

ICMS por Substituição Tributária e a formação do preço de venda de artigos de Papelaria

Luiz Felipe Ferreira (UFSC) - luizff67@terra.com.br

Joisse Antonio Lorandi (UFSC) - lorandi@cse.ufsc.br

Marcus de Aguiar Imbrosio (UFSC) - marcusimbrosio@hotmail.com

Resumo:

Os Estados Brasileiros por meio da instituição da cobrança do ICMS por substituição tributária, passaram exercer maior controle e fiscalização de seus contribuintes. A instituição deste regime fez com que o recolhimento do imposto em uma cadeia de comercialização fosse afunilado para apenas um contribuinte. Este artigo objetiva evidenciar os reflexos no preço de venda dos artigos de papelaria causados pela instituição da substituição tributária do ICMS. O estudo demonstra uma análise comparativa entre a carga tributária do ICMS com base no preço de venda praticado pela contribuinte antes da vigência da substituição tributária do imposto, advinda por meio do protocolo 199/09 e posterior a este. Foi realizado um estudo de caso em uma empresa do setor de papelaria, com produtos elencados no protocolo 199/09. Foram coletados dados primários e secundários necessários para demonstrar as possíveis influências desta modalidade de tributação no preço final do produto e no recolhimento do imposto. Os resultados demonstram que independente do preço praticado pelo contribuinte, as alíquotas do ICMS no regime da substituição tributária se mantém igual ao regime de tributação normal, e ao comparar o valor do ICMS recolhido anterior ao regime da substituição tributária, houve um acréscimo de 118,91% no 1º trimestre e 199,82% no 2º trimestre, no valor do imposto recolhido, isto em virtude da mudança de base de cálculo do imposto definidas pela legislação.

Palavras-chave: *Substituição tributária, ICMS, Formação do preço de venda.*

Área temática: *Abordagens contemporâneas de custos*

ICMS por Substituição Tributária e a formação do preço de venda de artigos de Papelaria

RESUMO

Os Estados Brasileiros por meio da instituição da cobrança do ICMS por substituição tributária, passaram exercer maior controle e fiscalização de seus contribuintes. A instituição deste regime fez com que o recolhimento do imposto em uma cadeia de comercialização fosse afunilado para apenas um contribuinte. Este artigo objetiva evidenciar os reflexos no preço de venda dos artigos de papelaria causados pela instituição da substituição tributária do ICMS. O estudo demonstra uma análise comparativa entre a carga tributária do ICMS com base no preço de venda praticado pela contribuinte antes da vigência da substituição tributária do imposto, advinda por meio do protocolo 199/09 e posterior a este. Foi realizado um estudo de caso em uma empresa do setor de papelaria, com produtos elencados no protocolo 199/09. Foram coletados dados primários e secundários necessários para demonstrar as possíveis influências desta modalidade de tributação no preço final do produto e no recolhimento do imposto. Os resultados demonstram que independente do preço praticado pelo contribuinte, as alíquotas do ICMS no regime da substituição tributária se mantém igual ao regime de tributação normal, e ao comparar o valor do ICMS recolhido anterior ao regime da substituição tributária, houve um acréscimo de 118,91% no 1º trimestre e 199,82% no 2º trimestre, no valor do imposto recolhido, isto em virtude da mudança de base de cálculo do imposto definidas pela legislação.

Palavras-chave: Substituição tributária, ICMS, Formação do preço de venda.

Área Temática: **Abordagens contemporâneas de custos**

1 INTRODUÇÃO

O Estado é o instrumento de organização política da comunidade, e funciona como um sistema de funções que disciplinam e coordenam os meios para atingir determinados objetivos e como um conjunto de órgãos destinados a exercer suas funções, tais como a segurança pública, a defesa nacional, a educação e a saúde (SILVA, 2004).

Para que possa coordenar os meios e assim atingir determinados objetivos, o Estado brasileiro precisa de receitas. A principal fonte de renda é obtida através da arrecadação de tributos. Assim sendo, foi determinado pela Constituição Federal à responsabilidade de cada ente federativo (União, Estado, Município e Distrito Federal) criar uma lei aos tributos de sua competência. No caso do ICMS, principal fonte de renda dos Estados, foi primeiramente estabelecida pela União uma regra geral a todos os Estados, e depois cada um criou seu conjunto de leis, recebendo a denominação de regulamento do ICMS (RICMS).

O ICMS abrange uma gama de contribuintes, desde micros empreendedores até grandes empresas, fiscalizar cada um representa um trabalho complicado e bastante oneroso, nestes aspectos, Silva (2010) afirma que para simplificar o processo de arrecadação e fiscalização, o Estado atribuiu de sua função para criar um regime de tributação denominado substituição tributária.

Com o regime da substituição tributária, o processo para fiscalizar os contribuintes se torna mais simplificado, devido à fiscalização centralizar em apenas um contribuinte, o

responsável pelo recolhimento do imposto, e ainda deve ser ressaltado que a substituição tributária é menos onerosa que outros modelos de prevenção a sonegação, como as auditorias.

A substituição tributária nas operações subsequentes é a modalidade tributária em que a legislação atribui a responsabilidade de recolher o imposto relativo às operações subsequentes, até o consumidor final, para um terceiro, diverso do contribuinte. Esta modalidade apresenta um ganho para o estado relacionado ao controle dos seus contribuintes, e ainda facilitando a fiscalização sem precisar aumentar seu gasto com pessoal.

Em Santa Catarina o ICMS cobrado na modalidade de ST já abrange um imenso rol de produtos, como é caso dos produtos alimentícios e das pilhas e baterias elétricas, tendo sido instituído o regime de ST do ICMS para estes produtos através dos protocolos ICMS 188 de 2009 e ICMS 34 de 2008 respectivamente. Depois da divulgação do Protocolo ICMS 199, emitido pela receita Estadual em 11 de dezembro de 2009, este regime passa a vigorar aos artigos de papelaria a partir de Maio do ano subsequente em SC.

Antes da vigência do protocolo ICMS 199/09, 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 fatia deste valor recolhido representaria o ICMS.

Com a instituição da ST de forma antecipada do ICMS, o imposto é calculado através de uma margem de valor agregada (MVA) definida pelo estado, independente do regime de tributação escolhido pela empresa. Conforme explicam Biava Júnior e Oyadomari (2010), a ST pode representar problemas por conta disto, pois no ambiente empresarial, a concorrência é acirrada em diversos setores, acarretando com que a margem de lucro seja bastante pressionada por fatores concorrenciais, podendo assim, levar a algumas oscilações e redução de preços em determinados períodos, na prática, difíceis de serem previstas pelo legislador ao fixar as bases de cálculo por substituição tributária.

A questão problema desta pesquisa, relacionada aos aspectos da cobrança do ICMS na modalidade de Substituição Tributária e sua relação com a formação do preço de venda de artigos de papelaria.

2 Referencial Teórico

A carga tributária brasileira conta no todo com doze impostos em todos os entes da federação, sendo seis na esfera federal (IR, IPI, II, IE, ITR, IOF), três na estadual (ICMS, IPVA, ITCMD) e outros três na municipal (ISS, IPTU, ITBI), lembrando que compete ao Distrito Federal tanto impostos estaduais como municipais. Economicamente, estes impostos podem ser divididos em impostos diretos e indiretos.

Como exemplo de impostos diretos há o IR e o IPTU, pois estes incidem respectivamente sobre a renda e sobre o patrimônio, e por conta disso, estes impostos contam com apenas um 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 (FABRETTI, 2009).

Segundo Fabretti (2009), os impostos indiretos são aqueles incidentes na formação do preço, logo transferem o ônus tributário para o consumidor, embutindo-o no preço da venda. Os indiretos contam com uma cadeia econômica com no mínimo duas etapas, é o exemplo de uma empresa varejista, que ao vender um produto que tem a incidência de um imposto indireto como é o caso do ICMS, fica responsável pelo pagamento deste tributo, entretanto, o contribuinte de fato é o consumidor que adquirir a mercadoria, pois o ICMS já estará embutido no preço.

O ônus tributário do ICMS que recai para o consumidor final poderia ser ainda maior se tratando de uma cadeia econômica mais complexa, em que temos como exemplo uma indústria que produz a matéria-prima de um sapato, vende esta matéria-prima à outra indústria que produz o sapato, que vende ao varejista e por fim ao consumidor, no entanto, para prevenir isto, a CF cria um dispositivo denominado não-cumulatividade, e define esta como uma das muitas peculiaridades do ICMS a serem discutidas no trabalho.

2.1 ICMS

O surgimento do imposto com a alcunha de ICMS aconteceu apenas com a promulgação da CF de 1988, antes desta data, este imposto era conhecido apenas como ICM, e abrangia apenas as operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, conforme redação do art. 24 inc. II da CF 67. Outros fatos geradores conhecidos do ICMS geravam créditos tributários para recolhimento de outros impostos presentes na redação da CF de 1967, mas estes não eram de competência do Estado, e sim da União.

Ainda sobre os dispositivos legais ligados a formulação do ICMS, Borba (2006) afirma que o mesmo surgiu da unificação de seis impostos existentes no ordenamento constitucional anterior, ou seja, impostos da CF de 1967, sendo estes impostos o Imposto sobre circulação de mercadoria, imposto único sobre minerais, imposto único sobre combustíveis líquidos e gasosos, imposto único sobre energia elétrica, imposto sobre transportes, e imposto sobre comunicação.

Sobre os cinco impostos que se unificaram ao ICM e formaram o ICMS, vale ressaltar que apresentavam mesma incidência que o ICMS hoje, um exemplo é o imposto único de minerais, que tem definida sua incidência no art. 22, inc. X da CF/67, como sendo a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País, hoje estes fatos geradores correspondem ao próprio ICMS.

A redação do inc. II do art. 155 da CF/88, compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre as 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.

Quanto aos § 2º a 5º do referido artigo, estes definem algumas características do imposto, tais como sua não-cumulatividade, seletividade, isenção ou não-incidência, quanto aos valores de suas alíquotas, e ainda quanto aos fatos geradores.

Conforme citado acima o ICMS possui algumas particularidade quanto as suas características previstas nos dispositivos constitucionais, sendo de grande valia relacionar cada uma dessas e junto expor seus conceitos para melhor associar as informações no momento em que for percorrido sobre a substituição tributária.

A primeira particularidade apresentada pela CF sobre este tributo é a imunidade, contudo a imunidade não é uma característica privativa do ICMS, é na verdade uma regra geral estabelecida no art. 150 da CF para todos os tributos, mas pode ocorrer um caso que esteja relacionado ao ICMS, como é o caso dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, conforme previsto no art. 150, inc. VI, da CF, outro exemplo sobre o assunto é apresentado por Führer e Führer (2007), que com base no artigo 3º, inc. II, da Lei Complementar 87/1996, associam a não-incidência do ICMS relacionadas nas operações e prestações que destinem mercadorias ao exterior, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços.

A não-cumulatividade é uma das características associadas diretamente a este imposto, mas que ainda assim podem estar presente em outros. A Constituição Federal (CF, art. 155, § 2º, inc. I) define que a não-cumulatividade é a compensação do que for devido em cada

operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

O que busca o legislador no caso da não-cumulatividade é evitar que o ônus do tributo se acumule em cada operação. Tanto que para Sabbag (2007), o motivo dessa regra constitucional da não-cumulatividade é o postulado em que o imposto só recai sobre o valor apresentado em cada fase da circulação do produto, evitando assim a incidência do imposto sobre imposto, ou sobreposição de incidências, situação chamada de efeito “cascata”.

2.1 Substituição Tributária do ICMS

A substituição tributária do ICMS, conforme o anexo 3 do RICMS de SC, que trata do tema e apresenta as normas das operações ou prestações subsequentes previstas em lei, define que a ST 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 ST, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes até o produto chegar ao consumidor final.

Para Quintanilha (2010), a ST do ICMS 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 87/96.

A redação do art. 11 do RICMS de SC, os parágrafos 1 e 2, definem respectivamente que fica responsável pela retenção e recolhimento do ICMS qualquer outro estabelecimento, que esteja situado em outra unidade da Federação, quando remeter os produtos relacionados no “caput” para contribuinte estabelecido no estado de Santa Catarina, conforme o Convênio ICMS 81/93; e tratando no § 2º regulamenta que o estabelecimento recebedor de mercadoria sujeita à substituição tributária fica solidariamente responsável pelo imposto devido nas operações subsequentes.

Outros termos importantes a serem discutidos são convênio/protocolo, segue a definição Müller (2010, p.2) quanto a estes termos:

- convênio/protocolo:

“acordo firmado com outros Estados, devidamente publicado no Diário Oficial da União, que tem por finalidade atribuir efeito extraterritorial à legislação estadual, o que permite ao estado exigir imposto de contribuinte localizado em outro Estado (signatário do convênio ou protocolo). Tem o Estado, a partir do acordo, legitimidade para exhibir imposto a título de substituição tributária de contribuinte localizado em Estado signatário do acordo que tenha por destino contribuinte catarinense.”

Müller (2010) ainda afirma que quando o acordo é assinado em convenção por todas as unidades federativas do Brasil, fica denominado convênio, e quando celebrado com apenas algumas unidades federativas, é chamado de protocolo.

Por meio dos convênios e protocolos, os Estados podem além regular as questões pertinentes a isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, além também de poderem deliberar a respeito de alíquotas do imposto, e é claro instituir a ST (MACHADO, 2009).

Na ST para frente, o alienante (anterior na cadeia) substitui o adquirente, posicionado após aquele, logo há a antecipação do recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador (ÁVILA, 1997). Então a partir do momento que é firmado a venda da empresa A para

a empresa B, a empresa A ficará responsável de recolher todo o valor do ICMS devido nas eventuais operações ou prestações, para tal, a empresa A deve calcular o total do montante devido com base no art. 8º da lei complementar 87/96, este art. estabelece que a base de cálculo para fins de ST é: o valor do ICMS próprio da operação, ou seja, o imposto devido na operação entre a empresa A e a empresa B; o montante dos valores de seguro de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; e a margem de valor agregado (MVA), inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

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 Kandir (lei complementar 87/96):

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 através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores;

Tem de ser adotada a média ponderada dos preços coletados;

Todos os critérios para a fixação da MVA devem estar previstos em lei.

Para Machado (2009) o regime de ST é falho, segundo ele a MVA não é calculado sobre o preço praticado pelo contribuinte nas vendas subsequentes, é calculado sobre um valor atribuído pelas autoridades fazendárias. Isto porque cada região do estado pratica um preço diferente, por inúmeros motivos, entre eles oferta e demanda, e ainda o fato de um estabelecimento comercial varejista ter mais despesas que o outro e por conta disso ter que aumentar seus preços, mas como já foi dito por Biava Júnior e Oyadomari (2010), são imperfeições do sistema, e como pode ser cobrado a mais de uns também pode ser cobrado menos de outros.

3 Estudo De Caso

Neste estudo os dados foram coletados por intermédio de uma amostragem de produtos em um período de três meses antes da vigência do protocolo 199/09 e três meses após a vigência do mesmo, para que possa ser analisado o custo de aquisição e o preço praticado pela empresa, antes e depois da ST do ICMS.

Os dados a serem coletados no estudo de campo são:

- a) Preço de aquisição
- b) Preço de venda
- c) Total de unidades vendidas por mês
- d) Balancete mensal com as despesas
- e) Demonstrativo do cálculo do Simples Nacional

Para a amostragem, são abordados quinze produtos constantes no protocolo 199/09, e fazendo uma seleção nas marcas disponíveis na empresa que apresentem maior giro. Com os dados coletados, é definido o preço praticado em cada produto através de uma média ponderada baseada nos valores encontrados de preço de venda e unidades vendidas de cada marca apurada do produto em questão. O mesmo vale para os gastos calculados pela média ponderada.

A coleta de dados foi feita diretamente no estabelecimento, acessando a base de dados nos períodos selecionados, registrando estes valores em uma planilha Excel, para posteriormente transformar estes dados em informações.

Para se alcançar o objetivo proposto nesta monografia, escolheu-se para realizar o estudo de caso uma empresa comercial varejista, cujo nome empresarial será preservado para protegê-la das concorrentes existente no mercado. Devido a isto, adotar-se-á o nome fictício de “Papeleria” para a referida empresa.

A empresa Papeleria, situada no município de Florianópolis, está constituída sob a forma de sociedade limitada, devidamente inscrita no Simples Nacional, e tem como objeto comercial, a venda de artigos de papeleria.

3.1 Apresentação dos Produtos Selecionados

Para elaboração desta pesquisa, foi necessário selecionar uma gama de produtos que são comercializados pela empresa Papeleria, para esta seleção, se buscou os produtos que apresentavam maior giro na empresa, e não necessariamente aqueles que representam a maior fatia do faturamento da empresa. A amostra foi composta por quinze tipos diferentes de artigos de papeleria, abordando quando possível, até cinco marcas diferentes deste produto, conforme disposto na tabela 1.

A lista dos artigos selecionados é apresentada resumidamente por cada trimestre, lembrando que o período selecionado para o estudo de caso foi no primeiro e segundo trimestre do ano de 2010. Para atribuição dos valores em reais foram determinados o preço médio de venda e o custo de médio de aquisição.

3.2 Margem de Contribuição

A apuração da margem de contribuição dos produtos em questão foi realizada em duas situações distintas para cada trimestre. Inicialmente qual a margem de contribuição em uma situação em que não houvesse a vigência do regime de ST do ICMS, a segunda situação com a margem de contribuição com a ST do ICMS. É exibida na tabela 1, um comparativo entre os valores apurados em cada trimestre:

Tabela 1: Margem de contribuição x MVA

Produto	Margem de Contribuição				MVA ajustada
	1º tri	1º tri	2º tri	2º tri	%
Tinta guache	16,36%	13,81%	-20,65%	-25,68%	10%
Corretivo	31,67%	29,46%	37,18%	35,41%	17%
Borracha de apagar	54,51%	53,98%	46,41%	45,22%	19%
Apontador de lápis	32,19%	30,12%	24,41%	21,74%	16%
Pincéis	19,47%	15,59%	17,05%	12,95%	23%
Canetas	52,83%	52,42%	35,83%	34,13%	15%
Lápis	19,13%	15,93%	-39,24%	-47,04%	17%
Estoijos	44,39%	43,49%	43,24%	42,26%	13%
Papel celofane	38,75%	37,10%	41,49%	40,06%	17%
Cartolina escolar	43,82%	42,57%	34,44%	32,46%	17%
Lapiseira	56,01%	55,84%	33,68%	31,82%	15%
Canetas marca-texto	37,48%	35,47%	27,45%	24,60%	20%
Papel cortado tipo A4	10,55%	7,88%	7,17%	4,29%	8%

Massas de modelar	45,57%	44,46%	33,96%	31,94%	17%
Cola escolar	37,91%	35,84%	37,73%	35,66%	21%

Fonte: Elaborado pelos autores

Em ambos os trimestres estudados, é possível visualizar uma queda, mesmo que pequena, na margem de contribuição dos artigos de papelaria após a implementação da ST do ICMS, isto porque tendo ocorrido à alteração no regime do ICMS, a carga tributária aumentou em relação a este imposto, ficando então um saldo menor referente ao ganho com a venda dos produtos sobre os gastos variáveis, e eventualmente um saldo menor para cobrir os demais gastos fixos.

No caso dos produtos, tinta guache e lápis, a margem de contribuição apurada foi negativa, este fato se dá pela empresa Papelaria ter participado de uma ou mais licitações, em que enquanto há prejuízo na venda de um produto, pode haver lucro na venda de outro em um mesmo processo licitatório.

A coluna “MVA ajustada” representa a MVA para micros empreendedores, isto representa à margem de contribuição que o Estado usa como base de cálculo para cobrança do ICMS por ST, comparando com a margem de contribuição usada pela empresa, a maioria dos produtos está acima da margem proposta pelo Estado, no entanto vale ressaltar que a MVA ajustada representa apenas 30% da MVA instituída pelo Protocolo 199/09.

3.3 Ponto de Equilíbrio

No que tange o ponto de equilíbrio, será apresentada quatro situações por trimestre, sendo respectivamente, com o preço praticado pela Papelaria com e sem a vigência da ST do ICMS, e com o preço baseado na MVA ajustada também com e sem a vigência da ST do ICMS.

Inicialmente será exemplificado passo a passo como foi elaborado o cálculo para identificar o ponto de equilíbrio com base no preço praticado pela empresa estudada, posteriormente será apresentado o ponto de equilíbrio com base nos preços previstos pelo Estado.

Primeiro passo para encontrar o ponto neutro, é calcular a margem de contribuição em R\$ dos produtos escolhidos para a amostra, pois sabendo o valor desta referente a cada produto se consegue saber quanto este produto contribui para cobrir os demais gastos não associados a margem de contribuição, é apresentado então tabela 2 com esta informação:

Tabela 2: Margem de contribuição total em R\$ x produto

Produto	Margem de Contribuição em R\$			
	1º tri	1º tri	2º tri	2º tri
Tinta guache	44,45	37,53	-54,34	-67,56
Corretivo	38,49	35,81	24,26	23,10
Borracha de apagar	193,09	191,24	74,87	72,96
Apontador de lápis	45,00	42,11	19,05	16,96
Pincéis	17,62	14,11	30,84	23,43
Canetas	1190,18	1180,87	638,15	607,93
Lápis	76,71	63,89	-108,49	-130,05
Estojos	197,06	193,07	71,99	70,35
Papel celofane	101,19	96,89	103,65	100,07

Cartolina escolar	82,39	80,05	165,59	156,04
Lapiseira	339,12	338,07	133,56	126,18
Canetas marca-texto	221,10	209,24	192,88	172,83
Papel cortado tipo A4	370,02	276,33	257,04	153,67
Massas de modelar	116,36	113,53	27,09	25,47
Cola escolar	166,38	157,33	88,79	83,90

Fonte: Elaborado pelos autores

Tendo encontrado a margem de contribuição, o próximo passo é apurar a participação de cada produto no faturamento total do mix selecionado da empresa com o intuito de saber como os gastos fixos são cobertos, para isto se calculou a receita total de cada produto da amostra, considerando não apenas a receita de uma unidade, mas de todas vendidas no período em estudo. É apresentada a tabela 3 que exibi a participação por produto:

Tabela 3: Participação no faturamento por produto (receita total em R\$)

Produto	Receita total		Participação no faturamento	
	1° tri	2° tri	1° tri	2° tri
Tinta guache	271,70	263,10	0,20%	0,34%
Corretivo	121,55	65,25	0,09%	0,08%
Borracha de apagar	354,25	161,35	0,26%	0,21%
Apontador de lápis	139,81	78,02	0,10%	0,10%
Pincéis	90,50	180,88	0,07%	0,24%
Canetas	2252,91	1781,02	1,66%	2,31%
Lápis	401,02	276,50	0,30%	0,36%
Estojos	443,92	166,47	0,33%	0,22%
Papel celofane	261,14	249,79	0,19%	0,32%
Cartolina escolar	188,03	480,74	0,14%	0,62%
Lapiseira	605,48	396,56	0,45%	0,52%
Canetas marca-texto	729,14	568,48	0,54%	0,74%
Papel cortado tipo A4	3508,95	3583,71	2,58%	4,66%
Massas de modelar	255,32	79,75	0,19%	0,10%
Cola escolar	438,93	235,29	0,32%	0,31%

Fonte: Elaborado pelos autores

A próxima etapa consiste em identificar o índice que apresente a relação da margem de contribuição total com o faturamento total dos produtos da amostra nos períodos, para isto basta dividir o primeiro pelo segundo.

Tabela 4: Índice de relação MC x faturamento

Trimestre	1°	1°	2°	2°
Margem de contribuição	3.199,17	3.030,07	1.664,91	1.435,30
Faturamento	10.062,65	10.062,65	76.963,62	76.963,62
Índice de relação	0,02	0,02	0,02	0,02

Fonte: Elaborado pelos autores

Para finalizar, a quarta e última etapa consiste em dividir o montante referente aos gastos fixos pelo índice apurado, e assim encontrar o faturamento do mix de produtos da amostra que representa um lucro zero.

Tabela 5: Ponto de equilíbrio por preços praticados pela Papelaria

Trimestre	1º	1º	2º	2º
Gastos fixos	8.000,00	8.000,00	8.000,00	8.000,00
Índice de relação	31,79%	30,11%	19,43%	16,75%
Ponto de equilíbrio	R\$ 25.163,18	R\$ 26.567,40	R\$ 41.164,43	R\$ 47.749,94

Fonte: Elaborado pelos autores

O ponto de equilíbrio encontrado representa o faturamento que a empresa precisa atingir para igualar o montante de suas receitas com seus gastos, a partir deste ponto, qualquer venda com margem de contribuição positiva significa um lucro.

Fazendo a comparação das duas situações propostas no primeiro e no segundo trimestre, o ponto de equilíbrio na situação com ST do ICMS é superior a sem ST, isto está relacionado ao fato de a margem de contribuição na situação com ST do ICMS ser inferior a outra, como já foi apresentado no item anterior, o que foi representado pelo aumento da carga tributária, este aspecto será mais bem explicado no próximo item.

Para se alcançar o ponto de equilíbrio, mantendo a participação dos produtos selecionados no faturamento, há a necessidade de se vender mais produtos e logo auferir mais renda, conforme descrito na tabela 6:

Tabela 6: Participação em unidade e R\$ no ponto de equilíbrio por preços Papelaria

Produto	Participação por unidade				Participação em R\$			
	1º tri	1º tri	2º tri	2º tri	1º tri	1º tri	2º tri	2º tri
Tinta guache	230	243	639	741	679,43	717,34	1264,21	1466,46
Corretivo	195	206	202	234	303,95	320,92	313,53	363,69
Borracha de apagar	573	605	625	725	885,86	935,29	775,29	899,33
Apontador de lápis	155	164	187	217	349,62	369,13	374,89	434,87
Pincéis	110	116	437	507	226,31	238,94	869,14	1008,18
Canetas	4559	4813	9413	10919	5633,74	5948,13	8557,89	9926,99
Lápis	1715	1811	4387	5089	1002,81	1058,77	1328,60	1541,15
Estojo	130	137	96	111	1110,09	1172,04	799,90	927,86
Papel celofane	880	929	1514	1756	653,02	689,46	1200,25	1392,27
Cartolina escolar	943	995	5622	6521	470,20	496,44	2309,98	2679,53
Lapiseira	210	222	312	362	1514,09	1598,59	1905,49	2210,33
Canetas marca-texto	1258	1328	1956	2269	1823,32	1925,07	2731,57	3168,57
Papel cortado tipo A4	735	776	1523	1767	8774,66	9264,33	17219,91	19974,76
Massas de modelar	218	230	149	173	638,47	674,10	383,20	444,51
Cola escolar	458	483	505	585	1097,61	1158,86	1130,58	1311,45

Fonte: Elaborado pelos autores

O aumento apresentado na tabela 6 está diretamente relacionado à participação de cada produto no faturamento, ou seja, foi mantida a proporcionalidade da participação no faturamento da empresa como foi descrito nas tabelas 1, 2, e 3 caso haja alguma alteração no mix de produtos, este valor poderia oscilar substancialmente.

Assim como na análise do ponto de equilíbrio com base nos preços praticados pela empresa, em que a situação com ST do ICMS necessitava de um faturamento maior para se atingir o ponto de equilíbrio, o mesmo acontece com os preços baseados na MVA.

Comparando o ponto de equilíbrio baseado nos preços praticados pela Papelaria, e com base na MVA, nota-se que o ponto de equilíbrio baseado na MVA superior, o que pode ser respondido pelo fato de o preço com base na MVA ser menor que o preço praticado pela Papelaria, representando então, que o mesmo ocorre com a margem de contribuição. É importantíssimo lembrar que isto é para micros empreendedores inscritos no Simples Nacional, se não fosse o caso, a MVA seria maior, e logo o ponto de equilíbrio seria menor.

É apresentada a tabela 8 com a participação dos produtos em unidades e em R\$ no ponto de equilíbrio nos dois trimestres, com base na MVA instituída pelo Estado para empresas inscritas no Simples Nacional.

Tabela 8: Participação em unidade e R\$ no ponto de equilíbrio por preços MVA

Produto	Participação por unidade				Participação em R\$			
	1º tri	1º tri	2º tri	2º tri	1º tri	1º tri	2º tri	2º tri
Tinta guache	774	811	1032	1081	2157,65	2172,51	2905,55	2925,97
Corretivo	657	687	326	341	835,80	832,27	374,00	372,47
Borracha de apagar	1.928	2018	1009	1056	1509,22	1498,13	781,90	776,26
Apontador de lápis	522	546	303	317	939,81	937,33	549,52	548,14
Pincéis	370	388	706	740	820,75	809,63	1564,95	1543,96
Canetas	15346	16067	15203	15920	9529,10	9518,89	10194,40	10184,91
Lápis	5775	6046	7086	7420	3358,93	3344,75	3914,55	3898,58
Estojos	438	458	155	163	2253,39	2258,11	799,03	800,82
Papel celofane	2963	3102	2445	2560	1574,42	1567,78	1312,89	1307,53
Cartolina escolar	3174	3323	9080	9508	1019,67	1015,37	2900,37	2888,54
Lapiseira	707	740	504	528	2336,85	2334,35	2361,47	2359,27
Canetas marca-texto	4234	4433	3159	3308	4698,24	4656,40	4031,99	3996,65
Papel cortado tipo A4	2475	2591	2460	2576	29343,08	29639,59	28814,06	29109,32
Massas de modelar	732	767	241	252	1330,98	1325,37	485,37	483,39
Cola escolar	1540	1613	815	853	2844,66	2814,92	1410,57	1396,02

Fonte: Elaborado pelos autores

A apresentação desta tabela demonstra os esforços da empresa para atingir o ponto de equilíbrio com os preços baseados na MVA, é necessário vender muito mais unidades, e logo auferir mais receita, isto porque o ganho por venda de unidade através do preço baseado na MVA é muito baixo em comparação com o ganho com preço de venda praticado pela Papelaria.

3.4 Apuração do Lucro Operacional Bruto

O lucro operacional de uma empresa representa as receitas auferidas pelas atividades-fins da empresa, deduzida dos tributos incidentes sobre a venda e custo das mercadorias ou serviços prestados.

Com base nesse conceito foram elucidadas quatro apurações do lucro operacional bruto da empresa Papelaria por trimestre, cada uma representando uma situação específica, sendo estas:

- A apuração do lucro operacional bruto tem como base um período em que não há substituição tributária do ICMS e os produtos que foram vendidos tiveram como preço o mesmo praticado pela Papelaria.

- A apuração do lucro operacional bruto tem como base um período em que há substituição tributária do ICMS e os produtos que foram vendidos tiveram como preço o mesmo praticado pela Papelaria.

- A apuração do lucro operacional bruto tem como base um período em que não há substituição tributária do ICMS e os produtos que foram vendidos tiveram como preço o mesmo instituído pelo Estado por intermédio da MVA ajustada.

- A apuração do lucro operacional bruto tem como base um período em que há substituição tributária do ICMS e os produtos que foram vendidos tiveram como preço o mesmo instituído pelo Estado por intermédio da MVA ajustada.

Estas são as mesmas situações para o primeiro trimestre e para o segundo, tendo então as necessárias explicações sido elaboradas, é apresentada a tabela 9 com a apuração do lucro operacional bruto no primeiro trimestre:

Tabela 9: Apuração do lucro operacional bruto no 1º trimestre

Apuração do Lucro Operacional Bruto	Situação 1	Situação 2	Situação 3	Situação 4
Receita com Vendas de mercadoria	10.062,65	10.062,65	7.343,91	7.668,44
Tributos sobre Venda	(688,29)	(966,85)	(502,32)	(858,87)
Recolhidos pelo regime do Simples Nacional sem ICMS	(453,83)	(453,83)	(345,85)	(345,85)
ICMS recolhido pelo Simples Nacional	(234,46)	0,00	(171,11)	0,00
ICMS ST	0,00	(513,02)	0,00	(513,02)
Custo dos Produtos Vendidos	(6.610,82)	(6.610,82)	(6.610,82)	(6.610,82)
Lucro Operacional Bruto	2.763,54	2.484,98	230,77	198,75

Fonte: Elaborado pelos autores

Antes de qualquer comparação, vale ressaltar que a linha que apresenta o montante do ICMS recolhido pelo Simples Nacional não altera a apuração do lucro operacional bruto, devido ao fato de que este valor já está agregado na linha que relaciona o montante recolhido pelo regime do Simples Nacional. A receita com vendas de mercadoria representa a receita com a venda dos produtos selecionados pela amostra.

Como já foi visto em outros tópicos, se a empresa Papelaria fizesse uso dos preços instituídos pelo Estado para micro empresa, a receita auferida seria menor, logo o mesmo ocorre com o lucro operacional bruto.

Fazendo uma análise quanto à vigência ou não da ST do ICMS, percebe-se um aumento no total de tributos a ser recolhido quando há a vigência da ST do ICMS, isso porque mesmo se reduzindo a alíquota de ICMS a ser recolhido pelo Simples Nacional de 2,33% para

0%, o valor do ICMS por ST é superior aos 2,33% que seriam recolhidos na situação em que não há vigência da ST. A variação percentual do total recolhido a título de ICMS da situação 1 para a situação 2 foi de 118,81% (de R\$234,46 para R\$513,02), em relação a carga tributária total esta variação foi de 40,47% (de R\$688,29 para R\$966,85), já a variação percentual da situação 3 para a 4 foi respectivamente de 199,82% (de R\$171,11 para R\$513,02) e 70,98% (de R\$502,32 para R\$858,87).

Apresenta-se a tabela 10 com a apuração do lucro operacional bruto do segundo trimestre:

Tabela 10: Apuração do lucro operacional bruto no 2º trimestre

Apuração do Lucro Operacional Bruto	Situação 1	Situação 2	Situação 3	Situação 4
Receita com Vendas de mercadoria	8.566,91	8.566,91	7.702,08	8.040,48
Tributos sobre Venda	(585,98)	(787,86)	(526,82)	(764,12)
Recolhidos pelo regime do Simples Nacional sem ICMS	(386,37)	(386,37)	(362,63)	(362,63)
ICMS recolhido pelo Simples Nacional	(199,61)	0,00	(179,46)	0,00
ICMS ST	0,00	(401,49)	0,00	(401,49)
Custo dos Produtos Vendidos	(7.788,62)	(7.788,62)	(7.788,62)	(7.788,62)
Lucro Operacional Bruto	192,31	(9,57)	(613,36)	(512,26)

Fonte: Elaborado pelos autores

Idem a apuração do lucro operacional bruto do primeiro trimestre, em ambos os casos de o preço de venda dos artigos de papelaria é o mesmo praticado pela empresa Papelaria, ou o preço ser o instituído pelo Estado, foi prejudicial para a entidade a mudança no regime de tributação do ICMS pelo pagamento pelo Simples Nacional para o pagamento antecipado por ST.

Este prejuízo para o empreendedor se dá com base no aumento da carga tributária, como se pode notar no quadro acima, em termos percentuais, a variação do montante recolhido a título de ICMS subiu 101,14% (de R\$199,61 para R\$401,49) aproximadamente, e em relação à carga tributária total, o montante aumentou 34,45% (de R\$585,98 para R\$787,86) da situação 1 para a situação 2, já na situação 3 para a 4 estes valores foram de respectivamente 123,72% (de R\$179,46 para R\$401,49) e 45,04% (de R\$526,82 para R\$764,12).

O aumento da carga tributária por conta da ST do ICMS teve efeito direto no lucro operacional bruto, que foi reduzido, e este aspecto seria ainda pior se a empresa aplicasse o preço com base na MVA ajustada.

4 Conclusão

Com a instituição da substituição tributária do ICMS nas operações com artigos de papelaria através do protocolo 199/09 ICMS, o Estado conseguiu centralizar o processo de arrecadação e fiscalização, facilitando estas tarefas e ainda incorrer em menos gastos. No entanto surgiram questionamentos relacionados ao impacto que o novo regime causaria aos empreendedores.

Por intermédio do estudo apresentado, é identificado que com a sistemática da ST do ICMS, os produtos apresentados passaram a ter uma carga tributária mais elevada, ainda que para as micro empresas optantes pelo Simples Nacional haja a redução da MVA, portanto a

sistemática representa um aumento nos gastos dos empreendedores, que para cobrir estes gastos precisariam alavancar seus preços. Diante deste exposto, conclui-se que o questionamento inicial, identificado como o problema tendo por base toda a temática do estudo, foi respondido.

No que tange o objetivo geral, é apresentado nos apêndices A e B todos os gastos variáveis e fixos que compõem o preço de venda dos produtos, além de ter sido apresentado o lucro de cada um destes, tendo então alcançado o objetivo geral.

Assim como o objetivo geral, os objetivos específicos também foram alcançados, visto que é apresentado o ponto de equilíbrio e a margem de contribuição dos artigos de papelaria com e sem a sistemática da substituição tributária do ICMS, e com estas informações, e com as informações do item relacionado ao lucro operacional bruto se conclui que a MVA definida pelo protocolo não era válida para a definição de preço, pois com o preço baseado na MVA não se cobriria todos os gastos apenas com as vendas feitas pela empresa, e caso se aumentasse os preços, o mesmo valeria para carga tributária que já alavancou.

Por fim, é identificada a variação percentual do ICMS recolhido pela empresa antes da instituição da ST do ICMS e depois, chegou-se ao resultado de um aumento de 118,81% no primeiro trimestre, uma vez que o valor recolhido a título de ICMS era de R\$ 234,46 e pulo para R\$513,02, já no segundo trimestre este aumentou foi de 199,82%, tendo o valor de R\$171,11 se alterado para R\$513,02.

A presente pesquisa não tem intuito de encerrar o assunto, assim sendo, fica como sugestão o comparativo em outras empresas do ramo que tenham outros regimes de tributação do imposto de renda, mas que ainda sim tenham como a ST seu regime de tributação do ICMS. Além disto, um estudo em outros ramos levantaria informações importantes.

Outra sugestão sobre o assunto está relacionada ao impacto financeiro que a ST do ICMS causa as empresas, com embasamento que antes do regime do ICMS ST, a empresa recolhia o imposto após as vendas, e com a ST ele passa a recolher o imposto antes da vendas.

Referências

ÁVILA, René Bergmann. **ICMS: Lei complementar N°87/96: Comentada e Anotada**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Síntese, 1997.

BIAVA JÚNIOR, Roberto, OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. Impactos da Substituição Tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais. **Revista de Contabilidade da UFBA**, América do Norte, 4, ago. 2010. Disponível em:

<<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/4456/3368>. Acessado em 11/04/11

BORBA, Claudio. **Direito Tributário: Teoria e 1000 questões**. 19. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm Acessado em 12/05/2011

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 15/03/2011

BRASIL. **Convênio ICMS nº 81 de 1993**. Disponível em:

<http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1993/CV081_93.htm Acessado em 13/05/2011

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 27/03/2011

BRASIL. **Lei complementar nº 123, de 14 de Dezembro de 2006**. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2006/leicp123.htm>. Acessado em 23/01/11

BRASIL. **Protocolo ICMS nº 199 de 2009**. Disponível em:

<<http://www.fazenda.gov.br/confaz> Acessado em 05/02/2011.

BRASIL. **Resolução editada nº 51, de 22 de Dezembro de 2008**. Disponível em:

<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocgsn51_2008.htm. Acessado em 23/01/11

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.

FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto, FÜHRER, Maximilianus Cláudio Américo. **Resumo de Direito Tributário**. 18. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MÜLLER, Neri. **Substituição Tributária**. Florianópolis, 2010. 41f. Apostila da disciplina Planejamento Tributário, Curso de Ciências Contábeis, UFSC.

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

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elemento do Direito Tributário**. 8. Ed. São Paulo: Premier máxima, 2007.

SANTA CATARINA. **Decreto nº 2.870 de 27 de agosto de 2001**. Disponível em:

<http://200.19.215.13/legtrib_internet/html/decretos/2001/Dec_01_2870.htm. Acessado em 25/05/11

SANTA CATARINA. **RICMS**. Disponível em:

<http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html. Acessado em 03/06/11

SANTA CATARINA. **Substituição tributária começa a valer para 12 novos setores a partir de 1º de maio**. Disponível em:

<http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com_content&task=view&id=1115&Itemid=82.
Acessado em 03/06/11

SILVA, Antônio Carlos R. da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2004