



**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE – FANESE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ELAINE DOS SANTOS

**A INFLUÊNCIA DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO
PROCESSO DE DEFINIÇÃO DOS PREÇOS DAS MERCADORIAS**

Aracaju - Sergipe

2013

**BIBLIOTECA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE
FANESE**

ELAINE DOS SANTOS

**A INFLUÊNCIA DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO
PROCESSO DE DEFINIÇÃO DOS PREÇOS DAS MERCADORIAS**

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Negócio de Sergipe - FANESE, como requisito parcial e obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Esp. Cantidiano Novais Dantas.

Coordenadora: Prof. Esp. Luciana Matos dos Santos Figueiredo Barreto.

Aracaju – SE

2013

ELAINE DOS SANTOS

**A INFLUÊNCIA DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO PROCESSO DE
DEFINIÇÃO DOS PREÇOS DAS MERCADORIAS**

**Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da
Faculdade de Administração e Negócio de Sergipe - FANESE, como requisito parcial e
obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.**

Aprovado (a) com média: _____

Prof. Cantidiano Novais Dantas
Orientador

Avaliador

Avaliador

Elaine dos Santos - Aluna

Aracaju (SE), ____ de _____ de 2013.

RESUMO

O presente trabalho tem como tema a Influência do ICMS Substituição Tributária no Processo de Definição do Preço das Mercadorias. No Brasil a tributação está em fase constante de amadurecimento. A tributação brasileira é abundantemente complexa e alvo de críticas e dúvidas. No sentido de aperfeiçoar a arrecadação de tributos, criou-se o mecanismo da Substituição Tributária, que tributa determinadas operações com mercadorias no primeiro contribuinte de uma cadeia de negócios. Existem basicamente dois tipos de contribuintes relativos ao ICMS Substituição Tributária: o contribuinte substituto e o contribuinte substituído. Desse modo o trabalho apresenta como problema existe influência do ICMS Substituição Tributária no valor final - para o consumidor - das mercadorias envolvidas nesta sistemática de tributação? Esta pesquisa teve como objetivo analisar a influência do ICMS Substituição Tributária – ICMS-ST nos passos e processos para a determinação do preço das mercadorias ao consumidor final, e como específicos, apresentar as características básicas do ICMS; abordar sobre o ICMS substituição tributária – ICMS-ST; produzir análises sobre o valor final das mercadorias e a influência do ICMS-ST; expor sobre como se estabelece a composição do valor de vendas de mercadorias, ao consumidor final. Com base neste assunto, a fundamentação teórica apoia os principais aspectos influenciadores da Substituição Tributária. A metodologia de pesquisa utilizada nesse estudo bibliográfico foi quanto aos objetivos, exploratória, descritiva e explicativa. A forma de abordagem é qualitativa e quantitativa. Utiliza-se da pesquisa bibliográfica e da pesquisa documental. Chegou-se a conclusão de que o ICMS-ST majorou o valor de custo da mercadoria na primeira etapa e, conseqüentemente, influenciou no preço de venda das mercadorias das etapas seguintes. Esta conclusão, quando conciliada com o processo de determinação de preços das mercadorias, indica que o ICMS Substituição Tributária estará interferindo nos seguintes passos: determinação da demanda, estimativa de custos, seleção de um método de determinação de preço e determinação final do preço.

Palavras Chaves: Tributo. Substituição Tributária. Preço.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Passos e respectivos processos de determinação de preços	20
---	----

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Fluxo de comportamento tributário	22
--	----

SUMÁRIO

RESUMO

LISTA DE QUADROS

LISTA DE FIGURAS

1 INTRODUÇÃO.....	7
2 CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DO ICMS.....	9
3 O ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ICMS-ST.....	13
3.1 Composição do Valor de Vendas de Mercadorias na Sistemática do ICMS-ST.....	15
4 O VALOR FINAL DAS MERCADORIAS E A INFLUÊNCIA DO ICMS-ST ..	19
4.1 Influência do ICMS-ST no valor de vendas das mercadorias.....	21
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	23
REFERÊNCIAS.....	25
ABSTRACT.....	27

1 INTRODUÇÃO

Os tributos são peças fundamentais do conjunto de ações que amparam o desenvolvimento de um país. As arrecadações de impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições sociais são direcionadas à manutenção do Estado e ao custeio dos serviços públicos utilizados pela população, como saúde, educação e segurança.

No Brasil, a tributação está em fase constante de amadurecimento, e no momento é abundantemente complexa e alvo de críticas e dúvidas. No sentido de aperfeiçoar a arrecadação de tributos, o Estado criou o mecanismo da Substituição Tributária, que se objetiva tributar determinados produtos previamente já no primeiro contribuinte de uma cadeia de valor.

Um dos impostos brasileiro é o ICMS, que é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, instituído pelo Governo Estadual. Tem por pretensão tributar as operações com mercadorias ou prestação de serviços, sendo uma das mais importantes fontes de arrecadação do Estado.

A Substituição Tributária é uma maneira diferente de recolher o imposto sobre circulação de mercadorias, da qual a responsabilidade tributária resume-se em transferir, plena ou parcial, a obrigação de pagar o tributo para outro que não o contribuinte direto. Sua função está em garantir ao fisco o recolhimento do tributo de forma mais rápida, antecipando a carga tributária para o momento anterior da ocorrência do fato gerador. Desta maneira o tributo, que de forma normal é recolhido pelo responsável pela comercialização, após a ocorrência do fato gerador, passa a ser devido pelo fabricante ou pelo importador.

A maior justificativa da criação do ICMS Substituição Tributária – ICMS-ST é a de que possibilita a fiscalização das comercializações de produtos de custoso controle, em função da fragmentação destes produtos, nas regiões Norte e Nordeste.

O ICMS-ST iniciou com a retenção do imposto sobre a circulação de mercadorias na fonte para a comercialização de farinha de trigo, cerveja, refrigerante e cana-de-açúcar. Com o passar do tempo, as administrações tributárias dos Estados foram analisando a possibilidade de ampliar esse sistema de cobrança de impostos para outros produtos, como foi

o caso dos artigos de higiene e beleza e grande parte de alimentos industrializados como: bolachas, massas, molhos enlatados e chocolates.

Para que isso fosse possível foram necessários alguns ajustamentos na sistemática de cobrança do imposto devido por Substituição Tributária, uma vez que o número de fabricantes dos produtos envolvidos nessa sistemática é volumoso. Na ampliação das escalas de produtos, os preços não estavam tabelados pelo governo, tendo-se que elaborar uma nova metodologia para o cálculo do valor deste imposto, quando da venda da mercadoria para o consumidor final.

Em virtude do exposto anteriormente, a problemática discutida nesta pesquisa está ligada ao fato de nos últimos anos a Substituição Tributária ter sido fortalecida na maioria dos Estados brasileiros. Com o intuito de fortalecer o controle e facilitação da fiscalização dos ICMS, pelos Estados, tem-se provocado influências nos processos de gestão dos negócios empresariais, em especial na definição do preço final das mercadorias ao consumidor. Neste contexto, a questão norteadora desta pesquisa é: existe influência do ICMS Substituição Tributária no valor final - para o consumidor - das mercadorias envolvidas nesta sistemática de tributação?

Para as abordagens da problemática e buscar resposta para a questão norteadora, o presente trabalho tem como objetivo geral analisar a influência do ICMS Substituição Tributária – ICMS-ST nos passos e processos para a determinação do preço das mercadorias ao consumidor final. Os objetivos específicos são: apresentar as características básicas do ICMS; abordar sobre o ICMS substituição tributária – ICMS-ST; produzir análises sobre o valor final das mercadorias e a influência do ICMS-ST; expor sobre como se estabelece a composição do valor de vendas de mercadorias, ao consumidor final.

A metodologia utilizada nesta pesquisa é, quanto aos objetivos, exploratória, descritiva e explicativa. A forma de abordagem é qualitativa e quantitativa. Utiliza-se da pesquisa bibliográfica e da pesquisa documental.

A realização desta pesquisa se justifica pelo fato de contribuir com o interesse dos contribuintes no que tange a Substituição Tributária e suas potencialidades legais, tendo por intuito melhorar o controle e facilitar a fiscalização de produtos das empresas.

2 CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DO ICMS

O ICMS é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, cuja competência tributária é dos Estados Federados.

Em relação a este tributo a Constituição Federal estabelece que:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)

II - 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.

O fato gerador do ICMS acontece quando da circulação da mercadoria, ou seja, quando ocorre uma operação comercial (compra, venda, transferência, doação ou brinde, comodato, demonstração, consignação, importação e exportação) com produtos ou prestação de serviço prevista em lei.

O doutrinador CANTO (2004, p. 248) apresenta a seguinte definição para fato gerador: “fato gerador do tributo: situação cuja ocorrência dá nascimento a obrigação tributária de pagar tributo”.

O fato gerador deste imposto, em princípio, foi determinado pela Constituição Federal de 1988, Emenda Constitucional nº 03/93 e Lei Complementar nº 87/96.

No que se refere à incidência do ICMS, o professor MARTINS (1998, p. 50) ensina que: “A hipótese de incidência do ICMS tem como aspecto material fato decorrente da iniciativa do contribuinte, que implique movimentação física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo”.

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

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

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

Contribuinte de fato é a pessoa física ou jurídica que, embora não recolhendo o tributo, arca efetivamente com o ônus do mesmo ao ser o destinatário da operação ou serviço realizado (FILHO et. al., 2005, p. 46).

O contribuinte que detém da responsabilidade irá recolher o ICMS concernente às suas operações próprias e também o ICMS devido nas operações posteriores, ou seja, “a lei poderá atribuir ao sujeito passivo a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deverá ocorrer posteriormente” (ABREU, 2008, p.17).

Ressalta-se também que “o contribuinte responsável pelo recolhimento do ICMS, por conta dos demais elos da cadeia, deverá somar ao preço cobrado o imposto incidente nas operações subsequentes.” (REZENDE et. al., 2010, p.80).

Entre os princípios constitucionais que regem o ICMS, destacam-se o da não-cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, inciso I; e o da seletividade, previsto no inciso III do mesmo artigo da Constituição Federal.

Pelo princípio da não-cumulatividade, compensa-se o imposto devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias, ou prestação de serviços, com o montante de imposto cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou Distrito Federal. Além da não-cumulatividade, o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias, produtos ou prestações.

Em relação às alíquotas do ICMS, cabe ao Senado Federal fixá-las; tanto as alíquotas interestaduais quanto a de exportações. O Senado Federal estabelece, ainda, os limites mínimos e máximos das alíquotas internas. Tais alíquotas são diferenciadas entre os Estados, devendo prevalecer, em linhas gerais, as seguintes alíquotas:

- 7% - Em operações ou prestações interestaduais com estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo, e 12% para as demais regiões;
- 7% - Nas operações com produtos da cesta básica;
- 18% - Nas operações internas e importações em São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, e 17% nos demais estados;
- 25% - Em operações internas, interestaduais e importações de perfumes, cosméticos, cigarros, armas e munições, e bebidas alcoólicas. (ABREU, 2008, p.20).

Quando as operações e prestações destinarem bens e serviços a consumidor final localizadas em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; e b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

As regiões, para fins de ICMS, são compostas pelas seguintes unidades da Federação: a) Região Norte: Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins; b) Região Nordeste: Estados de Alagoas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe; c) Região Centro-Oeste: Estados de Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Distrito Federal; d) Região Sudeste: Estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro, São Paulo; e) Região Sul: Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

Entre outras hipóteses, as alíquotas internas são aplicadas quando:

1. o remetente ou o prestador e o destinatário da mercadoria, bem ou serviço estiverem situados neste estado;
 2. da entrada de mercadoria ou bens importados do exterior;
 3. da prestação de serviço de transporte, ainda que contratado no exterior, e o de comunicação transitada ou emitida no estrangeiro e recebida neste estado;
 4. o destinatário da mercadoria ou do serviço for consumidor final localizado em outra unidade federada desde que não contribuinte do imposto.
- II - Nas operações e prestações interestaduais, as alíquotas são:
- a) 12% (doze por cento) para as operações e prestações interestaduais que destinem bens, mercadorias e serviços a contribuintes estabelecidos nos Estados de Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo;
 - b) 7% (sete por cento) para as operações e prestações interestaduais que destinem bens, mercadorias ou serviços a contribuintes estabelecidos no Distrito Federal e nos demais estados não relacionados no inciso anterior;
 - c) 4% (quatro por cento) na prestação de serviço de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal. (FILHO, et. al., 2005, p.55)

A não-cumulatividade do imposto significa para o contribuinte, ao adquirir determinada mercadoria para revender, ter embutido no valor da compra o ICMS pago pelo fornecedor. Assim, por ocasião da venda de tal mercadoria, o contribuinte deverá então cobrar de seu cliente o ICMS com base no valor da venda, embutindo o imposto no valor total da operação.

No final do período contábil-fiscal (mês de competência), o imposto a ser pago pelo contribuinte deverá ser apurado pela diferença entre o valor do imposto que incidir sobre a venda e aquele pago ao fornecedor por ocasião da aquisição das mercadorias ou prestações de serviços, determinando-se o saldo a pagar (se devedor) ou a compensar nos próximos períodos (se credor).

Durante o período contábil-fiscal, o controle dos débitos e dos créditos do imposto é feito por meio da escrituração dos documentos fiscais, nos Livros: Registro de Entradas e Registro de Saídas, culminando com o resumo das operações no Livro Registro de Apuração do Imposto.

Observe-se que o imposto destacado nas notas fiscais é sempre calculado por dentro, ou seja, o imposto faz parte do preço da compra ou da venda. Portanto, o ICMS vem embutido no valor da nota fiscal, integrando a sua própria base de cálculo, devendo ser destacado em campo específico da nota fiscal emitida, tanto pelo vendedor como pelo comprador.

3 O ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ICMS-ST

Uma minuciosa premissa do ICMS é a sistemática da Substituição Tributária, que foi criada pelos Estados com o intuito, entre outras questões, de buscar uma melhor forma de controle da arrecadação. E é um imposto brasileiro, e cada Estado da Federação possui uma tabela de valores.

A Substituição Tributária é a técnica de arrecadação através da qual a responsabilidade pelo pagamento do montante de ICMS devido em cada uma das etapas de sua cadeia comercial é atribuída ao contribuinte responsável. Cuja responsabilidade é estabelecida pela legislação. O contribuinte substituto é o responsável pelo recolhimento do valor do referido tributo aos cofres públicos.

O eminente jurista CARRAZZA (2006) traz o seguinte texto sobre o nascimento da responsabilidade do recolhimento do ICMS na sistemática da Substituição Tributária:

A lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal é que vai eleger o momento em que esta transmissão jurídica será tida por realizada. (...) Pode ser o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o momento da saída da mercadoria de qualquer um destes locais, o momento da extração da nota fiscal, e (...) assim por diante. Estes momentos apenas identificam oficialmente, no espaço e no tempo, a ocorrência da preexistência operação mercantil a que se referem. (CARRAZZA, 2006, p.47-48-49).

Muitas discussões têm ocorrido no âmbito da legalidade das operações com Substituição Tributária, devido ao fato do recolhimento do imposto ocorrer antes da efetiva existência do fato gerador.

Segundo ASSEF (2003, p. 21), “[...] a tendência de criação de substitutos tributários, nos mais diversos ramos de negócio, é muito forte, face à enorme facilidade de apuração devida e, particularmente, à redução nos níveis de sonegação fiscal”.

No entanto, no entendimento de Rezende (2010):

Apesar de a Substituição Tributária ser um mecanismo aparentemente interessante para o governo, tem surgido questionamento por parte de algumas empresas sujeitas a esse tipo de tributação, tendo em vista que o tributo acaba incidindo sobre um valor estimado, que pode ser superior ao valor final da venda, levando o contribuinte a recolher mais do que seria pago no sistema normal (REZENDE et. al., 2010, p.55).

Isto é, a Substituição Tributária, embora seja um método facilitador do recolhimento do imposto pode, em algumas situações, provocar um recolhimento maior do

que o que sucederia nas demais situações de tributação do ICMS. Também é importante ressaltar que em determinadas situações pode ocorrer o contrário, ou seja, o tributo poderá recair sobre um valor estimado que possa ser menor do que o valor de venda do item, gerando para o contribuinte uma vantagem.

A base de cálculo do ICMS Substituição Tributária está prevista e foi tratada no artigo 8º da Lei Complementar 87 de 1996, conhecida como Lei Kandir. Essa lei define que:

[...] a base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes. (BRASIL, 1996).

Desta forma, a base da Substituição Tributária será o cálculo resultante da soma do preço de venda dos produtos, acrescido de seguro, outras despesas, Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, frete e deduzidos os descontos. Ao resultado encontrado deve-se sobrepor a margem de valor agregado fixada. Outro agente determinante na Substituição Tributária é a margem de valor agregado, que é conhecida pela sigla MVA. É um percentual utilizado no regime de Substituição Tributária para calcular a evolução dos preços durante o seu processo de circulação no mercado. A MVA é uma margem pré-determinada que deve ser reforçada ao valor do produto para que se chegue aos preços frequentemente encontrados no mercado.

A MVA é definida e registrada em protocolos assinados entre os Estados da União. A Lei 87/1996 determina que a margem de valor agregado:

[...] será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei. (BRASIL, 1996).

Abordados os elementos base de cálculo e MVA na Substituição Tributária, é importante referenciar sobre o contribuinte.

Conforme já exposto anteriormente, a legislação pertinente ao ICMS estabelece que o contribuinte deste imposto é toda e qualquer pessoa física ou jurídica que pratique com

habitualidade ou em volume, caracterizando intuito de comercialização, operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de serviços de comunicação, ainda que se inicie no exterior.

Existem basicamente dois tipos de contribuintes relativos ao ICMS Substituição Tributária: o contribuinte substituto e o contribuinte substituído. O contribuinte substituído é aquele que tem o imposto devido relativo às operações e prestações de serviços o qual foi pago pelo contribuinte substituto.

A denominação contribuinte substituto refere-se ao indivíduo responsável pela conservação e recolhimento do imposto incidente nas operações ou prestações subsequentes, inclusive do valor que decorre da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que atribuem mercadorias e serviços ao consumidor final. Este normalmente é o fabricante ou importador.

MARIANO, WERNECK e BEZERRA (2008) apresentam as seguintes definições para os contribuintes da Substituição Tributária:

O contribuinte substituto é a pessoa a quem a legislação atribui a responsabilidade pelo pagamento do imposto. É aquele que praticar o fato interruptivo do diferimento (operações anteriores), o que contratar serviço de transporte (tomador) quanto as operações concomitantes e o fabricante/importador, em regra, no que se refere as operações subsequentes. (...)

O contribuinte substituído é aquele que está ligado diretamente com o fato gerador, que da causa à hipótese de incidência do imposto; mas, a legislação dispensa da responsabilidade do recolhimento, pois esta é atribuída a outrem. (MARIANO, WERNECK e BEZERRA, 2008, p. 60 e 61).

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

3.1 Composição do Valor de Vendas de Mercadorias na Sistemática do ICMS-ST

A implantação do regime de substituição tributária em operações interestaduais depende de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. O contribuinte substituto para cálculo e recolhimento do ICMS da substituição tributária observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Exemplo: empresa situada no Estado do Pará, remetendo mercadorias sujeitas à substituição tributária para o Estado de Sergipe, deverá observar as disposições da legislação

seigipana, no que se refere à alíquota, base de cálculo, margem de valor agregado e demais normas aplicáveis ao recolhimento do ICMS da substituição tributária.

Em relação às operações subsequentes, em razão da sistemática substitutiva do ICMS, as posteriores operações e prestações internas realizadas pelos contribuintes substituídos não mais terão recolhimento do ICMS, encerrando-se o ciclo de tributação.

Também não cabe restituição ou cobrança complementar do imposto quando a operação ou a prestação subsequente à cobrança do ICMS se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido desde que a operação seja realizada dentro do próprio Estado do contribuinte substituído.

Observe que, se a mercadoria for objeto de nova saída interestadual, haverá necessidade de calcular novamente o ICMS Substituição Tributária, desde que o Estado destinatário das mercadorias exija tal procedimento.

Em relação às operações anteriores, nesta hipótese de substituição tributária, a legislação atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do ICMS em relação às operações anteriores. Nesta espécie se encontra o diferimento do lançamento do imposto.

Quanto às operações subsequentes a Substituição Tributária, caracterizam-se pela atribuição a um dado contribuinte (normalmente o primeiro na cadeia de comercialização, o fabricante ou importador) pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas subsequentes operações com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor ou usuário final. (Art. 6º, parágrafo 1º, da Lei Complementar nº 87/96).

Nas operações concomitantes, tal espécie de Substituição Tributária caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação ou prestação de serviço, concomitantemente à ocorrência do fato gerador. Nesta espécie se encontra a Substituição Tributária dos serviços de transportes de cargas.

A Substituição Tributária do ICMS foi implementada porque se constatou que poucos fabricantes vendiam seus produtos a milhares de distribuidores e revendedores, sendo que esses últimos sonegavam ICMS. Assim passaram a tributar os fabricantes, que por serem grandes e em pouco número, seria, e são facilmente fiscalizados.

Neste contexto, ressalta-se a questão de quando se aplica o regime da sujeição passiva por Substituição Tributária. Aplica-se, portanto, nas operações internas e interestaduais em relação às operações subsequentes a serem realizadas pelos contribuintes substituídos.

Ressalte-se que, nas operações interestaduais, em relação a algumas mercadorias, a sujeição ocorre, também, quanto às entradas para uso e consumo ou ativo imobilizado desde que o destinatário das mercadorias seja contribuinte do ICMS e nestes casos não incidirá na operação a margem presumida, pré-definida pelo governo, na base de cálculo do regime da ST. (Arts. 6º e 9º, parágrafo 2º, da Lei Complementar nº 87/96).

É importante destacar, também, as situações em que não se aplica a Substituição Tributária.

A Substituição Tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria. Ex.: saída de fabricante de lâmpada para outra indústria de lâmpada.

Também não se aplica a Substituição Tributária às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.

Outra situação em que não se aplica a Substituição Tributária é na saída para consumidor final, salvo se a operação for interestadual e o destinatário contribuinte do ICMS, uma vez que alguns Protocolos e Convênios, que dispõe sobre o regime da Substituição Tributária, atribuem a responsabilidade ao remetente em relação à entrada para uso e consumo ou ativo imobilizado, ou seja, em relação ao diferencial de alíquotas. (No caso específico de lâmpadas os Estados de BA e PR não exigem a Substituição Tributária mesmo se o destinatário for contribuinte do ICMS).

Por fim, não se aplica a Substituição Tributária à operação que destinar mercadoria para utilização em processo de industrialização.

É importante citar algumas mercadorias a qual a submissão nas operações foi determinada por Convênios e Protocolos subscritos por todos os Estados ou por uma maioria deles. São elas: fumo, tintas e vernizes, motocicletas, automóveis, pneumáticos, cervejas, refrigerantes, chope, água e gelo, cimento, combustíveis e lubrificantes e material elétrico.

Existem, também, mercadorias que foram objetos de Protocolo subscrito apenas por algumas Unidades da Federação que estão sujeitas ao regime da substituição tributária somente em operações interestaduais. São elas: discos e fitas virgens e gravadas, bateria, pilhas, lâminas de barbear, cosmético e materiais de construção.

Existem três formas de obter a base de cálculo na sistemática da Substituição Tributária: primeiro, utilizando a Margem de Valor Agregado. Segundo, o preço máximo sugerido pelo fabricante ou, terceiro, o valor único ou máximo fixado por órgão público.

No caso de utilização da Margem de Valor Agregado, deve-se adicionar ao valor de compra da mercadoria o valor do frete, bem como as demais despesas e impostos constantes na nota fiscal. Depois de realizada essa soma aplica-se o valor do MVA para se chegar à base da ST. Encontra-se fundamento para o assunto no artigo 8º da Lei Complementar nº 87/1996.

Referindo-se a mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja estipulada por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de Substituição Tributária, é o referido preço por ele fixado. Existindo preço final a consumidor recomendado pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

4 O VALOR FINAL DAS MERCADORIAS E A INFLUÊNCIA DO ICMS-ST

Independente do porte e das áreas de atuação da empresa, ASSEF (1997, p.20) afirma que a formação correta de preço de venda é fundamental para sua sobrevivência e seu crescimento autossustentável. Para as empresas atingirem seus objetivos de lucro, o crescimento em longo prazo, o desenvolvimento de seus funcionários e o atendimento qualificado de seus clientes, somente será possível através de uma política de preços eficiente.

Segundo SARDINHA (1995, p.32), “o sucesso empresarial pode não ser consequência da decisão de preço. Contudo, o preço equivocado de um produto certamente o levará ao insucesso”.

Para NAGLE (2002, p. 66), a fixação de preço é um processo no qual envolve a compreensão do ambiente em que se desenvolve o negócio - os clientes, os custos e a concorrência - e a elaboração de uma estrutura de preço ou unidade de medida, que de acordo com sua opinião é “a essência de uma estratégia bem sucedida”. O estabelecimento de uma estrutura de preço baseada no valor para o cliente, nos custos, na posição competitiva da empresa, e a comunicação correta desse valor, são, para ele, condições fundamentais para a determinação rentável de preços.

NAGLE e HOLDEN (2003, p. 40) compreendem a fixação de preços de uma maneira mais ampla e proativa ao administrar as condições de mercado. Esta visão, que definem como “apreçamento estratégico”, envolve a busca e o estabelecimento de mercados que sejam lucrativos, a comunicação das informações que declarem os níveis de preço e a gestão dos processos e sistemas de apreçamento com o objetivo de sustentar o alinhamento dos preços com o valor recebido.

Segundo BERRY e YADAV (1997, p. 33), a compreensão das diferenças entre a venda de serviços e mercadorias é fundamental para a correta fixação de preços, pois a invisibilidade característica dos serviços que é percebida pelos consumidores é ponto crucial às empresas que desejam melhorar as práticas de preços. Deve existir uma ligação clara entre o preço que o consumidor está pagando e o valor que está recebendo, sabendo que o valor significa benefício, e o desejo dos clientes é sempre obter algo que, no mínimo, reflita um benefício equivalente ao que foi pago.

Segundo CRESSMAN JR (2002, p.76), a definição de preços está condicionada ao faturamento e reflete a percepção do cliente em relação ao produto ou serviço de uma empresa. Portanto, a intuição dos empresários não deve guiar esta decisão, é importante

avaliar adequadamente as informações obtidas sobre as forças que determinam o mercado, a sensibilidade dos clientes aos preços, o alinhamento com a concorrência e a condições internas da empresa.

As más decisões de preço levam as empresas a caminhos errados. De acordo com CRESSMAN JR (2002, p.78), a confiança em demasia faz com que muitos empresários ignorem fatos desconhecidos ou incertos que poderiam ser relevantes ao processo. A avaliação incorreta das informações e de suas relações de causa e efeito também contribui negativamente à definição de preço. Para ele, as boas decisões estão associadas ao conhecimento concreto que as empresas têm dos fatores mais importantes à formação de preço e dos métodos adotados para avaliar as informações obtidas.

Para KOTLER (2000), o processo de determinação de preços envolve seis passos, conforme apresentado no quadro abaixo.

Quadro 1: Passos e respectivos processos de determinação de preços

Passos	Processos
Seleção do objetivo da determinação do preço	A empresa define o que deseja atacar com o preço a ser praticado e como pretende posicionar suas ofertas no mercado.
Determinação da demanda	O preço pode definir o nível de demanda. Normalmente o preço é inversamente proporcional à demanda, ou seja, quando mais alto for o preço menor será a demanda.
Estimativa de custos	A demanda determina o limite máximo que o preço deve atingir e os custos estabelecem o preço mínimo a ser praticado, de forma a cobrir o custo de produção, distribuição, venda e uma margem de retorno por seu esforço e risco.
Análise de custos e preços ofertados pela concorrência	Este estudo verifica se o preço que a empresa pretende cobrar (já determinado em função da demanda e estimativas de custos) está dentro da faixa de preço praticado pelo mercado.
Seleção de um método de determinação de preço	A definição de um método de formação de preço deve incluir três considerações principais: a demanda esperada, os custos como orientação do mínimo a ser cobrado e o preço praticado pela concorrência.
Determinação final do preço	Envolve a análise de aspectos adicionais. A influência psicológica do preço está associada à percepção que o cliente tem em relação a qualidade do produto, podendo a empresa adotar diversas estratégias para atingir o público.

Fonte: Adaptado de KOTLER (2000, p.45-46).

As questões relativas ao preço devem ser sempre analisadas pelo administrador sob a ótica do cliente, pois um aumento no preço pode levá-lo a rejeitar o produto da empresa, trocar pelo produto do concorrente ou substituir por outro produto que satisfaça os seus desejos ou necessidades.

Portanto, existem diversos fatores que interferem no processo de estabelecimento de preço do produto, entre eles, destacam-se os tributos. Para as pretensões deste estudo, abordar-se-á sobre a influência da ICMS Substituição Tributária no valor de vendas das mercadorias.

4.1 Influência do ICMS-ST no Valor de Vendas das Mercadorias

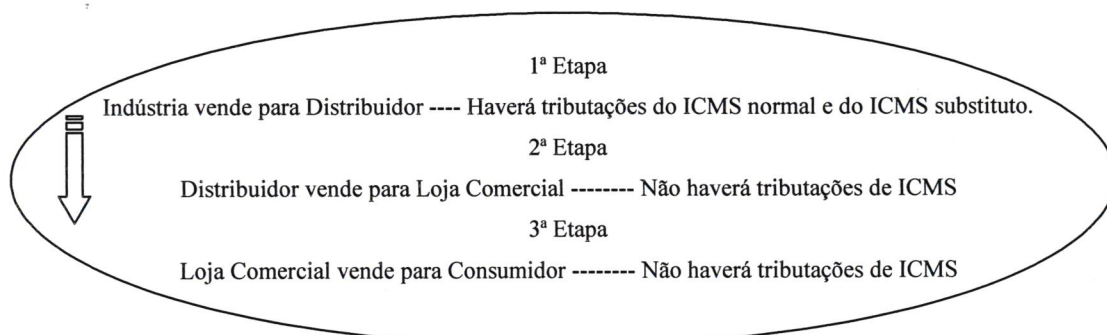
O fato gerador do ICMS acontece quando da circulação da mercadoria, ou seja, quando ocorre uma operação comercial (compra, venda, transferência, doação ou brinde, comodato, demonstração, consignação, importação e exportação) com produtos ou prestação de serviço prevista em lei. CANTO (2004, p.248) dá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

A obrigação tributária principal do ICMS por Substituição Tributária corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto. Este valor será somado ao preço da mercadoria. Portanto, trata-se de um valor a ser cobrado do adquirente, junto com o valor das mercadorias ou serviços faturados.

Apenas como exemplo, abordar-se-ão algumas considerações sobre uma cadeia de operações mercantis, de um determinado produto. O objetivo ao impacto do ICMS-ST no valor do custo de aquisição da mercadoria e, conseqüentemente, a influência deste imposto no valor final para o consumidor.

Considerando uma cadeia com mais de uma etapa de operações mercantis, que seja afetada pela técnica do ICMS Substituição Tributária, o comportamento tributário deste imposto ocorre conforme fluxo apresentado na figura abaixo.

Figura 1: Fluxo de comportamento tributário



Fonte: Elaborada pela autora.

Na primeira etapa a Indústria vende o produto de sua fabricação para uma empresa Distribuidora do produto. Nesta operação haverá o ICMS Normal e o ICMS Substituição Tributária. Sabe-se que o valor do ICMS Normal está incluso no preço da mercadoria e a Indústria, na condição de “Contribuinte Normal” deverá recolhê-lo, em favor do Estado do seu domicílio fiscal.

Em relação ao ICMS-ST a Indústria receberá (cobrará) o respectivo valor da empresa Distribuidora. O valor recebido deverá ser recolhido pela Indústria (na condição de “Contribuinte Substituto”), em favor do Estado do domicílio fiscal da empresa Distribuidora.

Portanto, nesta etapa, cabe à empresa Distribuidora o ônus (pagamento) dos tributos: ICMS Normal e ICMS Substituto. À Indústria cabe a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos, aos respectivos Entes tributantes.

Na segunda a empresa Distribuidora vende a mercadoria para uma Loja Comercial e na terceira etapa a Loja Comercial vende a mercadoria para Consumidor. Nestas operações não mais haverá a tributação de qualquer ICMS, uma vez que a presença do ICMS Substituição Tributária na primeira etapa, encerra a tributação deste tributo nas etapas seguintes.

No caso deste exemplo, conclui-se que o ICMS-ST majorou o valor de custo da mercadoria na primeira etapa e, conseqüentemente, influenciou no preço de venda das mercadorias das etapas seguintes.

Esta conclusão coaduna com quase todos os passos apresentados por KOTLER (2000), para o processo de determinação de preços, conforme apresentados no Quadro 1 deste estudo. Ou seja, o ICMS-ST estará interferindo nos seguintes passos: determinação da demanda, estimativa de custos, seleção de um método de determinação de preço e determinação final do preço.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ICMS é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, cuja competência tributária é dos Estados Federados.

O contribuinte do ICMS é toda e qualquer pessoa, física ou jurídica, que realizar operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação.

O ICMS vem embutido no valor da mercadoria, apresentado na nota fiscal, integrando a sua própria base de cálculo, devendo ser destacado em campo específico daquele documento.

Ainda em relação ao ICMS, a sistemática da Substituição Tributária foi criada pelos Estados com o intuito, entre outras questões, de buscar uma melhor forma de controle da arrecadação. Muito se discute sobre a legalidade das operações com Substituição Tributária, devido ao fato do recolhimento do imposto ocorrer antes da efetiva existência do fato gerador.

A Substituição Tributária é uma técnica a ser considerada na gestão dos negócios das empresas, em especial no estabelecimento do preço da mercadoria. Vários aspectos devem ser considerados no processo de determinação dos referidos preços, entre eles: seleção do objetivo da determinação do preço, determinação da demanda; estimativa de custos, análise de custos e preços ofertados pela concorrência, seleção de um método de determinação de preço e determinação final do preço.

Na análise exemplificativa de uma cadeia de negócios de vendas de mercadoria, conclui-se que o ICMS-ST majorou o valor de custo da mercadoria na primeira etapa e, conseqüentemente, influenciou no preço de venda das mercadorias das etapas seguintes. Esta conclusão, quando conciliada com o processo de determinação de preços das mercadorias, indica que o ICMS Substituição Tributária estará interferindo nos seguintes passos: determinação da demanda, estimativa de custos, seleção de um método de determinação de preço e determinação final do preço.

Assim sendo, sobre a questão norteadora desta pesquisa, conclui-se que existe influência do ICMS Substituição Tributária no valor final - para o consumidor - das mercadorias envolvidas na sistemática do ICMS Substituição Tributária.

É importante considerar que os objetivos deste foram atingidos, uma vez que se analisou a influência do ICMS-ST nos passos e processos para a determinação do preço das mercadorias ao consumidor final. Além disto, apresentaram-se as características básicas do ICMS; abordou-se sobre o ICMS substituição tributária – ICMS-ST; analisou-se a influência do ICMS-ST no valor final das mercadorias, expondo como se estabelece a composição do valor de vendas de mercadorias, ao consumidor final.

Este estudo contribui com as discussões sobre a problemática de que, com o intuito de fortalecer o controle e facilitação da fiscalização dos ICMS, pelos Estados, tem-se provocado influências nos processos de gestão dos negócios empresariais, em especial na definição do preço final das mercadorias ao consumidor. Porém, este estudo não tem a pretensão de encerrar as discussões em torno do tema proposto, portanto, sugerem-se que outras pesquisas sejam desenvolvidas, objetivando enriquecimento sobre a compreensão dos fatores envolvidos nesta pesquisa.

REFERÊNCIAS

ABREU, Andréia. **Gestão fiscal nas empresas**. São Paulo: Atlas, 2008.

ASSEF, Roberto. **Guia prático de formação de preços: aspectos mercadológicos, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas**. 2 ed. rev. e at. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

_____. **Guia prático de formação de preços: aspectos mercadológicos, tributários, e financeiros para pequenas e médias empresas**. Rio de Janeiro: Campos, 1997.

BERRY, Leonard L.; YADAV, Manjit S. Quanto custa um serviço? **HSM Management**, n. 5, p. 126-134, nov./dez. 1997

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 10/10/2013.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 10/10/2013.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Direito tributário brasileiro**. 10º ed. São Paulo: s.n.2004.

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

CRESSMAN JR, George E. A definição de preços na prática. **HSM Management**, n. 33, p. 74-82, jul./ago. 2002.

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

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

KOTLER Philip. **Administração de marketing: a edição do novo milênio**. 10. ed. Trad. Bazán Tecnologia e Lingüística. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

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

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 4ª ed. São Paulo: 2000.

NAGLE, Thomas T. Nunca se negocia preço. **HSM Management**, n. 33, jul./ago. p. 66-71, 2002. (Entrevista concedida a Viviana Alonso).

_____. Thomas T.; HOLDEN, Reed K. **Estratégias e táticas de preços:** um guia para decisões lucrativas. 3. ed. Trad. Eliane Pereira Zamith. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

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

SARDINHA, José Carlos. **Formação de preço:** a arte do negócio. São Paulo: MAKRON Books, 1995

ABSTRACT

The present work has as its theme the Influence of ICMS Tax Substitution in Commodity Price Setting Process. Taxation in Brazil is constantly ripening phase. The Brazilian taxation is complex and thoroughly criticized and doubts. In order to improve tax collection, created the mechanism of Tax Replacement, taxing certain transactions with goods in the first contributor of a business chain. There are basically two types of taxpayers relating to ICMS Tax Substitution: substitute the taxpayer and the taxpayer replaced. Thus the paper presents a problem as the ICMS Tax Substitution influence the final amount - for the consumer - goods involved in this system of taxation? This research aimed to analyze the influence of the ICMS Tax Substitution - ICMS - ST in steps and processes for determining the price of the goods to the final consumer, and how specific, presenting the basic features of ICMS address on ICMS tax substitution - ICMS - ST; produce analysis on the final value of the goods and the influence of ICMS - ST; expose on how the composition of the sales value of goods , settles to the final consumer . Based on this issue, the theoretical foundation supports key influencers aspects of tax substitution. The research methodology used in this study was literature about the objectives, exploratory, descriptive and explanatory. The way to approach is qualitative and quantitative. It is used in the literature and documentary research. The conclusion that the ICMS - ST it increased the cost value of the merchandise at the first stage and, consequently, influence the selling price of the goods of the following steps was reached. This conclusion, when reconciled with the process of determining commodity prices, indicates that the ICMS tax substitution will be interfering with the following steps: determining demand, estimating costs, selecting a method of price determination and final determination.

Keys words: Tribute. Tax Replacement. Amount.