limitação da pesquisa e na quarta seção são apresentadas as análises realizadas. Por fim, são apreciadas nas considerações finais a consolidação dos resultados obtidos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para melhor entendimento da presente pesquisa, são abordados os conceitos e fundamentos teóricos da substituição tributária do ICMS em operações subsequentes, da base de cálculo e alíquotas para PIS e COFINS, bem como os estudos relacionados ao tema.

2.1 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS EM OPERAÇÕES SUBSEQUENTES

A Constituição Federal de 1988, artigo 150, § 7º estabelece que a lei pode atribuir a outro sujeito a obrigação tributária e condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurando a restituição do valor recolhido caso o fato gerador não seja concretizado (BRASIL, 1988). Assim, este

regime consiste, basicamente, na cobrança do imposto devido em operações subsequentes, antes da ocorrência do fato gerador. Ou seja, antes de uma posterior saída ou circulação da mercadoria, o imposto correspondente deve ser retido e recolhido.

Dessa maneira, a substituição tributária do ICMS em operações subsequentes é o pagamento antecipado do imposto além do pagamento do tributo próprio da operação que está sendo realizada. Segundo o Supremo Tribunal Federal (STF) a prática desse regime impede a sonegação sem prejudicar a garantia do crédito tributário, visto que o tributo é recolhido sobre o valor agregado (Recurso Extraordinário nº 202.715-4, 1999). Contudo, este regime trás consequências quanto às maneiras de recuperar o valor recolhido e quanto aos seus efeitos futuros na base de cálculo dos demais impostos.

No entendimento de Rezende (2010, p. 55)

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

Dessa forma, entende-se que embora a prática do recolhimento antecipado do tributo seja eficaz para o governo no que diz respeito a arrecadação, esta demonstra-se, em algumas ocasiões, prejudicial aos contribuintes. Por outro lado, a situação inversa também é possível: o imposto pode incidir sobre um valor estimado inferior ao valor de venda futuro do produto.

Assim, Paulsen e Melo (2013, p. 262) dispõe que “o contribuinte que recolheu antecipadamente o ICMS sobre a venda que seria realizada no futuro, e que não se concretizou, certamente não terá meios de ressarcir-se do tributo imediatamente e, ainda, com a devida atualização”. Em termos objetivos, a presença do contribuinte para o recebimento do imposto no mesmo dia em que ocorreu o pagamento é pouco viável.

A Lei Complementar (LC) nº 87/1996 em seu artigo 8º determina que a base de cálculo do ICMS de substituição tributária progressiva será o valor do preço de venda acrescido do valor de frete, IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) (BRASIL, 1996). Esse percentual é estabelecido com base em preços usualmente praticados no mercado, obtida através de levantamento, ainda que por amostragem e estabelecida através de protocolos.

Tratando-se do ICMS de substituição tributária, existem dois tipos de contribuintes: o contribuinte substituto e o contribuinte substituído. O primeiro (contribuinte substituto), é o sujeito responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente nas operações

subsequentes – neste estudo representado pelo fornecedor. Segundo Rezende (2010), o sujeito responsável pelo recolhimento do imposto, ou seja, o agente substituto deverá realizar a soma do imposto recolhido pelos demais elos da cadeia ao preço de venda de suas mercadorias.

A Figura 1 apresentada a seguir, demonstra o cálculo mencionado pela LC nº 87/1996.

Figura 1 – Operação Interna com Mercadoria Sujeita à Substituição Tributária

Exemplo: "Contribuinte do RS vende para Contribuinte do RS"	
a) Valor da Operação	R\$ 1.000,00
b) Crédito de ICMS (operação própria do fornecedor/remetente)	R\$ 170,00 (1.000,00 * 17%)
c) Base de Cálculo da ST (valor da operação + despesas cobradas do adquirente + MVA). Obs.: MVA interna: 37,17%	R\$ 1.646,04 {(1.000,00 + 200,00) * 1,3717}
d) Cálculo do ICMS/ST {(BC ST x alíquota interna) - ICMS próprio do fornecedor}	{(1.646,04 x 17%) - 170,00} 279,83 - 170,00 = R\$ 109,83
e) Valor Total da NF do fornecedor/remetente (sujeito passivo por substituição)	(a + d = 1.000,00 + 109,83) R\$ 1.109,83

Fonte: Fecomercio – RS (2009, p. 7).

Através da Figura 1 verifica-se a consequência da substituição tributária progressiva do imposto no valor total da nota fiscal. Primeiramente, deve-se calcular o imposto da operação própria aplicando a alíquota incidente sobre o produto vendido dentro do estado sobre o valor da operação. Calculado esse valor, somam-se no valor da operação os demais encargos e a quantia resultante da aplicação do percentual da MVA, aplica-se a alíquota incidente sobre a mercadoria dentro do estado e deduz-se o valor de ICMS próprio. O total da nota deverá ser o valor do ICMS resultante da substituição somado ao valor da venda.

2.2 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS DO PIS E DA COFINS

A Lei nº 9.715, art. 3º determina que a base de cálculo para a apuração dos impostos de PIS e da COFINS no regime cumulativo é o faturamento, que corresponde à receita bruta, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos, devendo ser a totalidade das receitas auferidas independente da atividade exercida pela entidade ou da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (BRASIL, 1998b).

A tributação desses impostos é administrada no âmbito federal e admite dois sistemas, sendo eles o cumulativo e o não cumulativo. No primeiro, a base de cálculo é o total das receitas da pessoa jurídica, sem deduções em relação a despesas, custos ou encargos e, neste

regime, as alíquotas das contribuições para PIS e COFINS são respectivamente 0,65% e 3%. Já no segundo, o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica é permitido e as alíquotas são de 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS. As empresas que apuram o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro real estão sujeitas ao regime da não-cumulatividade, instituído em dezembro de 2002 para o PIS e fevereiro de 2004 para o COFINS. O diploma legal da contribuição do PIS não-cumulativo é a Lei nº 10.637 e o da COFINS a Lei nº 10.833.

Portanto, a Receita Bruta - total das vendas de bens e serviços - com as devidas deduções torna-se a base de cálculo para os impostos de PIS e da COFINS. Entretanto, esse valor apresenta em sua composição o ICMS resultante da substituição tributária progressiva. Este, por tratar-se de um tributo, classifica-se mais apropriadamente como ônus do contribuinte, uma vez que a empresa não fatura o imposto.

2.3 ESTUDOS RELACIONADOS

Segundo Rezende (2010), a substituição tributária do ICMS é um mecanismo extremamente interessante ao governo estadual, pois, demonstra-se eficiente no que diz respeito à arrecadação. Assim, em Gonzales e Corrar (2010), foi realizada uma análise com o objetivo de identificar, com a utilização de regressão múltipla, a existência de influência na arrecadação de ICMS de um determinado segmento no Estado de São Paulo, por decorrência da adoção do sistema de substituição tributária.

Enquanto que a pesquisa desenvolvida por Gonzales e Corrar (2010) trata-se da evidencição dos efeitos da substituição tributária para o governo estadual de São Paulo, este estudo demonstra os efeitos causados por esta prática para o contribuinte. Ou seja, a presente pesquisa realiza a análise dos efeitos desta arrecadação sob a ótica das empresas.

Por outro lado, Júnior e Oyadomari (2010) fazem um estudo buscando destacar o impacto da substituição tributária do ICMS da lucratividade e nos custos da empresa. Entretanto, a pesquisa utiliza-se de análises de casos didáticos simulados e propõe alterações na legislação relacionada a própria substituição tributária, não considerando seu impacto nos demais tributos e, portanto, não fazendo considerações quanto a alterações também em seus cálculos.

Em Faliguski, Souza e Souza (2011), foi verificado o impacto da substituição tributária progressiva do ICMS no valor de venda de três mercadorias para o consumidor final. A análise do impacto da substituição tributária progressiva do ICMS, por compor a base de

cálculo dos impostos de PIS e da COFINS terá enfoque nos impactos no resultado da empresa, diferenciando-se da pesquisa de Faliguski (2011), que verificou o impacto para os consumidores finais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: (a) pela forma de abordagem do problema, (b) de acordo com seus objetivos e (c) com base nos procedimentos técnicos utilizados.

Quanto à forma de abordagem do problema este estudo se classifica como uma pesquisa quantitativa e qualitativa. Classifica-se como quantitativa por demonstrar e analisar variações mensuráveis do resultado. Segundo Richardson (1999, p.70) a abordagem quantitativa

caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

A pesquisa também se caracteriza como qualitativa, visto que busca realizar a análise e interpretação dos dados obtidos na análise quantitativa e relacionar esses resultados a outras variáveis e cenários. Richardson (1999, p. 80) afirma que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

De acordo com os objetivos, este estudo classifica-se como exploratória. Segundo Silveira e Córdova (2009), esse tipo de pesquisa tem o objetivo de proporcionar maior familiaridade com o problema, visando torna-lo mais explícito. Andrade (2002) dispõe que a pesquisa exploratória tem algumas finalidades, como facilitar a delimitação do tema de pesquisa, orientar a fixação dos objetivos e a formulação de hipóteses ou descobrir um novo tipo de enfoque sobre o assunto. Conforme Raupp e Beuren (2013, p. 80), a pesquisa exploratória “contribui para o esclarecimento de questões superficialmente abordadas sobre o assunto”.

Ao que diz respeito aos procedimentos técnicos usados, classifica-se como estudo de caso. De acordo com Raupp e Beuren (2013) esse tipo de estudo tem a principal característica de fazer as análises concentradas em um único caso. Bruyne, Herman e Schoutheete (1977)

afirmam, ainda, que esse tipo de estudo justifica sua importância por reunir informações numerosas e detalhadas com vista em apreender a totalidade de uma situação.

A população deste estudo é uma empresa situada no estado do Rio Grande do Sul, revendedora de tintas e enquadrada no regime de lucro presumido e, portanto, tributa seus impostos no regime cumulativo, que possui o ICMS resultante de substituição tributária embutido no seu custo, utilizado para formação do preço de venda e, conseqüentemente, integrando a base de cálculo dos impostos de PIS e COFINS.

Para a realização da pesquisa, foi elaborada uma análise acompanhando o trajeto de um produto, desde sua aquisição até a sua venda. As informações relativas a este produto foram disponibilizadas pelo contador da sociedade, através dos livros de entrada e saída, relatórios de entrada e saída por item de nota fiscal do primeiro semestre de 2014 e relatório de controle de estoque por item, detalhado.

De posse dessas informações foi possível identificar o produto principal com o qual a sociedade efetua suas operações e, posteriormente, foi selecionada uma nota fiscal de aquisição deste produto, na qual consta o valor do imposto que está embutido no custo da mercadoria e que está, por consequência, integrando o preço de venda e compondo a receita, servindo de base de cálculo para os tributos de PIS e COFINS.

Para a realização da análise, os dados relativos a essa nota fiscal foram divididos por um indexador, a fim de proteger as informações da empresa. Posteriormente, com o auxílio dos relatórios de entrada e saída por item de nota fiscal e do controle de estoque por item, foi identificada a sua nota fiscal de saída (revenda), onde a informação do preço de venda estava disponível. Esta, para preservar as informações da entidade, assim como a nota fiscal de entrada, também foi dividida pelo mesmo indexador.

Após esses procedimentos, utilizando as informações obtidas, foi elaborada a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), apresentando as informações apenas da operação realizada com este único produto principal. Por fim, para possibilitar a análise que motiva este estudo, o valor do ICMS de substituição tributária foi abatido da base de cálculo dos impostos de PIS e COFINS, e estes foram calculados através da nova base.

De acordo com o artigo 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações), os impostos são deduzidos da receita bruta, ou seja, a prioridade dos pagamentos realizados pela entidade é o fisco (BRASIL, 1976). Sendo assim, toda a estrutura da DRE é afetada por este procedimento e para realizar a análise no resultado da empresa, após calcular novamente os impostos, foi estruturada uma nova DRE com esses novos resultados. Finalmente, com a demonstração real da sociedade e a demonstração adaptada

pelos procedimentos descritos acima, foram identificadas as diferenças e realizada uma análise quantitativa desses dados.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção é apresentada a análise dos dados, que consiste em identificar os efeitos causados no resultado da empresa, consequentes de uma base de tributação maior. Outros aspectos abordados são: analisar os efeitos causados no valor total a recolher dos impostos PIS e COFINS (efeitos na carga tributária da empresa), verificar as variações na receita operacional líquida da empresa e identificar os efeitos no resultado operacional bruto. A partir da análise dessas variações, pode-se estabelecer uma relação entre estas.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA EM ESTUDO

A empresa utilizada como amostra nesta pesquisa está no mercado desde 1996 e atua no mercado como revendedora de tintas. Caracteriza-se como uma empresa de pequeno porte e sociedade limitada, estabelecida na cidade de Porto Alegre/RS.

A entidade é composta por dois sócios que atuam diretamente na administração da sociedade. A empresa não conta com um planejamento tributário ou quaisquer controles de gestão de impostos. Não foram encontradas informações definidas quanto a sua missão, visão e valores.

4.2 ANÁLISE DOS DADOS

O produto principal da empresa em análise é a tinta. Este produto, na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), é identificado pelo número 3208.10.10 e sua tributação é oferecida a substituição tributária subsequente de acordo com o Livro III, art. 114 do Decreto nº 37.699/1997 (RICMS/RS), apresentando uma MVA nas operações internas de 35%, de acordo com o Apêndice II, Seção III, item VIII deste mesmo regulamento. Nas operações internas, cuja mercadoria não se enquadre nas alíquotas específicas previstas no Capítulo IV do RICMS/RS, o percentual a ser aplicado será de 17% (alíquota geral).

O Decreto nº 37.699/1997 trata-se do regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul. Este regulamento apresenta alterações de conteúdo, se adequando às regras aplicáveis pela Lei Estadual nº 10.908/1996, que introduziu alterações na lei básica do ICMS e é

dividido em cinco livros (Da Obrigação Principal - Parte Geral, Das Obrigações Acessórias, Da Substituição Tributária, Da Fiscalização do Imposto e Das Disposições Transitórias e Finais), cada um iniciando uma nova contagem de artigos, facilitando o entendimento, uma vez que ao mencionar outro livro é sempre feita menção a qual desses livros pertence o dispositivo citado (RIO GRANDE DO SUL/1997).

Por fim, de acordo com o art. 46 da Lei nº 5.172/1966, o fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) será o desembaraço aduaneiro, quando tratar-se de produto importado, a saída de estabelecimento industrial, importador ou arrematante de produtos apreendidos ou abandonados e levados a leilão. Sua tributação é estabelecida segundo o Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, que determina que o IPI para a mercadoria classificada no NCM 3208.10.10 será de acordo com o percentual de 5%.

Assim, na Tabela 1 são apresentados os dados referentes à aquisição de tintas pela empresa estudada diretamente da indústria. Esses dados foram coletados no primeiro semestre do ano de 2014.

Tabela 1 - Dados relativos à aquisição de tintas

a) Valor da operação	R\$ 10.000,00
b) IPI (5%)	R\$ 500,00
c) Crédito de ICMS (operação própria do fornecedor)	R\$ 1.700,00 (10.000 * 17%)
d) Base de cálculo da ST (valor da operação + MVA) OBS: MVA 35%	R\$ 13.500,00
e) Cálculo do ICMS/ST $\{(BC \text{ ST} * 17\%) - \text{Crédito de ICMS}\}$	R\$ 595,00
f) Valor total da Nota Fiscal (a+b+e)	R\$ 11.095,00

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Conforme os dados da Tabela 1, pode-se identificar que o custo de aquisição das tintas foi de R\$ 11.095,00, que será utilizado para composição do preço de venda. Assim, fica explícito que uma parcela deste valor é o ICMS/ST. Posterior à aquisição do produto o preço de venda é estabelecido em R\$ 16.421,00. Contudo, este cálculo não será discriminado por não fazer parte do escopo deste trabalho.

Dessa maneira, na Tabela 2 serão apresentados os dados relativos à revenda das tintas adquiridas anteriormente. Os dados apresentados abaixo são relativos ao mesmo período citado na Tabela 1, ou seja, foram extraídos do primeiro semestre de 2014.

Tabela 2 - Revenda dos produtos adquiridos

a) Valor da operação (preço de venda)	R\$ 16.421,00
b) Total da Nota Fiscal	R\$ 16.421,00
c) Total da Receita desta operação	R\$ 16.421,00

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 2, após a revenda dos produtos, o total da Receita Bruta da empresa será de R\$ 16.421,00. Sobre o valor desta receita, incide os demais impostos e é estruturada a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 - Demonstração do Resultado do Exercício

RECEITA OPERACIONAL BRUTA	R\$ 16.421,00
Vendas de mercadorias	R\$ 16.421,00
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA	R\$ 600,00
(-) Impostos e Contribuições incidentes sobre a Receita	R\$ 600,00
(-) PIS	R\$ 107,00
(-) COFINS	R\$ 493,00
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	R\$ 15.821,00
(-) CUSTO DAS VENDAS	R\$ 11.095,00
(-) Custo dos Produtos Vendidos	R\$ 11.095,00
RESULTADO OPERACIONAL BRUTO	R\$ 4.726,00

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Após explicitar os dados que compõem a DRE, é possível reestruturá-la e adaptá-la, retirando da base de cálculo dos impostos de PIS e COFINS o ICMS/ST da aquisição (relacionado na Tabela 1). Os novos dados são apresentados na Tabela 4 e permitirão que a análise seja realizada para atingir os objetivos deste estudo.

Tabela 4 - Demonstração do Resultado do Exercício Adaptado

RECEITA OPERACIONAL BRUTA	R\$ 16.421,00
Vendas de mercadorias	R\$ 16.421,00

(-) DEDUÇÕES DA RECEITA	R\$ 578,00
(-) Impostos incidentes sobre a Receita	R\$ 578,00
(-) PIS $\{(16.421-595)*0,65\}$	R\$ 103,00
(-) COFINS $\{(16.421-595)*3\}$	R\$ 475,00
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	R\$ 15.843,00
(-) CUSTO DAS VENDAS	R\$ 11.095,00
(-) Custo dos Produtos Vendidos	R\$ 11.095,00
RESULTADO OPERACIONAL BRUTO	R\$ 4.748,00

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Conforme demonstrado na Tabela 4, ao realizar o cálculo do PIS, o valor de R\$ 595,00 referente ao ICMS/ST é abatido da receita bruta. Deste resultado é aplicado o percentual de 0,65% - alíquota de PIS estabelecida pelos diplomas legais.

Esse procedimento possibilita a quantificação do imposto, livre da parcela relativa à substituição tributária, permitindo que tenhamos as informações necessárias para realização da análise. Esta mesma ação é realizada para o cálculo da COFINS para atingir a mesma finalidade: obter o valor do imposto COFINS, livre da parcela relativa à substituição tributária, para que, de posse desses dados, a análise seja realizada.

A partir dos dados da Tabela 3 e da Tabela 4, são apresentadas as análises verticais e a comparação dos valores estruturados na Tabela 5, a seguir:

Tabela 5 - Análise vertical e comparação dos valores

ESTRUTURA	DRE TABELA 3		DRE TABELA 4		COMPARAÇÃO
	Valores (R\$)	AV (%)	Valores (R\$)	AV (%)	
REC. OPER. BRUTA	16421	100	16421	100	0
Venda de mercadoria	16421	100	16421	100	0
(-) Deduções da receita	600	3,65	578	3,52	0,13
(-) Impostos	600	3,65	578	3,52	0,13
(-) PIS	107	0,65	103	0,63	0,02
(-) COFINS	493	3	475	2,89	0,11
REC. OPER. LÍQUIDA	15821	96,35	15843	96,48	-0,13
(-) CUSTO DA VENDA	11095	67,57	11095	67,57	0
(-) CPV	11095	67,57	11095	67,57	0
RESULTADO OPER. BRUTO	4726	28,78	4748	28,91	-0,13

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

A Tabela 5 demonstra as análises verticais e a quantificação das diferenças entre as duas situações – a inclusão do ICMS/ST na base de cálculo de PIS e COFINS e a sua exclusão. Primeiramente, observamos que a quantificação que o PIS representa da receita bruta na análise vertical da Tabela 3 é, exatamente, o valor de seu percentual, ou seja, 0,65%. Da mesma maneira, o percentual representado pelo COFINS, também em relação à receita bruta na análise vertical realizada na Tabela 3, é de 3%.

Entretanto, considerando a exclusão do valor de ICMS de substituição tributária da base de cálculo do PIS e COFINS, esses percentuais reduzem para 0,63% e 2,89%, respectivamente. Representa-se uma redução de R\$ 4,00 do valor a ser recolhido do PIS e de R\$ 18,00 no valor a ser recolhido da COFINS. Assim, há uma redução na carga tributária suportada pela sociedade de 0,13%, uma vez que a base de cálculo para tributação é reduzida, abatendo-se o valor da substituição tributária.

É importante ressaltar que esses resultados não demonstram uma variação nas alíquotas dos tributos, tratando-se, apenas, da redução das bases utilizadas para seus cálculos, pois, conforme evidenciado na Tabela 4, os impostos de PIS e COFINS são mensurados, novamente, utilizando o valor resultante da diferença entre a receita bruta e o valor do ICMS/ST. Dessa maneira, não há descumprimento das determinações legais vigentes quanto às alíquotas utilizadas, mas demonstra que considerando a hipótese apresentada neste estudo há uma redução da carga tributária para as empresas do ramo varejista de tintas.

Dando seguimento às análises, a receita operacional líquida demonstra uma representatividade de 96,35% em relação à receita bruta na situação exposta conforme Tabelas 3 e 5. Já na nova situação, exposta nas Tabelas 4 e 5, a representatividade aumenta para 96,48%. Ou seja, há um aumento de 0,13% na receita operacional líquida.

Assim, podemos observar que esse valor é exatamente a diferença apontada na análise das variações dos impostos a recolher, ou seja, as variações ocorridas nos valores dos impostos incidentes sobre a receita e as variações da receita operacional líquida são inversamente proporcionais. Dessa maneira, à medida que há uma redução na carga tributária suportada, há um aumento na receita líquida operacional na mesma proporção.

Por fim, analisando o resultado operacional bruto verificamos que na situação apresentada nas Tabelas 3 e 5, sua representatividade em relação à receita bruta é de 28,78%. Entretanto, no cenário abordado pelas Tabelas 4 e 5 a representatividade aumenta para 28,91% também em relação à receita bruta.

Na Tabela 5, observamos que a variação entre as duas situações é de 0,13%, novamente a diferença apontada na análise dos efeitos causados nos tributos de PIS e COFINS a recolher e na análise das variações da receita operacional líquida. Assim, verifica-se que as variações ocorridas nos impostos incidentes sobre a receita, além de serem inversamente proporcionais às variações da receita operacional líquida, também são em relação ao resultado operacional bruto.

A partir dessas observações, conclui-se que qualquer variação ocorrida nos impostos incidentes sobre a receita, seja redução ou aumento da carga tributária, ocasiona o efeito inverso e de mesma proporção na receita operacional líquida e no resultado operacional bruto. Assim, na situação apresentada nesta pesquisa, à retirada do ICMS/ST da base de cálculo dos tributos de PIS e COFINS, representa uma redução da carga tributária e, dessa maneira, uma melhora no resultado da empresa.

4.3 ANÁLISE DOS DADOS E ESTUDOS RELACIONADOS

Na pesquisa realizada por Gonzales e Corrar (2010), onde o objetivo era identificar se a adoção da substituição tributária de ICMS influencia a arrecadação deste imposto no Estado de São Paulo, assim constatando a afirmativa de que a implantação desse sistema influencia a eficiência da arrecadação, as análises do estudo evidenciaram que a adoção da substituição tributária contribui de maneira positiva para a arrecadação do imposto do ICMS no Estado de São Paulo.

Analisando o impacto do ICMS/ST sob outra ótica – a do contribuinte – este estudo demonstra que esta prática eleva a carga tributária incidente sobre as empresas, diminuindo, assim, seu resultado. Dessa maneira, embora esta prática seja benéfica em termos de arrecadação para o governo, como demonstra a pesquisa de Gonzales e Corrar (2010), apresenta-se prejudicial aos contribuintes segundo os resultados obtidos neste estudo.

Júnior e Oyadomari (2010) desenvolveram seu estudo com o objetivo de compreender a prática da adoção e da contabilização da sistemática de tributação da substituição tributária do ICMS e analisar os principais impactos desta forma de tributação na lucratividade e nos custos empresariais. Assim, constatou-se um aumento de custos tributários com a diminuição da Margem Bruta das empresas.

Da mesma maneira, esta pesquisa também evidencia o aumento da carga tributária, mas sob o enfoque das mercadorias adquiridas. Ou seja, o ICMS/ST das mercadorias adquiridas pelas empresas é classificado como custo, sendo incluído na formação do preço de venda e

agrega a base de cálculo do PIS e da COFINS, elevando, assim, o valor dos impostos a ser recolhido pela empresa e diminuindo o resultado.

Por fim, Faliguski, Souza e Souza (2011) realizou uma pesquisa com o objetivo de analisar o impacto do ICMS resultante das operações de substituição tributária no preço de venda da mercadoria para o consumidor final no Estado do Rio Grande do Sul. Após as análises, constatou-se que as MVAs utilizadas foram superiores as margens efetivamente utilizadas no mercado e o impacto foi o acréscimo no valor de venda da mercadoria para o consumidor final, por tratar-se de um aumento no custo do comerciante.

Dessa forma, ao passo que Faliguski, Souza e Souza (2011) demonstra o impacto negativo da prática da substituição tributária para o consumidor final, esta pesquisa expõe o impacto negativo da mesma prática para o elo que se encontra no meio da cadeia de valor, ou seja, as empresas revendedoras das mercadorias alcançadas por este regime.

Aumentando o custo e a carga tributária e diminuindo o resultado das pessoas jurídicas que fazem parte da cadeia, mas que se encontram entre o primeiro e o último elo, estas irão repassar seu ônus adiante, acrescentando-o ao seu preço de venda e, assim, causando um impacto maior ao consumidor final.

A partir do exposto, percebe-se que este estudo possibilita a conexão entre as três pesquisas apresentadas. Ou seja, cada um desses estudos analisa os impactos da mesma prática sob diferentes enfoques e os seus resultados, quando corroborados em conjunto, permitem a visão global dos benefícios e dos problemas da adoção da substituição tributária do ICMS.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Brasil está entre as nações com as maiores cargas tributárias do mundo, apresentado uma complexa enciclopédia legal. Essas circunstâncias dificultam a sobrevivência das empresas, uma vez que grande parte de seus esforços são apenas para pagar impostos. Assim a necessidade de buscar alternativas que reduzam essa carga tributária e elevem a competitividade das companhias é evidente.

Dentre os impostos criados pelos diplomas legais existentes, o ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é um dos mais complexos, de competência dos Estados, apurado e pago por cada empresa e apresenta diversas modalidades de recolhimento. Para melhorar sua arrecadação, o governo Estadual criou a modalidade de

recolhimento por Substituição Tributária. Esta modalidade consiste na arrecadação antecipada do tributo pelo primeiro contribuinte de uma cadeia. Ou seja, este contribuinte realiza o pagamento do imposto sobre suas próprias operações e sobre as operações dos demais agentes da cadeia antes mesmo de ocorrer o fato gerador.

O presente estudo objetivou analisar de que maneira o ICMS de substituição tributária em operações subsequentes afeta o resultado da empresa, uma vez que esse tributo está embutido no custo da mercadoria e compõe, assim, o preço de venda, utilizado como base de cálculo para tributação dos impostos de PIS e COFINS de uma empresa revendedora de tintas (contribuinte substituído).

Com base nas análises realizadas nesta pesquisa, foi possível analisar que o ICMS de substituição tributária embutido no custo dos produtos e integrando, por consequência, a base de cálculo do PIS e da COFINS – impostos incidentes sobre a receita - afeta negativamente o resultado da empresa e eleva a carga tributária.

Por outro lado, na situação apresentada neste estudo, a retirada deste ICMS da base dos impostos incidentes sobre a receita representa uma redução da carga tributária e, assim, uma melhora do resultado da empresa. Assim, qualquer variação ocorrida nos impostos incidentes sobre a receita, seja redução ou aumento da carga tributária, ocasiona o efeito inverso e de mesma proporção na receita operacional líquida e no resultado operacional bruto.

Dessa maneira, os fatos sugerem uma alteração na legislação que determina a base de cálculo dos impostos de PIS e COFINS no que diz respeito às exclusões permitidas, para que o ICMS de substituição tributária constante no custo das mercadorias adquiridas seja abatido da base de cálculo (no caso, a receita bruta) utilizada para mensurar os impostos de PIS e COFINS, pois, hoje, não há qualquer dispositivo legal que permita tal prática.

Como sugestão para futuros estudos, indica-se um aprofundamento de pesquisas voltadas aos demais setores, assim como uma pesquisa dirigida para as legislações e entendimentos do fisco quanto aos conceitos de receita bruta. Portanto, conclui-se que o estudo obteve êxito, haja vista que respondeu à questão que motivou o trabalho e atingiu os objetivos propostos.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Gustavo da Silva. **Elisão fiscal e Norma Geral Antielisiva**. 3. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998a**. Dispõe sobre alteração da legislação tributária federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm> Acesso em: 22 jan. 2015.

BRASIL. **Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998b**. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/Ant2001/lei971598.htm>> Acesso em: 22 jan. 2015.

BRASIL. **Lei complementar 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm> Acesso em: 27 fev. 2015.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm> Acesso em: 27 abr. 2015.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm> Acesso em: 21 abr. 2015.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Dispõe sobre alteração da Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm> Acesso em: 21 abr. 2015.

BRASIL, **Constituição Federal de 1988**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 30 maio 2015.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[WWW.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)> Acesso em: 21 abr. 2015.

BRASIL. **Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011**. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20112014/2011/decreto/d7660.htm> Acesso em: 21 abr. 2015.

BRUYNE, Paul de; HERMAN, Jacques; SCHOUTHEETE, Marc de. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os polos da prática metodológica**. Rio de Janeiro: F. Alves, 1977.

CASTELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária: Planejamento fiscal – Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

FABRETTI, Laúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

FALIGUSKI, Ivan; SOUZA, Romina B. L.; SOUZA, Palmira L. **O impacto da substituição tributária no preço de venda para consumidor final**, 2010. Disponível em: <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/4CCF/20110114145357.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2015.

FECOMÉRCIO - RS. **Cartilha Tributária**, 2009. Disponível em: <http://sindilojasvp.com.br/cartilha_tributaria.pdf> Acesso em: 30 jan. 2015.

GONZALES, Alexandre; CORRAR, Luiz João. **Reflexo da introdução da substituição tributária de ICMS – imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – na arrecadação do Estado de São Paulo**, 2010. doi: 10.4025/enfoque.v29i3.11369. Disponível em: <<http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/11369/6513>> Acesso em: 20 jun. 2015.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). **Estudo sobre a Carga Tributária/PIB x IDH**, 2013. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/787/ESTUDOFINALSOBRECARGATRIBUTARIAPIBXIDHIRBESMARCO2013.pdf>>. Acesso em: 24 mar. 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos**, 2015. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/2140/ESTUDODIASTRABALHADOSSEDICAO2015.pdf>>. Acesso em: 27 maio 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). **Evolução da carga tributária brasileira**, 2015. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/2142/05EvolucaoDaCargaTributariaBrasileira.pdf>>. Acesso em: 27 mar. 2015.

JÚNIOR, Roberto Biava; OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. **Impactos da Substituição Tributária do ICMS na Lucratividade e nos Custos Empresariais**, 2010. R. Cont. Ufba, Salvador-Ba, v. 4, n. 2, p. 71-91, maio-agosto 2010.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 76-97.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade Tributária: Entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**. São Paulo: Atlas, 2010.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997**. Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS/RS.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVEIRA, Denise Tolfo; CÓRDOVA, Fernanda Peixoto. Quanto aos objetivos. In.:SILVEIRA, Denise Tolfo; GERHARDT, Tatiana Engel (Orgs). **Métodos de Pesquisa**. 1. ed. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 1999. **Recurso Extraordinário 202.715-4**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238476>>. Acesso em: 25 fev. 2015.