

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE EDUCAÇÃO CONTINUADA
MBA GESTÃO EMPRESARIAL

MAURICIO DE MOURA

OS IMPACTOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO PREÇO DE VENDA EM
UMA EMPRESA VAREJISTA

São Leopoldo

2012

MAURICIO DE MOURA

OS IMPACTOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO PREÇO DE VENDA EM
UMA EMPRESA VAREJISTA

Trabalho de Conclusão de Curso de
Especialização apresentado como requisito
parcial para obtenção do título de Especialista
em Gestão Empresarial, pelo MBA Gestão
Empresarial da Universidade do Vale do Rio
dos Sinos - UNISINOS

Orientação: Prof. Ms. Éder Miotto

São Leopoldo

2012

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	4
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	4
1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA	5
1.3 OBJETIVOS	5
1.3.1 Objetivo Geral	6
1.3.2 Objetivos Específicos	6
2 REFERENCIAL TEÓRICO	7
2.1 A CONTABILIDADE DE CUSTOS	7
2.1.1 Funções da Contabilidade de Custos	9
2.1.2 O Papel da Contabilidade de Custos na Formação do Preço de Venda.....	10
2.2 IMPOSTOS NÃO CUMULATIVOS.....	11
2.3 ESPÉCIES DE SUBSTITUIÇÃO NO ICMS.	12
2.3.1 ICMS Substituição Tributária Subsequente.....	13
2.3.2 ICMS Substituição Tributária Regressiva	13
2.3.3 Sujeição Ativa e Passiva no ICMS Substituição Tributária.....	14
2.3.4 Sujeição Passiva – Substituto Tributário	15
2.3.5 Sujeição Passiva – Substituído Tributário	16
2.4 FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA NO VAREJO.....	17
2.4.1 Formação Preço de Venda a Partir da Margem de Contribuição.....	18
2.4.2 Formação Preço de Venda a Partir do Preço de Custo.....	19
3 METODO	22
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	22
3.2 COLETA DOS DADOS.....	23
3.3 TRATAMENTO DOS DADOS	23
4 O IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO PREÇO DE VENDA NO VAREJO.....	24
4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DO ESTUDO	24
4.2 PROCESSO DE PRECIFICAÇÃO.....	25
4.3 COMPARATIVO PRECIFICAÇÃO PRODUTO COM E SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	26

4.4 ANÁLISE DO IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO PREÇO DE VENDA	28
5 CONCLUSÃO.....	32
REFERÊNCIAS	34

1 INTRODUÇÃO

A seguir, busca-se apresentar, de forma sequencial, os principais aspectos relacionados ao presente trabalho, evidenciando o enfoque que será adotado. Para tanto, será apresentado e delimitado o tema da pesquisa, definindo o problema de pesquisa a ser respondido, apontados o objetivo geral e os objetivos específicos a ser atingidos e apresentados na estrutura geral do trabalho.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Com a busca por parte dos Estados de dificultar a sonegação de impostos, em especial o ICMS, a partir do ano de 2005, iniciou-se o movimento de transferir para o fabricante das mercadorias a responsabilidade pelo recolhimento de toda a cadeia, ou seja, o fabricante passou a ser o responsável pelo recolhimento do ICMS até o consumidor final.

O mecanismo, para viabilizar esta alteração na cadeia de tributação, os Estados se utilizaram a Substituição Tributária, que até então era somente utilizada em segmentos distintos, por exemplo, pode se citar, combustíveis e de tintas.

Esta sistemática de tributação foi regulamentada em 1991, mas somente em 2005, o Estado de Minas Gerais, vislumbrou que passando segmentos do varejo teria uma maior eficiência da arrecadação. E como, esta alteração de fato confirmou-se sendo vantajosos para o Estado, os demais pólos industriais como São Paulo e Rio Grande do Sul, também estão adotando a mesma política tributária.

Todavia, esta nova sistemática de tributação atribui a um único sujeito da operação a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS da cadeia, até o seu consumidor final, mas para que isto ocorra, o mesmo necessita saber qual é margem de lucro das cadeias subsequentes. Os Estados buscando atender esta prerrogativa, criou o IVA (Índice de Valor Adicionado). E isto, esta gerando uma distorção na sistemática de tributação, pois os Estados efetuam

pesquisas de mercado buscando identificar as Margens de Lucro das empresas, e com base nestas atribuem o IVA a o produto.

Mas, em muitos casos o IVA não reflete o praticado no mercado e isso, gera um impacto no resultado da Substituição Tributária, devido o fabricante recolher o ICMS Substituição Tributária, com base no IVA divulgado pelo Estado, sendo que o mesmo é cobrado do adquirente, no caso o revendedor, que por consequência este fica com um custo maior, por consequência necessita aumentar os preços, para não comprometer sua rentabilidade.

A título de delimitação do tema, pretendem-se quantificar os quais os impactos da migração para o regime de Substituição Tributária nos preços do varejo.

1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

O problema segundo Lakatos e Marconi (2002, p. 103). “esclarece a dificuldade específica com qual se defronta e que se pretende resolver por intermédio de pesquisa”

No presente trabalho, o problema de pesquisa pode ser assim definido: Qual é o impacto da Substituição Tributária no preço de venda em uma empresa de grande porte do setor varejista?

1.3 OBJETIVOS

De acordo com Roesch (1999, p. 95), “a formulação dos objetivos leva o autor a perceber as etapas contidas em seu trabalho, isto é, os objetivos orientam a revisão da literatura e a metodologia do trabalho”. A seguir, serão apresentados o objetivo geral e os objetivos específicos do presente trabalho.

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do trabalho é a quantificação do impacto no preço de venda de determinada empresa varejista, quando da alteração do regime de tributação para Substituição Tributária.

1.3.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos concretizam o objetivo geral da pesquisa “tem função intermediária e instrumental, permitindo, de um lado, atingir o objetivo geral” (LAKATOS; MARCONI, 2002, p. 102).

Em concordância com o objetivo geral são destacados os seguintes objetivos específicos:

- Definir Contabilidade Custos apresentando as suas funções e destacando o seu papel na formação do preço de venda.
- Definir não cumulatividade dos impostos
- Definir os Tipos de ICMS Substituição Tributária;
- Definir os Tipos de Formação do Preço de Venda no Varejo;
- Através de estudo de uma situação concreta, quantificar os impactos da Substituição Tributária em determinada empresa varejista de grande porte na formação do preço de venda.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Conforme Vergara (2000, p. 35), “o referencial teórico é a parte do trabalho que tem por objetivo apresentar os estudos sobre o tema, ou especificamente sobre o problema, já realizados por outros autores, constituindo-se basicamente, numa revisão literária”.

2.1 A CONTABILIDADE DE CUSTOS

Segundo Bruni e Famá (2002, p. 24),

contabilidade de custos é o processo ordenado de usar princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operações de um negócio, de tal maneira que, com dados da produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e de distribuição, tanto por unidade, quanto pelo total, para um, ou para todos os produtos fabricados, ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio, com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa.

Nesta definição, Bruni e Famá deixam claro que a gestão empresarial não pode prescindir de informações precisas quanto aos seus custos sob pena de praticar preços incompatíveis à continuidade das atividades.

Empresas com alta lucratividade, por estarem navegando em águas tranquilas, muitas vezes se esquecem de praticar uma análise sistemática de suas demonstrações contábeis.

Porém, ao esquecer-se também que a principal característica da maré mercadológica é a de alterar-se sem aviso prévio, tende a pegar desprevenidos as organizações que se julgavam sólidas. A história tem demonstrado tais fatos com bastante frequência.

Evitar situações inesperadas deve ser uma preocupação constante. A cada dia surgem novas tecnologias, novos concorrentes e clientes mais exigentes por qualidade a baixos preços. A manutenção e ampliação de mercado exige das organizações um rígido controle de seus custos e investimentos, somente possível com informações claras e precisas em todas as

fases dos seus processos produtivos para um perfeito equacionamento dos gastos nos seus mínimos detalhes.

No que diz respeito a função administrativa de controle, a Contabilidade de Custos tem o papel de fornecer informações para o estabelecimento de padrões, orçamentos ou previsões e, a seguir, acompanhar os fatos, comparando-os com os valores previstos. Este tipo de custeamento, chamado de Custeio-Padrão, tem sua importância no sentido de detectar ineficiências ou desperdícios nas atividades produtivas proporcionando os rumos para a tomada de decisões corretivas.

Segundo Chiavenato (2000) o administrador, no exercício de suas atividades, deve atender a quatro funções básicas: planejamento, organização, direção e controle, presumivelmente nesta ordem, pois, as três últimas não podem ser exercidas com eficiência sem que um planejamento, por mais simples que seja não as tenha precedido. Parsloe e Wright (2001, p. 11), destacam:

os orçamentos fazem parte do processo de planejar que toda empresa precisa executar, a fim de prever as necessidades dos funcionários e dos clientes, além de seu funcionamento. Dirigir uma empresa sem olhar adiante é tão perigoso quanto dirigir um carro sem olhar pelo retrovisor! Um planejamento é um plano financeiro que estabelece, da forma mais precisa possível, como se espera que transcorram os negócios de um departamento ou de uma empresa, [...] os orçamentos são uma previsão e abrangem documentos detalhados, essenciais para a administração.

Da citação acima, percebe-se que apesar do orçamento abranger toda a empresa e não somente a área financeira, inegavelmente o impacto de seus resultados refletem na missão da Contabilidade de Custos é o processo ordenado de usar princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operações de um negócio, de tal maneira que, com dados da produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e de distribuição, tanto por unidade, quanto pelo total, para um, ou para todos os produtos fabricados, ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio, com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa.

2.1.1 Funções da Contabilidade de Custos

A tomada de decisões consiste em opções entre cursos alternativos e escolhe aquela que melhor se enquadre dentro dos interesses das empresas.

A contabilidade de custos tem um importante papel no processo de tomada de decisão, agindo como coletora e relatora de dados relevantes.

O seu papel consiste na alimentação de informações sobre os itens e valores relevantes que estão ligados às conseqüências de curto prazo sobre atitudes administrativas, tais como:

- definir os produtos que serão fabricados e comercializados;
- fixar os preços de venda;
- optar entre fabricar ou comprar.
- análises de projetos.

Para Ferreira (2010), Contabilidade de Custos não se destina ao público externo, são informações gerenciais, elaboradas para a administração.

Padoveze (2006) a contabilidade de custos, tem como principal finalidade é fornecer aos gestores o custo unitário dos diversos produtos e serviços ofertados pela empresa. Tais informações permitirão análises de custos e de rentabilidade.

Ainda Padoveze (2006), resume o escopo da contabilidade de custos nas seguintes áreas:

- a) Custos para atendimento das necessidades contábeis ligadas aos princípios contábeis geralmente aceitos;
- b) Custos para o processo de controle;
- c) Custos para o processo de tomada de decisão;
- d) Custos para a avaliação de desempenho;

Desta, forma pode-se concluir que a contabilidade de custos é determinante para a formação do preço de venda, sendo esta responsável pela geração das informações para a correta precificação.

2.1.2 O Papel da Contabilidade de Custos na Formação do Preço de Venda

O preço de venda de uma mercadoria é uma das variáveis estratégicas de extrema relevância. A sua determinação e gerenciamento exige da administração a observação de um conjunto de variáveis.

O administrador precisa conhecer a estrutura do mercado onde atuam identificar as fontes de valor percebidas pelo cliente, as formas de competição, sua posição relativa no mercado frente à concorrência, suas metas de crescimento, bem como, por outro lado, entender suas operações internas, seus custos e despesas, além dos fatores operacionais e financeiros.

A fixação de preços é uma decisão de suma importância para a administração, por ser fator primordial de sobrevivência, lucratividade e posicionamento da empresa no mercado, já que a sua correta definição permitirá a manutenção e o crescimento auto sustentado.

Neste sentido, as decisões de preço e o seu gerenciamento adequado vêm se tornando fator preponderante de competição, em especial no comércio varejista.

E um dos itens que está impactando na decisão do preço é a tributação em especial o ICMS Substituição Tributária, que está cada vez mais tornando-se um prática de tributação do ICMS neste seguimento e que no decorrer deste estudo pretende-se analisar qual é o seu impacto no preço de venda.

2.2 IMPOSTOS NÃO CUMULATIVOS

Considerando que o presente trabalho pretende analisar o impacto da substituição tributária no preço de venda no varejo, é necessário apresentar a definição de tributos e, detalhadamente, de tributos indiretos.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, esclarece:

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo Único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes (BRASIL, 1966).

O mandamento constitucional tem aplicação prática no sistema de créditos, por intermédio das matérias primas, produtos intermediário e material de embalagem adquiridos, e débitos pelos produtos finais, com a saída dos estabelecimentos.

A respeito do direito à compensação, em virtude da não cumulatividade do imposto, aduz Gutjahr (2003, p. 385):

a conseqüência prática de um imposto ser não-cumulativo resulta na obrigatoriedade jurídica de compensar, ao amparo de determinação constitucional, o montante do imposto inerente à operação anterior, por ocasião da aquisição de determinado insumo, ainda que este insumo seja beneficiado pela isenção, imunidade, alíquota zero ou não-tributação pelo IPI.

Esta medida tem como intuito minimizar a cobrança de tributos sobre os contribuintes,

a não-cumulatividade é uma técnica voltada contra a União que determina que, em cada incidência do imposto surgirá uma relação de crédito em favor dos contribuintes. Assim, por meio de compensação o contribuinte poderá frear a ação do Poder Público, seja na instituição ou cobrança do tributo (BOTTALLO, 2002, p. 44).

Portanto, os impostos não cumulativos apresentam a seguinte característica: o industrial transfere os tributos incidentes no processo de industrialização para o preço de venda do produto. O comerciante o adquire para revenda, passando a denominá-lo, tecnicamente, mercadoria. Acrescenta ao valor pago na compra, a margem de lucro e os tributos incidentes sobre o processo de comercialização e os repassa para o preço de venda da mercadoria. Sendo o consumidor final o último elo da cadeia de produção, circulação e consumo, ao pagar o preço da mercadoria, paga todos os tributos embutidos nesse preço. Não tendo a quem repassá-los, arca com todo o ônus tributário.

2.3 ESPÉCIES DE SUBSTITUIÇÃO NO ICMS.

No âmbito do ICMS, mais especificamente na Substituição Tributária subsequente, o instituo pode ser definido pela palavra antecipação. O Artigo 6º, da Lei complementar 87/96, prevê a substituição tributária para as operações subsequentes:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto (BRASIL, 1996).

Por ser um imposto não cumulativo, o ICMS se apresenta como um campo fértil para a utilização da sujeição passiva por substituição. A circulação de mercadorias no comércio ocorre em cadeia o que dificulta a fiscalização e cobrança do imposto pelo Estado. Com o intuito de diminuir o número de contribuintes a ser fiscalizados pelo Estado, a legislação infraconstitucional, utilizando a responsabilização autorizada na Constituição, tem concentrado na Indústria e no importador o pagamento do ICMS referente a todas as operações ocorridas com uma mercadoria.

2.3.1 ICMS Substituição Tributária Subsequente

Neste modelo de sujeição passiva, o ICMS total da cadeia é cobrado daqueles que iniciam a circulação do bem no plano real, ou seja, os fatos geradores futuros tem antecipada a cobrança de sua consequente incidência tributária.

Nesse sentido Carrazza (2006, p. 277) assim descreve:

na substituição tributária ‘para frente’ parte-se do pressuposto de que o fato impositivo ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo (ainda mais quando há fundados receios de que o realizador deste fato futuro praticará evasão fiscal).

Acima, descrevi o conceito da substituição tributária subsequente ou, como nomeado por Carrazza (2006), em seu livro ICMS substituição tributária “para frente”. Entretanto, além desta espécie de substituição, há, também, a substituição tributária regressiva ou para trás.

2.3.2 ICMS Substituição Tributária Regressiva

A substituição tributária regressiva ou para trás é mais conhecida como diferimento. A configuração deste regime dá-se através do repasse para etapa posterior a responsabilidade do pagamento do tributo. A professora Cristine Mendoza, ao citar Sacha Calmon Navarro Coêlho, Souto Maior Borges, Manoel Cavalcante Neto e Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, alguns dos doutrinários que defendem o diferimento como espécie de substituição tributária, assim discursa:

[O diferimento]... seria uma forma de postergação do pagamento do tributo, uma espécie de substituição tributária, uma vez que o próximo da cadeia é chamado para responder como responsável tributário – ele sofrerá o ônus referente à operação anterior (MENDONÇA, 2005, p. 198).

Ainda neste contexto, podemos verificar, também, a característica postergatória do diferimento nas legislações Estaduais, como, por exemplo, no Regulamento do ICMS do Rio Grande Sul, Decreto 37996/97, em seu Livro III, Título I, Capítulo I, Art. 1º:

Art. 1º - Difere-se para a etapa posterior o pagamento do imposto devido nas operações com as mercadorias relacionadas no Apêndice II, Seção I, realizadas entre estabelecimentos inscritos no CGC/TE, localizados neste Estado, hipótese em que a responsabilidade pelo referido pagamento fica transferida ao destinatário da mercadoria (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

Como se pode verificar da leitura deste dispositivo, os Estados, através do diferimento, têm repassado a responsabilidade pelo pagamento do tributo, caracterizando a substituição do pólo passivo da relação obrigacional tributária.

2.3.3 Sujeição Ativa e Passiva no ICMS Substituição Tributária

A sujeição ativa na obrigação tributária é destinada a apenas um ente: o Estado. Na substituição tributária essa figura, não podendo ser diferente, não é alterada, ou seja, segue o preceito do art. 119 do CTN: “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento” BRASIL, 1966)

Contudo, perpassa pelo conhecimento daqueles que agem nas relações obrigacionais tributárias a melhor compreensão do regime de substituição. Uma vez que a instituição desse regime altera, consideravelmente, a relação obrigacional tributária, como o presente trabalho pretende analisar o impacto as Substituição Tributária no preço de Venda no varejo que atua nos papeis: sujeito passivo substituto e sujeito passivo substituído, é necessário uma breve explicação de cada.

2.3.4 Sujeição Passiva – Substituto Tributário

O conceito de substituto está atrelado diretamente à descrição legal. Àquele que for reservado, pela lei, esta condição, será, também, reservada a responsabilidade pelo adimplemento do valor pecuniário referente ao tributo e as suas obrigações acessórias.

Na substituição tributária “para frente” do ICMS, o contribuinte substituto será aquele que, mediante cálculo estabelecido em lei, irá apurar os valores referentes às operações futuras e os recolherá em favor do fisco. Tradicionalmente, o estabelecimento industrial e o importador têm sido a escolha do legislador para figurar neste pólo. O fato de serem, normalmente, grandes empresas e em menor número, facilitam a fiscalização e a arrecadação do tributo.

José Julberto Meira Júnior, ao citar Geraldo Ataliba e Aires Barreto explicitou o seguinte: “o substituto tributário paga tributo que não é próprio: paga em substituição a alguém. Paga tributo alheio, paga tributo do substituído” (MEIRA JUNIOR, 2001).

No Brasil, esse tipo de responsabilização é conhecida como indireta, uma vez que decorre da lei e não da condição de contribuinte, ou seja, aquele que tem relação direta com o fato gerador. Essa matéria é tratada no Código Tributário no art. 128, conforme segue: “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

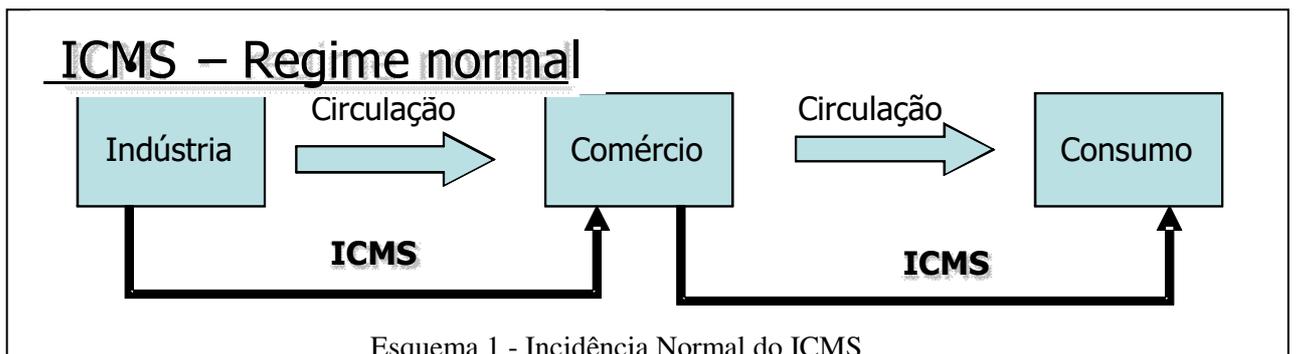
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (BRASIL, 1966).

Como se pode observar a figura do substituto tributário na sua maioria esta vinculada ao industrial ou a ele equiparado, para que haja uma maior eficiência de controle, fiscalização por parte do Estado.

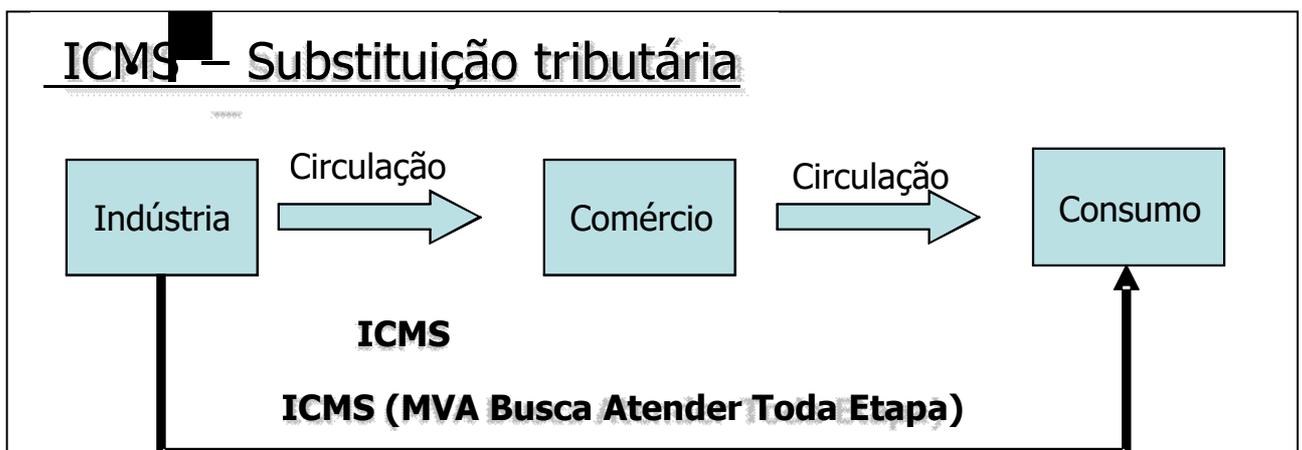
2.3.5 Sujeição Passiva – Substituído Tributário

O contribuinte substituído, na mesma linha do conceito do contribuinte substituto, será aquele que terá sua obrigação cumprida por quem a lei responsabilizar. Contudo, o substituído não deixa de ser contribuinte do imposto, ou seja, este ente continua a praticar, com habitualidade e para fins comerciais, atos que possibilitam a incidência da regra tributária permissiva para a cobrança do imposto. Entretanto, tendo em vista a obrigação principal já ter sido adimplida, o substituído cumprirá, apenas, as suas obrigações acessórias.

Os substituídos, na substituição tributária “para frente” do ICMS, estarão situados no meio da cadeia de circulação das mercadorias, devido ao caráter antecipatório do tributo. Para melhor exemplificar os atores do regime, segue esquema:



Fonte: Elaborado pelo autor



Fonte: Elaborado pelo autor

Comparando os esquemas 1 e 2, percebe-se que o substituído deixa de ser o contribuinte efetivo nas operações com Substituição Tributária, o mesmo já tem sua carga tributária de ICMS “Antecipada” pelo Substituto, ou seja, o fabricante, que com a MVA estabelecida pelo legislador que busca atender toda a cadeia até o consumidor final, desta forma o Substituído Tributário, não tem ação direta sob o valor arrecadado.

Cabe ressaltar que a Substituição Tributária, presume que o Substituído, no caso o comércio ira destinar suas mercadorias para o consumo final, caso não ocorra e o destino seja como insumo ou uma nova comercialização, neste caso o substituído, assume para estas operações a figura do substituto e a cadeia recomeça.

2.4 FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA NO VAREJO

O preço de venda é uma das variáveis estratégicas mais relevantes para as empresas e, evidentemente, a sua fixação é uma decisão de suma importância. Dentro do arsenal competitivo varejista, preço é, sem dúvida, a ferramenta que produz os efeitos mais intensos e imediatos. A resposta do consumidor à redução de preços não deixa margem a dúvidas sobre sua eficácia.

Segundo Boone e Kurtz (1998, p. 464), “preço é o valor de troca de um bem físico ou serviço”, em outras palavras, é o que se poderia dar em troca no mercado. Para os autores, os filósofos antigos já reconheciam a importância do preço no funcionamento do sistema econômico.

Para Kotler (1998, p. 449), “o preço é um elemento quantitativo que resume de forma numérica as estratégias de marketing que a empresa tentou seguir”. Em outras palavras, o preço é a única forma de quantificar o “mix” de marketing. Esta é a razão pela qual sua determinação requer cuidadosos estudos do mercado, da concorrência e de fatores internos e externos à empresa, de modo a resultar em um valor coerente com a estratégia de marketing.

Preço é um elemento integrante do “mix” de marketing, também conhecido como os quatro “Ps”: praça, produto, preço e promoção.

O autor propõe aos gestores um modelo de decisão que preços que consiste em três etapas: primeiro conhecer profundamente o preço de custos dos produtos objeto de comercialização, e afirma: “o preço de custo é o piso do preço”, segundo, conhecer o preço de venda dos concorrentes e por fim identificar a percepção de valor dos clientes em relação ao produto, como por exemplo: localização, qualidade, garantia, etc.. O autor acredita que este modelo quando aplicado adequadamente contribui para decisão do preço ideal, e argumenta que: se o preço ficar muito baixo (igual ou abaixo do preço de custo) a empresa não terá lucro, e se ficar alto demais em relação ao mercado, não haverá demanda (venda). Esses elementos quando combinados adequadamente colaboram com o gestor na busca pelo preço ideal.

Conforme Padoveze (2003, p. 307), “a decisão sobre preços deve levar em conta uma série de aspectos que inclui: objetivos, estruturas de mercado e foco na determinação dos preços”. Existem diversos objetivos na decisão de preços, como: expandir vendas, crescimento de mercado, evitar a competição, garantir a sobrevivência, ser líder de preços etc.

A determinação do preço de venda é uma questão fundamental para a empresa, pois se ela praticar um preço muito alto inibirá a venda, se o preço for muito baixo poderá não cobrir os custos e as despesas.

Percebe-se a importância da participação da contabilidade de custos neste processo. Primeiro informando o preço de custo dos produtos e segundo informando os prováveis resultados decorrentes da decisão tomada, isto é, o lucro ou prejuízo.

2.4.1 Formação Preço de Venda a Partir da Margem de Contribuição

Segundo Assef (1997), o estudo do preço de venda com base no conceito de margem de contribuição pode ser realizado de duas formas:

- A partir da margem de contribuição objetivada (desejada);
- Através do preço de venda fixado pelo mercado onde a empresa se insere.

O conceito de margem de contribuição consiste em identificar as despesas de venda e o preço de custo do produto. As despesas variáveis de venda são aquelas que ocorrem por ocasião da venda da mercadoria, como por exemplo, os impostos incidentes sobre venda, embalagens, frete pago à transportadora para entregar a mercadoria ao cliente, etc. O preço de custo da mercadoria é normalmente identificado por todos os gastos realizados para adquirir a mercadoria. A margem de contribuição é determinada pela diferença entre o preço de venda de um produto deduzido das despesas de venda e o seu respectivo preço de custo, como pode ser observado no quadro abaixo:

PV =	Preço de Venda da Mercadoria
DV =	(-) Despesas de Venda
PC =	(-) Preço de Custo
MC =	(=) Margem de Contribuição

Quadro 1 - Cálculo Margem de Contribuição
Fonte: Elaborado pelo autor

2.4.2 Formação Preço de Venda a Partir do Preço de Custo

Geralmente o preço de venda é calculado a partir dos custos mais uma margem de lucro, ou seja, o preço de venda é igual a soma do custo do produto ou serviço com a margem de lucro esperada pela empresa, mas além destes as empresas também costumam basear-se no consumidor ou na concorrência.

Os processos de definição de preços baseados nos custos buscam, de alguma forma, adicionar algum valor aos custos. Por exemplo, empresas construtoras apresentam propostas de serviços, estimando o custo total do projeto e adicionando uma margem padrão de lucro.

Segundo Perez Jr., Oliveira e Costa (1999, p. 267), “o preço obtido a partir do custo é uma referência valiosa para comprar com preço de mercado e determinar a conveniência ou não de vender o produto pelo preço que o mercado esteja disposto a pagar”. Quando obtém-se um preço a partir do custo, se este estiver apurado corretamente resultará em um determinado preço, dentro desta realidade, fica mais fácil comparar seus preços com outros, contribuindo para a análise e decisão da possibilidade de ajustar ou não o seu preço ao de mercado.

Morante (2009) explica que na formação do preço de venda com base no custo a Margem de Contribuição deve ser aplicada sobre o custo do produto, não podendo esta fazer parte da incidência dos tributos, desta forma, este sugere a fórmula de precificação:

$$PV = \frac{\frac{\text{Custo do Produto/Mercadoria}}{[(100-\text{Margem de Contribuição}\%) / 100]}{1 - \{[\% \text{ ICMS} + \% \text{ PIS} + \% \text{ COFINS}] / 100\} + \{[(\% \text{ IRPJ} + \% \text{ CSLL}) / 100] * [1 + (\text{IPI} / 100)]\}}}{* [1 + (\% \text{ IPI} / 100)]}$$

Onde:

PV = Preço de Venda contendo todos os Tributos

Custo do Produto/Mercadoria = Compreende todos os custos diretos de produção ou custos para a obtenção da mercadoria que se pretende comercializar.

Margem de Contribuição % = A parte do preço de venda necessária para a cobertura das despesas administrativas, comerciais e financeiras, além dos impostos diretos, a remuneração do capital operacional e o lucro líquido esperado na negociação.

% ICMS = Indicação do percentual do ICMS que incidirá sobre a venda

% IPI = indicação do percentual do IPI que incidirá sobre a venda, em se tratando de produto próprio

% PIS = Indicação do percentual referente ao PIS

% COFINS = Percentual referente à COFINS

% IRPJ = Indicação do Percentual referente à IRPJ

% CSLL = Indicação do percentual referente à CSLL

Vimos neste capítulo que a contabilidade de custo tem como uma das suas principais finalidades, apresentar de forma clara e objetiva a composição dos custos de um determinado produto, bem como seu papel fundamental na formação do preço de venda, onde sem esta, a formação do preço fica bastante prejudicada.

Como o presente trabalho, busca identificar o impacto da Substituição Tributária no Preço de venda no varejo, buscou-se conceituar de forma sucinta os impostos não cumulativos, bem como os tipos de Substituição Tributária e seus sujeitos.

Com base nestas revisões, analisou-se a formação do preço de venda no varejo, onde identificou algumas fórmulas de cálculo, mas em ambas ficam evidente que as variáveis de impostos, são impactantes tanto quando na formação do custo de aquisição (CMV), quanto sobre a venda.

3 METODO

Neste capítulo serão apresentados os principais aspectos metodológicos do presente trabalho, relativamente à classificação da pesquisa desenvolvida e a forma como os dados foram coletados.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Para a determinação do tipo da pesquisa, foram tomados como base os critérios apresentados por Vergara (2000, p. 46), “que a classifica em relação a dois aspectos: quanto aos fins e quanto aos meios”.

Quanto aos seus fins, o presente trabalho é descritivo e exploratório. Descritivo porque busca apresentar conceitos, características e destacar a importância da Contabilidade de Custos no processo de gestão de custos das empresas. Num segundo momento, ainda de forma descritiva, destacar a importância dos impostos na formação do preço de venda para elas se manterem competitivas e explicar a Substituição Tributária e, por fim, elucidar sobre o impacto da Substituição Tributária nas organizações, com ênfase nas empresas Varejistas.

A pesquisa realizada é exploratória porque, não existem trabalhos sobre este tema na área contábil, apenas alguns artigos publicados por entidades, mas todos superficiais, sem nenhum aprofundamento.

Quanto aos meios, a pesquisa é bibliográfica, documental e também um estudo de caso. É bibliográfica, porque para a fundamentação teórica foram realizadas pesquisas em livros, revistas, internet, etc.

A presente pesquisa é documental porque para aplicação da parte teórica em um caso prático, foram utilizadas informações fornecidas por uma empresa, constantes em seus documentos internos, não acessíveis ao público externo.

O trabalho também caracteriza um estudo de caso, pois aplica na prática de uma empresa, os conceitos e esclarecimentos apresentados na parte teórica e analisa a situação desta empresa em um determinado período.

3.2 COLETA DOS DADOS

Para que a pesquisa atingisse os seus objetivos, foram coletados os dados necessários a construção da solução do problema.

Inicialmente, foi realizada pesquisa bibliográfica através de consultas, principalmente a livros, artigos e relatórios da área contábil e custos, buscando informações importantes para a construção do referencial teórico. É de suma importância destacar que ainda foram realizadas pesquisas na internet, revistas, jornais e, principalmente, da legislação vigente no Brasil para complementar este referencial.

Após, foi realizada pesquisa documental mediante coleta de dados junto a empresa objeto da parte prática do presente trabalho, com base em seu mapa de Custo e Sistema de Precificação e outros documentos internos.

3.3 TRATAMENTO DOS DADOS

Os dados obtidos junto a Empresa foram utilizados no desenvolvimento da parte prática do presente trabalho. Primeiramente, foram identificados o Processo de Custeio e Precificação adotado pela empresa.

Com base nos resultados obtidos foi efetuada uma comparação de qual o impacto da Substituição Tributária no preço de venda.

4 O IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO PREÇO DE VENDA NO VAREJO

A partir do referencial teórico, foi desenvolvida a parte prática do presente trabalho, que consiste na análise do impacto da Substituição Tributária no preço de venda no varejo.

Assim, inicialmente será apresentada a empresa objeto da parte prática do estudo e a estrutura do setor responsável pelo sistema de precificação.

Após, será feita uma análise da precificação de mercadorias que possuem maior relevância nas operações da empresa analisada.

4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DO ESTUDO

Com o objetivo de resguardar a empresa da qual serão utilizadas as informações para a elaboração da parte prática deste trabalho e impedir sua identificação, ela será denominada de Empresa Modelo S.A.

Atualmente, a Empresa Modelo S.A. é uma das mais importantes empresas no Brasil em seu segmento e também uma das maiores empresas do Brasil.

A Empresa Modelo S.A. possui 42 unidades distribuídas no Brasil, Estando presente em 8 Estados.

Na Empresa Modelo S.A. a responsabilidade pela precificação é do setor denominado de “Administração de Vendas”.

O referido setor é composto por analista precificação, analista de contratos, assistente de precificação e está subordinado ao Gerente de Administração de Vendas que, por sua vez, está subordinado ao Diretor Comercial da Empresa Modelo S.A.

Cabe também destacar que, para fins do presente trabalho, serão utilizados os dados relativos a precificação de mercadorias para o Estado do Rio Grande de Sul.

Para uma melhor compreensão da atividade comercial varejista de bens de consumo, a figura 1 mostra a posição dos varejistas dentro do canal de distribuição. Os fabricantes fazem os produtos e os vendem para atacadistas e varejistas. Os atacadistas compram produtos dos fabricantes e revendem esses produtos aos varejistas, enquanto os varejistas revendem os produtos aos consumidores. Atacadistas satisfazem as necessidades dos varejistas, enquanto os varejistas direcionam seus esforços para satisfazer as necessidades dos consumidores finais.

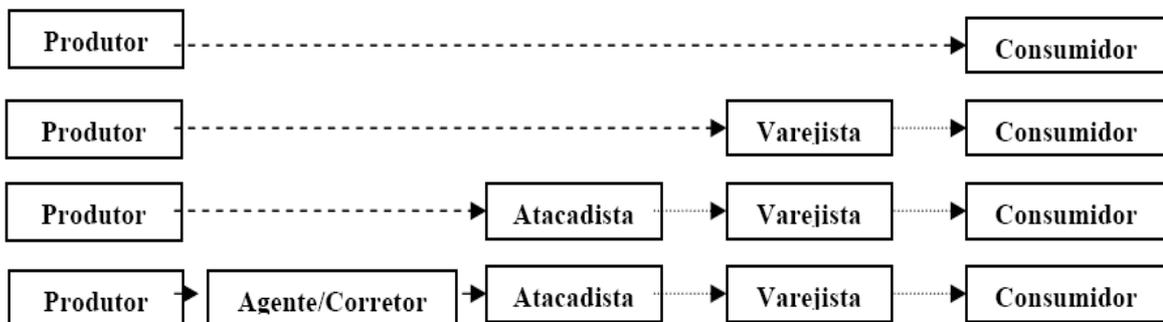


Figura 1- Posição dos varejistas no canal de distribuição. Bens de Consumo.
Fonte: Boone e Kurtz (1998).

4.2 PROCESSO DE PRECIFICAÇÃO

Conforme destacado anteriormente, as informações relativas ao processo de precificação. Os dados foram obtidos do mapa de custos da Empresa Modelo.

A análise foi efetuada comparando o preço de um mesmo produto antes da incidência da Substituição Tributária e após a sua incidência.

A seguir, serão efetuadas as comparações e por fim quantificado as análises do impacto da ST no preço de venda.

4.3 COMPARATIVO PRECIFICAÇÃO PRODUTO COM E SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Com base no que foi apresentado nos itens anteriores, foi feita um comparativo com os principais produtos, denominados produtos “A” e “B” que em termos de volume e valores monetários sofreram impacto da mudança de tributação, onde, passaram a ser tributado pela Substituição Tributária do ICMS, conforme especificado e detalhado nas Tabelas 01 e 02.

Tabela 1 - Comparativo Precificação Produto A

Produto A		
COMPRA		
Regime	Sem ST	C/ ST
Condições:		
Alíquota do ICMS ST		17,00%
Alíquota do ICMS Devido	17,00%	17,00%
Alíquota de IPI	10,00%	10,00%
MVA do ICMS ST	0,00%	37,32%
Alíquota PIS/Cofins	9,25%	9,25%
Cálculo da Aquisição:		
Valor da Mercadoria c/ ICMS, PIS e Cofins	8,55	8,55
Base de Cálculo do IPI	8,55	8,55
IPI	0,86	0,86
PIS e COFINS	0,79	0,79
Base de Cálculo ICMS Devido	8,55	8,55
ICMS Devido(normal interestadual)	1,45	1,45
Base de Cálculo ICMS ST	9,41	12,91
ICMS ST (bruto)	0,00	2,20
ICMS Retido por substituição tributária	0,00	0,74
> Total da Nota Fiscal Fornecedor	9,41	10,15
> Custo de Estoque	6,31	8,50
Aumento no Preço de Compra		7,89%
Aumento no Custo de Aquisição		34,82%

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando o quadro acima, percebe-se que o produto “A” manteve o mesmo preço do fornecedor, porém quando este passou a ser tributado por ST, houve um aumento de 34,82% no custo de aquisição e um aumento de 7,89% no preço pago ao fornecedor, devido ao destaque da substituição tributária, a qual foi recolhida pelo fornecedor e esta sendo acrescida no total da nota fiscal.

Tabela 2 – Comparativo precificação Produto B

Produto B		
COMPRA		
Regime	Sem ST	C/ ST
Condições:		
Alíquota do ICMS ST	0,00%	17,00%
Alíquota do ICMS Devido	17,00%	17,00%
Alíquota de IPI	5,00%	5,00%
MVA do ICMS ST	0,00%	45,59%
Alíquota PIS/Cofins	9,25%	9,25%
Cálculo da Aquisição:		
Valor da Mercadoria c/ ICMS, PIS e Cofins	7,96	7,96
Base de Cálculo do IPI	7,96	7,96
IPI	0,40	0,40
PIS e COFINS	0,74	0,74
Base de Cálculo ICMS Devido	7,96	7,96
ICMS Devido(normal interestadual)	1,35	1,35
Base de Cálculo ICMS ST	8,36	12,17
ICMS ST (bruto)	0,00	2,07
ICMS Retido por substituição tributária	0,00	0,72
> Total da Nota Fiscal Fornecedor	8,36	9,07
> Custo de Estoque	5,87	7,94
Aumento no Preço de Compra		8,56%
Aumento no Custo de Aquisição		35,24%

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando o quadro acima, percebe-se que o produto “B” manteve o mesmo preço do fornecedor, porém quando este passou a ser tributado por ST, houve um aumento de 35,24%

no custo de aquisição e um aumento de 8,56% no preço pago ao fornecedor, devido ao destaque da substituição tributária, a qual foi recolhida pelo fornecedor e esta sendo acrescida no total da nota fiscal.

Como se pode se observar em ambos os casos o houve um significativo aumento no custo de aquisição, o que faz com que a empresa precise gerir de forma mais analítica seu processo de custeio, ou seja, deverá ser efetuada uma análise por produto.

Sendo que a variação ocorrerá devido ao valor da MVA (Margem de Valor Agregado) regulamentada pelo Fisco, ou seja, a variação tanto do custo de aquisição, bem como do aumento de preço de compra.

4.4 ANÁLISE DO IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO PREÇO DE VENDA

Com o intuito de analisar o impacto do ICMS Substituição Tributária no preço de venda na Empresa Modelo S.A., foi feito um comparativo entre estes preços praticados antes da mudança da sistemática do recolhimento do ICMS.

Tabela 3 - Impacto Preço Produto A

Produto A						
Compra			Venda			
Regime	Sem ST	C/ ST	Regime	Sem ST	C/ ST	C/ ST
Condições:			Condições:			
			Alíquota do ICMS Devido	17,00%	0,00%	0,00%
			Margem Contribuição	30,26%	30,26%	22,40%
			PIS e COFINS	9,25%	9,25%	9,25%
			Variáveis Venda	4,50%	4,50%	4,50%
Alíquota do ICMS ST	0,00%	17,00%				
Alíquota do ICMS Devido	17,00%	17,00%				
Alíquota de IPI	10,00%	10,00%				
MVA do ICMS ST	0,00%	37,32%				
Alíquota PIS/Cofins	9,25%	9,25%				
Cálculo da Aquisição:			Cálculo Preço Venda:			
Valor da Mercadoria c/ ICMS, PIS e Cofins	8,55	8,55	> Custo de Estoque (CMV)	6,31	8,50	8,50
Base de Cálculo do IPI	8,55	8,55	Preço de Venda com PIS e Cofins	12,57	14,07	12,64
IPI	0,86	0,86				
PIS e COFINS	0,79	0,79	Impacto Preço Venda	0,57%		
			Cálculo Resultado:			
Base de Cálculo ICMS Devido	8,55	8,55	(=) Receita Operacional Bruta	12,57	14,07	12,64
ICMS Devido(normal interestadual)	1,45	1,45	(-) Deduções	3,30	1,30	1,17
			(=) Receita Operacional Líquida	9,27	12,76	11,47
Base de Cálculo ICMS ST	9,41	12,91	(-) CMV	6,31	8,50	8,50
ICMS ST (bruto)	0,00	2,20	(=) Resultado Operacional Bruto	2,96	4,26	2,97
ICMS Retido por substituição tributária	0,00	0,74	(-) Variáveis de Venda	0,57	0,63	0,57
			(=) Lucro Antes Impostos	2,40	3,63	2,40
> Total da Nota Fiscal Fornecedor	9,41	10,15	(-) JIR/CSLL	1,01	1,45	1,01
			(=) Lucro Líquido	1,39	2,18	1,39
> Custo de Estoque (CMV)	6,31	8,50				
Aumento no Preço de Compra		7,89%	% Margem Contribuição Bruta	31,98%	33,40%	25,89%
Aumento no Custo de Aquisição		34,82%	% Margem Contribuição Líquida	15,00%	17,08%	12,13%

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando as variáveis que compõem a formação do preço de venda, verifica-se que a MVA (Margem de Valor Agregado), que tem como finalidade representar a margem de lucro que será praticada pelo atacadista e/ou varejista e, quando esta for muito superior ao que é praticado pela empresa.

No produto “A” a MVA estipulada pelo Estado do RS esta 11,29% superior à praticada pela empresa Modelo S.A., isto ocasionou uma série reflexos no processo de precificação, gerando um aumento no preço de compra de 7,89%, e no custo de aquisição de 34,82%, efeito do ICMS próprio e o ICMS ST serem considerados custo, devido não haver incidência no ICMS no momento da venda.

Sendo, que de forma parcial os aumentos acima são compensados no cálculo do preço de venda pelo fato da não incidência do ICMS na venda, efeito este que fica evidenciado na margem de contribuição absoluta, onde a Margem de Contribuição reduz em 25,97% e

mesmo assim o lucro sem mantem, isto gera um aumento no preço de venda de 0,57%, isto, para que a empresa Modelo S.A. mantenha a mesma margem absoluta.

A seguir será analisado o produto “B”, considerando suas características, importante salientar que os produtos A e B, pertencem a mesma família de produtos, devido a isso, a Margem de Contribuição são muito próximas.

Tabela 4 - Impacto Preço Produto “B”

Produto B						
Compra			Venda			
Regime	Sem ST	C/ ST	Regime	Sem ST	C/ ST	C/ ST
Condições:			Condições:			
			Alíquota do ICMS Devido	17,00%	0,00%	0,00%
			Margem Contribuição	25,00%	25,00%	17,70%
			PIS e COFINS	9,25%	9,25%	9,25%
			Variáveis Venda	4,50%	4,50%	4,50%
Alíquota do ICMS ST	0,00%	17,00%				
Alíquota do ICMS Devido	17,00%	17,00%				
Alíquota de IPI	5,00%	5,00%				
MVA do ICMS ST	0,00%	45,59%				
Alíquota PIS/Cofins	9,25%	9,25%				
Cálculo da Aquisição:			Cálculo Preço Venda:			
Valor da Mercadoria c/ ICMS, PIS e Cofins	7,96	7,96	> Custo de Estoque (CMV)	5,87	7,94	7,94
Base de Cálculo do IPI	7,96	7,96	Preço de Venda com PIS e Cofins	10,88	12,21	11,13
IPI	0,40	0,40				
PIS e COFINS	0,74	0,74	Impacto Preço Venda	2,29%		
			Cálculo Resultado:			
Base de Cálculo ICMS Devido	7,96	7,96	(=) Receita Operacional Bruta	10,88	12,21	11,13
ICMS Devido(normal interestadual)	1,35	1,35	(-)Deduções	2,86	1,13	1,03
			(=)Receita Operacional Líquida	8,03	11,08	10,10
Base de Cálculo ICMS ST	8,36	12,17	(-)CMV	5,87	7,94	7,94
ICMS ST (bruto)	0,00	2,07	(=)Resultado Operacional Bruto	2,15	3,15	2,16
ICMS Retido por substituição tributária	0,00	0,72	(-)Variáveis de Venda	0,49	0,55	0,50
			(=)Lucro Antes Impostos	1,66	2,60	1,66
> Total da Nota Fiscal Fornecedor	8,36	9,07	(-)JIR/CSLL	0,73	1,07	0,74
			(=)Lucro Líquido	0,93	1,53	0,93
> Custo de Estoque (CMV)	5,87	7,94				
Aumento no Preço de Compra		8,56%	% Margem Contribuição Bruta	26,85%	28,38%	21,40%
Aumento no Custo de Aquisição		35,24%	% Margem Contribuição Líquida	11,62%	13,77%	9,17%

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando as variáveis que compõem a formação do preço de venda, se pode concluir que para o produto “B” a MVA (Margem de Valor Agregado), que é estipulada pelo Fisco com base em pesquisas de mercado para suprir a margem de lucro que será praticada pelo atacadista e/ou varejista esta 82,36% superior a praticada pela empresa Modelo S.A. e, isto ocasionou um aumento no preço de compra de 8,56%, no custo de aquisição de 35,24%, efeito do ICMS próprio e o ICMS ST serem considerados custo, devido não haver incidência no ICMS no momento da venda.

Também neste caso os impactos acima são compensados de forma parcial no cálculo do preço de venda pelo fato da não incidência do ICMS na venda, mas para que a empresa

Modelo S.A. mantenha a mesma margem absoluta de antes da mudança da sistemática da tributação, esta deverá reajustar o preço de venda em 2,29%.

Portanto, fica evidenciado que a mudança da sistemática da tributação do ICMS para a cobrança por Substituição Tributária tem impacto no preço de venda, principalmente devido ao aumento significativo no custo de aquisição, que influencia diretamente na rentabilidade do produto, mas deve-se observar que as análises dos impactos da mudança de sistemática de tributação do ICMS, não poderão ser feitas com base em percentuais, margem de contribuição líquida ou bruta. Pelo fato, da mudança da sistemática alterar as variáveis de impostos, as quais impactam diretamente nestas variáveis.

Desta forma, se forem utilizadas estas para definir o preço, como visto nos dois produtos demonstrados (tabelas 3 e 4), o preço seriam reajustados 11,90% (produto A) e 12,25% (produto B), ou seja, 11,33% e 9,96% respectivamente a maior do que o necessário para manter a rentabilidade (Margem Absoluta).

Sendo assim, para que não haja aumentos abusivos e por consequência perda de mercado, para produtos que possuem o recolhimento na sistemática de ICMS substituição tributária, a margem absoluta deve ser a variável para a decisão de formação de preço.

Este capítulo apresentou os principais efeitos do ICMS Substituição Tributária no preço das mercadorias da empresa Modelo S.A a seguir apresentam-se as conclusões do estudo.

5 CONCLUSÃO

O segmento varejista possui uma dinâmica de mercado muito peculiar, onde qualquer movimentação no sentido de reajuste de preço é percebida e quando não fundamentada, pode comprometer a competitividade, podendo até tirar do mercado a empresa que de forma arbitrária coloque uma política de preço.

Neste sentido a contabilidade de custos exerce um papel muito importante no auxílio na geração das informações para as tomadas de decisões. Com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa.

Chiavenato (2000) coloca que o administrador no exercício de suas atividades, deve observar quatro funções básicas: planejamento, organização, direção e controle. Neste sentido a contabilidade custos, pode auxiliar na organização e controle das informações relativas ao custo de produção e distribuição.

No referencial teórico, buscou-se enfatizar que a contabilidade de custos tem dentre suas principais funções é fixar os preços de venda, neste sentido Padoveze (2006), afirma que a contabilidade de custo tem como principal finalidade fornecer aos gestores o custo unitário dos diversos produtos e serviços ofertados pela empresa.

E que no contexto de formação de preço uma das principais variáveis são os impostos, e que no presente estudo pretende-se analisar o impacto do ICMS Substituição Tributária no preço de venda na empresa varejista, denominada empresa Modelo S.A.

Ao revisar a literatura que trata do impacto da Substituição Tributária no preço de venda de uma empresa varejista, percebeu-se que praticamente não existem estudos realizados a cerca deste tema. Assim, com objetivo de colaborar com a discussão, buscou-se, através, de um estudo de caso concreto, quantificar o impacto no preço de venda em uma empresa varejista de grande porte. O problema que se visou responder, através da pesquisa, foi a quantificação do impacto do ICMS Substituição Tributária no preço de venda na Empresa Modelo.

No caso específico da Empresa Modelo, com base nas informações obtidas a partir do mapa de custo e do sistema de precificação e de estudos realizados na literatura, aplicados aos dois produtos nomeados de Produto “A” e Produto “B”, verificou-se que o impacto da mudança de tributação para regime tributário por Substituição Tributária no preço de venda, é necessário a mudança de estratégia de análise para fins de mensuração do impacto e reposicionamento de preços no mercado.

Onde uma variável passa a figurar como protagonista nas análises, a Margem de Contribuição Absoluta, assume a principal figura para balizar as análises do impacto tributário no preço de venda devido a mudança de regime tributário.

Nas análises efetuadas nos produtos “A” e “B”, constatou-se que mesmo havendo aumento no preço de compra e de custo de aquisição, ha necessidade de redução da margem de contribuição bruta, para que não haja aumento excessivo do preço de venda, ocasionado uma perda de mercado. Para a análise do preço antes da mudança de tributação, o balizador será a Margem de Contribuição Absoluta, onde para o cálculo do novo preço, esta será a variável que decidirá qual a margem de contribuição bruta a ser praticada e por consequência percentual de reajuste no preço de venda.

No caso específico da Empresa Modelo, recomenda-se que para os produtos que tiveram mudança de tributação para ICMS Substituição Tributária, seja, incluída a análise de margem de contribuição absoluta, como fator de decisão do reajuste do preço de venda.

Onde somente a Margem de Contribuição Bruta e Líquida, não são suficientes para a tomada de decisão do novo preço de venda, em virtude do grande impacto no aumento do custo de aquisição e que este é parcialmente compensado pela não tributação do ICMS no momento da venda, como ficou evidenciado nas análises efetuadas.

Considera-se que o objetivo proposto para este estudo foi atingido. O trabalho foi de grande validade para aplicação na Empresa Modelo, onde encontrou uma forma de avaliar de forma mais exata o impacto desta mudança de tributação no preço de venda ao varejo.

REFERÊNCIAS

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

BERNARDI, Luiz Antônio. **Política e formação de preços**: uma abordagem competitiva, sistêmica e integrada. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BOONE, L. E.; KURTZ, D. L. **Marketing contemporâneo**. São Paulo: LTC, 1998.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. 1.ed. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BRASIL. Art. 49 do Código tributário nacional - Lei 5172/66. **Jus Brasil**. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/ anotada/2340204/art-49-do-codigo-tributario-nacional-lei-5172-66>>. Acesso em: 18 abr. 2010.

BRASIL. Código Tributário Nacional - Lei 5172/66 | Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Jus Brasil**. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/103387/codigo-tributario-nacional-lei-5172-66>>. Acesso em: 23 ABR. 2010.

BRASIL. Lei complementar 87/96. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 set. 1996.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo, Editora Atlas, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

_____. **ICMS**. 11. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**: edição compacta. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código tributário nacional comentado**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Direito tributário aplicado**: impostos e contribuições das empresas. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FERREIRA, Ricardo José. **Contabilidade de custos**. 6. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2010.

GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002.

GUTJAHR, Valéria. Direito ao crédito de IPI na aquisição de insumo ou na saída de produto isento, imune, sujeito à alíquota zero ou não tributado. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **IPI**: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

IMEDIATO. In: UOL – Michaelis. Melhoramentos. Disponível em <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues>>. Acesso em: 2 abr. 2009.

KOTLER, Philip. **Administração de marketing**: análise, planejamento, implementação e controle. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999

_____. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Elementos atuais de direito tributário**: estudos e conferências. Coordenação de Ives Gandra Martins da Silva e André Elali. Curitiba: Juruá, 2005.

_____. Aspectos da substituição tributária na lei complementar n. 87/96. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1996.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **Curso de direito tributário**. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. ICMS: substituição tributária “para frente” e a lei complementar 87/96, art. 10. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1996.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. 1. ed. São Paulo: Makron Books, 2001.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. Uma visão crítica da substituição tributária. **Jus Navegandi**, Teresina, ano 5, n. 49, 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1404>>. Acesso em: 22 maio 2010.

MENDONÇA, Cristine. **A não-cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PARSLOE, Erick; WRIGHT, Raymond. **O orçamento**. São Paulo: Nobel, 2001.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2004.

PREFERENCIAL. In: UOL - Michaelis. Melhoramentos: Disponível em <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues>>. Acesso em: 22 abr. 2010.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto n.º 37.699, de 26 de agosto de 1997**. (Regulamento do ICMS). Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositive=&inpDsKeywords>>. Acesso em: 09 maio 2010.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A responsabilidade tributária**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.