

OS REFLEXOS DOS TRIBUTOS INDIRETOS SOBRE OS CUSTOS E PREÇOS DAS MERCADORIAS

Beatriz Garcia Sarti - bia.sarti@hotmail.com

* Submissão em: 08/11/2017 | Aceito em: 12/08/2018

RESUMO

O presente trabalho busca refletir sobre os tributos federais e estaduais que compõem a carga tributária incidente sobre os custos e preços de venda das mercadorias comercializadas no território nacional de maneira geral e em especial no Estado de São Paulo. A tributação é um dos temas mais abordados atualmente pela sociedade. As empresas, tanto as de pequeno ou grande porte por serem responsáveis pela geração da maioria dos empregos, sofrem com os tributos incidentes e estão cada vez mais preocupadas com o seu planejamento tributário. O comércio que é um componente do setor terciário da economia e responsável por uma significativa quantidade de empregos gerados é afetado diretamente pela carga tributária sobre as mercadorias que ela compra e revende. O presente estudo busca pesquisar, quais são os tributos indiretos que influenciam de forma direta nos custos e na formação do preço de venda das mercadorias.

Palavras-chaves: Custos. Tributos. Preço de Venda.

THE REFLECTIONS OF INDIRECT TAXES ON COSTS AND PRICES OF GOODS

ABSTRACT

The present work seeks to reflect on the federal and state taxes that make up the tax burden on the costs and sales prices of the merchandise traded in the national territory in general, and especially in the State of São Paulo. Taxation is one of the topics most currently addressed by society. Corporations, both small and large, are responsible for the generation of most jobs, suffer from incidental taxes and are increasingly concerned with their tax planning. Trade that is a component of the tertiary sector of the economy and responsible for a significant amount of jobs generated is directly affected by the tax burden on the goods it buys and resells. The present study seeks to investigate, what are the indirect taxes that directly influence the costs and the formation of the sale price of the goods.

Keys words: Costs. Taxes. Sale price.

1 INTRODUÇÃO

A carga tributária brasileira merece toda a atenção por parte das empresas, pois incide nos custos e são considerados na formação do preço de venda das mercadorias e os tributos influenciam diretamente no nível de consumo, estimulando ou não o crescimento da economia, possuindo contornos sociais e podem ser integrantes de políticas públicas, econômicas, na geração de empregos etc.

Quanto ao cenário das empresas que comercializam mercadorias tinha no passado a preocupação de seus gestores, principalmente durante o período de grande inflação e antes da chegada das grandes redes em relação à área tributária, era basicamente com os registros e recolhimentos de tributos, os quais apresentavam menor grau de complexidade.

As revendas operavam localmente, isto é, não existiam grandes redes que atuavam simultaneamente em vários Estados (baixa capilaridade), o que minimizava o grau de dificuldade nos trabalhos desenvolvidos por seus departamentos contábeis e fiscais geralmente deixados a cargo de escritórios de contabilidade. Tais revendas eram geridas diretamente por seus proprietários, por intermédio do conhecimento e experiência de cada um sobre o segmento do varejo escolhido, sem a preocupação em relação aos assuntos tributários, os quais, em algumas oportunidades eram cuidados pelos mencionados escritórios terceirizados.

A chegada das grandes redes de varejo com maior necessidade de controles contábeis e fiscais estimulou os profissionais da área a dedicarem maior atenção ao estudo e análise da legislação vigente e ao planejamento tributário.

Paralelamente às mudanças que se verificavam no comércio, começavam a aumentar as alterações e a complexidade das legislações tributárias, independentemente da instância de governo, se provocadas pela União ou pelo Estado da Federação e mais especificamente pelo Fisco Paulista fez com que as empresas fossem obrigadas a manter quadros de funcionários em suas áreas fiscais e contábeis e no caso dos escritórios de contabilidade, possuir profissionais com conhecimentos profundos e atualizados diariamente sobre o tema.

A contratação de escritórios de advocacia e consultorias especializadas também se mostrou necessárias, importando em mais gastos administrativos.

Os tributos indiretos, compostos pelo PIS, COFINS e IPI na esfera da União e do ICMS pelos Estados, são componentes dos custos das mercadorias e também são considerados nas formações dos preços de venda. Assim, todas as mudanças na legislação de cada um destes tributos geram alterações nos preços que influenciam no consumo e na arrecadação tributária.

Desde 2002, com a mudança na legislação do PIS – Programa de Integração Social, seguida pela da COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e posteriormente nas alterações das alíquotas do IPI – Imposto sobre os Produtos Industrializados por parte do Governo Federal e ainda do ICMS feita pelo Fisco Paulista em relação às reduções de alíquotas e posteriormente com a expansão do Regime de Substituição Tributária, os custos e os preços de venda dos materiais para construção civil foram diferentemente afetados. O mesmo ocorreu em relação às arrecadações aos cofres públicos.

Em relação ao PIS e a COFINS, segundo Fabretti (2008, p. 199), “Na verdade, o que houve foi novo aumento da carga tributária e da quantidade de novas obrigações acessórias, cada vez mais complexas”.

Em relação aos benefícios trazidos pela redução nas alíquotas de IPI, Futema (2006) diz que com a queda do IPI, várias famílias de baixa renda e com renda de até cinco salários mínimos que comprem material de construção nas lojas filiadas à ANAMACO - Associação Nacional dos Comerciantes de Material de Construção serão beneficiadas, ressalta ainda que o pacote contará com a ampliação de linhas de crédito e microcrédito direcionadas especialmente para a compra de materiais de construção.

Quanto à redução nas alíquotas de ICMS em 2006, por meio da Lei 12.220, o Governo do Estado de São Paulo diminuiu a alíquota de ICMS para alguns produtos da construção civil, entre eles, os pisos e revestimentos cerâmicos, baixando-os de 18% para 12%.

Em relação à mudança, Benston (2006) diz que: Como o governo esperava, um dos setores da indústria paulista mais beneficiados pela redução do ICMS deverá ser o da construção civil, que vem passando por uma série de dificuldades. No último ano, esse segmento registrou queda média de 5% em relação a 2004, motivada, entre outros fatores, pelas altas taxas de juro. “Essa medida é necessária e já devia ter acontecido há mais tempo, pois só assim será possível tirar o setor da estagnação” (BENSTON, 2006).

A partir de 2008, ocorreu a expansão do regime de Substituição Tributária do ICMS, atingindo os materiais de construção.

Em relação ao processo de expansão do regime de Substituição Tributária do ICMS, de acordo com a CNI – Confederação Nacional da Indústria, por meio de pesquisa encomendada por ela à consultoria PwC – PricewaterhouseCoopers, finalizada em março de 2010, a disseminação da substituição tributária do ICMS estaria provocando reajuste médio de 5% nos preços, além de prejuízo financeiro de até 48,79% sobre o valor do ICMS antecipado aos fiscos estaduais, às

empresas submetidas ao regime. Tanto o crescimento nos preços como o prejuízo financeiro foram identificados no trabalho realizado pela PwC-PricewaterhouseCoopers, intitulado “A substituição tributária no Brasil” e concluído em março de 2011.

Sendo assim, este artigo se constitui nas alterações na legislação tributária e na carga tributária sobre as mercadorias, o que reflete nos custos e na formação do preço de venda, bem como no comportamento de consumo, causando assim preocupações e alertas aos lojistas. Partindo-se disto, pretende-se identificar e descrever a participação de cada componente tributário sobre os custos e preços de revenda das mercadorias, incluindo simulações de cálculos.

O trabalho buscou pesquisar, quais são os tributos indiretos que influenciam de forma direta nos custos e na formação do preço de venda das mercadorias, bem como realizar simulações com a demonstração de cada um desses tributos que participa nessas composições de valores. O presente trabalho contribuirá para o desenvolvimento da ciência e de seu assunto aqui tratado, isso em razão da importância da carga tributária complexa e com razoável grau de dificuldade para o seu entendimento, especialmente para os lojistas, é compreensível que um trabalho, como no caso o aqui presente busque detalhá-la e ao mesmo tempo tentar explicá-la através de exemplos por meio dos cálculos simulados.

2 DESENVOLVIMENTO

A complexa e elevada carga tributária brasileira obriga as entidades a enxergar o planejamento tributário como uma necessidade crucial para a continuidade dos negócios. Deve ser entendida como uma maneira de torná-la competitiva, reduzindo o preço ao consumidor, aumentando suas vendas e a sua rentabilidade.

A administração dos assuntos tributários deve ser considerada como uma missão estratégica, não ficando presa somente às rotinas diárias de classificar, apurar e pagar.

2.1 Tributos, Impostos e Taxas

• **Tributos** - Tributo pode ser entendido como um pagamento compulsório em moeda, todavia, se autorizado por lei, o pagamento pode ser realizado de outra maneira que possa ser convertida em moeda. Por exemplo, a Lei 9.711/98 menciona que as dívidas junto ao INSS, até 31/12/1999, poderiam ser pagas com Títulos da Dívida Agrária, dentro do limite de R\$ 500.000,00.

Quanto à conceituação de tributo, Baleeiro (2008, p. 22) cita: “A Constituição de 1946 utiliza a palavra tributo no sentido genérico, para abranger três contribuições de caráter coativo (exceto as

penas pecuniárias e reparação de guerra), a saber: a) impostos; b) taxas; c) contribuições de melhoria”.

Coelho (2008) classifica os tributos em duas categorias, os não vinculados, que consiste em: Todo tributo não-vinculado é imposto, definido pelo Código Tributário Nacional como “tributo cuja obrigação tem por fato gerador (hipótese ou incidência) uma situação independente de qualquer atividade estatal”. E vinculados: Referente às Taxas e Contribuições. Os tributos cuja existência é vinculada a uma atuação do serviço público dividem-se em duas categorias: taxas e tributos especiais ou contribuições. Nas taxas, a atuação refere-se diretamente ao cidadão e baseia-se no relacionamento imediato entre o poder público e o contribuinte. Nos tributos especiais ou contribuições, a atuação atinge o cidadão de modo indireto e repousa na conveniência do poder público ou numa consequência de sua atuação. Impostos diretos sobre rendas, ganhos e patrimônio; e indiretos sobre o consumo de bens e serviços.

• **Impostos** - A definição de imposto está nos artigos 16º e 17º do CTN – Código Tributário Nacional -, descrevendo que é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, que é exclusivamente o que consta deste título como as competências e limitações nele previstas, conforme a Constituição Federal para a União, Estados da Federação e Municípios (artigos. 153, 155 e 156, respectivamente). Isto é, trata-se de um tributo pago, compulsoriamente, pelas pessoas físicas e jurídicas para atender parte das necessidades de Receita Tributária do Poder Público (federal, estadual ou municipal), de forma a garantir o funcionamento de sua burocracia, o atendimento social à população e os investimentos em obras essenciais.

• **Taxas** - Dentro de suas atribuições específicas, as taxas têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição, previsto no artigo 77º do Código Tributário Nacional.

Baleeiro (2008, p. 22), define taxa como sendo uma contribuição paga por uma pessoa em troca de um serviço recebido, enquanto isso, para o estado consiste na manutenção da ordem.

2.1.1 Tributos Diretos

A Constituição Federal de 1988 dispõe no § 1º. Do seu artigo 145:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando a administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os

direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Os tributos diretos incidem para a pessoa física ou jurídica com a qual guarda relação, como, por exemplo, o Imposto de Renda da Pessoa Física, o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido aplicado também para a pessoa jurídica, isto é, são devidos em situações de renda e lucro, aplicados escalonadamente (de acordo com tabelas progressivas) para os respectivos beneficiários. Dada a não incidência direta dos mencionados tributos sobre os custos e na formação do preço de venda das mercadorias. A seguir, serão tecidos comentários somente sobre o Imposto de Renda para a Pessoa Jurídica.

• **Imposto de Renda para a Pessoa Jurídica** - O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) é regido pelo regulamento do Imposto de Renda, tendo como base de cálculo o lucro líquido das empresas tributadas pelo lucro real ou pela presunção mediante a aplicação de percentuais estabelecidos para cada tipo de atividade para as empresas tributadas pelo lucro presumido.

A base de cálculo para as empresas tributadas pelo lucro real é o lucro líquido do exercício, mais as adições e exclusões, a uma alíquota de 15%, mais um adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 20 mil por mês ou R\$ 240 mil por ano.

Já a base de cálculo para as empresas tributadas pelo lucro presumido é determinada mediante a aplicação dos percentuais fixados na tabela abaixo, de acordo com a atividade de cada empresa, sobre a receita bruta e demais receitas e sobre este resultado aplicado a uma alíquota de 15%, sendo calculado a cada trimestre-calendário.

2.1.2 Tributos Indiretos

Os tributos indiretos surgem quando há relação jurídico-tributária estabelecida entre o sujeito passivo e o Estado, em que o sujeito passivo paga o tributo e se reembolsa cobrando de terceiro por meio da inclusão do imposto no preço, como, por exemplo, o ICMS.

A maioria dos impostos indiretos também é considerada como plurifásica, isto é, incide em todas as fases de circulação do produto, indo desde sua saída do fabricante até a compra pelo consumidor final, não incidindo em cascata, ou seja, somando-se em cada uma dessas fases, incorrendo apenas sobre o valor acrescido em cada nova etapa.

Em relação à cumulatividade e à não cumulatividade de um tributo, pode-se dizer que:

• **Tributo cumulativo** é aquele que incide sobre todas as etapas de produção e ou de comercialização de determinado produto ou mercadoria, inclusive sobre o próprio imposto/tributo

anteriormente pago, da origem até o consumidor final, influenciando na composição de seu custo e, em consequência, na fixação de seu preço de venda (em cascata);

- **Tributo não cumulativo** é aquele que não incide na etapa subsequente do processo de produção ou de comercialização de um bem ou, ainda, sobre o mesmo tributo já recolhido na etapa anterior.

Vilches (2004, p. 78) define tributos indiretos da seguinte maneira:

Os tributos indiretos são aqueles que, embora pagos pelo contribuinte determinado por lei, quais sejam, os industriais, comerciantes, importadores, são repassados por estes ao consumidor final de bens ou serviços, embutidos diretamente no preço dos mesmos, o que ocorre por meio do fenômeno da translação, repercussão ou transferência da carga tributária.

Desta forma, a nossa carga tributária, por meio do universo dos tributos indiretos, afeta significativamente os preços dos produtos.

Fabretti (2008, p.190) descreve que os tributos indiretos, pela sua natureza e mediante técnica que em Ciências das Finanças denomina-se de repercussão, são transferidos para o preço.

- **PIS/PASEP** - A contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) foi criada pela Lei complementar n. 7 de 7 de setembro de 1970, tornando-se uma contribuição exigida sobre a receita bruta das empresas. A contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) foi criada pela Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970.

Na Constituição Federal em seu artigo 239, ficou estabelecido que os recursos arrecadados financiassem o programa do seguro-desemprego e o abono aos empregados.

- **COFINS** - De operacionalização semelhante ao PIS, a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social foi instituída através da Lei Complementar nº 70 de 30 de Dezembro de 1991, tendo como base de cálculo o faturamento das empresas tributadas pelo lucro real ou presumido a uma alíquota de 2%.

Posteriormente, a Lei n. 9718 de 27 de Novembro de 1998 alterou a alíquota de 2% para 3%. A exemplo do que ocorreu no PIS, em 31 de Dezembro de 2003, por meio da Lei nº 10833, criou-se a não cumulatividade da COFINS para as entidades tributadas pelo lucro real a uma alíquota de 7,6%, permitindo que as empresas que estão na nova sistemática tomem crédito sobre determinadas operações, e 3% para as empresas tributadas pelo Lucro Presumido.

Semelhante ao que ocorreu com o PIS, a COFINS também passou a conviver nos dois sistemas, o não cumulativo e o cumulativo, com as alíquotas de 7,6% e 3%, respectivamente, acrescentando toda a complexidade já mencionada anteriormente.

• **IPI** - O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é regulamentado pelo Decreto Federal nº 2637/98 e pelas Leis nº 4502/64 e 5172/66, tendo como fato gerador a saída de produto do estabelecimento industrial e base de cálculo o total da nota fiscal, cuja alíquota é estabelecida pela TIPI (Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados), sendo calculado por fora.

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um tributo federal, ou seja, somente a União tem competência para instituí-lo (Art.153, IV, da Constituição Federal).

Suas disposições estão descritas através do Decreto 7212 de 15/06/2010, que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Os contribuintes do imposto podem ser o importador, o industrial, o comerciante ou o arrematador, ou a quem a lei os equiparar, a depender do caso.

No caso de importação, a base de cálculo é o preço de venda da mercadoria, acrescido do Imposto de Importação e demais taxas exigidas (frete, seguro, etc).

Seu nome originário era Imposto de Consumo, porque os sujeitos passivos de direito eram os industriais, importadores, arrematantes, mas os contribuintes de fato eram os consumidores, já que o imposto aderiu ao preço do produto, por fora, acrescentando ao valor da transação. Adota o princípio da não cumulatividade, ou seja, em cada operação o imposto incide sobre o valor adicionado pelo agente econômico que implementa a mesma. (COELHO, 2008, p. 505).

Embora a principal função do IPI seja fiscal, ele pode ser utilizado como um imposto seletivo, pois, para estimular o consumo de um produto, o governo pode isentá-lo do IPI ou reduzir significativamente sua alíquota. Inversamente, produtos cujo consumo o governo queira frear (caso do cigarro, bebidas e produtos de luxo, por exemplo) estão sujeitos a alíquotas mais elevadas. Como as alíquotas de IPI são fixadas pelo Poder Executivo, o IPI também é utilizado ostensivamente pelo Governo Federal para fazer política econômica.

• **ISS** - O Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) é de competência municipal e está regulamentado pelo Decreto Lei nº 406/68 e pela Lei Complementar nº 116 de 31 de Julho de 2003, tendo como base de cálculo a receita de prestação de serviço, com alíquotas estabelecidas por meio da legislação de cada município. O ISS não é um tributo considerado nas atividades normais de um comércio.

Ele incide sobre os serviços prestados pelas empresas, pessoas jurídicas, ou pelos profissionais autônomos, desde que o fato gerador do serviço já não seja de competência do Estado ou da União.

• **ICMS** - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre

Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é regulamentado pela Lei Complementar nº 87/96 e por Decretos estabelecidos por cada Estado. Tem como base de cálculo o valor da operação com mercadorias, incluindo importâncias acessórias, como seguros e fretes pagos pelo comprador, com uma alíquota estabelecida através da legislação de cada Estado. Portanto, cada Estado da Federação tem o seu RICMS – Regulamento do ICMS.

Oliveira (2009, p. 537) define o ICMS da seguinte forma:

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços é um tributo de competência dos Estados, que incide sobre a operação de circulação de mercadorias e sobre a prestação de determinados serviços. Como regra geral, é cobrado à alíquota de 18%, tendo como base de cálculo o valor da operação ou, na falta deste, o preço corrente da mercadoria, ou similar, no mercado atacadista da praça do remetente.

2.2 Reflexos dos Tributos Indiretos Sobre os Custos e Preços de Venda

As análises e simulações, a seguir, foram baseadas em uma empresa do comércio de materiais para construção optante pelo Regime de Tributação pelo Lucro Real.

Portanto, os tributos indiretos e as respectivas alíquotas a seguir apresentadas, utilizadas nas análises e nas simulações, são aplicáveis às empresas do comércio de materiais para construção, tanto varejistas como as distribuidoras ou atacadistas, atuantes dentro do Estado de São Paulo, com um faturamento anual superior a R\$ 2.400.000,00 e, portanto, obrigadas a atuar dentro do Regime do Imposto de Renda para Pessoas Jurídicas com apuração pelo Lucro Real, não podendo optar pelo Simples Nacional ou pelo Lucro Presumido.

2.2.1 As Influências do PIS/PASEP Sobre os Custos e os Preços

Com as alterações provocadas pela Lei n. 10637 de 30 de dezembro de 2002, com a criação da não cumulatividade para este tributo para as empresas optantes pelo lucro real, conforme já mencionado neste trabalho PIS/PASEP, com a alíquota de 0,65% passando para 1,65%, as mudanças ocorreram conforme o exemplo abaixo:

Exemplo

Uma mercadoria comprada por R\$ 100,00, com alíquota de IPI de 10% e sobrepreço de 50%.

- Antes da Lei 10637/02

Preço de venda = $(R\$ 100,00 + R\$ 10,00) \times 1,5 = R\$ 165,00$ PIS a recolher pelo comerciante = $R\$ 165,00 \times 0,065 = R\$ 1,07$

- Após a Lei 10637/02

Crédito do PIS na entrada da mercadoria = R\$ 110,00 x 0,0165 = R\$ 1,82

PIS incidente sobre a venda = R\$ 165,00 x 0,0165 = R\$ 2,72 PIS a recolher pelo comerciante = R\$ 2,72 - R\$ 1,82 = R\$ 0,90

Este exemplo mostra que apesar da aparente redução do montante do PIS a ser recolhido pelo comerciante, o Fisco Federal aumentou sua arrecadação, pois passou a receber R\$ 0,90 do comerciante, além de já ter arrecadado R\$ 1,82 de seu fornecedor, totalizando uma coleta de R\$ 2,72. No passado, receberia R\$ R\$ 0,72 (R\$ 110,00 x 0,065) do fabricante e R\$ 1,07 (R\$ 165,00 x 0,065) do lojista, totalizando R\$ 1,79. Com este exemplo, apresenta-se um crescimento de 52% na arrecadação.

2.2.2 Cálculo do Custo Antes da Alteração na Legislação do PIS

Conforme já mencionado, o Programa de Integração Social foi criado pela Lei complementar n. 7 de 7 de Setembro de 1970 e é uma contribuição exigida sobre a receita bruta das empresas. Na Constituição Federal em seu artigo 239, ficou estabelecido que os recursos arrecadados financiariam o programa do seguro-desemprego e o abono aos empregados, sua alíquota originária era 0,75% sobre o faturamento. Porém o Decreto n. 2445/88 alterou a base de cálculo das empresas tributadas pelo lucro real e presumido para receita bruta operacional à alíquota de 0,65%, mediante recolhimento mensal. Portanto, não compunha o custo das mercadorias, pois incidia somente sobre a venda, portanto, a fórmula utilizada pelo comércio era a seguinte:

$$C = \text{Preço de compra} + \text{IPI} + \text{Frete} + \text{Desp. Acessórias} - \text{ICMS} - \text{ICMS sobre o frete}$$

2.2.3 Cálculo do Custo Após a Alteração na Legislação do PIS

Como já descrito, a Lei nº 10637 de 30 de dezembro de 2002, foi criada a não cumulatividade para as empresas tributadas pelo lucro real tendo como base de cálculo a receita bruta a uma alíquota de 1,65%, e 0,65% para as empresas tributadas pelo Lucro Presumido. Portanto, o PIS passou a vigorar, convivendo tanto no sistema cumulativo como no não cumulativo, com as alíquotas de 0,65% e 1,65%, respectivamente. Desta forma, a fórmula do custo para o comércio passou a ser a seguinte:

$$C = \text{Preço de Compra} + \text{IPI} + \text{Frete} + \text{Desp. Acessórias} - \text{ICMS} - \text{ICMS sobre Frete}.$$

Após o advento da não cumulatividade do PIS, a fórmula passou a ser a mencionada a seguir:

$$C = \text{Preço de Compra} + \text{IPI} + \text{Frete} + \text{Desp. Acessórias} - \text{ICMS} - \text{PIS-ICMS sobre Frete}$$

2.2.4 As Influências da COFINS Sobre os Custos e os Preços

A COFINS é de operacionalização semelhante ao PIS, a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social foi instituída através da Lei Complementar n. 70 de 30 de dezembro de 1991, tendo como base de cálculo o faturamento das empresas tributadas pelo lucro real ou presumido a uma alíquota de 2%. Posteriormente, a Lei nº 9718 de 27 de novembro de 1998 alterou a alíquota de 2% para 3%. Como incidia somente sobre o faturamento, ela também não incidia sobre o custo da mercadoria e, portanto, a fórmula era a seguinte:

$$C = \text{Preço de Compra} + \text{IPI} + \text{Frete} + \text{Desp. Acessórias} - \text{ICMS} - \text{PIS-ICMS sobre Frete}.$$

2.2.5 Cálculo do Custo Após a Alteração na Legislação da COFINS

O exemplo do que ocorreu no PIS, em 31 de dezembro de 2003, por meio da Lei n. 10833, criou-se a não cumulatividade da COFINS para as entidades tributadas pelo lucro real a uma alíquota de 7,6%, permitindo que as empresas que estão na nova sistemática tomem crédito sobre determinadas operações e 3% para as empresas tributadas pelo Lucro Presumido. Semelhante ao que ocorreu com o PIS, a COFINS também passou a conviver nos dois sistemas, o não cumulativo e o cumulativo, com as alíquotas de 7,6% e 3%, respectivamente, acrescentando toda a complexidade. Após esta mudança na legislação, para se calcular o custo de uma mercadoria, passou-se a utilizar a seguinte fórmula:

$$\text{Custo} = \text{Preço de Compra} + \text{IPI} + \text{Frete} + \text{Despesas Acessórias} - \text{ICMS} - \text{PIS} - \text{COFINS} - \text{ICMS sobre Frete}$$

2.2.6 As influências do PIS/PASEP e da COFINS nos Custos e na Formação do Preço de Venda Antes da Não Cumulatividade

Antes das regras legais que instituíram a não cumulatividade para o PIS e a COFINS, a formação do preço de venda, baseada somente no custo e na margem de lucro pretendida pelo comerciante, poderia ser obtida através da seguinte fórmula:

Preço de venda =	Custo
$\frac{\text{Custo}}{(1 - \% \text{MLT}) \times (1 - \% \text{TISV})}$	

Onde:

- MLT = Margem livre de tributos.
- TISV = Tributos incidentes sobre as vendas

Portanto, para um produto com custo de R\$ 100,00 e uma MLT de 35% e com os TISV compostos por 18% de ICMS, 3% da COFINS e 0,65% do PIS, teríamos o preço de R\$ 100,00/[(1 - 0,35)x(1-0,2165)] =

$$\text{R\$ } 100,00 / (0,65 \times 0,7835) = \text{R\$ } 100,00 / 0,5093 = \text{R\$ } 196,35$$

Para facilitar o entendimento, foi utilizado o exemplo acima para mostrar os reflexos dessa mudança: uma mercadoria comprada por R\$ 100,00, com alíquota de IPI de 10% e sobrepreço de 50%.

- Antes da Lei 10833/03

Preço de venda = (R\$ 100,00 + R\$ 10,00) x 1,5 = R\$ 165,00 COFINS a recolher pelo comerciante = R\$ 165,00 x 0,03 = R\$ 4,95

- Após a Lei 10833/03

Crédito da COFINS na entrada da mercadoria = R\$ 110,00 x 0,076 = R\$ 8,36

COFINS incidente sobre a venda = R\$ 165,00 x 0,076 = R\$ 12,54 COFINS a recolher pelo comerciante = R\$ 12,54 - R\$ 8,36 = R\$ 4,18

O exemplo indica que o Fisco Federal arrecadava R\$ 3,30 (R\$ 110,00 x 0,03) do fabricante e R\$ 4,95 (R\$ 165,00 x 0,03) do comerciante, totalizando R\$ 8,25. Após a alteração, a coleta passou a ser de R\$ 12,54, representando um aumento de 52% na arrecadação.

2.2.7 Cálculo do Custo e Formação do Preço de Venda para Mercadorias não Incluídas no Regime de Substituição Tributária do ICMS

Atualmente, para formar o preço de venda com base no custo, pode-se aplicar a fórmula abaixo, caso a mercadoria não esteja sujeita ao Regime de Substituição Tributária do ICMS ou que, no presente estudo, se pode dizer que era uma das maneiras de calcular o preço de venda de

um material para construção, antes da mudança instituída pelo Decreto n. 52.921 de 18 de abril de 2008.

Preço de venda =	$\frac{\text{Preço de compra} + \text{IPI} + \text{Desp. Aces.} + \text{Frete} - \text{ICMS} - \text{PIS} - \text{COFINS}}{(1 - \text{MLT}) \times (1 - \text{TISV})}$
------------------	--

De acordo com a fórmula acima, nota-se que na parte superior estão as informações de entrada da mercadoria no estoque (custo). Na parte inferior, encontram-se as informações de saída, por ocasião da venda.

Exemplo:

Exemplo de cálculo do custo e preço de venda sem ST

Na compra (entrada)	Na venda (saída)
Preço de compra junto ao fornecedor = R\$300,00	ICMS = 18%
ICMS = 18%	PIS = 1,65%
IPI = 5%	COFINS = 7,6%
PIS = 1,65%	Margem livre de tributos = 30% (caso seja escolhido outro percentual de margem, certamente o resultado final do preço de venda também será alterado)
COFINS = 7,6%	
Frete unitário = R\$ 3,00	
Não há cobrança de despesas acessórias pelo fornecedor	

Fonte: A Autora.

- Identificação do custo:

$C = \text{Preço de compra} + \text{IPI} + \text{Desp. Aces.} + \text{Frete} - \text{ICMS} - \text{PIS} - \text{COFINS} - \text{ICMS sobre o frete}$
 $C = 300,00 + 15,00 + 0 + 3,00 - 54,00 - 5,25 - 24,17 - 0,36$
 $C = \text{R\$ } 234,22$

- Cálculo do preço de venda

$$PV = 234,22 / [(1 - 0,3) \times (1 - 0,2725)]$$

$$PV = 234,22 / (0,7 \times 0,7275)$$

$$PV = 234,22 / 0,5093 \quad PV = \text{R\$ } 459,89$$

- Utilizando a fórmula

$$300,00 + 15,00 + 0 + 3,00 - 54,00 \\ - 5,25 - 24,17 - 0,36$$

$$PV = \underline{\hspace{2cm}}$$

$$(1 - 0,3000) \times (1 - 0,2725)$$

$$PV = R\$ 459,89$$

De acordo com esse exemplo, o custo é de R\$ 234,22 e o preço de venda de R\$ 459,89, para uma margem livre de tributos de 30%. Caso fosse utilizado um outro percentual, o preço de venda seria outro.

2.2.8 Reflexos no Custo e na Formação do Preço de Venda para Mercadorias Incluídas no Regime de Substituição Tributária do ICMS

Com o advento da Substituição Tributária do ICMS, passou-se a ter a figura do ICMS em substituição. Para esta situação, poderá ser utilizada a fórmula abaixo:

Preço de venda =	$\frac{\text{Preço de compra} + \text{IPI} + \text{Frete} + \text{Desp. Aces.} + \text{ICMS subs.} - \text{PIS} - \text{COFINS} - \text{ICMS s/ frete}}{(1 - \text{MLT}) \times (1 - \text{TISV})}$
------------------	---

Por meio da fórmula acima, verifica-se que na parte superior o ICMS deixa de ser um crédito fiscal e se transforma em um componente de custo.

Exemplo

Exemplo de cálculo do custo e preço de venda com ST

Na compra (entrada)	Na venda (saída)
Preço de compra junto ao fornecedor = R\$ 300,00	ICMS = Não considerado em razão da ST
ICMS = 18%	PIS = 1,65%
MVA – Margem de valor agregado = 40%	COFINS = 7,6%
IPI = 5%	Margem livre de tributos = 30%
PIS = 1,65%	
COFINS = 7,6%	

Frete unitário = R\$ 3,00	
Não há cobrança de despesas acessórias pelo fornecedor	

Fonte: A Autora.

Solução:

1º Passo – identificar o ICMS substituído

- Base de cálculo do ICMS - (normal)..... R\$ 300,00
- ICMS normal (18% na saída)..... R\$ 54,00
- Base de cálculo para o ICMS substituto (318,00 x 1,40)..... R\$ 445,20
- Débito do ICMS na saída com base no MVA de 40%..... R\$ 80,14
- ICMS em substituição a ser recolhido também pelo fabricante.....R\$ 26,14

Observações:

- O ICMS normal de 18%, que no exemplo acima é de R\$ 54,00, é recolhido normalmente pelo fabricante, da mesma forma como era feito antes do advento da substituição tributária.
- A base de cálculo para a aplicação do MVA é a soma do valor de compra, acrescidos do IPI, frete e despesas acessórias, caso haja;
- O ICMS de saída é calculado com base no preço de venda teórico, que neste exemplo é de R\$ 445,20 (18% de R\$ 445,20);
- O ICMS em substituição é diferença entre R\$ 80,14 e R\$ 54,00, fazendo com que o fabricante recolha um total de R\$ 80,14 (R\$ 54,00 de ICMS normal e R\$ 26,14 de ICMS em substituição).

2º Passo – calcular o custo e o preço de venda

- Identificação do custo:

$$C = \text{Preço de compra} + \text{IPI} + \text{Desp Aces} + \text{Frete} + \text{ICMS subst.} - \text{PIS-COFINS-ICMS sobre o Frete}$$

$$C = 300,00 + 15,00 + 0 + 3,00 + 26,14 - 5,25 - 24,17 - 0,36 = C = \mathbf{R\$ 314,36}$$

Onde:

$$\text{IPI} = 300,00 \times 0,05 = \text{R\$ 15,00},$$

$$\text{PIS} = (300,00 \text{mercadoria} + 15,00 \text{IPI} + 3,00 \text{frete}) \times 0,0165 = 5,25,$$

$$\text{COFINS} = (300,00 \text{mercadoria} + 15,00 \text{IPI} + 3,00 \text{frete}) \times 0,076 = 24,17$$

$$\text{Crédito de ICMS sobre o frete} = 3,00 \text{frete} \times 0,12 \text{alíquota} = 0,36$$

No cálculo acima, é possível notar que a base de cálculo para o PIS e a COFINS, continua a mesma, não fazendo parte dela o ICMS em substituição.

- Cálculo do preço de venda

$$PV = 314,36 / [(1 - 0,3) \times (1 - 0,0925)]$$

$$PV = 314,36 / (0,7 \times 0,9075)$$

$$PV = 314,36 / 0,6353$$

$$PV = \mathbf{R\$ 494,82}$$

Conforme demonstrado acima, os tributos incidentes sobre a venda são somente o PIS com 1,65% e a COFINS com 7,6%, não havendo mais o ICMS em razão da substituição tributária.

2.2.9 Considerações sobre as Simulações e Pesquisas em Relação aos Efeitos Provocados pelo Regime de Substituição Tributária sobre os Materiais para Construção

No exemplo dado anteriormente, nota-se que o comerciante ao manter a margem livre de tributos de 30%, após o advento da substituição tributária, provocou um aumento no preço de venda que antes era de R\$ 459,89 e passou para R\$ 494,82, representando um acréscimo de 7,6%. O custo que era de R\$ 234,22, passou para R\$ 314,36, com uma variação de 34,2%.

Por outro lado, neste mesmo exemplo, a arrecadação de ICMS que era de R\$ 82,78, antes da ST, passou para R\$ 80,14 após a ST, apresentando uma diminuição de 3,2%.

Por meio do mencionado exemplo, é de se notar que o advento do regime de Substituição Tributária do ICMS representa um aumento no custo da mercadoria e consequentemente no preço de venda.

Na pesquisa sobre a arrecadação do ICMS no Estado de São Paulo apresentada na Tabela XII, verifica-se que de janeiro de 2008 a dezembro de 2010 (último mês pesquisado) ocorreu um crescimento contínuo após a ampliação do regime de Substituição Tributária do ICMS.

Tanto a pesquisa descrita na Tabela XII como o exemplo apresentado anteriormente podem ser comparados com as seguintes publicações sobre o assunto:

- a) Segundo Campos (2009 p. 12), “no ano de 2008, ano em que a substituição tributária passou a ser estendida a vários setores da economia Paulista, o crescimento médio do ICMS foi de 14,30%”;
- b) De acordo com a CNI – Confederação Nacional da Indústria -, por meio de encomenda feita

por ela à consultoria PwC – PricewaterhouseCoopers, finalizada em março de 2010, a disseminação da substituição tributária do ICMS estaria provocando reajuste médio de 5% nos preços, além de prejuízo financeiro de até 48,79% sobre o valor do ICMS antecipado aos fiscos estaduais, às empresas submetidas ao regime.

Como resultado dessas comparações, observa-se que:

- a) No presente estudo, as simulações indicaram aumento nos custos e no preço de venda, confirmando o resultado da pesquisa feita pela PricewaterhouseCoopers;
- b) Em relação à arrecadação, o aumento verificado de acordo com a pesquisa feita junto ao IPEADATA confirma o que foi citado por Campos em seu artigo publicado no 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade em julho de 2010 e;
- c) Quanto à redução na arrecadação verificada no exemplo, cuja queda seria de 3,2%, foi contrariada pela já mencionada pesquisa junto ao IPEADATA e pelo artigo de Campos, nos quais ambos mencionam o crescimento na arrecadação do ICMS no Estado de São Paulo, após a expansão do regime de Substituição Tributária do ICMS, lembrando que neste estudo, em especial no período após as entradas dos materiais para a construção civil a partir de abril de 2004.

3 CONCLUSÃO

O objetivo deste trabalho foi verificar os efeitos dos tributos indiretos sobre os custos e na formação do preço de venda das mercadorias, demonstrando também a complexidade da carga tributária o que, além dos aspectos econômicos também acarreta dificuldades de entendimento por parte do profissionais que atuam nas áreas contábil e fiscal, bem como leva as empresas ao risco de autuação por parte do fiscal em todas as suas esferas, mesmo com todos os envolvidos (empresas e profissionais da contabilidade) se cercando de todas as precauções nesse sentido.

Em seu desenvolvimento, foi utilizada pesquisas bibliográficas existente sobre o assunto, o que inclui livros, artigos, revistas, sites da internet, que tratam da legislação tributária e especialmente sobre tributos indiretos, além de simulações, regras e fórmulas para o cálculo dos custos e técnicas utilizadas para a formação do preço de venda ao consumidor.

Confrontadas posteriormente com simulações de cálculos para avaliar os mencionados efeitos, além de pesquisas sobre a arrecadação dos tributos, como PIS, COFINS, IPI e ICMS, avaliando as eventuais alterações de volume financeiro, decorrentes dessas mudanças.

Como resultado dessas simulações, análises e pesquisas, foi visto que tais mudanças, originadas de medidas governamentais, tanto do Estado de São Paulo como da União, que ora buscaram intensificar o consumo, com a redução de alíquotas de tributos, diminuindo os custos e os preços de venda aos consumidores, ora aumentando a carga tributária que foi repassada aos preços praticados pelos fabricantes e comerciantes, sendo transferidas aos consumidores, acarretaram, praticamente em todos os casos, aumento nas arrecadações desses tributos aos cofres públicos.

As mudanças no PIS e na COFINS geraram aumento na carga tributária, nos preços das mercadorias e elevação na arrecadação da União. Quanto ao IPI, as reduções de alíquotas em 2006 e 2009, pelo Governo Federal, para estimular o consumo e combater a crise financeira mundial, reduzira, os custos e preços e proporcionaram aumento na arrecadação.

Sobre o ICMS, foram examinados os efeitos provocados pelas reduções de suas alíquotas em 2006 que provocaram redução no custo e no preço de venda dos materiais para construção, cujos efeitos foram eliminados pela ampliação do regime de Substituição Tributária, ocorrida desde abril de 2008, que além de elevar custos e preços, proporcionou aumento na arrecadação desse imposto.

No caso da expansão do regime de Substituição tributária do ICMS, o primeiro objetivo foi o de coibir a evasão fiscal e aumentar a velocidade na arrecadação, pois os recolhimentos, de acordo com o presente trabalho, são centralizados nos produtores ao invés da grande malha de comerciantes de materiais para construção.

Tornou-se mais fácil controlar e fiscalizar os fabricantes, dotados geralmente com uma boa estrutura administrativa e em quantidade bem menor do que o de estabelecimentos de varejo.

Ficou evidente o aumento nos custos das mercadorias para o comerciante, quando das mudanças na legislação do PIS e da COFINS e na ampliação do regime de Substituição do ICMS, em que o comerciante é conduzido a elevar o preço de venda ao consumidor.

Este trabalho limitou-se a identificar os tributos indiretos, as mudanças legais trazidas e que incidiram sobre as mercadorias e como elas se observaram sobre os cálculos dos custos e preços e reflexos nas arrecadações aos cofres públicos da União e do Estado de São Paulo. Praticamente em todas as mudanças legais nos tributos indiretos como o PIS, a COFINS, o IPI e o ICMS, independentemente do aumento ou redução da carga tributária, ocorreram crescimento da arrecadação aos cofres públicos.

Como sugestões para novos trabalhos ligados ao tema podem ser pesquisadas as alterações de preços aos consumidores nos pontos de venda, em períodos anteriores e posteriores às mudanças legais, a elevação do PIB – Produto Interno Bruto e relação às arrecadações tributárias e às implicações legais, econômicas e financeiras da expansão do regime de Substituição Tributária do ICMS pelos Estados. Também o aprofundamento dos estudos sobre os tributos diretos como o Imposto de Renda Sobre a Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sob os diferentes regimes de tributação do Imposto de Renda como o Simples Nacional e o Lucro Presumido.

REFERÊNCIAS

- BALEEIRO, Aliomar, **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Forense, 2008.
- BENSTON, E. Indústria paulista anima-se com a redução do ICMS, **Notícias FIESP**, São Paulo, 17 jan. 2006. Disponível em: <www.fiesp.com.br/agencianoticias/2006/01/17/6383.ntc>. Acesso em 20 abr. 2017.
- BRASIL. **Código tributário nacional**. Disponível em: <www.presidencia.gov.br>. Acesso em: 20 abr. 2017.
- _____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 19 abr. 2017.
- _____. **Decreto n. 2.637, de 25 de julho de 1998**. Regulamenta a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2637.htm>. Acesso em: 15 abr. 2017.
- _____. **Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970**. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp07.htm>. Acesso em: 18 abr. 2017.
- _____. **Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 17 abr. 2017.
- _____. **Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970**. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp08.htm>. Acesso em: 19 abr. 2017.
- _____. **Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm>. Acesso em: 19 mar. 2017.
- _____. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1996**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 17 mar. 2017.
- _____. **Lei n. 9.711, de 20 de novembro de 1998**. Dispõe sobre a recuperação de haveres do Tesouro Nacional e do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, a utilização de Títulos da Dívida Pública, de responsabilidade do Tesouro Nacional, na quitação de débitos com o INSS, altera dispositivos das Leis n^{os} 7.986, de 28 de dezembro de 1989, 8.036, de 11 de maio de 1990, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e 9.639,



de 25 de maio de 1998, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9711.htm>. Acesso em: 20 abr. 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Forense, 2008.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Contabilidade tributária e societária para advogados**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FUTEMA, F. Pacote da habitação sairá na terça-feira com redução de IPI para baixa renda, **Folha On Line**. São Paulo, 23 fev. 2006. Seção Dinheiro. Disponível em: <www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u104938.shtml>. Acesso em 29 mar. 2017.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de contabilidade tributária**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

VILCHES, L.; ZANUTO, J. Tributos indiretos no sistema tributário nacional. **Intertem@s**, América do Norte, n. 928, v. 05. São Paulo, 2004.