

ICMS por Substituição Tributária: uma análise da sua influência no custo da construção civil

Gelson Menon (UNICENTRO-PR) - gelsonmenon@gmail.com

Ana Léa Macohon Klosowski (UNICENTRO-PR) - analeaklosowski@hotmail.com

Roberto Marcos Navarro (UNICENTRO-PR.) - prof.navarro@hotmail.com

Marinês Taffarel (PUCPR/UNICENTRO) - marinestaffarel@yahoo.com.br

Resumo:

O objetivo da pesquisa foi verificar a influência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS na modalidade de Substituição Tributária -ST na composição dos custos de produtos utilizados na construção civil. Na modalidade ST o recolhimento do ICMS é antecipada, por meio da aplicação de uma Margem de Valor Agregada-MVA definida pelo Estado do Paraná, independente do regime de tributação que a empresa estiver inscrita. Os procedimentos metodológicos aplicados são de pesquisa descritiva, bibliográfica e documental. A abordagem é quantitativa e qualitativa. Os produtos objeto da análise foram selecionados a partir de sua inclusão na modalidade de Substituição Tributária e como parâmetro foram eleitos quinze produtos considerados como os principais na construção de uma obra residencial. Os resultados da pesquisa indicam que na modalidade de Substituição Tributária ocorre um aumento no preço de venda da mercadoria para o consumidor final, para a maior parte dos produtos selecionados, cujo aumento no preço de venda oscila de 0,50% a praticamente 3%.

Palavras-chave: *Custo na construção civil. ICMS. Modalidade Substituição Tributária.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

ICMS por Substituição Tributária: uma análise da sua influência no custo da construção civil

Resumo

O objetivo da pesquisa foi verificar a influência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS na modalidade de Substituição Tributária -ST na composição dos custos de produtos utilizados na construção civil. Na modalidade ST o recolhimento do ICMS é antecipada, por meio da aplicação de uma Margem de Valor Agregada-MVA definida pelo Estado do Paraná, independente do regime de tributação que a empresa estiver inscrita. Os procedimentos metodológicos aplicados são de pesquisa descritiva, bibliográfica e documental. A abordagem é quantitativa e qualitativa. Os produtos objeto da análise foram selecionados a partir de sua inclusão na modalidade de Substituição Tributária e como parâmetro foram eleitos quinze produtos considerados como os principais na construção de uma obra residencial. Os resultados da pesquisa indicam que na modalidade de Substituição Tributária ocorre um aumento no preço de venda da mercadoria para o consumidor final, para a maior parte dos produtos selecionados, cujo aumento no preço de venda oscila de 0,50% a praticamente 3%.

Palavras-chave: Custo na construção civil. ICMS. Modalidade Substituição Tributária.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

A Constituição Federal de 1988 e suas emendas atribuem competência e responsabilidade a cada ente federativo para criar e instituir tributos, observando os limites representados pelos princípios e imunidades constitucionais. O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS é umas das principais fontes de receita para os Estados, cujas regras gerais de sua aplicação e recolhimento estão contidas no Regulamento do ICMS (RICMS).

Os contribuintes do ICMS são inúmeros. A Lei Complementar nº 87/96, art. 4º, define que contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Para agilizar e simplificar o processo de arrecadação e fiscalização, o Estado criou um regime de tributação denominado Substituição Tributária- ST.

A Substituição Tributária tem uma forma diferenciada de recolhimento do imposto. Este regime tem por finalidade antecipar a arrecadação do tributo, invertendo a forma de arrecadação que ocorreria normalmente no momento da venda de uma determinada mercadoria para o consumidor. Nesta modalidade o recolhimento ocorre no momento da venda do fabricante ou importador para o distribuidor. Com essa mudança de metodologia, a fiscalização se torna mais concentrada e simplificada, pois apenas um contribuinte fica responsável pelo recolhimento do imposto, o que garante ao Estado o recolhimento do imposto na fonte.

Nos últimos anos, o regime de ST, tem sido utilizado com maior intensidade na maioria dos Estados brasileiros com o intuito de facilitar a fiscalização e aumentar a arrecadação. Assim, o regime de Substituição Tributária é um sistema que impõe a responsabilidade de recolher o imposto relativo às operações subsequentes que vai até o consumidor final, para um terceiro que não deu causa ao fato gerador.

No Paraná o ICMS cobrado na modalidade de ST abrange diversos produtos, como é caso dos produtos da Linha Branca. Após a divulgação do Protocolo ICMS 71 de 2011, respaldado pelos Protocolos 69 de 2011 e ICMS 196 de 2009, este regime passou a vigorar nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno a partir de 01 de Abril de 2012, legitimado pelo Decreto n° 3949 de 2012.

Antes da vigência do protocolo ICMS 71/2011, o ICMS para empresas com regime de tributação pelo lucro real ou pelo lucro presumido, tinha como base de cálculo praticamente o preço final usado para a venda de seus produtos e/ou serviços. Nas micro e pequenas empresas com o regime do Simples Nacional, sobre o faturamento havia a incidência de uma alíquota que representava o total a ser recolhido de todos os tributos via pagamento pela guia do Simples Nacional, sendo assim, uma parcela deste valor recolhido representaria o ICMS. Com a instituição da ST de forma antecipada do ICMS, o imposto é calculado por meio de uma Margem de Valor Agregada (MVA) definida pelo Estado, independente do regime de tributação escolhido pela empresa. Na utilização da Margem de Valor Agregada, 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 chegar à base da ST.

A ST pode representar problemas por conta da MVA, pois no ambiente empresarial, a concorrência é acirrada em diversos setores o que acaba por pressionar a margem de lucro, ocasionando oscilações e redução de preços em determinados períodos. A simples cobrança antecipada do imposto, pode não influenciar na estrutura operacional das empresas. No entanto, isso não se mostra de forma clara no meio empresarial e para os consumidores finais, cujos impactos da ST são desconhecidos. Para os empresários além da ST do ICMS afetar diretamente o capital de giro, pelo recolhimento antecipado do imposto, existem indicações de que a MVAs instituída pela ST impacta a carga tributária e por consequência os resultados da empresa devido ao aumento do custo dos produtos comercializados.

Neste contexto, o presente estudo busca responder a seguinte problematização: Qual a influência do ICMS na modalidade de Substituição Tributária na composição dos custos da construção civil. O objetivo é verificar a influência do ICMS na modalidade de Substituição Tributária na composição dos custos de produtos utilizados na construção civil.

A elaboração desta pesquisa se destaca em importância tanto de forma teórica, quanto prática. A contribuição teórica se assenta no conhecimento da sistemática da ST, especialmente para os produtos do ramo de construção civil, permitindo aos profissionais da área contábil e empresários, o entendimento de forma mais detalhada o seu funcionamento e implicações legais.

A contribuição da pesquisa de forma prática interessa de forma direta aos:

- a) Governos, permitindo identificar mudanças na tributação e arrecadação;
- b) Comerciantes, ao verificar o impacto dos impostos na margem de venda de seus produtos;
- c) Consumidores, pessoas físicas e jurídicas, efetivas e em potencial, na medida em que passam a conhecer o valor dos impostos incluídos nos produtos e passam a exigir melhor aplicação dos recursos públicos.

O artigo está dividido em cinco seções. Além desta introdução, a segunda seção apresenta referencial teórico que assentam o desenvolvimento da pesquisa. Na terceira seção são apresentados os procedimentos metodológicos adotados. Na quarta seção os resultados da

pesquisa empírica são apresentados e analisados. A quinta e última seção contempla as considerações finais do estudo.

2 Referencial Teórico

Nesta seção apresenta-se o referencial teórico utilizado para o desenvolvimento da pesquisa.

2.1 Contabilidade gerencial

A contabilidade gerencial, dentro do contexto empresarial, tem sua preocupação voltada para o planejamento, controle e decisão que estão diretamente ligados à gestão da informação. Para Pizzolato (2008, p.9) “A contabilidade gerencial produz informações úteis para a administração, a qual exige dados para vários propósitos, tais como: auxílio no planejamento; na medição e avaliação de desempenho; na fixação de preços de venda, na análise de ações alternativas etc”. É uma característica de a contabilidade gerencial dispor de inúmeras informações, que pelas características do ambiente empresarial tornam-se diferencial competitivo para a empresa.

A Contabilidade Gerencial conta com um importante campo de informações, a Contabilidade de Custos. Segundo Jiambalvo (2009) com o levantamento dos custos, a Contabilidade Gerencial poderá trabalhar com uma análise voltada ao custo volume lucro, priorizando nesta conjuntura dois importantes índices com foco econômico e financeiro, que buscarão identificar informações adequadas quanto aos produtos que a empresa comercializa.

A contabilidade gerencial, na visão de Imbrosio (2011, p.18) utiliza suas ramificações para trabalhar a imagem do produto comercializado frente ao consumidor, este trabalho de lapidar o preço de um produto é conhecido como processo de formação do preço de venda, processo esse importante para que a empresa atinja seus objetivos.

2.2.1 Formação do preço de venda

As decisões de preço são parte importante do processo gerencial das empresas, onde a natureza dos produtos e serviços, a situação do mercado e os objetivos organizacionais são fatores relevantes no processo de formação do preço de venda. Segundo Kotler (2000) todas as organizações precisam determinar preços para seus produtos e serviços. Ao longo da história, os preços foram determinados por meio da negociação entre compradores e vendedores. A determinação de um preço para todos os compradores é uma ideia relativamente moderna, que surgiu com o desenvolvimento do varejo em grande escala, no final do século XIX.

De acordo com Churchill Jr e Peter (2000), os gestores precisam criar estratégias de precificação para dar suporte aos objetivos organizacionais de posicionamento do produto ou serviço, de obtenção de níveis desejados de receita e lucro, de competitividade em termos de preço, de sobrevivência da organização e de obtenção de um padrão de responsabilidade social. As decisões de preço são influenciadas por três fatores básicos: custo, clientes e concorrentes. Muitos gestores afirmam que fixam os preços a partir do custo mais margem. Porém quando a empresa tem pouca influência sobre o preço de venda, geralmente, vende a preço de mercado (a partir dos concorrentes e/ou dos clientes), controlando os custos para obter lucro compatível com os objetivos organizacionais.

Segundo Rosseti (2000) na Teoria Econômica os preços são expressões monetárias do valor dos produtos, sendo que este valor é resultante da utilidade avaliada pelos que tem a necessidade de satisfazê-la, e dos custos calculados pelos que produzem e, então, buscam

ressarci-los pela oferta. Nesse contexto o mercado é o grande validador do preço. Desse modo, as políticas e estratégias de formação de preços deverão ser orientadas para oferta, procura e valor dos benefícios que o produto possui e oferece.

Nesse sentido, Bernadini (1996) e Dolan e Simon (1998) afirmam que o preço afeta o lucro e descreve os principais fatores determinantes do preço. Em princípio e na teoria, os fundamentos econômicos do preço são simples, mas na prática mostraram-se mais sutis, devido aos múltiplos efeitos de preço sobre os lucros. Isso faz com que o processo de fixação dos preços esteja intimamente ligado ao sistema de planejamento, devendo, portanto, refletir os objetivos e estratégias estabelecidas pela administração do plano gerencial da empresa.

De acordo com o raciocínio de Rosseti (2000), Dolan e Simon (1998) e Bernardini (1996) o preço afeta diretamente a margem de lucro por unidade. Um preço mais elevado proporciona uma margem maior por unidade vendida, e, assim um lucro maior para um dado volume de vendas. Entretanto, um preço mais elevado implica um volume de vendas menor, o que acarretará um impacto que contrabalança lucro. O preço também pode ter impacto sobre o custo: ou seja, um maior volume de vendas resultante de um preço mais baixo pode induzir a uma diminuição de custo por unidade, devido à economia de escala, ou então, um preço mais baixo pode atrair novos compradores, que permanecerão fiéis no futuro, e assim aumentarão lucros futuro.

Segundo Rosseti (2000), Dolan e Simon (1998), Bernardini (1996) e Rodrigues *et al.* (1992) os principais fatores que influenciam na determinação dos preços de venda são:

- a) a capacidade e a disponibilidade de pagamento do consumidor;
- b) a qualidade do produto em relação às necessidades do mercado consumidor;
- c) a existência de produtos substitutos a preços mais vantajosos;
- d) a demanda esperada do produto;
- e) os níveis de produção e/ou vendas que se pretendem ou que se podem operar - o volume de produção é importante para a fixação dos preços de venda;
- f) o mercado de atuação do produto (quanto mais pulverizado for o mercado concorrente, menor a capacidade de imposição de preços);
- g) o controle de preços imposto pelos órgãos governamentais;
- h) os custos e despesas de fabricar, administrar e comercializar o produto;
- i) os ganhos e perdas de gerir o produto - capital aplicado em giro, desde a aquisição dos insumos até o recebimento das vendas efetuadas, e o custo de oportunidade ou o lucro desejado.

O preço de um produto é termômetro de um cliente para apurar o custo x benefício no momento de fazer uma aquisição. Se muito alto, o consumidor pode optar por não comprar o produto, mas se muito baixo, a entidade corre o risco de ter prejuízo. Outra definição para o preço é como a soma de valores que o consumidor troca pelos benefícios de ter ou utilizar um produto ou serviço (BOEGER e YAMASHITA, 2005).

Dentro deste enfoque, entende-se que as empresas devem estruturar-se de forma a desenvolver um sistema integrado de informações gerenciais, que possibilite aos administradores a tomada de decisões e a definição de uma eficiente política de fixação de preços de venda.

Como subsídio à fixação dos preços de vendas e correspondente análise dos preços praticados, deve a contabilidade de custos se apoiar em técnicas que levem em consideração o emprego do custeio direto como método de custeamento de produtos (RODRIGUES *et al.*, 1992). Embora somente os custos não sejam suficientes para fixar preços ideais, eles podem ser úteis para determinar limites de redução de preços, ou seja, pisos de preços abaixo dos quais o produto não pode ser vendido.

2.2.2 Classificações de custos

Para facilitar a gestão de custos, e assim fazer uma adequada alocação destes aos respectivos produtos, é realizada uma classificação de cada custo segundo suas principais naturezas e objetivos, evitando assim tratar todos os gastos de forma igual. Existem diversas classificações relacionadas a custos, como a classificação entre custos diretos e indiretos, e quanto a custos fixos ou variáveis.

Segundo Padoveze (2006), a classificação de custos diretos e indiretos, é a mais antiga e mais utilizada, está relacionada ao objeto de custos, ou seja, os bens e/ou serviços produzidos pela empresa. Martins (2003) ressalta que esta classificação só pode ser utilizada para os custos, excluem-se então as despesas neste caso.

Os custos diretos são aqueles que podem ser apropriados de maneira objetiva aos produtos elaborados, porque há uma forma de medição clara de seu consumo durante a fabricação. Como exemplo há as matérias-primas, supondo-se que normalmente a empresa conhece a quantidade exata de material necessário para a fabricação de um produto, o custo de aquisição desta será apropriado diretamente ao produto. (DUBOIS, KULPA e SOUZA, 2006),

Quatro características são dadas por Padoveze (2006) para expor a natureza de um custo direto. Identificado o custo, é possível de ser visualizado no produto final; verificar ou estabelecer uma ligação direta com o produto final; ser medida objetivamente sua participação no produto final; é clara e objetivamente específico do produto final e não se confunde com os outros produtos.

No caso dos custos indiretos, Martins (2003) refere estes não possuem uma condição de medida objetiva, sua alocação aos produtos acaba sendo feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária. Os custos podem também ser divididos em custos fixos e custos variáveis. Os custos fixos são aqueles em que seu valor não sofrerá alteração, mesmo que haja redução ou aumento no volume produzido ou vendido, ou seja, não apresentam qualquer variação, em função do nível de produção. (PADOVEZE, 2006; DUBOIS, KULPA e SILVA, 2006),

Os custos variáveis são aqueles em que os custos e despesas variam na proporção direta das variações do nível de atividade a que se relacionam. Tomando como referencial o volume de produção ou vendas, os custos variáveis são aqueles que, em cada alteração da quantidade produzida ou vendida, terão uma variação direta e proporcional em seu valor (PADOVEZE, 2006).

Um ponto importante quanto ao tema é de que as duas classificações dos custos apresentadas não são isoladas uma da outra, todos os custos podem ser classificados em Fixos ou Variáveis e em Diretos ou Indiretos ao mesmo tempo. Assim, a matéria-prima é um custo Variável e Direto; o seguro é Fixo e Indireto e assim por diante. Desse modo, percebe-se que os custos são determinados a fim de atingir os seguintes objetivos: determinação do lucro, controle das operações e tomada de decisões em relação a preços.

Segundo Megliorine (2001), para que esses objetivos sejam atingidos, as empresas devem valer de métodos de custeio, estruturados a fim de serem alimentados de informações coletadas internamente. Essas informações fluem de todas as áreas da empresa, devendo estar registradas em relatórios que abasteçam o sistema.

De acordo com Wernke (2005), em um ambiente de acirrada competição, a gestão econômica das empresas torna-se bastante dinâmico e complexo, exigindo maior alteração por parte dos gestores. Por isso, cada vez mais, é importante a utilização de relatórios capazes de informar com precisão de valor e tempo de custo, de modo a facilitar o controle.

Segundo Martins (2000), controle significa conhecer a realidade, compará-la com o que se esperava ser, localizar divergências e tomar medidas visando à sua correção. Para Megliorini (2001) e Santos (1990), além disso, a contabilidade de custos deve auxiliar na

solução de problemas referentes a: a) análise do preço de vendas; b) análise da contribuição de cada produto para o lucro; c) análise do preço mínimo de determinados produtos em situações especiais e ao nível mínimo de atividades em que o negócio passa a ser viável.

De acordo com Rodrigues *et al.* (1992), no que se referem à formação do preço de vendas, os custos são utilizados como primeiros insumos para a composição do preço e servem para análise posterior voltada a tomada de decisão em relação à colocação ou não do produto no mercado.

2.2.3 Impostos incidentes na formação do preço

O Sistema Tributário Nacional, instituído pela Constituição Federal de 1988 estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a possibilidade de instituir impostos, taxas (em razão do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos) e contribuições de melhoria (decorrentes de obras públicas).

Os tributos estão presentes na estrutura de custos dos produtos vendidos. Assim, o conhecimento da operacionalização desses tributos é fator essencial para a competitividade da empresa em um mercado cada vez mais globalizado, onde a competição por preço é observada em escala crescente em diversos mercados.

Conforme Bruni e Fama (2002), a compreensão dos custos e, sobretudo, dos preços e das margens de lucro requer análise cuidadosa dos tributos incidentes sobre a operação. Embora os impostos não sejam registrados contabilmente nos custos dos produtos, já que possuem mecânica própria de registro e compensação, são muito importantes no processo de formação de preços. Preços praticados nos mercados devem ser suficientemente capazes de remunerar os custos plenos, gerar margem razoável de lucro e cobrir todos os impostos incidentes, que podem ser de três diferentes esferas – federal, estadual e municipal – e de dois tipos básicos – cumulativos e não cumulativos.

Além de os tributos apresentarem alíquotas diferenciadas entre si (ICMS, IPI, COFINS, outros), estes evidenciam alterações ainda em função da forma de tributação da empresa na Esfera Federal (Lucro Real, Lucro Presumido, Simples). Dessa forma, outro fator essencial para a correta definição dos gastos com a estrutura da empresa é a adequada classificação da mesma perante os tributos federais, estaduais e municipais, classificação esta que se for realizada de maneira incorreta poderá se reverter em autuação fiscal e, conseqüentemente, em multas que irão impactar negativamente no fluxo de caixa da empresa.

Em cada tributo devido pela empresa, em função de regulamentações específicas, estão definidos os prazos de pagamento dos mesmos. Ao confrontar o prazo existente entre a data da venda e o recebimento do valor por esta venda, com a data da venda e o pagamento dos tributos decorrentes da operação de venda fica evidenciado um lapso temporal (onde, normalmente, a empresa deve pagar grande parte dos tributos antes do recebimento do valor da venda), período este que deve ser custeado pelos recursos da empresa, conhecido como capital de giro.

A carga tributária brasileira conta atualmente com doze impostos em todos os entes da federação, sendo seis na esfera federal (IR, IPI, II, IE, ITR, IOF), três na estadual e Distrito Federal (ICMS, IPVA, ITCMD) e outros três na municipal e Distrito Federal (ISS, IPTU, ITBI). Estes impostos, economicamente, podem ser divididos em impostos diretos e indiretos. São exemplos de impostos diretos IR e o IPTU, pois estes incidem respectivamente sobre a renda e sobre o patrimônio, e por conta disso, estes impostos contam com apenas uma etapa econômica, representando que estes impostos não podem ser objeto de repercussão, ou seja, seu ônus não pode ser repassado para o preço ou para outra pessoa. Os impostos indiretos, por seu turno, são aqueles incidentes na formação do preço, logo transferem o ônus tributário para o consumidor, embutindo-o no preço da venda (FABRETTI, 2009).

Na cadeia econômica, os impostos indiretos contêm no mínimo duas etapas, é o exemplo de uma empresa do varejo, que ao comercializar o seu produto que tem a incidência de um imposto indireto como é o caso do ICMS, a empresa fica responsável pelo pagamento deste tributo, no entanto, o contribuinte de fato é o consumidor que comprou a mercadoria, pois o ICMS é repassado no preço da venda.

2.2.4 Substituição tributária do ICMS

A substituição tributária do ICMS, conforme o anexo 3 do Regulamento do ICMS do PR (RICMS,2012), que trata do tema e apresenta as normas das operações ou prestações subsequentes previstas em lei, define que a Substituição Tributária é a atribuição ao fabricante, ao atacadista, ao distribuidor, ao importador, ao arrematante de mercadoria importada e apreendida ou ao depositário a qualquer título, na condição de sujeito passivo por Substituição Tributária, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes até o produto chegar ao consumidor final.

Quintanilha (2010) define a Substituição Tributária do ICMS da mesma forma que a exposta pelo RICMS de PR para a Substituição Tributária, segundo ele a substituição tributária é a atribuição da responsabilidade em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, incluindo também o valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual.

É importante ressaltar que a adoção deste regime de tributação do ICMS em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos estados interessados, conforme disposto no art. 9º da lei complementar nº 87/1996.

Para obter a base de cálculo da substituição tributária, é necessário somar o valor das mercadorias a serem vendidas pelo substituto tributário, com o valor do seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados do substituído, devendo aplicar sobre o resultado dessa somatória, a MVA específica para tal produto.

A MVA é uma margem de lucro instituída pelo fisco, que a utiliza para definir o montante total de imposto a ser recolhido. Esta margem para ser fixada deve seguir alguns critérios previstos no art. 8º, § 4º da lei complementar nº 87/1996.

A margem deve ser estabelecida com base nos preços praticados no mercado. Para se obter os preços usualmente praticados no mercado deve ser realizado um levantamento, ainda que por amostragem ou por meio de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores. Tem de ser adotada a média ponderada dos preços coletados e todos os critérios para a sua fixação devem estar previstos em lei.

3 Procedimentos metodológicos

Nesta seção são apresentados os procedimentos metodológicos adotados para atingir o objetivo da pesquisa. Para Kaplan (1975, p. 26) “[...] o objetivo da metodologia é o de ajudar-nos a compreender, nos mais amplos termos, não os produtos da pesquisa científica, mas o próprio processo”.

A presente pesquisa é caracterizada quanto ao problema como descritiva. Gil (1996, p. 46) refere que as pesquisas descritivas, por sua própria terminologia, objetivam descrever as características de determinado fenômeno ou as relações entre as variáveis. Neste sentido, a classificação como pesquisa descritiva está relacionada à vigência do Protocolo 71/2011 e suas implicações no preço de venda de produtos do ramo de construção civil.

A pesquisa é classificada ainda como bibliográfica e documental. Beuren (2008, p. 87-89) destaca que o material consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo referencial tornado público em relação ao tema de estudo, enquanto a pesquisa documental é construída

com base em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa. Para o desenvolvimento da pesquisa, além do levantamento bibliográfico, são analisados documentos como notas fiscais de compra e venda de produtos, relatórios financeiros, entre outros, tomando como parâmetro as informações de produtos do ramo de construção civil.

A abordagem do problema é realizada de forma qualitativa e quantitativa. A coleta de dados é realizada a partir de informações colhidas diretamente em empresas comercializadoras de produtos de construção civil localizadas na cidade de Irati, Paraná, mediante consulta aos gestores e documentos fiscais correspondentes, entre os meses de abril a dezembro de 2012.

Os produtos objeto da análise foram selecionados a partir de sua inclusão na modalidade de Substituição Tributária e como parâmetro foram eleitos quinze produtos considerados como os principais na construção de uma obra residencial. Como um primeiro passo para a análise dos dados foi definido o preço praticado para cada produto por meio de uma média ponderada baseada nos valores encontrados para o preço de venda de cada marca apurada dos produtos em questão.

Segundo o Art.14, II e VI do RICMS- PR, as alíquotas utilizadas internamente no estado do Paraná para as mercadorias pertencentes à linha de produtos de materiais de construção são de 12% e 18%. As MVA's dos Produtos, de acordo com o RICMS-PR também se mostram diferenciadas, de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), conforme descrito no Quadro 1.

N.º	PRODUTOS	CLASSIF. NCM	ALÍQUOTA ICMS	MVA
01	Argamassa Quartzolit 20kg	3824.5000	18%	37%
02	Barra de Aço 5/16"-8mm Gerdau Barra	7214.2000	18%	33%
03	Cimento Itambe 50kg	2523.2910	18%	20%
04	Caibro Pinus 2x4" x1m	4407.9990	18%	36%
05	Eletroduto de Pvc 2,5mx25mm	3917.3199	12%	33%
06	Fechadura Porta Stam unt	8301.4000	18%	41%
07	Fio Elétrico Isolado 1mx2,5mm	7413.0000	18%	36%
08	Piso cerâmico 40x40cm m²	6908.0000	12%	39%
09	Porta Almofada de madeira unt	4418.2000	18%	38%
10	Tabua Pinus 1x12"x1m	4409.1003	18%	36%
11	Telha de Barro Francesa ml	6810.1900	12%	33%
12	Tijolo 6 Furos Padrao ml	6810.1100	12%	33%
13	Tinta Branco Neve 18lt	3209.1010	18%	35%
14	Tubo PVC 100mmx6m	3917.2300	12%	33%
15	Vidro cristal liso incolor 1mx5mm	7003.0000	18%	39%

FONTE: Dados da Pesquisa e RICMS-PR (2012).

Quadro 1 - Produtos selecionados e respectivas alíquotas, classificação NCM e MVA em operações internas

Como se observa no Quadro 1, para os quinze produtos selecionados incidem alíquotas de ICMS diferentes, assim como as MVA.

4 Apresentação e análise dos resultados

Como um primeiro passo para a análise dos dados obteve-se as médias dos preços de compra e venda e as margens de lucro dos revendedores de produtos do ramo de construção civil. Na sequência, foi detalhado a incidência do ICMS próprio, ICMS calculado na modalidade de Substituição Tributária, custo unitário e margem bruta de lucro do varejista, conforme mostra a Tabela 1:

Tabela 1 - Cálculo da margem bruta do varejista considerando o custo do produto com Substituição Tributária

Produto	Custo Unt	Alíquota ICMS	Valor ICMS	MVA	Base do ICMS ST	ICMS ST Bruto	ICMS ST Líquido	Custo Unt	Preço de Venda	Margem bruta
Argamassa Quartzolit 20kg	7,1	18%	1,28	37%	9,73	1,75	0,47	7,57	9,1	120,17%
Barra de Aço 5/16"-8mm Gerdau Barra	15,77	18%	2,84	33%	20,97	3,78	0,94	16,71	19,3	115,52%
Cimento Itambe 50kg	19	18%	3,42	20%	22,8	4,1	0,68	19,68	22,9	116,34%
Caibro Pinus 2x4"x1m	1,2	18%	0,22	36%	1,63	0,29	0,07	1,28	1,75	136,96%
Eletroduto de Pvc 2,5mx25mm	8,35	12%	1	33%	13,36	1,6	0,6	8,95	12,99	145,12%
Fechadura Porta Stam unt	23	18%	4,14	41%	32,43	5,84	1,7	24,7	31	125,52%
Fio Elétrico Isolado 1mx2,5mm	0,6	18%	0,11	36%	0,82	0,15	0,04	0,64	0,85	133,05%
Piso cerâmico 40x40cm m ²	8,65	12%	1,04	39%	12,02	1,44	0,4	9,05	11,6	128,11%
Porta Almofada de madeira unt	120	18%	21,6	38%	165,6	29,81	8,21	128,21	175	136,50%
Tabua Pinus 1x12"x1m	7,12	18%	1,28	36%	9,68	1,74	0,46	7,58	10,5	138,50%
Telha de Barro Francesa ml	860	12%	103,2	33%	1143,8	137,26	34,06	894,06	1120	125,27%
Tijolo 6 Furos Padrao ml	240	12%	28,8	33%	319,2	38,3	9,5	249,5	290	116,23%
Tinta Branco Neve 18lt	137	18%	24,66	35%	184,95	33,29	8,63	145,63	173,1	118,86%
Tubo PVC 100mmx6m	27,3	12%	3,28	33%	43,57	5,23	1,95	29,25	41,4	141,53%
Vidro cristal liso incolor 1mx5mm	7,25	18%	1,3	39%	10,08	1,81	0,51	7,76	9,5	122,44%

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

A Tabela 1 apresenta o valor do ICMS incidente no custo do produto. A partir da aplicação da MVA chega-se a base do ICMS ST para calcular o valor do ICMS ST bruto. Com os valores encontrados do ICMS ST bruto deduzidos o ICMS incidente no custo do produto apura-se o valor do ICMS ST líquido, valor este recolhido pela indústria. Ainda nesta planilha identifica-se a Margem Bruta praticada pelos varejistas.

Na continuidade da pesquisa, para fins de comparação entre os resultados foi realizada uma projeção de vendas dos produtos selecionados supondo que estes não estivessem incluídos no Regime de Substituição Tributária no RICMS do Estado do Paraná. Os resultados são destacados na Tabela 2.

Tabela 2 - Projeções de Venda sem o Regime de Substituição Tributária

Produto	Custo Unt	Alíquota ICMS	Valor ICMS (Crédito)	Margem	Preço de Venda	Alíquota ICMS	Valor ICMS (Débito)	ICMS a Pagar
Argamassa Quartzolit 20kg	7,1	18%	1,28	120%	8,53	18%	1,54	0,26
Barra de Aço 5/16"-8mm Gerdau	15,77	18%	2,84	116%	18,22	18%	3,28	0,44
Cimento Itambe 50kg	19	18%	3,42	116%	22,1	18%	3,98	0,56
Caibro Pinus 2x4" x1m	1,2	18%	0,22	137%	1,64	18%	0,3	0,08
Eletroduto de Pvc 2,5mx25mm	8,35	12%	1	145%	12,12	12%	1,45	0,45
Fechadura Porta Stam unt	23	18%	4,14	126%	28,87	18%	5,2	1,06
Fio Elétrico Isolado 1mx2,5mm	0,6	18%	0,11	133%	0,8	18%	0,14	0,04
Piso cerâmico 40x40cm m²	8,65	12%	1,04	128%	11,08	12%	1,33	0,29
Porta Almofada de madeira unt	120	18%	21,6	136%	163,8	18%	29,48	7,88
Tabua Pinus 1x12"x1m	7,12	18%	1,28	138%	9,86	18%	1,77	0,49
Telha de Barro Francesa ml	860	12%	103,2	125%	1077,34	12%	129,28	26,08
Tijolo 6 Furos Padrao ml	240	12%	28,8	116%	278,95	12%	33,47	4,67
Tinta Branco Neve 18lt	137	18%	24,66	119%	162,84	18%	29,31	4,65
Tubo PVC 100mmx6m	27,3	12%	3,28	142%	38,64	12%	4,64	1,36

Fonte: Documentos fiscais e RICMS-PR.

De acordo com os resultados contidos na Tabela 01 e na Tabela 02, torna-se claro que o preço de venda praticado pelos varejistas na modalidade por Substituição Tributária são mais elevados quando comparados aos preços de venda na sistemática de crédito e débito do ICMS, onde o varejista acumula um crédito do imposto pago no momento da compra para abater do imposto a ser recolhido no momento da venda. Comparando os valores pagos nas duas formas de recolhimento do tributo, tem-se os resultados descritos na Tabela 3.

Tabela 03 – Variação do imposto pago

Produto	ICMS pago no regime de ST	ICMS incluso caso a mercadoria não faça parte do regime de ST	Diferença entre as formas de arrecadação	% do valor do imposto pago a maior
Argamassa Quartzolit 20kg	0,47	0,26	0,22	45%
Barra de Aço 5/16"-8mm Gerdau	0,94	0,44	0,50	53%
Cimento Itambe 50kg	0,68	0,56	0,13	18%
Caibro Pinus 2x4" x1m	0,078	0,080	-0,002	-3%
Eletroduto de Pvc 2,5mx25mm	0,60	0,45	0,15	25%
Fechadura Porta Stam unt	1,70	1,06	0,64	38%
Fio Elétrico Isolado 1mx2,5mm	0,039	0,036	0,003	8%
Piso cerâmico 40x40cm m²	0,40	0,29	0,11	28%
Porta Almofada de madeira unt	8,21	7,88	0,32	4%
Tabua Pinus 1x12"x1m	0,46	0,49	-0,03	-6%
Telha de Barro Francesa ml	34,06	26,08	7,98	23%
Tijolo 6 Furos Padrao ml	9,50	4,67	4,83	51%
Tinta Branco Neve 18lt	8,63	4,65	3,98	46%
Tubo PVC 100mmx6m	1,95	1,36	0,59	30%
Vidro cristal liso incolor 1mx5mm	0,51	0,29	0,22	43%

Fonte: Documentos fiscais e RICMS-PR.

Conforme se observa da totalidade de produtos objeto da análise, a grande maioria (treze produtos) apresenta imposto a ser recolhido a maior pelo Regime de Substituição Tributária, para os quais são encontradas uma variação percentual de 4% até 53% a mais no recolhimento do imposto aos cofres públicos. Os produtos destacados como: “Caibro Pinus 2x4”x1m e Tabua Pinus 1x12”x1m que aparecem com cobrança de ICMS na modalidade de ST a menor, apresentam grande oferta na região em estudo e são provenientes de indústrias que não possuem concorrência direta de mercado.

A Tabela 4 apresenta o impacto no preço de venda dos produtos da construção civil na hipótese de não incidência da Substituição Tributária, ou seja, o valor dos produtos com a redução do valor do imposto pago a maior.

Tabela 04 - percentual de redução no preço de venda quando excluído o valor do ICMS ST pago a maior

Produto	Preço de venda com incidência do ICMS ST	Valor do ICMS cobrado à maior	Preço de venda descontado o imposto cobrado à maior	Redução no valor de venda do produto
Argamassa Quartzolit 20kg	9,10	0,22	8,88	2,36%
Barra de Aço 5/16”-8mm Gerdau	19,30	0,50	18,80	2,57%
Cimento Itambe 50kg	22,90	0,13	22,77	0,55%
Caibro Pinus 2x4" x1m	1,75	-0,002	1,752	-0,12%
Eletroduto de Pvc 2,5mx25mm	12,99	0,15	12,84	1,15%
Fechadura Porta Stam unt	31,00	0,64	30,36	2,07%
Fio Elétrico Isolado 1mx2,5mm	0,850	0,003	0,847	0,38%
Piso cerâmico 40x40cm m²	11,60	0,11	11,49	0,97%
Porta Almofada de madeira unt	175,00	0,32	174,68	0,19%
Tabua Pinus 1x12”x1m	10,50	-0,03	10,53	-0,30%
Telha de Barro Francesa ml	1120,00	7,98	1112,02	0,71%
Tijolo 6 Furos Padrao ml	290,00	4,83	285,17	1,67%
Tinta Branco Neve 18lt	173,10	3,98	169,12	2,30%
Tubo PVC 100mmx6m	41,40	0,59	40,81	1,43%
Vidro cristal liso incolor 1mx5mm	9,50	0,22	9,28	2,27%

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Conforme se observa, na modalidade de substituição tributária ocorre um aumento real no preço de venda da mercadoria para o consumidor final para treze produtos, oscilando de 0,50% a quase 3%. No que se refere a redução do preço de vendas, a modalidade de substituição tributária só se mostra benéfica para o consumidor final para apenas dois produtos com uma redução no preço de venda de 0,12% e 0,30%.

5 CONCLUSÃO

O objetivo desta pesquisa foi verificar a influência do ICMS na modalidade de Substituição Tributária na composição dos custos de produtos utilizados na construção civil. Após análise dos dados apresentados, constatou-se que o impacto causado pela utilização do Regime de Substituição Tributária, nos quinze produtos avaliados, apresenta um acréscimo no valor de venda da mercadoria para o consumidor final em treze deles e uma redução em apenas dois. O acréscimo se justifica por se tratar de um aumento no custo do

comerciante, caso esse mantenha a mesma margem de lucro utilizada nas duas formas de tributação. De igual forma, a redução no montante de imposto a ser recolhido na modalidade ST, justifica-se pelo fato de o varejista trabalhar com uma margem bruta incidente sobre o preço de venda superior ao estabelecido pelo governo estadual do Paraná.

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 quinze produtos analisados verificou-se que isso não ocorreu e que essa estimativa da margem foi superior a margem efetivamente utilizada no mercado para a maior parte dos produtos analisados.

O Regime de Substituição Tributária além de centralizar a fiscalização também aumenta o valor do imposto cobrado do contribuinte, impactando, no valor de venda da mercadoria para o consumidor final. Neste caso, produtos de maior competitividade tendem a apresentar maior impacto do ICMS na modalidade da ST. Isto porque quanto maior for o distanciamento entre a MVA's calculada pelo governo e a margem de lucratividade praticada no mercado, maior tende a ser o impacto da ST no preço final para o varejista, isto na hipótese de se manter o mesmo preço de venda. De forma contrária, na hipótese do varejista repassar ao consumidor final o aumento causado pela ST, este último irá absorver um valor maior na compra de produtos da construção civil o que impactará significativamente o custo total do empreendimento. Destaque-se, contudo que a modalidade de Substituição Tributária pode ser considerada como uma estratégia pelos governos, na medida que garante aumento da receita para os cofres públicos. Virtualmente um cenário cuja margem de preço de venda seria a mesma praticada por todos os comerciantes se distancia da realidade da economia atual, em que o consumidor ou varejista do sistema acabam por absorver o custo final da modalidade ST.

Referências

BERNARDINI, J. **Política e formação de preço: uma abordagem competitiva, sistêmica e integrada.** São Paulo: Atlas, 1996.

BEUREN, Ilse Maria. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade.** 3º ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BOEGER, Marcelo Assad; YAMASHITA, Ana Paula. **Gestão Financeira para Meios de Hospedagem: hotéis, pousadas, hotelaria e a hospitalidade.** São Paulo: Atlas, 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm Acessado em 01/05/2012

BRASIL. **Lei complementar nº87, de 13 de setembro de 1996.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm Acessado em 29/04/2012

BRASIL. **Lei complementar nº87, de 13 de setembro de 1996.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm Acessado em 29/04/2012

BRASIL. **Protocolo ICMS nº 69 de 2011.** Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz> Acessado em 09/04/2012.

XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil, 18 a 20 de novembro de 2013

BRASIL. **Protocolo ICMS nº 71 de 2011**. Disponível em:
<<http://www.fazenda.gov.br/confaz> Acessado em 09/04/2012.

BRASIL. **Protocolo ICMS nº 196 de 2011**. Disponível em:
<<http://www.fazenda.gov.br/confaz> Acessado em 09/04/2012.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo: Ed. Atlas, 2002.

CHURCHILL JR., G. A. e PETER, J. P. **Marketing: Criando valor para os clientes**. São Paulo: Saraiva, 2000.

DOLAN, R. J., SIMON, H. **O poder dos preços: as melhores estratégias para ter lucro**. São Paulo: Futura, 1998.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de Custos e Formação de Preços: Conceitos, Modelos e Instrumentos: Abordagem do Capital de Giro e da Margem de Competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FALIGUSKI, Ivan. **O Impacto da Substituição Tributária no Preço de Venda para Consumidor Final**. Rio Grande do Sul. 2010. TCC (Graduação) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Curso de Ciências Contábeis. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/25727> Acesso em 18/04/2012.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.

IMBROSIO, Marcus de Aguiar. **ICMS cobrado por substituição tributária e sua influência na formação do preço de venda de artigos de papelaria**. Santa Catarina, 2011. p. 66 fls. TCC (Graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina, Curso de Ciências Contábeis. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis296000> Acessado em 11/5/2012.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. 3. Ed. Rio de Janeiro: LTC, 2009

KAPLAN, A. **A Conduta na pesquisa: metodologia para ciências do comportamento**. Tradução: HEGENBERG, Lônidas; MOTA, Octanny Silveira da. São Paulo, E. P. U., Ed. USP. 2 reimpr., 1975.

KOTLER, P. **Administração de Marketing**. 10 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEGLIORINO, Evandir. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. 2. Ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil, 18 a 20 de novembro de 2013

PARANÁ. **Decreto nº 3949 de 01 de abril de 2012.** Disponível em: <http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/2201203949.pdf>. Acessado em 07/04/2012

PARANÁ. **RICMS.** Disponível em: <http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/6200701980.pdf>. Acessado em 11/04/2012.

PIZZOLATO, Nélio Domingues. **Introdução a contabilidade gerencial.** 4º ed. Rio de Janeiro: LTC, 2008.

POPE, Catherine; MAYS, Nick. **Reaching de parts other methods cannot reach: na introduction to qualitative methods in health na health service research.** In British medical journal, nº 311, 1995, p. 42-45.

QUINTANILHA, Willian Jefferson. **Manual do Tributarista:** Doutrina, Legislação, Jurisprudência e Modelos. 3º ed. São Paulo: Tradebook, 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry, **Pesquisa Social: métodos e técnicas.** São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES, C. A, VAROLO, R. D, MORENO S. **Determinação do preço de venda a partir do custeio da produção, in** Curso sobre Contabilidade de Custos, São Paulo: Atlas, 1992, p. 171 a 209.

ROSSETI, J. P. **Introdução e Economia.** São Paulo: Atlas, 2000.

SANTOS, Joel José dos. **Formação do Preço e do Lucro.** 4ª Ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1994.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda:** Ênfase em aplicações e casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2005.