

Análise nos custos das polpas de frutas e açaís a partir do Decreto 2.673/2019 PR e seus reflexos na formação do preço de venda

RENATA BISSI DE OLIVEIRA (UEM) - renata_bissi@hotmail.com

Franciele do Prado Daciê (UEM) - frandacie@gmail.com

Resumo:

No Paraná, o ICMS é a receita tributária mais expressiva e um dos impostos que mais sofrem mudanças na legislação. Quando na modalidade de substituição tributária, estudos mostram que o imposto pode refletir no preço de repasse dos produtos ao longo da sua cadeia de valor. Isso quer dizer que os custos e preços de venda de produtos sofrem alterações quando excluídos desse regime. Diante disso, esse trabalho tem por objetivo analisar o reflexo do Decreto 2.673/2019, no qual exclui o ICMS substituição tributária das polpas de frutas e açaís, sobre os custos das mercadorias e a formação do preço de venda. A pesquisa é realizada com os dados de uma empresa que atua no comércio atacadista (distribuidor) de polpas de frutas e açaís, localizada no Estado do Paraná. A base de dados são os registros fiscais no período de 2019 - notas fiscais. O preço de venda foi calculado a partir do Mark-up. Os resultados mostram que a exclusão do regime de substituição tributária gera uma redução média de 25,98% no valor dos custos de aquisição das mercadorias. Como consequência, em média, o preço de venda é reduzido em 4,70%. Os achados da pesquisa confirmam que a interferência do governo estadual na economia tributária tem impacto direto nos custos das mercadorias e nos preços de vendas. Adicionalmente, o cenário mostra que a empresa passa a ter um desembolso financeiro com os valores de débitos apurados de ICMS, o que indica a necessidade de adaptações à gestão e controle financeiros.

Palavras-chave: *Decreto 2.673/2019. ICMS. Substituição tributária. Preço de venda. Custo das mercadorias.*

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

Análise nos custos das polpas de frutas e açais a partir do Decreto 2.673/2019 PR e seus reflexos na formação do preço de venda

Resumo

No Paraná, o ICMS é a receita tributária mais expressiva e um dos impostos que mais sofrem mudanças na legislação. Quando na modalidade de substituição tributária, estudos mostram que o imposto pode refletir no preço de repasse dos produtos ao longo da sua cadeia de valor. Isso quer dizer que os custos e preços de venda de produtos sofrem alterações quando excluídos desse regime. Diante disso, esse trabalho tem por objetivo analisar o reflexo do Decreto 2.673/2019, no qual exclui o ICMS substituição tributária das polpas de frutas e açais, sobre os custos das mercadorias e a formação do preço de venda. A pesquisa é realizada com os dados de uma empresa que atua no comércio atacadista (distribuidor) de polpas de frutas e açais, localizada no Estado do Paraná. A base de dados são os registros fiscais no período de 2019 - notas fiscais. O preço de venda foi calculado a partir do *Mark-up*. Os resultados mostram que a exclusão do regime de substituição tributária gera uma redução média de 25,98% no valor dos custos de aquisição das mercadorias. Como consequência, em média, o preço de venda é reduzido em 4,70%. Os achados da pesquisa confirmam que a interferência do governo estadual na economia tributária tem impacto direto nos custos das mercadorias e nos preços de vendas. Adicionalmente, o cenário mostra que a empresa passa a ter um desembolso financeiro com os valores de débitos apurados de ICMS, o que indica a necessidade de adaptações à gestão e controle financeiros.

Palavras-chave: Decreto 2.673/2019. ICMS. Substituição tributária. Preço de venda. Custo das mercadorias.

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

1 Introdução

O ambiente cada vez mais competitivo traz alguns desafios aos empresários. A tomada de decisões tornam-se mais complexas e a gestão de custos e preços praticados, aliados ao complexo de informações relacionadas às obrigações tributárias, são situações que demandam atenção dos empresários, sobretudo, aos que almejam sucesso e competitividade da empresa no mercado. Nesse sentido, é essencial a intensificação dos controles de custos das organizações e a formatação de ferramentas de gerenciamento de preços, garantindo a rentabilidade desejada (ZUCCOLOTTO; COLODETI FILHO, 2007).

O sistema tributário brasileiro envolve uma legislação tributária bastante complexa, que requer o conhecimento específico dos produtos comercializados, do seu enquadramento legal, e como consequência, dos tributos incidentes sobre uma operação. Além disso, o cálculo dos custos de aquisição e preços de venda têm em vista as opções tributárias adotadas pelas empresas que estão adquirindo os produtos, como também de seus fornecedores e prestadores de serviços (ZUCCOLOTTO; COLODETI FILHO, 2007; XAVIER FILHO; SOUZA; LOPES, 2011; MARTINS, 2013; MENDONÇA et al. 2016).

Dentre as arrecadações de impostos, o ICMS tem a receita tributária mais expressiva e é um dos impostos que mais sofrem mudanças na legislação do Estado do Paraná (ROCHA, 2016; IBPT, 2019). Sua regulamentação é dada pelo Decreto 7.871/2017 (RICMS PR, 2017), que determina itens de comércio que se enquadram no regime comum, e aqueles que atendem o regime específico de ICMS substituição tributária (ICMS ST). Recentemente, por meio do

Decreto nº 2.673/2019, houve a exclusão de alguns produtos do setor alimentício do regime de substituição tributária, dentre eles, as polpas de frutas e açaís.

Embora o emprego do ICMS ST desencadeie maior controle e fiscalização dos contribuintes, estudos que analisam o efeito desse imposto sobre os custos e os preços de venda de produtos mostram que o enquadramento ou a exclusão de itens do regime ICMS ST pode apresentar resultados significativos às empresas (FERREIRA; LORANDI; IMBRÓSIO, 2011; DORNELLES et al. 2015; MATTOZO; KLOSOWSKI, 2015; CORREIA et al., 2016). Nas organizações que revendem peças (MATTOZO; KLOSOWSKI, 2015), no comércio varejista de mercadorias em geral (CORREIA et al., 2016), artigos de papelaria (FERREIRA; LORANDI; IMBRÓSIO, 2011) e em vinícolas (DORNELLES et al., 2015), essa ferramenta de tributação aumentou o custo dos produtos e, como consequência, o preço de repasse aos consumidores.

Diante dos achados anteriores, esse estudo estabeleceu o objetivo de analisar o reflexo do Decreto 2.673/2019, que exclui o ICMS substituição tributária das polpas de frutas e açaís, sobre os custos das mercadorias e a formação do preço de venda. Ao longo desse trabalho, busca-se responder a seguinte questão: qual o reflexo do Decreto 2.673/2019 sobre os custos das mercadorias e a formação do preço de venda em um comércio atacadista de polpas de frutas e açaís localizados no Estado do Paraná?

Sabe-se que a constituição de uma política de preços de venda é assunto complexo, pois depende de fatores exógenos, como os potenciais consumidores, o mercado de atuação, a criação de interesse no produto, as condições de atuação, dentre outros (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004). No entanto, uma análise tributária que identifique como as mudanças na legislação são capazes de alterar seus preços (de compra e venda) torna-se relevante àquelas empresas de atuação comercial que incorporam tanto o valor do produto quanto os impostos ao custo de aquisição. Assim, considerando a necessidade da gestão das operações organizacionais e da análise dos reflexos que as legislações exercem sobre os preços praticados, acredita-se na potencial contribuição dos resultados para aplicação e reflexão empírica, uma vez que estimula o emprego na análise tributária como ferramenta de competitividade e propensão ao sucesso no mercado de atuação.

Além disso, os objetos de estudo – polpas de frutas e açaís – fazem parte do setor de alimentos, que representa 9,6% do Produto Interno Bruto (FIESP, 2019). Ressalta-se também o efeito das operações desse setor mundialmente, uma vez que o Brasil é o segundo maior exportador de alimentos do mundo (ABIA, 2018). Assim, entende-se que, embora existam outros estudos que abordem o tema, empiricamente a pesquisa com essas mercadorias pode trazer contribuições significativas. Por fim, os resultados contribuem na compreensão sobre as mudanças na legislação tributária paranaense por meio do Decreto 2.673/2019.

2 Revisão de Literatura

2.1 ICMS incidentes na atividade comercial

O ICMS é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, e tem como base constitucional o artigo 155 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988). No Estado do Paraná, a tributação do ICMS é regida pelo Decreto 7.871/2017, que regulamenta a Lei nº 11.580/1996. Dentre os aspectos tributários, o ICMS é visto como um dos mais importantes e complexos dos impostos, pois é comum em toda a cadeia produtiva. Além disso, a arrecadação do ICMS paranaense representa 5,59% da arrecadação no país, ocupando 6ª posição no *ranking* nacional (IMPOSTÔMETRO, 2020).

O ICMS tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (PARANÁ, 2017); e representa uma relação entre o sujeito passivo (contribuinte), que pratica o fato gerador tributário, e o sujeito ativo (Estado). Dessa forma, com a essência do fato gerador surge a obrigação tributária e, conseqüentemente, a exigência da relação ao recolhimento do imposto (CASSONE, 1999; MACHADO, 2010). Em sua apuração pelo regime normal (ICMS normal), o imposto atende o regime da não cumulatividade, compensando os créditos passíveis de cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços anteriores do valor que é devido. As operações podem ser internas ou interestaduais, apuradas por período, por mercadoria ou serviço de cada operação ou prestação, ou ainda, por estimativa (PARANÁ, 2017).

No entanto, os governos federais e estaduais criaram o mecanismo de substituição tributária (ICMS ST) para operações com determinados produtos, com o intuito da antecipação do recolhimento do imposto, praticidade tributária e facilidade na fiscalização (BIAVA JUNIOR; OYADOMARI, 2010; PAULA, 2011). A substituição tributária é uma técnica de arrecadação do ICMS, na qual o fato gerador (imposto) passa a ser de responsabilidade do primeiro representante na cadeia de tributação (o substituto) – geralmente as indústrias ou os importadores (BARATTO, 2007; ROSA, 2009; MARTINS, 2013). Os contribuintes dessas operações são (I) substituto, que assume a condição de responsável pela retenção e pagamento do imposto incidente sobre as operações subsequentes - que destinem mercadorias e serviços ao consumidor final, localizados em território paranaense; (II) substituído, aquele que recebe a mercadoria do substituto e a comercializa, não tendo nenhuma responsabilidade tributária perante o fisco (CARVALHO, 2006; BECKER, 2007; PARANÁ, 2017).

No Paraná, os produtos classificados como hortícolas e frutas vinculados ao Decreto 7.871/2017, anexo IX, seção XXII, item x, possuíam a incidência de ICMS ST. No entanto, com a vigência do Decreto 2.673/2019, o regime de ICMS ST é excluído dessas mercadorias. Assim, as aquisições e vendas passam a ter a incidência de ICMS normal sobre sua operação. Diante das alterações constantes na legislação, um cenário de desafios para a gestão do ambiente empresarial é criado, que envolve, por um lado, a compreensão da incidência tributária e, por outro, a competitividade no mercado em decorrência dos reflexos tributários nos valores das operações de compra a venda (BORGES, 1998; CHAVES, 2010).

Diante da relevância dos aspectos tributários nas operações comerciais, sobretudo em relação ao controle das operações de compra e venda (relação direta com tributos), a próxima seção apresenta estudos que adotam perspectivas semelhantes a essa pesquisa, aplicados em diferentes Estados e produtos, que permitem verificar os principais achados referentes ao tema estudado.

2.2 Estudos correlatos

A aplicação do regime de substituição tributária prevê maior controle e racionalidade no recolhimento do imposto pelo Estado (BIAVA JUNIOR; OYADOMARI, 2010; PAULA, 2011). Todavia, pesquisas realizadas em diversos setores e Estados atestam que esse tipo de intervenção na tributação sobre a circulação de mercadorias tem impacto direto na cadeia de valor, pois aumenta os custos dos produtos e preço de venda (FERREIRA; LORANDI; IMBROSIO, 2011; DORNELLES et al. 2015; MATTOZO; KLOSOWSKI, 2015).

Na análise de Biava Junior e Oyadomari (2010), o ICMS ST representa um aumento “indevido” dos custos tributários em virtude do fisco tributar as operações por uma margem de substituição maior do que o preço comercializado ao consumidor final. Mattozo e Klosowski (2015), por exemplo, mostram que a base de cálculo para o recolhimento do ICMS ST gera o pagamento de parcela de imposto maior se comparado ao recolhimento de ICMS pelo regime

normal. Dessa forma, estudos mostram que esse “desembolso antecipado” aumenta o custo financeiro do capital da empresa e diminui a margem de contribuição, afetando o fluxo de caixa, o capital de giro, a liquidez, rentabilidade e lucratividade das organizações (BIAVA JUNIOR; OYADOMARI, 2010; FERREIRA; LORANDI; IMBROSIO, 2011; MENDONÇA et al., 2016).

No aspecto econômico de um setor, a análise de Dornelles et al. (2015), aplicada em uma cadeia vinícola, mostra que o reflexo causado por essa tributação pode diminuir o consumo do produto, pois aumenta os custos e os preços de venda, levando os fabricantes a reduzir a produção. Como em um círculo vicioso, a produção não alavanca estoques, aumenta-se o custo agregado de produção e, como consequência, os preços de venda. Além disso, a forma de recolhimento por meio de ICMS ST afeta negativamente as empresas que adotam regimes de tributação simplificados – como é o caso de empresas de pequeno porte que se enquadram no simples nacional (BORTOLON; MÜLLER; CASAGRANDE, 2011).

Bortolon, Müller e Casagrande (2011) verificam que o emprego do ICMS normal nas operações proporciona mais benefícios às organizações, isto porque a aquisição/operação de mercadorias com ICMS ST onera os custos e reflete em menor lucratividade. Medidas de ajuste do capital de giro precisam também ser adotadas quando o ICMS ST é calculado por um preço maior do que o realmente comercializado (MENDONÇA et al., 2016). Diante disso, liquidez e lucratividade são reduzidas, ou seja, quando a margem de valor agregado é maior que o valor de comércio ao consumidor, como em Correia et al. (2016).

Dentre os achados observados, somente Xavier Filho, Souza e Lopes (2011) mostram que a margem de valor agregada na aplicação do ICMS ST é menor que a margem real praticada no comércio. A pesquisa foi realizada no setor de autopeças e apresenta que, embora os custos das mercadorias aumentem, o recolhimento de ICMS ST para a cadeia de valor é menor se comparado ao emprego do ICMS normal. Desse modo, uma análise específica por tipo de produto é necessária para tirar conclusões sobre a incidência dessa tributação.

Costa e Barroso (2020) relatam que a aplicação do ICMS ST é uma manobra para mitigar a sonegação de impostos e promover o controle dos contribuintes. No entanto, essa metodologia de cobrança tem causado grandes interrogativas, uma vez que não permite que os demais contribuintes se beneficiem do crédito nas operações posteriores. Além disso, questionamentos são também relacionados ao aumento da obrigação principal, uma vez que a margem de valor agregada pode ser superior ao preço destinado ao consumidor final, fato que leva um recolhimento do imposto supervalorizado ao primeiro indivíduo da cadeia de valor – comprometendo, então, o capital de giro da empresa. Os apontamentos apresentados nessa seção ressaltam a relevância do tema estudado.

3 Procedimentos Metodológicos

O estudo foi realizado com os dados de uma sociedade limitada situada no Paraná, que tem como atividade econômica o comércio atacadista (distribuidor) especializado em produtos alimentícios – polpas de frutas e açaís, e opção tributária o regime de lucro real. A empresa recebe as mercadorias acabadas de uma indústria também optante pelo lucro real, não modifica sua forma e composição, e apenas as revende em território paranaense para o comércio varejista. Assim, a aquisição tem como incremento no custo o valor de substituição tributária na compra.

Diante do objetivo desta pesquisa, empregou-se uma abordagem qualitativa, avaliando os aspectos tributários em operações com ICMS ST e ICMS normal das operações realizadas dentro do Estado do Paraná durante o ano de 2019. O estudo analisou dois principais tipos de mercadorias comercializadas pela empresa, polpas de frutas e açaís, que foram segmentadas em sete categorias (Quadro 1), e possuem representatividade de quase 50% das vendas do comércio atacadista.

Quadro 1 - Objetos analisados

Tipo da mercadoria	Categoria	Tamanho	NCM*	Valor de aquisição
Polpas de frutas	Polpa abacaxi com hortelã	1 kg	2008.99.00	7,00
	Polpa acerola	1 kg	2008.99.00	6,00
	Polpa laranja	1 kg	2008.30.00	7,90
	Polpa limão	1 kg	2008.30.00	5,70
	Polpa maracujá	1 kg	2008.99.00	11,30
Açaí	Açaí com morango/granola	220 gr	2008.99.00	3,45
	Açaí tradicional/granola	220 gr	2008.99.00	3,45

Fonte: elaborado pelos autores com base no Decreto 2.673/2019

Nota: NCM* = Nomenclatura Comum do Mercosul.

O Quadro 1 apresenta os itens analisados por essa pesquisa. Os elementos foram segmentados em dois tipos: (1) polpa de frutas e (2) açaí; e sete categorias: (1) polpa abacaxi com hortelã, (2) polpa de acerola, (3) polpa de laranja, (4) polpa de limão, (5) polpa de maracujá, (6) açaí com morango/granola e (7) açaí tradicional/granola. O valor de aquisição é o preço que a distribuidora paga pela compra dos pacotes de polpas e pelas unidades (um pote) de açaís – que serão base para o cálculo do custo. Esses valores foram extraídos das notas fiscais de aquisição da indústria, utilizando como base um mesmo fornecedor. As compras das polpas de frutas são realizadas por pacote contendo 10 unidades (polpas) de 100 gramas (gr) cada – total de 1 quilo (kg), enquanto os açaís são comercializados individualmente em potes de 220 gramas.

Sobre os valores de compras, são também analisados os tributos incidentes na operação. Para esse procedimento realizou-se a consulta da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) dos produtos. Segundo a Receita Federal (2019), o NCM é sistema ordenado de codificação numérica que determina a incidência tributária nas operações realizadas na região do Mercosul para uma dada mercadoria. Para o estabelecimento do ICMS nas operações realizadas no Paraná, de acordo com o Decreto 7.871/2017, as alíquotas internas podem ser de 7%, 12%, 18%, 25% ou 29%, distintas em função da essencialidade dos produtos.

Para verificar o reflexo do Decreto 2.673/2019 sobre os custos e os preços de vendas das mercadorias, o estudo foi segmentado em dois momentos. No primeiro, houve o cálculo do custo e do preço de venda com a incidência de ICMS ST nas operações (antes do decreto). No segundo momento, o mesmo procedimento de análise foi empregado, enquadrando as mercadorias no regime de ICMS normal.

No cálculo do valor de aquisição das mercadorias e dos preços de venda antes do Decreto 2.673/2019 foram aplicadas as alíquotas para os tributos federais de 1,65% para o PIS (BRASIL, 2002) e 7,6% para o COFINS (BRASIL, 2003). Não foi compensado o ICMS nessas operações por se tratar de produtos com incidência de ICMS ST, uma vez que cabe ao estabelecimento industrial fabricante, situado no território paranaense, a condição de sujeito passivo por substituição (PARANÁ, 2017).

A partir do Decreto 2.673/2019, que exclui o regime de ICMS ST dessas mercadorias, a aquisição e a venda passam a ter a incidência de ICMS normal sobre sua operação. Desse modo, no momento da venda dos produtos do estabelecimento industrial, há a incidência de ICMS, PIS e COFINS sobre operação relativa à circulação de mercadorias. Assim como no regime de ICMS ST, a alíquota de PIS empregada foi de 1,65% e de COFINS de 7,6% (tributos federais). Já o reconhecimento do ICMS normal da operação é de 18% com um diferimento parcial de 33,33% do imposto (PARANÁ, 2017).

A metodologia utilizada para o cálculo do preço de venda foi o *Mark-up*. Esse método, segundo Bruni e Famá (2002), Wernke (2004), Santos (2005), Bomfim e Passarelli (2006) e Martins (2010), é considerado o mais tradicional entre os gestores e envolve o processo de adicionar uma margem fixa a um custo base. Convém ressaltar que a constituição de uma política de preços de venda, segundo Horngren, Datar e Foster (2004), Wenke (2004) e Bernardi

(2007), é um assunto complexo para as empresas, pois depende de diversos fatores, como a necessidade dos consumidores; o mercado de atuação do produto; os custos de fabricação, de administração e de comercialização; a geração de interesse pelo produto; e ainda, as condições de produção e de vendas esperadas.

Dessa forma, o preço de venda da mercadoria envolve conhecer o custo do produto, as despesas, os tributos e o lucro desejado pelos administradores (BRUNI; FAMÁ, 2004; BERNARDI, 2007; MARTINS, 2010). O cálculo do *Mark-Up* foi adaptado de Crepaldi (2009) e Martins (2010) a partir da Fórmula 1, onde, (a) impostos incidentes na operação de venda (em %); (b) despesas fixas (em %); (c) comissões incidentes sobre as vendas (em %) e (d) lucro desejado (em %).

$$\text{Índice Mark-Up divisor} = \frac{100}{100\% - (a + b + c + d)} \quad (1)$$

Nota: Os itens (b), (c) e (d) são obtidos junto a empresa em estudo.

A partir da identificação do índice de *Mark-Up* divisor, é calculado o preço de venda, como mostra a Fórmula 2 (CREPALDI, 2009; MARTINS, 2010):

$$\text{Preço de venda} = \frac{\text{Custo da mercadoria}}{\text{Índice Mark-Up divisor}} \quad (2)$$

Dessa forma, o processo de coleta e estruturação dos dados se refere ao período de 2019 e a operacionalização dos procedimentos metodológicos são sintetizados no Quadro 2.

Quadro 2 - Procedimentos metodológicos aplicados na coleta e análise dos dados

Fases	Processo	Operacionalização
Fase 1	Seleção dos produtos do gênero alimentício cuja forma de recolhimento do ICMS no Estado do Paraná foi alterada	Acessou-se o site https://receita.pr.gov.br e mediante leitura do Decreto nº 2.673/2019, publicado no dia 10 de setembro de 2019, identificou-se que as polpas de frutas e açaís não estariam mais sujeitas ao regime de substituição tributária.
Fase 2	Leitura das legislações vigentes	Procedeu-se com a leitura dos Decretos 7.871/2017 e Decreto 2.673/2019 a fim de verificar e confirmar as orientações para incidência do imposto sobre as mercadorias.
Fase 3	Coleta de dados relativos ao comércio das mercadorias	A coleta de dados foi realizada por meio de documentos fornecidos pela empresa participante da pesquisa. A seleção das mercadorias foram identificadas manualmente, por meio dos itens descritos nas notas fiscais de compras.
Fase 4	Segmentação das mercadorias em tipos/classes	A partir da identificação dos itens que sofreram alteração de incidência de substituição tributária, classificou-se os itens em dois tipos e sete categorias.
Fase 5	Apuração dos custos das categorias e preço de venda	Levantamento e cálculo do custo de aquisição das mercadorias (a partir das notas fiscais) e dos tributos incidentes sobre a operação antes e após o Decreto 2.673/2019. Em seguida, foi determinado o preço de venda das mercadorias por meio do princípio <i>Mark-Up</i> em ambas situações.
Fase 6	Análise dos reflexos antes e após o Decreto 2.673/2019	Em posse das informações calculadas na fase 5, foi realizada a análise dos reflexos da incidência da substituição tributária na mensuração dos custos das mercadorias e formação de preços de venda antes e após o Decreto 2.673/2019.

Fonte: elaborado pelos autores

A próxima seção apresenta os cálculos aplicados na pesquisa, os resultados encontrados com a exclusão do regime de ICMS ST das mercadorias analisadas, a comparação entre os regimes e, por fim, as análises para o caso.

4 Apresentação e análise dos resultados

O setor alimentício no Paraná passou por mudanças na sistemática do ICMS a partir do Decreto 2.673, de 1 de novembro de 2019. Este decreto regulamenta que as operações com produtos alimentícios classificadas no NCM 20.08, descritos no anexo IX, inciso X do Decreto 7.871/2017, não estão mais sujeitos ao regime de substituição tributária. Nessa mudança cada empresa é responsável pelo recolhimento de sua parte do imposto quando realizar a saída das mercadorias, ou seja, as mercadorias são adquiridas com ICMS normal e, depois, em sua venda deverá também ser realizada a tributação do ICMS normal.

O estudo foi realizado com os dados de uma empresa de sociedade limitada situada no Estado do Paraná que tem como atividade econômica o comércio atacadista (distribuidor) especializado em produtos alimentícios. Na análise, foram selecionados os dois principais tipos de mercadorias comercializadas pela empresa: as polpas de frutas e os açaís. Os tipos de mercadorias e categorias são classificados conforme evidenciado no Quadro 1.

Para realizar a formulação do preço de venda, foi, primeiramente, identificado o custo da mercadoria no momento da aquisição e os tributos inclusos na operação. Na Tabela 1 é apresentado o cálculo do custo final da mercadoria, que é o valor de aquisição (custo), o ICMS ST da operação e os impostos recuperáveis. Os custos das mercadorias e o valor do ICMS ST foram extraídos por meio das notas fiscais de aquisição. Em seguida, a apuração dos impostos recuperáveis tiveram como base o valor do custo, onde foram aplicadas as alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para o COFINS. Segundo decisão do Recurso Extraordinário (RE) 574706, como o ICMS ST não incorpora o patrimônio do contribuinte, nem integra a base de cálculo do PIS e da COFINS (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2013). O ICMS também não gera direito a crédito por se tratar de mercadoria com incidência de substituição tributária.

Tabela 1 - Dados relativos à aquisição das mercadorias com a incidência do ICMS ST

Descrição das Mercadorias	(+) Custo	(+) ICMS ST	(-) Impostos Recuperáveis	(=) Custo Final
(1) Polpa abacaxi com hortelã	7,00	1,10	-0,65	7,45
(2) Polpa acerola	6,00	0,94	-0,56	6,39
(3) Polpa laranja	7,90	1,24	-0,73	8,41
(4) Polpa limão	5,70	0,89	-0,53	6,06
(5) Polpa maracujá	11,30	1,77	-1,05	12,02
Total: polpas de frutas	37,90	5,94	3,52	40,32
(6) Açaí com morango/granola	3,45	0,54	-0,32	3,67
(7) Açaí tradicional/granola	3,45	0,54	-0,32	3,67
Total: açaís	6,90	1,08	0,64	7,34
Total	44,80	7,02	4,16	47,66

Fonte: elaborado pelos autores

Conforme Tabela 1, identificou-se que o custo final da aquisição de polpas de frutas somou R\$ 40,32, sendo (1) polpa abacaxi com hortelã = R\$7,45, (2) polpa de acerola = R\$ 6,39, (3) polpa de laranja = R\$ 8,41, (4) Polpa de limão = R\$ 6,06, (5) polpa de maracujá = R\$ 12,02; e R\$ 7,34 dos açaís, correspondente a (6) açaí com morango/granola = R\$ 3,67, (7) açaí tradicional/granola = R\$ 3,67

No caso simulado pela Tabela 1, observa-se o ICMS ST torna-se um custo sobre a aquisição das mercadorias adquiridas para revenda, que é posteriormente distribuída ao comércio varejista. A partir de 1 de novembro de 2019, o Decreto 2.673/2019 trouxe alterações na sistemática do ICMS, e a apuração passou a ser pelo regime normal, ou seja, tornou-se não cumulativo, apurado mediante a diferença entre débitos e créditos fiscais devidos em cada operação (PARANA, 2017, Art. 25).

A Tabela 2 determina o custo final da mercadoria, que inclui o valor pago pela aquisição, deduzidos os impostos recuperáveis. Inicialmente foi identificado o valor do custo das mercadorias – valor da nota fiscal (com base no mesmo fornecedor de que se trata a Tabela 1). Logo após, foi realizado o cálculo dos impostos recuperáveis, a partir do valor de custo das

mercadorias, aplicando as alíquotas de 1,65% para PIS, 7,6% para o COFINS e 18% para o ICMS – empregando, em seguida, o diferimento parcial de 33,33% (PARANÁ, 2017).

Tabela 2 - Dados relativos à aquisição das mercadorias sem a incidência do ICMS ST

Descrição das Mercadorias	(+) Custo Mercadoria	(-) Impostos Recuperáveis	(=) Custo Final da Mercadoria
(1) Polpa abacaxi com hortelã	7,00	-1,49	5,51
(2) Polpa acerola	6,00	-1,28	4,73
(3) Polpa laranja	7,90	-1,68	6,22
(4) Polpa limão	5,70	-1,21	4,49
(5) Polpa maracujá	11,30	-2,40	8,90
Total: polpas de frutas	37,90	8,06	29,85
(6) Açaí com morango/granola	3,45	-0,73	2,72
(7) Açaí tradicional/granola	3,45	-0,73	2,72
Total: açaís	6,90	1,46	5,44
Total	44,80	9,52	35,28

Fonte: elaborado pelos autores

A Tabela 2 apresenta o custo final de R\$ 29,85 na aquisição de polpas de frutas – sendo (1) abacaxi com hortelã = R 5,51, (2) polpa de acerola = R\$ 4,73, (3) polpa de laranja = R\$ 6,22, (4) polpa de limão = R\$ 4,49, (5) polpa de maracujá = R\$ 8,90; e R\$ 5,44 para a aquisição de mercadorias do tipo açaís, sendo (6) açaí com morango/granola = R\$ 2,72, (7) açaí tradicional/granola = R\$ 2,72. O valor identificado como custo final é diferente do apresentado com a inclusão com ICMS ST nas operações (Tabela 1), isto porque, no primeiro caso, o imposto torna-se parte do custo de aquisição.

Além disso, há compensação de créditos relativos ao ICMS normal nessa operação, aumentando o valor dos impostos recuperáveis. Dos impostos recuperáveis apresentados na Tabela 2, a empresa atacadista apurou o crédito de ICMS normal no valor de R\$ 5,37, respectivamente relacionado a (1) polpa abacaxi com hortelã = R\$0,84; (2) polpa de acerola = R\$ 0,72; (3) polpa de laranja = R\$ 0,95; (4) polpa de limão = R\$ 0,68; (5) polpa de maracujá = R\$ 1,36; (6) açaí com morango/granola = R\$ 0,41; (7) açaí tradicional/granola = R\$ 0,41. Os saldos individuais de PIS e COFINS não foram apresentados nessa etapa por não fazer parte do escopo deste trabalho.

O destaque feito por Costa e Barroso (2020) reforça as análises apontadas, mostrando que a aplicação do ICMS ST impede que os contribuintes se beneficiem do crédito nas operações posteriores ao recolhimento. Como visto nesse estudo, a característica de compensação do ICMS nas operações submetidas ao regime da não cumulatividade permite que as organizações recolham o valor proporcional ao valor destinado ao próximo contribuinte da cadeia de valor, tornando a cobrança mais justa. Ademais, a substituição tributária onera o primeiro contribuinte – aquele obrigado a recolher o imposto – o que indica maior recolhimento de ICMS e maior necessidade de capital de giro. Assim, verifica-se que a exclusão do regime de ICMS ST para essas mercadorias reduz, aproximadamente, 25% dos custos totais (das polpas e dos açaís).

A formação do preço de venda das mercadorias comercializadas empregou a fórmula do *Mark-Up*. Os indicadores empregados no cálculo foram: (a) impostos incidentes na operação de venda (em %); (b) despesas fixas (em %); (c) comissões incidentes sobre as vendas (em %); (d) lucro desejado pelos administradores (em %) – levantados mediante informações obtidas junto aos gestores da empresa em estudo e são apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 - Formação dos indicadores para cálculo do *Mark-Up*

Elementos do Mark-Up	(%)	Elementos do Mark-Up	(%)
(a) Impostos sobre a venda		(c) Comissões sobre as vendas	
PIS	1,65%	Comissões	2%

COFINS	7,60%		
ICMS	18%		
(b) Despesas fixas		(d) Lucro desejado	
Despesas da empresa	25%	Expectativa de lucro desejado	10%
Mark-Up sem ICMS (a+b+c+d)			46,25%
Mark-Up com ICMS (a+b+c+d)			58,25%

Fonte: elaborado pelos autores

Conforme Tabela 3, antes do Decreto 2.673/2019, quando as mercadorias são comercializadas pelo regime de ICMS ST, o *Mark-Up* apurado foi de 46,25%, composto por 9,25% relativo a impostos sobre vendas; 25% de despesas fixas; 2% de comissões sobre vendas; e 10% de lucro desejado. O resultado apurado a partir do emprego da Fórmula 1 totaliza em um índice de *Mark-Up* divisor igual a 0,5375 (100% - 46,25%). Após a vigência do Decreto 2.673/2019, o *Mark-up* de 58,25% foi calculado a partir de 21,25% com os impostos incidentes nas operações de venda (18% para ICMS - considerando o diferimento de 33,33%); 25% de despesas fixas; 2% de comissões sobre vendas; e 10% de lucro desejado – percentuais de despesas, comissões e lucro não sofreram alterações. Assim, o resultado do índice *Mark-Up* divisor calculado é de 0,4175 (100% - 58,25%). Após esse processo, definiu-se os preços de venda das mercadorias.

Após realizado o cálculo apresentado na Fórmula 1 (índice *Mark-Up* divisor), houve a aplicação da Fórmula 2, cujo resultado (quociente encontrado pelo custo da mercadoria e o índice *Mark-Up* divisor) corresponde ao preço de venda a ser comercializado. As descrições das categorias de polpas e açaís são apresentadas na Tabela 4.

Tabela 4 - Cálculo do preço de venda

Mercadorias	Mercadorias com ICMS ST			Mercadorias sem ICMS ST			Variação PV*
	Custo mercadoria	Divisor <i>Mark-Up</i>	Preço de venda	Custo mercadoria	Divisor <i>Mark-Up</i>	Preço de venda	
(1) Polpa abacaxi com hortelã	7,45	0,5375	13,86	5,51	0,4175	13,20	-4,76%
(2) Polpa acerola	6,39	0,5375	11,89	4,73	0,4175	11,33	-4,71%
(3) Polpa laranja	8,41	0,5375	15,65	6,22	0,4175	14,90	-4,79%
(4) Polpa limão	6,06	0,5375	11,27	4,49	0,4175	10,75	-4,61%
(5) Polpa maracujá	12,02	0,5375	22,36	8,90	0,4175	21,32	-4,65%
Total: polpas de frutas	40,33	0,5375	75,03	29,85	0,4175	71,50	-4,70%
(6) Açaí com morango/granola	3,67	0,5375	6,83	2,72	0,4175	6,51	-4,69%
(7) Açaí tradicional/granola	3,67	0,5375	6,83	2,72	0,4175	6,51	-4,69%
Total: açaís	7,34	0,5375	13,66	5,44	0,4175	13,02	-4,70%
Total	47,67		88,69	35,29		84,52	-4,70%

Fonte: elaborado pelos autores

Nota: PV (%)* corresponde ao percentual de variação do preço de venda das mercadorias, comparando antes e após o Decreto 2.673/2019.

Nota-se na Tabela 4, que a partir da alteração da legislação – em novembro de 2019, foi apurado um reflexo também no preço de venda, cuja redução média foi de aproximadamente 4,70%. A incidência de ICMS ST nas operações fez com que os preços de venda totais das polpas de frutas fossem de R\$ 75,03, sendo (1) polpa abacaxi com hortelã = R\$ 13,86; (2) polpa de acerola = R\$ 11,89; (3) polpa de laranja = R\$ 15,65; (4) polpa de limão = R\$ 11,27; (5) polpa de maracujá = R\$ 22,36; de R\$ 13,66 para os açaís, onde (6) açaí com morango/granola = R\$ 6,83; (7) açaí tradicional/granola = R\$ 6,83.

A partir da exclusão do ICMS ST, verificou-se que os preços calculados para a comercialização das polpas de frutas passaram a ser de R\$ 71,50, onde (1) polpa abacaxi com hortelã = R\$ 13,20; (2) polpa de acerola = R\$ 11,33; (3) polpa de laranja = R\$ 14,90; (4) Polpa

de limão = R\$ 10,75; (5) polpa de maracujá = R\$ 21,32; e dos açaís foram de R\$ 13,02, sendo (6) açaí com morango/granola = R\$ 6,51; (7) açaí tradicional/granola = R\$ 6,51.

Os resultados encontrados até o presente momento assemelham-se a outras pesquisas com o mesmo foco. Os achados de Dornelles et al. (2015), aplicados na análise da cadeia vinícola, mostram que o regime da substituição tributária do ICMS tem como reflexo um aumento nos preços dos produtos. Fato semelhante é encontrado com produtos que são vendidos no comércio varejista, nos mais diversos estados, como apontado por Correia et al. (2016).

Correia et al. (2016) destacam também que, embora a substituição tributária seja um mecanismo mais racional de controle para o fisco, pois simplifica os processos operacionais a um contribuinte da cadeia de valor, essa forma de tributação contribui para um potencial acréscimo nos custos das comercializações, e como consequência, sobre o índice de formação do preço de venda das mercadorias. Diante de um aumento nos valores para comércio, espere-se uma desaceleração econômica da demanda por mercadorias e vice-versa.

Vale ressaltar que a partir do Decreto 2.673/2019, o comércio atacadista estudado tornou-se contribuinte normal. Como visto na Tabela 2, o direito de recuperar ICMS normal diminui o preço de aquisição da mercadoria. Por outro lado, a obrigatoriedade de recolhimento de ICMS nas saídas afeta o indicador de formação do preço de venda. Assim, adicionalmente, a Tabela 5 apresenta a apuração dos valores de ICMS normal nas operações realizadas com as mercadorias (compra e venda), a partir do regime da não cumulatividade.

Tabela 5 - Apuração do ICMS após Decreto 2.673/2019

Descrição das mercadorias	Base de cálculo: Custo Mercadoria	Crédito ICMS (18%)*	Base de cálculo: Preço de Venda	Débito ICMS (18%)*	(=) Saldo a Recolher
(1) Polpa abacaxi com hortelã	7,00	0,84	13,20	1,58	0,74
(2) Polpa acerola	6,00	0,72	11,33	1,36	0,64
(3) Polpa laranja	7,90	0,95	14,90	1,79	0,84
(4) Polpa limão	5,70	0,68	10,75	1,29	0,61
(5) Polpa maracujá	11,30	1,36	21,32	2,56	1,20
Total: polpas de frutas	37,90	4,55	71,50	8,58	4,03
(6) Açaí com morango/granola	3,45	0,41	6,51	0,78	0,37
(7) Açaí tradicional/granola	3,45	0,41	6,51	0,78	0,37
Total: açaís	6,90	0,82	13,02	1,56	0,74
Total	44,80	5,37	84,52	10,14	4,77

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Nota: ICMS*: sobre a alíquota de 18% há um diferimento de 33,33% para as operações realizadas no Estado do Paraná (Decreto 7.871/2017).

A apuração do valor de ICMS para o cenário exposto, considerou os créditos de ICMS normal extraídos da Tabela 02. Já o débito de ICMS foi apurado a partir do emprego da alíquota de ICMS (18% com diferimento de 33,33%) sobre o preço de venda das mercadorias sem ICMS ST, apresentado na Tabela 4. Com isso, foi calculado o saldo a recolher do imposto mediante a apuração dos créditos e dos débitos de cada uma das categorias em estudo (pacote de polpa e um pote de açaí).

Assim, a Tabela 5 mostra que cada mercadoria faturada irá recolher ICMS nas seguintes proporções, (1) polpa abacaxi com hortelã = R\$ 0,74; (2) polpa de acerola = R\$ 0,64; (3) polpa de laranja = R\$ 0,84; (4) polpa de limão = R\$ 0,61; (5) polpa de maracujá = R\$ 1,20; (6) açaí com morango/granola = R\$ 0,37; (7) açaí tradicional/granola = R\$ 0,37. Portanto, como resultado das apurações de ICMS normal, a empresa atacadista a passou a ter um desembolso financeiro de R\$ 4,77. No entanto, como mostra a Tabela 1, quando essas mercadorias estavam enquadradas no regime ICMS ST, o valor desembolsado antecipadamente na compra era de R\$ 7,02, ou seja, R\$ 2,25 a mais em relação ao novo cenário. Além disso, a empresa não tinha a

possibilidade de recuperar créditos da operação. Isso indica que, semelhante aos estudos anteriormente evidenciados, o ICMS ST onera os gastos operacionais da empresa.

Como exemplo, o estudo de Ferreira, Lorandi e Imbrósio (2011), aplicado a artigos de papelaria, mostrou que além do efeito no aumento dos custos, a instituição do ICMS ST provocou um aumento no recolhimento do imposto de até 199,82% no trimestre, se comparado aos pagamentos no regime ICMS normal. Diante desse apontamento, sugere-se que outras pesquisas busquem identificar os reflexos e/ou motivos que levaram o fisco a excluir as polpas de frutas e açaís desse regime de tributação. Acredita-se que um estudo empírico pode mostrar falhas em relação a margem de valor agregada para esses itens, o que poderia causar menores recolhimentos, assim como evidenciado por Xavier Filho, Souza e Lopes (2011).

Por fim, nota-se que o advento da exclusão do regime de substituição tributária refletiu em uma diminuição no custo da mercadoria e conseqüentemente no preço de venda. Por outro lado, o comércio atacadista antes da exclusão do regime era considerado contribuinte substituído. A partir do enquadramento no ICMS normal, as operações realizadas (compra e venda) geram créditos e débitos tributários mensais relativos a esse imposto, levando a empresa ter um desembolso financeiro mensal, devido as mudanças na legislação. Desse modo, além das previsões de custos e de valores de venda, torna-se também necessário se adaptar à nova maneira de recolhimento, e, assim, avaliar a gestão no planejamento do fluxo de caixa para o controle financeiro.

5 Considerações finais

O objetivo desta pesquisa foi analisar o reflexo do Decreto 2.673/2019, no qual exclui o ICMS substituição tributária das polpas de frutas e açaís, sobre os custos das mercadorias e a formação do preço de venda. O estudo foi realizado com os dados de uma empresa de sociedade limitada situada no Estado do Paraná que tem como atividade econômica o comércio atacadista de produtos alimentícios e tem como opção tributária o regime de lucro real, com a abordagem qualitativa em operações com ICMS substituição tributária e ICMS normal no período de 2019.

Na análise da mensuração dos custos, identificou-se que a exclusão do ICMS ST refletiu uma redução média de 25,98% no custo de aquisição das mercadorias e, como decorrência, uma redução média total de 4,70% no preço de venda. Isto é, os resultados confirmam que a interferência do governo estadual na economia tributária tem impacto direto nos custos das mercadorias e nos preços de vendas. Em especial, para uma empresa de atuação comercial, que possui o custo de aquisição formado pelo valor do produto mais os tributos, é relevante a aplicabilidade do estudo tributário, a fim de identificar os impactos de decretos e legislações vigentes sobre o preço adotados e a capacidade competitiva de mercado.

Anteriormente, com o regime de substituição tributária, identificou-se que o contribuinte substituído não tinha responsabilidade tributária perante o fisco, mas desembolsava pela antecipação do imposto um total de R\$ 7,01 (repassado à cadeia de valor). Com o Decreto 2.673/2019, a apuração do ICMS foi alterada para o regime não cumulativo, e embora a empresa compense os créditos da operação de compra, a comercialização das polpas de frutas e açaís passa a gerar débitos de R\$ 4,77. Isto é, com o fim da substituição tributária para esses produtos, a empresa passa a ter mensalmente um desembolso financeiro vinculado as vendas desses itens, o que antes não ocorria. A mudança na forma de recolhimento do imposto pode gerar adaptações de gestão e controle financeiro para a empresa.

A pesquisa de Xavier Filho, Souza e Lopes (2011) apresenta também resultados semelhantes a esse estudo – ou seja, que o ICMS ST provoca um aumento no custo dos produtos. Outros estudos, como de Correia et al. (2016), Dornelles et al. (2015) e Mattozo e Klosowski (2015) relatam que, embora o uso da técnica de ICMS ST proporcione maior controle de recolhimento do imposto à cadeia de valor, é frequente o uso de uma margem de

valor agregada superior à de comercialização ao consumidor final, onerando, portanto, aqueles que operam com os produtos pertencentes a esse regime de tributação. Diante desse cenário, torna-se relevante empregar revisões sistemáticas sobre a metodologia empregada, a fim de adequar as margens estabelecidas ao preço real de comércio.

Por outro lado, Xavier Filho, Souza e Lopes (2011) observaram que no comércio varejo de autopeças, o recolhimento por substituição tributária é menor se comparado a aplicação do ICMS normal nas operações, uma vez que a margem de valor real (aplicada pela empresa) é maior que a margem de valor legal (definida pelo fisco). Os achados apontados pelos autores indicam que outros produtos, sobretudo aqueles que foram excluídos do regime de ST, podem se enquadrar em um cenário semelhante. Pesquisas futuras podem se aprofundar se isso ocorre com o recolhimento de ICMS sobre a comercialização das polpas de frutas e açaís, ou seja, se a exclusão do regime de ICMS ST foi estrategicamente empregada pelo fisco devido a falhas no valor legal agregado (menor que valor real de comércio).

Os resultados encontrados nessa pesquisa contribuem para a compreensão do reflexo do Decreto 2.673/2019 sobre as mudanças na legislação tributária paranaense. Além disso, permite novos *insights* para atribuição de uma análise financeira para a gestão do novo cenário de créditos e débitos de ICMS. No entanto, em virtude da análise explorar um caso único, os resultados da pesquisa limitam-se ao comércio de produtos de polpas de frutas e açaís, a uma só região (Paraná), a um regime exclusivo de tributação, a um período delimitado de vigência do decreto e a adoção da tributação exclusiva do ICMS. Dessa forma, nem sempre seus resultados podem ser generalizados.

Para possibilidade de estudos futuros, recomenda-se a ampliação da base de pesquisa, com a investigação dos impactos na lucratividade das empresas que sofreram com as alterações do Decreto 2.673/2019. Aliás, considerando que ICMS é imposto que tem maior representatividade de arrecadação para os cofres públicos (ROCHA, 2016; IBPT, 2019), sugere-se análises que verifiquem o reflexo do decreto sobre as arrecadações, como também sobre o valor de comércio destinado ao consumidor final. Além disso, o emprego de modelos quantitativos pode auxiliar na explicação do efeito que essa legislação exerce sobre o cenário.

Referências

ABREU, A. **Gestão Fiscal nas Empresas: Principais conceitos tributários e sua aplicação**. São Paulo: Atlas, 2008.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS, ABIA. **Relatório Anual de 2018**. Disponível em: <https://www.abia.org.br/vsn/temp/z2019422RelatorioAnual2018.pdf>
Acesso em: 18 Mar. 2020

BARATTO, G. Regime tributário do ICMS nas transações interestaduais harmonização tributária ou autonomia estadual? **Revista Paranaense de Desenvolvimento**, v.113, p. 9-30, 2007.

BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERNARDI, L. A. **Manual de formação de preços: políticas, estratégias e fundamentos**. 3 ed. São Paulo: Atlas.

BIAVA JÚNIOR, R.; OYADOMARI, J. C. T. Impactos da Substituição Tributária do ICMS na Lucratividade e nos Custos Empresariais. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v.4, n.2, p. 71-91, 2010.

BORGES, H. B. **Gerencia de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

- BORTOLON, B. R.; MÜLLER, N.; CASAGRANDE, M. D. H. Impactos da substituição tributária do ICMS sobre a carga tributária das empresas optantes pelo simples nacional: um estudo multicasos em duas empresas de Santa Catarina. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 4; 2011. **Anais...** Florianópolis: 2011.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, seção 1, página 1, 5 de outubro de 1988.
- BRASIL. Lei nº 10.637/2002, de 30 de dezembro de 2002. **Diário Oficial da União**, edição extra, seção 1, p. 2, 31 dez. 2002.
- BRASIL. Lei nº 10.833/2003, de 29 de dezembro de 2003. **Diário Oficial da União**, edição extra-A, 30 dez. 2003.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicação na calculadora HP 12C. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- CARVALHO, P. B. **Direito Tributário**: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- CASSONE, V. **Direito tributário**: Fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência. 11 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- CASTRO, F. A. V. et al. **Gestão e Planejamento de Tributos**. Rio de Janeiro: FGV, 2007.
- CHAVES, F. C. **Planejamento tributário na prática**: gestão tributária aplicada. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CORREIA, J. J. A. et al. O Impacto do ICMS Substituição Tributária no Custo das Mercadorias Adquiridas pelo Comércio Varejista de Alimentos. **Id on Line Revista Multidisciplinar e de Psicologia**, n.10, v.32, 2016.
- COSTA, K. G. M.; BARROSO, K. A. O efeito da substituição tributária do ICMS que incide sobre a Pessoa Jurídica. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**, v.1, n.2, 2020.
- CREPALDI, S. A. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- DORNELLES, M. T, et al. Efeitos da adoção do regime de substituição tributária do ICMS na cadeia vinícola do vale dos vinhedos. **Revista Ambiente Contábil**, v.7, n.2, p.135-152, 2015.
- FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO, FIESP. **Indústria de alimentos representa quase 10% do PIB brasileiro**. 2019. Disponível em <https://www.fiesp.com.br/noticias/industria-de-alimentos-representa-quase-10-do-pib-brasileiro/>. Acesso: 18 março 2020.
- FERREIRA, L. F.; LORANDI, J. A.; IMBRÓSIO, M. A. ICMS por Substituição Tributária e a formação do preço de venda de artigos de Papelaria. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18; 2011. **Anais...** Rio de Janeiro, 2011.
- HORNGREN, C. T.; DATRA, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de custos**: uma abordagem gerencial. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- IMPOSTÔMETRO. **Arrecadação nos Estados - Tributos federais, estaduais e municipais**. 2020. Disponível em: <https://impostometro.com.br/>. Acesso em: 18 março 2020.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, IBPT. Boletim do Impostômetro mostra que ICMS tem a maior fatia de impostos recolhidos no país. **Mato Grosso Econômico**, 30 ago. 2019.

- MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARTINS, I. G. S. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- MATTOZO, M. A.; KLOSOWSKI, A. L. M. ICMS - ST e MVA: um estudo dos reflexos do imposto na formação do preço de venda no setor de revenda de peças. In: CONGRESSO EMPRESARIAL DOS PRESTADORES DE SERVIÇO; 2015. **Anais...** Ponta Grossa, 2015.
- MENDONÇA, F. M. et al. O impacto do ICMS por substituição tributária na liquidez e rentabilidade das empresas do setor metalúrgico: estudo de caso. In: CONGRESSO DE ADMINISTRAÇÃO, SOCIEDADE E INOVAÇÃO – CASI; 2016. **Anais...** Juiz de Fora, UFJF, 2016.
- OLIVEIRA, L. M. et al. **Manual de Contabilidade Tributária: Textos e testes com as respostas**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- PARANÁ. Decreto nº 2.673/2019, de 10 de setembro de 2019. **Diário Oficial do Estado**, 10 set. 2019.
- PARANÁ. Decreto nº 7.871/2017, de 29 de setembro de 2017. **Diário Oficial do Estado**, n.10041, 3 out. 2017.
- PAULA, F. V. **O impacto do regime de substituição tributária sobre o preço de produtos derivados do leite no Estado de São Paulo**. Dissertação (Mestrado em Ciências). Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2011.
- RECEITA FEDERAL. **NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul**. 2019. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/classificacao-fiscal-de-mercadorias/ncm>. Acesso em: 05 maio 2020.
- ROCHA, A. I. ICMS é tributo que mais contribui para cofres públicos. **Exame**, 8 jul. 2016. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/economia/icms-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos/>. Acesso em: 06 maio 2020.
- ROSA, J. R. **Substituição Tributária no ICMS**. 2 ed. Ituí: Editora Ottoni, 2009.
- SANTOS, J. J. **Fundamentos de custos para a formação do preço e do lucro**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF . **Recurso Extraordinário: RE 574.706 Paraná**. Ementa: recurso extraordinário com repercussão geral. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. Definição de faturamento. Apuração escritural do ICMS e regime de não cumulatividade. Publicado acórdão. Relator Ministra Carmem Lúcia, data do julgamento: 01/08/2013. Publicação: DJe-151. Divulgação 05/08/2013. Publicado em 06/08/2013.
- WERNKE, R. **Gestão de Custos**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- XAVIER FILHO, J. L. J.; SOUZA, E. S.; LOPES, C. C. V. M. O impacto da substituição tributária do ICMS em Pernambuco no custo e preço de venda praticado pelo varejo de autopeças. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18; 2011. **Anais..** Rio de Janeiro, 2011.
- ZUCCOLOTTO, R.; COLODETI FILHO, E. Gerenciamento de preços em empresas de pequeno porte por meio do custeio variável e do método de Monte Carlo. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 26, n. 3, p. 39-52, 2007.