

ICMS: um estudo sobre substituição tributária, MVA e seus reflexos na formação de preço de venda

Mairo Aguiuelo Mattozo. Universidade Estadual do Centro-Oeste (Unicentro)

Mairo.ldfg@hotmail.com

Ana Léa Mocohon Klosowski. Universidade Estadual do Centro-Oeste (Unicentro)

analeaklosowski@hotmail.com

Roberto Marcos Navarro. Universidade Estadual do Centro-Oeste (Unicentro)

rnirati@yahoo.com.br

Telma Regina Stroparo. Universidade Estadual do Centro-Oeste (Unicentro)

telmastroparo@yahoo.com.br

Resumo

O Presente estudo teve por objetivo identificar o impacto do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), recolhido pelo regime de Substituição Tributária (ST) no setor de revenda de peças tendo como base para o imposto o valor de custo dos produtos acrescido de sua Margem de Valor Agregado (MVA). Para tal realizou-se uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa de dados, coletados por meio de notas fiscais de entrada. Os resultados mostram que o a MVA onera o preço de venda dos produtos, constatou-se que a empresa paga uma parcela à maior de imposto nos produtos analisados. Conclui-se que a o valor recolhido aos cofres públicos, referente ao ICMS por ST baseado no MVA não é compatível com o valor de vendas dos produtos no setor de revenda de peças, pois a presunção da margem é maior que a realidade.

Palavras-chave: ICMS. Substituição Tributária. Formação de Preço de Venda.

ICMS: a study of tax substitution, MVA and their effects on the formation of the selling price

Abstract

The present study aimed to identify the impact of Tax on the Circulation of Goods and Supply of Services on Interstate and Intermunicipal Transportation and Communication (ICMS), collected by the regime Replacement Tax (ST) in the resale industry parts based on the tax to the value of cost of goods plus a Margin value Added (MVA). For this we carried out a descriptive study with a qualitative approach to data collected through invoice entry. The results show that the the MVA charges the selling price of the products, it was found that the company pays a portion of the increased tax on the products analyzed. We conclude that the amount paid to public coffers, by referring to ICMS ST based MVA is not commensurate with the value of sales of products in the industry aftermarket parts because the presumption margin is greater than the reality.

Key-words: ICMS. Replacement Tax. Training for sale.

1 Introdução

A substituição tributária tem a finalidade de passar a obrigação do recolhimento do ICMS à terceiros, de forma antecipada. O imposto é pago anteriormente, simplificando a questão legal, pois este sistema é flexível se comparada à contabilização normal de créditos e débitos fiscais.

O ICMS onera as mercadorias, impactando no seu custo e conseqüentemente no seu futuro preço de venda. A formação do preço de venda caracteriza-se como um dos mais importantes momentos nas decisões na empresa. A resposta a simples questão “Por quanto devem ser vendidas as mercadorias/produtos/serviços?” pode representar o sucesso, a rentabilidade, a competitividade ou não da empresa, e, conseqüentemente, sua existência ou não. A formação do preço de venda é um tópico que está diretamente ligado ao dia-a-dia da entidade e é uma questão de difícil decisão para toda cadeia econômica. Inúmeros são os fatores que influenciam a determinação do preço de venda, tais como, mercado, custos, concorrência e o imposto cobrado por substituição tributária é mais um determinador de valor.

O valor do ICMS é determinado por uma presunção que é feita pelo estado, que baseia-se em pesquisas de preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados. A pesquisa de preço resulta em uma margem de acréscimo que é somada ao custo do produto antes de se calcular o valor do ICMS, chamada de Margem de Valor Agregado (MVA). A mercadoria que se submete ao regime de substituição em operação interestadual de acordo com as peculiaridades de cada mercadoria terá a MVA pré-estabelecida.

Já que a MVA é uma presunção, a questão é: “O valor recolhido referente ao ICMS por substituição tributária, baseado na estimação da Margem de Valor Agregado (MVA) é compatível com o valor de varejo dos produtos fornecidos ao setor de revenda de peças?”. O estudo objetiva evidenciar o impacto da MVA no preço de venda nas operações com mercadorias do setor de revenda de peças.

O tema é relevante do ponto de vista fiscal, pois a provável não compatibilidade de valor final dos produtos irá trazer maiores receitas aos cofres públicos. E explanação do sistema de substituição tributária trará ao profissional da área uma habilidade com tributos e no mercado de autopeças, é uma pesquisa que trará um modo de calcular o preço de venda de maneira a considerar e destacar o ICMS na operação.

2 Fundamentação Teórica

Nesta sessão apresenta-se o referencial teórico utilizado para o desenvolvimento do estudo.

2.1 Contabilidade Tributária

Contabilidade tributária é o ramo da contabilidade responsável pela apuração e gerenciamento dos tributos que incidem sobre as entidades. Os derivados assuntos que a contabilidade tributária trata, parte de uma legislação, evidenciando as demonstrações contábeis, com isso o resultado obtido tende a ser financeiramente correto.

De acordo com Fabretti (2006, p. 29), “A contabilidade tributária é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”.

2.1.1 Funções e Atividades da Contabilidade Tributária

Esta área da contabilidade tem algumas funções básicas e atividades que integram essas funções, uma delas é a escrituração física dos fatos contábeis a fim de controlar as previsões de tributos a recolher, a orientação dos processos de gestão fiscal e o planejamento dos modos de reduzir a carga tributária de forma legal. As funções e suas atividades estão diretamente ligadas a como se deve proceder na contabilização de fatos tributários na empresa, seguindo um modelo e assim satisfazer tanto a empresa quanto o fisco.

2.2 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

É a designação de todas as normas que regem os tributos e suas relações. O código Tributário Nacional, conforme o art. 96 da lei nº 5172/66, de 25 de outubro de 1966:

Art. 96. A expressão 'legislação tributária' compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que visem, no todo ou na parte, sobre os tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

É todo o conjunto de leis e outras formas de normatização que compreende os tributos e suas relações fiscais, de uma forma uniforme e documentada.

A denominação Legislação Tributária é usada em faculdades de Economia, Administração e, Contabilidade. Para entender o conceito não se estuda somente a legislação tributária, mas também o Direito Tributário em sua totalidade, suas normas gerais, sua interpretação, sua aplicação etc. A legislação é apenas uma parte do Direito Tributário. (MARTINS, 2005, p. 29).

Direito Tributário é aquele que disciplina juridicamente e que estuda as relações entre o fisco e o contribuinte. De acordo com Harada (2005, p. 311), 'Direito Tributário é a disciplina da relação entre o fisco e o contribuinte, resultante da imposição, arrecadação e fiscalização dos impostos, taxas e contribuições'.

“É o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”. (MARTINS, 2005, p. 30).

As principais regras e normas do direito tributário estão contidas na Constituição, no Código Tributário Nacional (CTN) e também há instituições próprias, como o Ministério da Fazenda, as Secretarias Estaduais da Fazenda, os Conselhos de Contribuintes, os Tribunais de Impostos e Taxas, etc.. Seu objeto é verificar as relações do Estado no que diz respeito a seu poder de tributar, que envolve a criação do tributo, sua arrecadação e fiscalização.

A base histórico-constitucional do princípio é que os tributos representam invasões de poder público nas riquezas particulares; em um Estado de Direito estas invasões devem ser feitas unicamente por meio de um instrumento legal, ou seja, a lei.

2.2.1 Legalidade Tributária

Este princípio é decorrente do princípio da legalidade, contido genericamente no inciso II do art. 5º da constituição. Ele esclarece que não haverá tributo sem previa determinação legal. Também define o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte do tributo.

A lei maior de 1937 disciplinava em seu art. 13 que:

O Presidente de República, nos períodos de recesso do Parlamento ou dissolução da Câmara dos Deputados, poderá, se o exigirem as necessidades do Estado, expedir decretos-leis sobre as matérias de competência legislativa da União excetuadas as seguintes: (...) d) impostos.

2.2.2 Tributo

Tributo é uma espécie de prestação, onerosa e involuntária. É o objeto da relação tributária, sua finalidade, que tem por objetivo acumular aos cofres públicos meios financeiros para cobrir às necessidades coletivas. É geralmente cobrado em dinheiro (espécie).

A Definição, segundo o art.3º do CTN tributo:

toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou valor que nela se possa exprimir que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

É forma de satisfazer o tributo é em moeda corrente; porem nada impede que possa o pagamento do tributo ser feito por algo equivalente à moeda, desde que a legislação ordinária de cada entidade tributante assim o determine como faculta o Código Tributário Nacional.

2.2.3 Elementos Fundamentais do Tributo

Os tributos, em sua definição, levam vários fundamentos que complementam sua definição. Eles são: obrigação tributária, contribuinte, base de cálculo e alíquota.

2.2.3.1 Obrigação Tributária

A Obrigação Tributária no poder do Estado tem a função de exigir do contribuinte uma prestação positiva ou negativa, de acordo com a lei.

O vínculo jurídico que existe entre as partes constitui a obrigação jurídica *in genere*, pois exige de uma parte que se de algo e da outra que se faça algo. Existem três elementos conceituais:

- (a) o vínculo jurídico, em que se esboça uma relação de soberania do Estado, à medida que é regulado por lei munida de sanção;
- (b) as partes dessa relação jurídica, representadas pelo sujeito passivo, ou seja, pelo credor e pelo devedor, isto é, o primeiro tem a faculdade de constringer o segundo a fazer ou deixar de fazer alguma coisa; -
- (c) a prestação que é o objeto da obrigação, ou seja, o conteúdo da obrigação consistente em dar, fazer ou não fazer. (HARADA, 2005, p. 478).

Outros três elementos, são de fundamental importância para sua exigência de acordo com as normas: a lei; o objeto e o fato gerador.

O objeto representa as obrigações que o sujeito passivo (contribuinte) deve cumprir, segundo as determinações legais.

O fato gerador conceitua-se como o acontecimento que gera a obrigação de pagar o tributo.

É a situação de direito ou de fato que dá suporte à obrigação tributária, fazendo o tributo incidir sobre o contribuinte. Faz-se necessária essa situação, pois dela nasce a obrigação, e é suficiente, pelo fato de ter ocorrido, o tributo já se considera devido.

2.2.3.2 Contribuinte

As partes da obrigação tributária, assim como de qualquer outra obrigação, são, de um lado, o sujeito ativo e, de outro lado, o sujeito passivo.

2.2.3.2.1 Sujeito ativo

Sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento.

De acordo com Martins (2005, p.160). “Somente as pessoas jurídicas dotadas de poder legislativo é que podem ser sujeitos ativos. São sujeitos ativos a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.

2.2.3.2 Sujeito passivo

Denomina-se a pessoa que detém o direito da obrigação tributaria, ou seja, o credor.

De acordo com o CTN art. 121 “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”

O sujeito passivo ainda se divide em: contribuinte e responsável, de acordo com o CTN. Contribuinte sendo a pessoa que se relaciona diretamente ao fato gerador e responsável o que recebe em forma de numerário a obrigação do responsável.

2.2.3.3 Base de cálculo

É o valor sobre o qual se aplica o percentual (ou alíquota) com a finalidade de apurar o montante a ser recolhido.

A base de cálculo, conforme a Constituição Federal deve ser definida em lei complementar, estando sua alteração sujeita aos princípios constitucionais da legalidade (mudança somente para outra lei), da anterioridade (a lei deve estar vigente antes de iniciada a ocorrência do fato gerador) e da irretroatividade (a norma não pode atingir fatos passados). (OLIVEIRA, 2008, p. 30).

2.2.3.4 Alíquota

Alíquota seria um valor fixo, que é aplicado sobre a base de cálculo do valor de um determinado tributo.

É o percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser recolhido. Assim como a base de cálculo, a alteração da alíquota também está sujeita aos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade. (OLIVEIRA, 2008, P. 9).

2.3 ESPÉCIE DE TRIBUTOS

Harada (2005, p. 325) comenta “Em termos de direito positivo brasileiro, temos as seguintes espécies tributárias: taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuições sociais do art. 149 da CF e contribuições sociais do art. 195 da CF”.

2.3.1 Imposto

Conceitua-se como a imposição de um encargo financeiro, ou a imposição de um tributo ao contribuinte.

Entende-se por imposto o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal (ABREU, 2008, p. 3).

“São os que, uma vez instituídos por lei, são devidos, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não estão vinculados a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo”. (FABRETTI, 2009, p. 51).

Trata-se da espécie denominada IMPOSTO, definida no art. 16 do CTN:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

O imposto é de competência privada, distribuída pela CF, ou seja, é exclusivamente da União ou dos Estados ou dos Municípios ou do Distrito Federal (arts. 153 a 156 da CF).

A principal característica do imposto é ser um tributo não vinculado, ou seja, independe de uma situação específica para que seja cobrado, sendo que o produto de sua arrecadação é utilizado para manter as despesas estatais gerais.

2.3 ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), um é um imposto de competência estadual.

Entre os princípios que regem o ICMS, destaca-se: A não-cumulatividade, Art. 155, § 2.º O imposto previsto no inciso II da CF/88, atenderá ao seguinte:

“I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Sendo assim a não cumulatividade é a diferença entre o crédito sobre a compra de mercadorias e o débito pelas saídas do estabelecimento, resultando no montante a ser recolhido aos cofres estaduais. O ICMS incide sobre diversas operações, toda e qualquer movimentação de mercadorias e serviços vinculados às mesmas estão sujeitas a incidência do imposto.

A legislação sobre o ICMS entrou em vigor a partir de 1º de março de 1989, na forma do *caput* do art. 34 DCT da CF/88.

Esse imposto é regulamentado, em suas normas gerais, pela Lei Complementar n° 87/96 e pelos convênios firmados entre os diversos Estados. Cada estado possui uma regulamentação específica, devendo seguir os termos das normas gerais.

Tem como fato gerador a operação relativa à circulação de mercadorias e à prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação, ainda que a operação se inicie no exterior. É com o fato gerador que se dá o surgimento da obrigação tributária principal, ou seja, apenas na existência do fato gerador é que o Estado pode exigir do contribuinte o pagamento do imposto.

A base de cálculo do ICMS é o valor sobre o qual a legislação determina que deva ser aplicada a alíquota específica para a operação ou prestação que estiver sendo realizada. Segundo Oliveira (2008, p.82) “a base de cálculo de modo geral é o valor da operação com mercadorias, incluindo importâncias acessórias, tais como seguros e fretes pagos pelo comprador, excluídos os descontos incondicionais”.

A alíquota de ICMS para o setor automotivo de acordo com o RICMS-PR, o art. 14 é de 12% sobre o custo do produto, somado de seus encargos (fretes e afins) e de sua MVA. o protocolo 49/2008 dispõe passo a passo sobre como devesse ser feita a substituição tributária do ICMS no setor de autopeças, e como deve ser feita a operação com os estados signatários do mesmo.

2.4 Substituição Tributária do ICMS

A substituição tributária com relação ao ICMS é uma espécie de quebra de obrigação, ou ainda, pelo seu próprio nome, uma substituição da obrigação do recolhimento do imposto. A substituição tributária é um fenômeno que tem a finalidade de passar a obrigação do recolhimento à terceiros, de forma antecipada. Martins, (2001, p. 199), diz que "a substituição ocorre quando, por expressa disposição legal, a obrigação se concretiza, desde logo, contra pessoa diversa do contribuinte, mas vinculada com o fato gerador da obrigação". O fato da antecipação da incidência do imposto é uma característica da substituição tributária, onde o sujeito passivo é o substituto tributário. Isso traz um benefício ao governo, pois a arrecadação é mais fácil de policiar. O sujeito substituído é quem realmente deveria recolher o tributo, pois o fato gerador acontece a cada circulação. O regime da substituição tem o intuito de fazer o substituído ser, em tese, desobrigado do recolhimento aos cofres públicos, e nomeia um terceiro, que assume a obrigação por toda a cadeia de circulação da mercadoria.

Existem algumas modalidades de substituição tributária, que definem como o tributo irá ser recolhido, de que forma quanto a sua nomenclatura, e em que tempo, de acordo com a ocorrência dos fatos. Segundo Denari (2008), existem duas modalidades de Substituição Tributária: a regressiva, a qual é relativa às operações antecedentes; e a progressiva, que é aquela relativa às operações subseqüentes. Fala também que existe a substituição tributária concomitante.

Substituição tributária regressiva trata-se de recolhimento do tributo, tendo como fato gerador a circulação de mercadoria, ou serviços prestados relativos às mesmas, que ocorreram anteriormente, ou seja, o recolhimento será feito depois. A substituição tributária progressiva também chamada substituição tributária “para frente”, a progressão é uma espécie de substituição inversa da antecedente, uma vez que o responsável pelo recolhimento do imposto é a indústria, o atacado ou o fornecedor, ou seja, o remetente de mercadoria. A substituição tributária concomitante é aquela em que a responsabilidade pelo pagamento do imposto é transferida a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação, simultaneamente à ocorrência do fato gerador.

Sujeitos da obrigação tributária, são as entidades que compram, vendem, trocam ou fazem as mercadorias circularem. Estão divididos em dois: substituto e substituído tributário. O substituto tributário é o sujeito passivo da obrigação tributária, a figura responsável pelo recolhimento do imposto ao órgão competente. É o contribuinte obrigado a calcular, cobrar e recolher o imposto que será devido nas operações posteriores. O substituído tributário é aquele que teve o ICMS relativo à sua operação retido por substituição tributária. É quem de fato está relacionado ao fato gerador, é o sujeito que foi desobrigado da responsabilidade de recolher o tributo aos cofres públicos, já que esta foi passada a um terceiro, ou seja, o substituto.

A base de cálculo da ST é o valor pelo qual se aplicara a alíquota, com intuito de se apurar o montante a ser recolhido de impostos. Vem descrita no art 8º da Lei Complementar nº87/96, determina que a base de cálculo seja o valor correspondente ao preço de venda ao consumidor, acrescido do montante do frete, IPI e de outras despesas referentes aos produtos, bem como a parcela resultante da aplicação (sobre o total dessa soma) do percentual de valor agregado (margem de lucro – Margem de Valor Agregado – MVA).

2.5 Convênios e Protocolos

São acordos firmados entre as unidades da Federação – devidamente publicados no Diário Oficial da União (DOU) - e 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). Os acordos são denominados convênios, quando assinados por todas as Unidades da Federação. Já os protocolos são os acordos celebrados somente entre alguns Estados.

2.6 Margem de Valor Agregado (MVA)

A MVA é um percentual a ser aplicado sobre a soma do valor da operação, acrescido dos gastos com seguro, frete e outros encargos resultando na base de cálculo do ICMS devido por ST. É uma presunção de preço de venda feita pelo Estado. A mercadoria que se submete ao regime de substituição tributária em operação interestadual de acordo com as peculiaridades de cada mercadoria terá a margem de valor agregado estabelecida em convenio ou protocolo

$BC = (\text{Valor mercadoria} + \text{frete} + \text{IPI} + \text{outras despesas}) \times \text{margem de lucro}$

A base de cálculo em relação às operações subseqüentes é estabelecida considerando-se presumidamente o valor atribuído à operação que será realizada com o consumidor final. Assim, o valor da base de calculo de ICMS devido por substituição, a ser calculado pelo contribuinte substituto, devera corresponder ao preço final ao consumidor, ou à soma das

parcelas de valor praticado pelo sujeito passivo, fretes, carretos, seguro, impostos e outros encargos e o valor adicionado.

A alíquota é de cada produto é definida pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) de acordo com o RICMS-PR.

2.7 Preço de Venda

A formação de preço de venda em uma empresa comercial leva em consideração alguns fatores, como mercado, preços de custo, margem de impostos incidentes, margem de lucro pretendido, apreciação do público entre outras.

O mercado leva as empresas a concorrência, e esta por sua vez leva a uma diminuição de margens de lucratividade, com isso o preço de venda é fundamental. A formação de preços é fundamental para a sobrevivência e crescimento da empresa, e esta é influenciada por vários fatores. toda empresa deve saber o preço de venda orientativo, ou seja, o preço mínimo pelo qual deve vender seus produtos/mercadorias.(WENKE, P.126 2004).

2.8 Métodos de Precificação

Preço é toda a estimativa em moeda em que se queira trocar por algum produto ou serviço que venha a satisfazer o consumidor. Algumas técnicas de formação de preço de venda passíveis de serem dotadas por uma empresa comercial são: *Marck-up*; formação de preço por Imitação e formação utilizando sistemas de custo integrados à contabilidade.

3 Metodologia

A metodologia consiste do método e das técnicas utilizadas pelo pesquisador. Quanto aos objetivos é uma pesquisa descritiva, pois analisa, classifica e interpreta os dados. Segundo Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Quanto aos procedimentos caracteriza-se como estudo de caso, bibliográfica e documental. a pesquisa foi concentrada em uma única entidade pessoa jurídica. Beuren (2008) diz que “a pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico”. Utilizou-se de referenciais teóricos publicados em documentos, livros e artigos científicos. Gil (1999) explica que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos. Documental analisar notas fiscais de entrada da empresa, pois se baseia em matérias que jamais foram analisados antes.

Referente à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa com abordagem qualitativa, analisando aspectos tributários das operações com ICMS em uma empresa de pequeno porte tributada pelo simples nacional e escolhida por acessibilidade.

Os dados foram coletados através das notas fiscais de entrada do período de janeiro à junho de 2013. Também se utilizou dos relatórios internos referente aos cálculos da margem de lucro pretendida pelo gestor da empresa.

Todas as mercadorias revendidas na empresa, estão sujeitas a sistemática de substituição tributária progressiva do ICMS. Para a análise das MVAs foi escolhido 10 itens que representam maior volume de vendas para a empresa. Na sequência foi identificado a diferença das MVAs e a margem de lucro estabelecida pela empresa, com isso pode-se identificar se o pagamento do ICMS por ST é maior do que o imposto realmente devido.

A pesquisa realizada apresenta algumas limitações, sendo que a principal delas é ter como único objeto de estudo, uma vez que seus resultados limitam-se a empresa de revenda de peças automotivas do estado do Paraná. Outra limitação decorre da formação de preço de venda, pois a empresa em estudo utiliza-se somente do método o método de precificação com a técnica do marck-up.

4 Descrição e Análise de Dados

O ramo de atividade da empresa é o de revenda de peças automotivas (autopeças), enquadrada no Simples Nacional como uma EPP.

Para a análise dos preços de venda, foram selecionados os dez produtos aleatoriamente vendidos do setor de revenda de peças, cada um com seu código NCM, conforme a tabela 1.

Qtd	Descrição dos itens	NCM
1	Amortecedor diante. FIAT	87088000
2	Retentor virabrequim VW	40169300
3	Junta cabeçote GM	84841000
4	Kit anti chama VW	84099190
5	Sensor nível FORD	90261029
6	Pneu goodyear	40111000
7	Óleo 40 Lubrax (balde)	27101932
8	Escapamento linha FORD	87089200
9	Prata lunar (tinta pronta)	32061010
10	Bate pedra (tinta)	39100090

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 1 – Produtos para revenda

Selecionou-se do período de janeiro à junho de 2013, dez produtos da empresa que obtiveram maior volume de venda. Cada produto é identificado pelo seu gênero dentro das especificações do NCM, sendo os quatro primeiros números a linha de produtos e o restante as especificações particulares de cada produto.

De acordo com as MVA de cada produto, identificado pelo NCM, a tabela 2 ficou assim:

Qtd	Descrição dos itens	NCM	MVA %
1	Amortecedor diante. FIAT	87088000	59,60%
2	Retentor virabrequim VW	40169300	59,60%
3	Junta cabeçote GM	84841000	59,60%
4	Kit anti chama VW	84099190	59,60%
5	Sensor nível FORD	90261029	59,60%
6	Pneu goodyear	40111000	42,00%
7	Óleo 40 Lubrax (balde)	27101932	35,00%
8	Escapamento linha FORD	87089200	59,60%
9	Prata lunar (tinta pronta)	32061010	60,97%
10	Bate pedra (tinta)	39100090	35,00%

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 2 – MVA's de cada produto

A tabela 2 apresenta em porcentagem o MVA de cada produto de acordo com o código NCM, o primeiro item apresenta 59,60% de MVA, assim como o segundo, o terceiro, o quarto e o quinto item, já o sexto apresenta 42%, o sétimo 35%, o oitavo volta a apresentar 59,60%, o nono item apresenta 60,97% e o décimo 35% de MVA. Observa-se quatro porcentagens diferentes nos itens selecionados, estas porcentagens são as projeções de lucro que o governo presume quando a venda acontecer ao consumidor final.

Estas margens são as projeções de quanto cada item trará de lucro ao ser vendido ao consumidor final, o cálculo é simples, sobre o preço de custo do item, acrescido de outras despesas multiplica-se pela MVA e soma-se ao valor para formar a base de cálculo do ICMS que é cobrado por ST. Exemplo:

$$BC = \text{Custo} + ((\text{Valor mercadoria} + \text{frete} + \text{IPI} + \text{outras despesas}) \times \text{MVA})$$

A pesquisa mostra que a margem de lucro pretendida da empresa é diferente da MVA, teoricamente teriam que ser equivalentes, pois é com base nela que se calcula o ICMS.

A diferença entre as margens de valor agregado e a margem real de lucro da empresa é apresentada na tabela 3.

Qtd	Descrição dos itens	NCM	MVA %	Margem Lucro (empresa %)	Diferença %
1	Amortecedor diante. FIAT	87088000	59,60%	25%	35%
2	Retentor virabrequim VW	40169300	59,60%	25%	35%
3	Junta cabeçote GM	84841000	59,60%	25%	35%
4	Kit anti chama VW	84099190	59,60%	25%	35%
5	Sensor nível FORD	90261029	59,60%	25%	35%
6	Pneu goodyear	40111000	42,00%	-5%	47%
7	Óleo 40 Lubrax (balde)	27101932	35,00%	20%	15%
8	Escapamento linha FORD	87089200	59,60%	28%	32%
9	Prata lunar (tinta pronta)	32061010	60,97%	22%	39%
10	Bate pedra (tinta)	39100090	35,00%	22%	13%

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 3 – Diferenças das Margens

Observa-se uma diferença nos cinco primeiros produtos de 35%, uma de 47% no sexto item, 15% no sétimo, 32% no oitavo, 39% no nono e 13% no décimo item. Estas diferenças representam a porcentagem de MVA a maior, ou seja, a parcela de lucro que não aconteceu na realidade na empresa. Observa-se que a margem de lucro da empresa é ligeiramente menor que a MVA, em 80% dos itens é mais da metade, e os outros 20% ainda são menores que a margem que o governo projeta para calcular o ICMS por meio de ST.

A tabela 4 abaixo mostra em R\$ os valores da base de cálculo do ICMS, de acordo com o preço de custo que vem descrito nas notas fiscais analisadas:

QTD	Descrição	Diferença %	R\$ Unit.	Diferença em R\$	Total
1	Amortecedor diante. FIAT	35%	R\$ 75,40	R\$ 101,79	R\$ 101,79
2	Retentor virabrequim VW	35%	R\$ 4,36	R\$ 5,87	R\$ 5,87
3	Junta cabeçote GM	35%	R\$ 22,41	R\$ 30,25	R\$ 30,25
4	Kit anti chama VW	35%	R\$ 16,35	R\$ 22,07	R\$ 22,07
5	Sensor nível FORD	35%	R\$ 46,98	R\$ 63,42	R\$ 63,42
6	Pneu goodyear	47%	R\$ 239,00	R\$ 351,33	R\$ 351,33
7	Óleo 40 Lubrax (balde)	15%	R\$ 118,00	R\$ 135,70	R\$ 135,70
8	Escapamento linha FORD	32%	R\$ 28,80	R\$ 38,01	R\$ 38,01
9	Prata lunar (tinta pronta)	39%	R\$ 11,01	R\$ 15,30	R\$ 15,30
10	Bate pedra (tinta)	13%	R\$ 5,99	R\$ 6,77	R\$ 6,77
Total					R\$ 770,51

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 4 – Base de Cálculo

Mostra a diferença em R\$ entre a MVA e margem de lucro da empresa. Para chegar na base de cálculo do ICMS realizou-se a seguinte fórmula: $BC = \text{Custo} \times \text{MVA}$, no caso multiplicou-

se o valor unitario de custo de cada produto pela diferença de porcentagem entre a MVA e a margem de lucro da empresa. O resultado é o valor da base de cálculo do ICMS, ou seja, o ICMS que foi pago a maior. A tabela 4 mostra que R\$ 770,51 é o valor da presunção da MVA que não se concretizou.

A Tabela 5 mostra a diferença do valor de ICMS que foi recolhido de acordo com a MVA, pelo sistema ST:

Descrição	Total	(X) alíquota (12%)
Amortecedor diante. FIAT	R\$ 101,79	R\$ 12,21
Retentor virabrequim VW	R\$ 5,87	R\$ 0,70
Junta cabeçote GM	R\$ 30,25	R\$ 3,63
Kit anti chama VW	R\$ 22,07	R\$ 2,65
Sensor nível FORD	R\$ 63,42	R\$ 7,61
Pneu goodyear	R\$ 351,33	R\$ 42,16
Óleo 40 Lubrax (balde)	R\$ 135,70	R\$ 16,28
Escapamento linha FORD	R\$ 38,01	R\$ 4,56
Prata lunar (tinta pronta)	R\$ 15,30	R\$ 1,84
Bate pedra (tinta)	R\$ 6,77	R\$ 0,81
Total		R\$ 92,46

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 5 – ICMS Pago

A Tabela acima mostra a presunção total de lucro que a MVA estipulou e quando multiplicada pela alíquota de ICMS de 12% totaliza os valores recolhidos à maior em cada item, totalizando R\$ 92,46 recolhidos pelo sistema ST. Esse valor recolhido a mais de ICMS é o valor que é pago de imposto da mercadoria pela presunção da MVA, no caso, a tabela acima evidencia o valor da diferença.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi evidenciar o impacto da MVA no preço de venda nas operações com mercadorias do setor de revenda de peças. Para tanto realizou-se pesquisa descritiva, por meio de um estudo de caso, pesquisa bibliográfica e análise documental, com abordagem qualitativa em operações com ICMS numa EPP optante pelo simples nacional.

Na revisão da literatura constata-se que a contabilidade tributária é a área que gerencia os tributos que recaem sobre a entidade. A legislação dá o suporte para que todos os mecanismos de recolhimento de impostos sejam realizados com sucesso. O imposto recolhido de forma antecipada, pela sistemática da ST uma ferramenta de combate a sonegação fazendo com que o ICMS seja recolhido antes de o produto ser efetivamente vendido.

No que se refere a aspectos tributários, o sistema de ST tendo como base de cálculo o preço de custo acrescido de sua MVA. Na análise das MVA's, a situação se mostra vantajosa para o governo, pois as margens estão acima da realidade, se comparada com a margem real da empresa. A pesquisa mostra que o valor da MVA maior que a margem de lucro, e sendo assim o imposto é recolhido em cima de uma presunção que não acontece, por consequência entra mais dinheiro aos cofres do governo. Quanto à empresa, por se tratar de uma EPP e de que o valor recolhido antecipadamente de ICMS, a situação é de desvantagem financeira, pois não existe a opção de pagar ou não o imposto, a ST fez com que o recolhimento acontecesse à maior.

Conclui-se com base neste estudo que o MVA onera o preço final dos. E a empresa repassará o valor da diferença, evidenciada no estudo, no preço dos produtos para não paga compensar

o valor recolhido a mais por ST. O reflexo é que os preços dos produtos aumentam, e resposta da questão do estudo é que o valor de ICMS recolhido por ST com base na MVA não é compatível com o valor de mercado dos produtos do setor de revenda peças.

Referências

ABREU, ANDRÉIA. *Gestão Fiscal nas Empresas, Principais Conceitos Tributários e sua Aplicação*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. *Constituição Federal*. Disponível em: < http://www.dji.com.br/constituicao_federal/cf155.htm>. Acesso em 22/10/2012.

_____. *Código Tributário Nacional, conforme o art. 96 da lei n° 5172/66, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 25 out 2012.

BEUREN, ILSE MARIA. *Como Elaborar Trabalhos monográficos em Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2003.

DENARI, ZELMO. *Curso de Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FABRETTI, LÁUDIO CAMARGO. *Contabilidade Tributária*. São Paulo: atlas, 2006.

GIL, ANTONIO CARLOS. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1999.

HARADA, KIYOSHI. *Direito Financeiro Tributário*. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, SERGIO PINTO. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. revisada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, IVES GANDRA DA SILVA. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001.

OLIVEIRA, LUÍS MARTINS. *Manual de Contabilidade Tributária*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RICMS-PR. *Regulamento do ICMS Paraná*. Decreto n. 1.980, de 21.12.2007 Atualizado até o Decreto n.º 6.080 de 28.09.2012. Disponível em: < <http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201206080.pdf>>. Acesso em 05/10/2012.

WERNKE, RODNEY. *Gestão de Custos, uma abordagem prática*. São Paulo: 2º ed. 2004.