

FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

**O IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO PREÇO DE VENDA PARA
CONSUMIDOR FINAL**

IVAN FALIGUSKI

Trabalho de conclusão de curso de
Ciências Contábeis e Atuarias da
Universidade Federal do Rio Grande do
Sul, sob a orientação da Profa. Romina
Batista de Lucena de Souza

PORTO ALEGRE
2010

O impacto da Substituição Tributária no preço de venda para consumidor final.

IVAN FALIGUSKI*¹

Resumo

Este estudo demonstra qual é o impacto, no valor de venda de três mercadorias de higiene e beleza para o consumidor final, causado pela utilização do regime de Substituição Tributária no ICMS, por parte do Governo Estadual do Rio Grande do Sul. Para atingir tal objetivo, foram esclarecidos os principais conceitos que envolvem o ICMS e a Substituição Tributária, tais como quem são os contribuintes, o fato gerador, a alíquota dos produtos, a formação da base de cálculo, as diferentes modalidades de Substituição Tributária, os convênios e protocolos e as maneiras de se calcular o ICMS ST. A metodologia utilizada foi à revisão bibliográfica e o estudo de caso. No resultado da pesquisa verificou-se um acréscimo no custo do produto quando é utilizado o Regime de Substituição Tributária. Isso ocorre por que a MVA instituída pelo RIMCS é maior do que a margem de lucro efetivamente praticada pelo comerciante varejista. Assim sendo, conclui-se que esse fato ocasiona um aumento no valor de venda da mercadoria para o consumidor final.

Palavras-chave: ICMS. Substituição Tributária. Margem de Valor Agregado.

¹ *Acadêmico em Ciências Contábeis pela UFRGS. Analista Fiscal Senior do Wal Mart Brasil.
(ivanfaliguski@hotmail.com)

1 INTRODUÇÃO

O ICMS é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, instituído pelo Governo Estadual, tem o intuito de tributar as operações com mercadorias ou prestação de serviços, sendo uma das principais fontes de arrecadação do Estado.

A Substituição Tributária é uma forma diferenciada de recolhimento do imposto, ela foi criada quando determinadas mercadorias tinham o seu preço tabelado pelo Governo e possuíam poucos fabricantes, como é o caso dos veículos, cigarros e medicamentos, com a intenção de concentrar a fiscalização.

Esse Regime tem por finalidade antecipar a arrecadação do tributo devido pelo contribuinte da última para a primeira etapa de comercialização da mercadoria, ou seja, da venda para o consumidor, para a venda do fabricante ou importador para o distribuidor. Com essa mudança o fisco torna a fiscalização mais concentrada e garante o recolhimento do imposto na fonte, como é exemplificado por SILVA (2009) no Correio forense:

Em virtude do mecanismo de antecipação do recolhimento do imposto por um terceiro, a figura da substituição tributária tem se tornado alvo preferido dos legisladores estaduais como uma inesgotável fonte de arrecadação pelos seguintes motivos:

- a) o Estado garante o recolhimento do imposto na fonte: cobra-se, geralmente, do primeiro da cadeia o ICMS que seria devido até o consumidor final, por meio de uma base de cálculo presumida, relativamente a um fato futuro e incerto;
- b) a fiscalização é facilitada, uma vez que, elegendo como responsável pelo recolhimento o primeiro da cadeia o trabalho de verificação, a correta aplicação desse instituto se concentra nos grandes estabelecimentos industriais, importadores e distribuidores; [...]

Com o passar do tempo, os Estados foram estudando a possibilidade de pulverizar essa sistemática para outras gamas de produtos, como é o caso dos artigos de higiene e beleza e grande parte das mercadorias alimentares como bolachas, massas, molhos enlatados e chocolates. Nos últimos anos, o Regime da Substituição Tributária vem sendo utilizado com maior intensidade na maioria dos Estados brasileiros com o intuito de facilitar a fiscalização e aumentar a arrecadação.

Para tornar isso possível, foram feitas algumas adequações nessa sistemática, pois, o número de fabricantes nessas gamas de produtos é muito maior que nos carros, medicamentos e cigarros. Nessas novas gamas de produtos não temos os preços tabelados pelo Governo. Assim sendo, teve-se que elaborar uma nova forma de calcular o valor do imposto devido no final da operação, ou seja, na venda da mercadoria para o consumidor final.

O presente trabalho tem como principal objetivo analisar uma das formas de cálculo do imposto, que é a utilização da Margem de Valor Agregado para auferir o valor do ICMS Substituição Tributária líquida e verificar o impacto desse cálculo no preço de venda da mercadoria para consumidor final no Estado do Rio Grande do Sul.

Para realizar esta tarefa foram selecionados três produtos do setor de higiene e beleza referente aos quais se obteve as informações fiscais de venda da indústria para o varejo e do varejo para o consumidor final, comparando-se os preços conhecemos as margens de lucro dos produtos praticadas pelos distribuidores para, a partir desses dados chegarmos ao valor do impacto da ST no preço de venda do varejista.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a realização deste estudo foi utilizado como método à pesquisa bibliográfica e o estudo de caso.

Na pesquisa bibliográfica foi possível estabelecer os conceitos sobre ICMS e o Regime de Substituição Tributária que são utilizados atualmente pelo Governo do Estado do Rio Grande do Sul. MARCONI e LAKATOS (2002) comentam que as fontes secundárias possibilitam não só resolver os problemas já conhecidos, mas também explorar novas áreas onde os problemas ainda não se cristalizaram suficientemente. Assim, a pesquisa bibliográfica propicia a investigação de determinado assunto sob um novo enfoque ou abordagem.

O estudo de caso foi realizado no Estado do Rio Grande do Sul. Os dados necessários para responder ao objetivo desse estudo foram coletados no Regulamento de ICMS desse estado e as informações de notas fiscais, bem como os valores de compra e venda das mercadorias, na rede varejista Wal Mart Brasil, no período de abril a junho de 2010.

Para realizar a análise das informações foram auferidos os valores do imposto com a sistemática do ICMS normal e com o Regime de Substituição Tributária, foi realizada a comparação de dados para verificar qual é a forma que resulta em uma menor carga tributária de ICMS sobre os produtos analisados.

Após os cálculos para identificar o valor dos impostos, os mesmos foram interpretados, de forma a diagnosticar qual é a maneira que representa um menor custo para o consumidor final das mercadorias.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

Nos próximos dois tópicos, é tratada a questão da teórica com as principais definições para o ICMS e o ICMS ST.

3.1 ICMS

Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

3.1.1 Regra Geral do ICMS

A Constituição da República Federativa do Brasil define o ICMS como “Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação”. Nas palavras de CARRAZZA (2006, p.38):

A regra matriz do ICMS sobre operação mercantil encontra-se nas seguintes partes do art. 155, II, da CF: “Compete aos Estados e o Distrito Federal instituir imposto sobre (...) operações relativas à circulação de mercadoria (...) ainda que as operações se iniciem no exterior”.

Este tributo, como vemos, incide sobre a *realização* de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular a sua *hipótese de incidência* só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.

No Estado do Rio Grande do Sul, o regulamento do ICMS foi aprovado pelo Decreto Nº 37.699, de 28 de agosto de 1.977. De acordo com o Art. 2º, Capítulo II, Título II, Livro I desse decreto, o ICMS incide sobre:

A) Operações relativas à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

B) O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços apenas no que tange a competência estadual, excluindo-se os impostos municipais;

C) Entrada de mercadoria ou bem importado do exterior e;

D) A prestação de serviço de transporte ou de telecomunicação.

Já no Art. 11 do Título III do mesmo livro temos as hipóteses de não incidência do tributo sobre, por exemplo, saídas de jornais, livros ou operações específicas como é o caso das saídas de mercadorias com destino a armazém geral (grandes depósitos) situado no estado.

3.1.2 Fato Gerador do Imposto

O fato gerador desse tributo acontece quando da circulação da mercadoria, ou seja, quando ocorre uma operação comercial (compra, venda, transferência, doação ou brinde, comodato, demonstração, consignação, importação e exportação) com produtos ou prestação de serviço prevista em lei. CANTO (2004, p.248) dá a seguinte definição para fato gerador: “fato gerador *do tributo* (situação cuja ocorrência dá nascimento a obrigação tributária *de pagar tributo*)”. CARRAZZA (2006, p.47, 48 e 49) traz o seguinte texto sobre o nascimento da obrigação tributária:

A lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal é que vai eleger o momento em que esta transmissão jurídica será tida por realizada. (...) Pode ser o *momento da entrada* da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o *momento da saída* da mercadoria de qualquer um destes locais,¹⁹ o *momento da extração da nota fiscal*, e (...) assim por diante. Estes momentos apenas identificam oficialmente, no espaço e no tempo, a ocorrência da preexistência operação mercantil a que se referem.

É por isso que não se pode considerar ocorrido o *fato imponible* do ICMS: a) em *momento anterior* à ocorrência da operação mercantil; b) quando o fato verificado não configurar operação mercantil;²⁰ c) quando o *bem móvel* sai do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele tornar, como se dá no comodato;²¹ ou d) na (...) consignação mercantil, em que o consignante remete de mercadoria de sua propriedade para o consignatário, que a venderá, por sua conta e risco (há, aí apenas movimentação física do bem móvel, não operação mercantil). (...)

3.1.3 Contribuinte

O contribuinte é toda e qualquer pessoa, física ou jurídica, que realizar operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação. Existem dois tipos de contribuintes, de direito e de fato, como é colocado nas palavras de FILHO e JR (2005, p. 46):

***Contribuinte.** Considera-se contribuinte qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade, ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (...)

***Contribuinte de direito** é a pessoa apontada pela legislação para recolher o tributo.

***Contribuinte de fato** é a pessoa física ou jurídica que, embora não recolhendo o tributo, arca efetivamente com o ônus do mesmo ao ser o destinatário da operação ou serviço realizado.

Dessa forma temos a distinção entre a pessoa que vai arrecadar o valor do imposto para o governo da pessoa que vai arcar com o encargo. Colocando essa idéia em prática, em uma situação de compra de mercadoria que faça parte do regime de ST, o contribuinte direto seria a indústria e o de fato o consumidor final.

3.1.4 Base de Cálculo do ICMS

A base de cálculo é um dos fatores mais importantes para apurarmos o valor do imposto devido por cada operação efetuada. MELO (2000, p.159) define a sua importância da seguinte forma:

A base de cálculo constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa.

Nesse mesmo sentido, temos a contribuição de GARCIA (1995, p. 185) com o seguinte texto:

A base de cálculo, como nos ensina a propedêutica do Direito Tributário, é o critério escolhido pelo legislador como apto a dimensionar o fato gerador do tributo.

A doutrina, nas preciosas lições de Rubens Gomes de Souza, Amílcar de Araujo Falcão e Alfredo Augusto Becker entre outros, é enfática em destacar a importância desse elemento componente da regra de incidência, que, ao mesmo tempo em que se presta a medir as proporções do fato impositivo para o fim de determinar o valor da obrigação tributária, presta-se, ainda, a descortinar a real natureza da exação, revelando o verdadeiro aspecto material da incidência que pode vir oculto na regra matriz.

Ela é formada basicamente pelo valor da mercadoria, mais frete e as despesas acessórias menos os descontos incondicionais, ou seja, descontos que não estão ligados a condições diferenciadas de prazo de pagamento. Dessa forma, GARCIA (1995, p. 186) cita:

Alem do valor do preço da mercadoria, estabelece o art. 6º. Do convênio 66/88 que integram a base de cálculo do ICMS os valores correspondentes a seguros, juros, demais importâncias recebidas ou debitadas, bonificações e descontos concedidos sob condição, frete no caso de o transporte ser efetuado pelo próprio remetente o montante do próprio imposto, e o IPI nos casos em que não se configure qualquer das hipóteses previstas no art. 155 § 2º, XI da CF.

3.1.5 Benefícios Fiscais

Algumas mercadorias possuem benefícios fiscais², ou seja, uma espécie de tributação diferenciada por conta de sua essencialidade. De acordo com FILHO e JR (2008, P.21 E 22), são benefícios fiscais:

(...) a isenção, a não incidência, a base de cálculo reduzida, o crédito presumido, a manutenção do crédito, o diferimento, a exclusão do pagamento do imposto diferido, a devolução total ou parcial do imposto, a dilatação do prazo para pagamento e a suspensão do tributo. Também é benefício fiscal a dispensa ou exoneração dos encargos do imposto devido.

²Um dos mais importantes benefícios é a isenção fiscal. Em relação ao ICMS, esta prevista, no Rio Grande do Sul, no Livro I, arts. 9º e 10 do RICMS. Ela dispensa o contribuinte de pagar o imposto devido sobre o fato ou ato ocorrido. Nesse sentido, SILVA (2010, p. 309)

3.1.6 Alíquota do ICMS

A alíquota a ser aplicada varia de mercadoria para mercadoria e é definida de acordo com a sua seletividade. Expressa em percentual, temos no regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul, nos Artigos 26, 27, 28 e 29, Capítulo IV, Título V, Livro I, basicamente quatro alíquotas: 12%; 17%; 18% e 25%. Quanto maior for à essencialidade da mercadoria, menor “deveria” ser a alíquota do ICMS, segundo SOUZA (2010, p. 824):

A alíquota é o percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo para o fim de obter o valor do tributo incidente na operação.

Ao contrário do que dispunha a ordem jurídica pretérita, a Constituição de 1988 estabelece que as alíquotas do ICMS poderão ser seletivas, em função da essencialidade da mercadoria e dos serviços, possibilitando que produtos de primeira essencialidade sofram a incidência de uma carga tributária menor que produtos supérfluos.

Logo após promulgada a Constituição, interpretando em nossa norma juntamente com a do art. 145, § 1º, da CF, consagradora do princípio da capacidade contributiva — que, ao nosso ver, também se aplica aos impostos indiretos —, entendemos que a graduação das alíquotas segundo a essencialidade das mercadorias e dos serviços não seria mera faculdade, mas sim uma imposição.

Passados mais de dez anos da vigência do sistema, curvamo-nos ao entendimento esposado pela maioria da doutrina, de que se trata de mera faculdade — não sem o desconforto de constatar a inutilidade da previsão por ensejar que produtos de primeira necessidade, como a energia elétrica, são tributados com base em alíquotas maiores (25%) do que muitos supérfluos ou de consumo não generalizado.

3.1.7 A Não-Cumulatividade do ICMS

O ICMS segue o princípio da não-cumulatividade do imposto, ou seja, a mesma mercadoria não pode ser tributada mais de uma vez, assim para cada operação que tributar ICMS, podemos tomar crédito do que já foi pago em transações anteriores com o produto com exceção da venda para consumidor final. FILHO e JR. (2005, p. 84) definem esse princípio da seguinte forma:

* **Não-cumulatividade.** O princípio da não-cumulatividade do imposto, no sistema tributário nacional, implica compensar-se do que for devido em cada operação tributada (saída) com o imposto incidente nas operações anteriores.

3.2 ICMS-ST

A seguir é apresentado o Regime do ICMS Substituição Tributária bem como suas principais definições.

3.2.1 Base Legal

Embasada na Constituição Federal, na Lei Complementar nº. 87/96 e no Convênio ICMS nº. 81/93, o instituto da substituição tributária vem sendo utilizada com maior ênfase nos últimos anos. Praticamente todos os Estados estão aderindo a essa antecipação da cobrança do ICMS com a alegação de que facilita a fiscalização e aumenta a arrecadação do tributo. Em sentido semelhante, ROSA e PARRI (1995, p.135) colocam:

Um dos pontos da legislação do ICMS que mais discussão enseja é a substituição tributária, com a retenção do imposto antecipadamente, ou seja, o chamado ICMS retido na fonte. Os estados começaram a utilizar tal expediente com o objetivo de facilitar a arrecadação e fiscalização do imposto, principalmente com relação a mercadorias cuja comercialização se pulveriza numa infinidade de postos varejistas, dificultando o controle e facilitando a sonegação.

3.2.2 Contribuinte

O ICMS ST é o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviço é atribuída a outro contribuinte. Dessa forma o contribuinte pode ser substituído (aquele que deve efetuar a retenção do imposto) ou substituto (aquele que nas operações ou prestações antecedentes ou concomitantes é beneficiado pelo diferimento do imposto e nas operações ou prestações subsequentes sofre a retenção). MARIANO, WERNECK e BEZERRA (2008, p. 60 e 61) apresentam as seguintes definições para os contribuintes da ST:

O substituto é a pessoa a quem a legislação atribui a responsabilidade pelo pagamento do imposto.

É aquele que praticar o fato interruptivo do diferimento (operações anteriores), o que contratar serviço de transporte (tomador) quanto as operações concomitantes e o fabricante/importador, em regra, no que se refere as operações subseqüentes. (...)

Contribuinte substituído

É aquele que está ligado diretamente com o fato gerador, que da causa a hipótese de incidência do imposto; mas, a legislação dispensa da responsabilidade do recolhimento, pois esta é atribuída a outrem.

3.2.3 Modalidades do Regime de Substituição Tributária

Existem três modalidades de Substituição Tributária: antecedente, concomitante e subseqüente.

Na ST antecedente ocorre o diferimento do lançamento do imposto porque, a legislação atribui à determinada pessoa jurídica a responsabilidade pelo pagamento do tributo referente às operações antecedentes.

A substituição tributária dos serviços de transporte de cargas é um exemplo da modalidade de ST concomitante pois, caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte, que não seja o que esta realizando a operação.

Já na modalidade subseqüente temos a antecipação do recolhimento do tributo. É atribuída, normalmente ao primeiro na cadeia de comercialização, ou seja, o importador ou fabricante, a responsabilidade pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas operações posteriores com a mercadoria. Esse é o meio pelo qual versará esse estudo. FROSI (2007. p.11), discorrendo sobre o assunto tratou:

(...) o contribuinte é submetido à figura da substituição tributária “para frente”. Essa figura, prevista na Constituição Federal, no parágrafo 7º do artigo 150, determina que, por previsão legal, a obrigação pelo pagamento do tributo, cujo fato tributário deva ocorrer posteriormente, pode ser atribuída a sujeito passivo na condição de responsável, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

3.2.4 Fato Gerador

Baseando-se no exposto acima, o fato gerador desse tributo é a presunção e antecipação do mesmo com a certeza, presumida, que a operação final de venda para o consumidor vai ocorrer.

Para a substituição tributária ter validade nas operações dentro do Estado ela deve ser instituída por intermédio de um decreto que altera o regulamento do ICMS. No caso dos produtos de cosméticos e perfumaria, verificamos no item XXII, seção II, apêndice II, Livro V, do decreto N.º37.699 que o Decreto 47.142 de 06/04/2010 é o que esta vigente no regulamento e é onde encontramos os valores de MVA que devem ser utilizados para calcular o valor da base de ST.

3.2.5 Convênios e Protocolos

Quando falamos em operações interestaduais, a ST deve estar prevista em Convenio ou Protocolo que são firmados entre dois ou mais estados e/ou o Distrito Federal. Isso esta estipulado na legislação do estado, conforme comentado por MARIANO, WERNECK e BEZERRA (2008, p. 21):

(...) o regime da substituição tributária do ICMS deve ser instituído por meio de lei estadual para aplicação interna no estado; mas, para a sua aplicação interestadual depende de celebração de convênio ou protocolo.

A previsão legal que possibilita a regulamentação do regime interestadual por meio de convênio se verifica no artigo 150, § 6º, combinado com o artigo 155, § 2º, XII, letra “g”, da Constituição Federal e com o artigo 1º da Lei Complementar nº 24/1975, que dispõe que os benefícios fiscais do ICMS somente poderão ser concedidos ou revogados mediante convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Os convênios são normas complementares das leis, dos tratados e dos decretos que entre si celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Quando firmado, ele tem o poder de concessão ou revogação de isenções e benefícios fiscais dos impostos.

Os protocolos são firmados entre dois ou mais estados com a finalidade de estabelecer procedimentos comuns como à implementação de políticas fiscais e a fixação de critérios para a elaboração de pautas fiscais.

3.2.6 A Base de Cálculo do ICMS Substituição Tributária

Temos três formas de obter a base de cálculo na sistemática da Substituição tributária: Utilizando a Margem de Valor Agregado; o preço máximo sugerido pelo fabricante ou; o valor único ou máximo fixado por órgão público. No caso de utilização da Margem de Valor Agregado, deve-se adicionar ao valor de compra da mercadoria o valor do frete, bem como as demais despesas e impostos constantes na nota fiscal. Após realizada essa soma aplica-se o valor do MVA para chegarmos a base da ST. Encontramos a embasamento para o assunto no artigo 8º da Lei Complementar nº 87/1996, conforme citado por MARIANO, WERNECK e BEZERRA (2008. p. 69):

Artigo 8º A base de Cálculo, para fins de substituição tributária, será: (...)

II — em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes. (...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea “c” do inciso II do *caput* será estabelecida com base em preço usualmente praticados no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a medida ponderada dos preços coletados, devendo os créditos para sua fixação ser previstos em lei.

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

3.2.7 A Alíquota

A alíquota a ser aplicada na base de cálculo da substituição tributária em operações interestaduais esta prevista no art. 37, subseção III, seção II, título III, livro III do regulamento de ICMS do estado do Rio Grande do Sul, como sendo a alíquota interna, deste estado, da mercadoria.

3.2.8 Produtos que Fazem Parte do Regime de Substituição Tributária no Estado do Rio grande do Sul

Conforme art. 5º, capítulo I, título II, livro III do regulamento do ICMS do RS, as mercadorias que fazem parte do regime de Substituição tributária no estado são: bebidas; cigarros e outros produtos derivados do fumo; cimento; combustíveis e lubrificantes, derivados ou não do petróleo, e outros produtos; pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha; produtos farmacêuticos; telhas, cumeeiras caixas d'água; tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química; veículos novos motorizados da posição 8711 da NBM/SH-NCM; veículos automotores novos; discos fonográficos, fitas virgens ou gravadas e outros suportes para reprodução ou gravação de som ou imagem; filmes fotográficos e cinematográficos e "slides"; lâminas de barbear, aparelhos de barbear e isqueiros de bolso a gás, não recarregável; lâmpadas elétricas e eletrônicas e "starters"; pilhas e baterias de pilha, elétricas, e acumuladores elétricos; sorvetes; preparados para fabricação de sorvetes em máquina; veículos automotores novos, nas operações efetuadas por meio de faturamento direto da montadora ou importador ao consumidor; energia elétrica não destinada a comercialização ou à industrialização; aparelhos celulares e cartões inteligentes; rações tipo "pet" para animais domésticos; autopeças; produtos de colchoaria; cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoa e de toucador; ferramentas; materiais elétricos; materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno; artigos de papelaria; brinquedos; matérias de limpeza; bebidas quentes; bicicletas; produtos alimentícios; artefatos de uso doméstico; instrumentos musicais; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; leite em pó e; máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos.

4 ESTUDO DE CASO

O estudo de caso teve como objetivo analisar qual é o impacto causado pela mudança na forma de tributação, quando é adotado o regime de substituição tributária no ICMS, no preço de venda para o consumidor final.

Dessa forma, escolheram-se, aleatoriamente, três produtos para serem objetos de estudos. Os preços de compra e de venda das mercadorias foram obtidos junto a uma grande rede de supermercados, nos quais não foram considerados eventuais descontos ou preços promocionais de venda.

A amostra foi obtida de cidade de Porto Alegre, entre os meses de maio e junho do ano de 2010.

4.1 OS PRODUTOS

Como foi optado por trabalhar com produtos do ramo de higiene e beleza, as mercadorias escolhidas foram: Esmalte colorido BL única camada crepúsculo, que se enquadra NCM (classificação fiscal) 3304.3000, dado fornecido pelo fabricante da mercadoria; xampu Elseve liss intense reno 400ml, pertencente a NCM 3305.1000 e; creme Elseve CPP preparação total 5 250ml, da NCM 3305.9000.

4.2 A ALÍQUOTA

Segundo o RICMS, as alíquotas utilizadas internamente no estado para as mercadorias pertencentes à linha de perfumaria e cosméticos é de 25%, de acordo com o Livro I, Art. 27, I.

Para as operações interestaduais, a alíquota utilizada para calcularmos o ICMS próprio vai ser de 12%, consoante RICMS-RS.

4.3 AS MARGENS DE VALORES AGREGADOS (MVA'S) DOS PRODUTOS

No RICMS-RS encontramos as MVA's (tabela abaixo), estipuladas aos produtos escolhidos para amostragem:

Tabela 1

Margem de valor agregado dos itens

MERCADORIAS	CLASSIFICAÇÃO NA NBM/SH-NCM	MARGEM DE VALOR AGREGADO (%)	
		INTERNA	INTERESTADUAL
Preparações para manicuros e pedicuros	3304.30.00	57,87	57,87
Xampus para o cabelo	3305.10.00	45,72	45,72
Outras preparações capilares	3305.90.0	59,32	59,32

Fonte: RICMS-RS

4.4 OS PREÇOS DE COMPRA E VENDA DAS MERCADORIAS E AS MARGENS DE LUCRO DO REVENDEDOR

Através dos dados constantes nas notas fiscais números 59.676 emitida em 05/05/2010 e 68.976 emitida em 13/05/2010 pela empresa L'Oreal Brasil Comércio de Cosméticos LTDA, situada no Estado do Rio de Janeiro, verificamos os preços de compra de um grande varejista do estado. O esmalte custa R\$ 2,00 cada, o xampu custa R\$ 6,25 cada e o creme custa R\$ 4,47 cada unidade. Os valores de substituição tributária por item, que fazem parte do custo da mercadoria para o comerciante, são: esmalte R\$ 0,55; xampu R\$ 1,53 e; o creme R\$ 1,24.

Foram pesquisados os preços de venda das mercadorias nesse mesmo varejista entre os dias 15 e 30 de maio de 2010. Em media, obtivemos os seguintes resultados: esmalte R\$ 3,78 a unidade; o xampu R\$ 8,98 e; o creme para pentear R\$ 5,98 cada unidade.

Com base nesses dados, conseguimos obter as margens de lucro do varejista, para o esmalte, o xampu e o creme, que seriam, respectivamente, 48,27%, 15,47% e 4,66%.

De posse desses números, foi elaborada a planilha abaixo exemplificando os cálculos do ICMS próprio, do ICMS ST, do custo unitário e da margem de lucro do varejista.

Tabela 2

Tabela de obtenção das margens de lucro com base nos dados adquiridos

Produto	Esmalte	Xampu	Creme para pentear
Quantidade	108	24	72
Valor Unitário	2,00	6,25	4,47
Valor total	216,00	150,00	321,84
Base ICMS Próprio	216,00	150,00	321,84
Alíquota ICMS	12%	12%	12%
Valor ICMS	25,92	18,00	38,62
MVA	1,5787	1,4572	1,5931
Base do ICMS ST	341,00	218,58	512,72
Alíquota ICMS ST	25%	25%	25%
Valor ICMS ST Bruto	85,25	54,65	128,18
Valor ICMS ST Líquido	59,33	36,65	89,56
Valor ICMS ST Unitário	0,55	1,53	1,24
Valor do Custo Unitário	2,55	7,78	5,71
Preço de venda	3,78	8,98	5,98
Margem	148,27	115,47	104,66

Fonte: Tabela elaborada com base nos dados obtidos na nota fiscal do fornecedor e nos valores de venda da mercadoria no hipermercado.

4.5 PROJEÇÕES DE VENDA DAS MERCADORIAS EXCLUÍDO-AS DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Para fins de comparação, simulamos uma situação de venda das mercadorias supondo que ela não estivesse incluída no Regime de Substituição Tributária no RICMS do Estado.

Dessa forma, encontramos os seguintes resultados:

Tabela 3

Tabela de apuração do ICMS considerando que as mercadorias em questão não fizessem parte do Regime de ST.

Produto	Esmalte	Xampu	Creme para pentear	
Valor Unitário	2,00	6,25	4,47	Operação de Compra
Alíquota ICMS	12%	12%	12%	
Valor ICMS (Crédito)	0,24	0,75	0,54	
Margem de Venda	1,4827	1,1547	1,0466	
Preço de venda	2,97	7,22	4,68	Operação de Venda
Alíquota ICMS	25%	25%	25%	
Valor ICMS (Débito)	0,74	1,80	1,17	
Valor do ICMS a Pagar	0,50	1,05	0,63	Apuração do ICMS

Fonte: Os valores foram obtidos nas notas fiscais da L'Oreal e os valores dos impostos no RICMS-RS.

Comparando os valores pagos nas duas formas de recolhimento do tributo, temos a situação abaixo:

Tabela 4
Percentual de imposto pago à maior.

Produto	Esmalte	Xampu	Creme para pentear
Valor do ICMS pago quando a mercadoria faz parte do regime de ST	0,55	1,53	1,24
Valor do ICMS pago, supondo que a mercadoria não faça parte do regime de ST	0,50	1,05	0,63
Diferença entre as formas de arrecadação	0,05	0,47	0,61
Percentual do valor do imposto pago a maior	9%	31%	49%

Fonte: Tabela elaborada com dados retirados das planilhas 1, 2 e 3.

Conforme demonstrado na tabela 4, verificamos que nos três produtos, o imposto é recolhido à maior pelo Regime de Substituição Tributária.

A tabela 5 exemplifica o valor de venda das mercadorias com a redução do valor do imposto pago à maior.

Tabela 5
Percentual de redução no valor da mercadoria quando excluimos o valor do ICMS ST pago a maior

Produto	Esmalte	Xampu	Creme para pentear
Preço de venda do produto com cobrança do ICMS ST	3,78	8,98	5,98
Valor do imposto cobrado à maior	0,05	0,47	0,61
Valor de venda da mercadoria sem o imposto cobrado à maior	3,73	8,51	5,37
Percentual de redução no valor de venda do produto	1%	6%	11%

Fonte: Tabela elaborada com base nos dados das notas da L'Oreal e nas planilhas 2, 3 e 4.

Verifica-se um aumento real no valor de venda da mercadoria para o consumidor final, de 1%, 6% e 11%, respectivamente para o esmalte, o xampu e o creme.

5 CONCLUSÃO

A utilização dos MVA's, por parte do Governo, tem o intuito de estimar, ou ao menos, se aproximar do valor da margem de lucro na venda da mercadoria do varejista ao seu cliente. Nos três casos analisados verificou-se que isso não ocorreu e que essa estimativa da margem foi superior a margem efetivamente utilizada no mercado.

Após análise dos dados apresentados, constatou-se que o impacto causado pela utilização do Regime de Substituição Tributária, nos três produtos avaliados, apresenta um acréscimo no valor de venda da mercadoria para o consumidor final, por se tratar de um aumento no custo do comerciante, caso esse mantenha a mesma margem de lucro utilizada nas duas formas de tributação.

No esmalte temos um acréscimo de 9% no valor do tributo pago ao governo quando o imposto é recolhido pelo Regime de ST. O xampu tem um acréscimo de 31% e o creme um acréscimo de 49%. Isso representa um aumento no valor do esmalte, do xampu e do creme de 1%, 6% e 11%, respectivamente, no preço de venda para o consumidor final.

Dessa forma concluímos o trabalho verificando que o Regime de Substituição Tributária, assim como centraliza a fiscalização e aumenta a arrecadação, também aumenta o valor do imposto cobrado do contribuinte, impactando, significativamente, no valor de venda da mercadoria para o consumidor final.

The impact of changing tax no selling price for the final consumer.

ABSTRACT

This study demonstrates what is the impact on the value of the sale of three health and beauty goods to the final consumer, the system caused by the use of the ICMS Tax Substitution by the state government of Rio Grande do Sul To achieve this goal were clarified the key concepts surrounding the ICMS Tax Substitution and the like who are the taxpayers, the taxable event, the rate of products, the formation of the basis, the different modalities of Tax Substitution, covenants and protocols and ways to calculate the GST ST. The methodology was to review and case study in search result there was an increase in the cost of the product when you use the Tax Substitution Scheme. This is why the established by AMM RIMCS is greater than the profit actually applied by the retail dealer. Therefore, we conclude that this fact causes an increase in sales value of goods to final consumers.

Keywords: GST. Replacement Tax. Margin Value Added.

6 REFERÊNCIAS

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Direito Tributário Brasileiro. 10º ed. São Paulo: s.n. 2004.

CARDOSO, Laís Viera. Substituição tributária no ICMS. São Paulo: Janeiro de 2004

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11ª ed. São Paulo: Junho de 2006.

CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. 16º ed. São Paulo: s.n. 2004.

FILHO, Luiz Alberto Pereira; JR, Vicente Brasil. Manual Pratico do ICMS para o RS. Curitiba. Juruá Editora, 2005.

FROSI, Flávia Gehlen. A Aplicação de Pautas Fiscais no Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Programa de Pós-Graduação em Direito, UFRGS. Porto Alegre, 2007.

GARCIA, Fátima Fernandes de Souza. Curso de Direito Tributário. 4º ed. São Paulo: 1995.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. Técnicas de pesquisa. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARIANO, Paulo Antonio; WERNECK, Raphael; BEZERRA, Regina Alencar. Substituição Tributária no ICMS. Aspectos Jurídicos e Práticos. 2º ed. Porto alegre: s.n. 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS Teoria e Prática. 4ª ed. São Paulo: 2000.

_____. ICMS Teoria e Prática. 8º ed. São Paulo: s.n. 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins de. Manual de contabilidade tributária. São Paulo: Atlas 2002.

PERES, Adriana Manni; MARIANO, Paulo Antonio. ICMS e IPI no dia-a-dia das empresas. Teoria e Prática. São Paulo: s.n. 2005.

ROSA, José Roberto; PARRI, Heloisa Helena. ICMS na Prática. 2º ed. São Paulo: 1995.

SILVA, Edgard Neves da. Curso de Direito Tributário. 12º ed. São Paulo: 2010.

SILVA, Graziela Cristina de; 2010. Disponível em:
<http://www.correioforense.com.br/coluna/idcoluna/451/titulo/SUBSTITUICAO_TRIBUTARIA_DO_ICMS_UMA_FORMA_DE_AUMENTAR_A_ARRECADACAO_DOS_ESTADOS.html>. Acesso em 04 de abril de 2010.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Curso de Direito Tributário. 12º ed. São Paulo: 2010.

ANEXOS