

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Marcus de Aguiar Imbrosio

**ICMS COBRADO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA INFLUÊNCIA NA
FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DE ARTIGOS DE PAPELARIA**

**FLORIANÓPOLIS
2011**

MARCUS DE AGUIAR IMBROSIO

**ICMS COBRADO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA INFLUÊNCIA NA
FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DE ARTIGOS DE PAPELARIA**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa
Catarina como um dos pré-requisitos para obtenção do grau de
bacharel em Ciências Contábeis.
Orientador (a): Dr. Luiz Felipe Ferreira

**FLORIANÓPOLIS
2011**

MARCUS DE AGUIAR IMBROSIO

**ICMS COBRADO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA INFLUÊNCIA NA
FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DE ARTIGOS DE PAPELARIA**

Esta monografia foi apresentada como TCC, no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, à banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo relacionados.

Florianópolis, SC, ____ de junho de 2011.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de TCC do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Luiz Felipe Ferreira, Dr.
Orientador

Professor Joisse Antônio Lorandi, Msc.
Membro

Professora Maria Denize Henrique Casagrande, Dr.
Membro

“Os investimentos em conhecimentos
geram os melhores dividendos”

(Benjamin Franklin)

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Hercule e Angela, que arquitetaram meu caráter e fizeram cumprir com excelência seus deveres de pais, dando apoio as minhas diversas decisões, e ainda me ajudaram a entender que cada erro na vida representa uma experiência única que fomenta a maturidade de um homem.

Aos meus irmãos, Daniel e Cristiane, com quem vivi os melhores momentos da minha vida, e ainda os quais tenho certeza que poderei contar em momentos difíceis.

Aos meus familiares, em especial meus tios Antônio Carlos e José Luiz que acreditaram no meu potencial e encorajaram-me a alcançar meus objetivos; e, ainda, as minhas avós Arminda e Lucy, que além de serem exemplos de dedicação, sempre me receberam com inúmeros elogios, alavancando minha auto-estima.

Aos meus amigos, pela amizade e os bons momentos que vivenciamos.

A minha namorada Larissa, que prestou uma grande contribuição ao meu trabalho, indicando a empresa a qual fiz minha pesquisa, agradeço também por ela ter sido paciente e dedicada não só nesta, mas em todas as etapas que passamos juntos.

Ao responsável pela empresa onde elaborei meu estudo, tendo ele manifestado comprometimento com meu trabalho, dedicando parte de seu tempo para auxiliar na minha coleta de dados.

Ao professor Dr. Luiz Felipe Ferreira, que aceitou de prontidão orientar-me nesta pesquisa, e prestou imensa contribuição na formação deste trabalho.

Por fim, agradeço ao Espírito Santo, que iluminou minhas escolhas com sabedoria, possibilitando assim que eu possa pavimentar meu caminho rumo aos meus objetivos.

RESUMO

IMBROSIO, Marcus de Aguiar. **ICMS cobrado por substituição tributária e sua influência na formação do preço de venda de artigos de papelaria**. 2011. 66 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação de Ciências Contábeis) – Curso de Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, 2011.

A instituição da substituição tributária do ICMS deu suporte ao Estado no que tange a fiscalização de seus contribuintes, pois como o ICMS abrange uma gama de contribuintes, a instituição deste regime fez com que o recolhimento do imposto em uma cadeia de comercialização fosse afunilado para apenas um contribuinte. No entanto, ao contrário do que afirma o Estado, os empresários que comercializam os produtos com incidência do ICMS, com regime da substituição tributária, alegam que este regime aumentou a carga tributária. Este trabalho objetiva evidenciar os reflexos no preço de venda dos artigos de papelaria causados pela instituição da substituição tributária do ICMS. Além de proporcionar uma análise comparativa entre a carga tributária do ICMS com base no preço de venda praticado pela empresa estudada antes e depois da vigência da substituição tributária do imposto, fazendo a mesma análise com base no preço de venda previsto pelo protocolo 199/09 através da margem de valor agregada definida neste. Para alcançar estes objetivos, foi elaborado um estudo de caso em uma empresa do setor de papelaria, fazendo uma amostra com base no protocolo 199/09, e coletando os dados necessários a pesquisa num período de três meses antes e três meses depois da instituição da substituição tributária. Verifica-se que independente do preço praticado, as alíquotas do ICMS no regime da substituição tributária se mantêm ao regime de tributação normal, e ao comparar o valor do ICMS recolhido anterior ao regime da substituição tributária, houve um acréscimo de 118,91% no 1º trimestre e 199,82% no 2º trimestre, isto em virtude da mudança de base de cálculo do imposto.

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

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Amostra selecionada x preço de venda e de aquisição	31
Tabela 2: Margem de contribuição x MVA.....	32
Tabela 3: Margem de contribuição total em R\$ x produto.....	33
Tabela 4: Participação no faturamento por produto (receita total em R\$)	34
Tabela 5: Índice de relação MC x faturamento	34
Tabela 6: Ponto de equilíbrio por preços praticados pela Papelaria.....	35
Tabela 7: Participação em unidade e R\$ no ponto de equilíbrio por preços Papelaria	35
Tabela 8: Ponto de equilíbrio por preços instituídos pelo Estado	36
Tabela 9: Participação em unidade e R\$ no ponto de equilíbrio por preços MVA.....	36
Tabela 10: Apuração do lucro operacional bruto no 1º trimestre.....	38
Tabela 11: Apuração do lucro operacional bruto no 2º trimestre.....	39

LISTA DE QUADROS

Quadro: Elementos básicos da Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial.....	17
Quadro 2: Expressões para determinação do Ponto de Equilíbrio.	22

LISTA DE ABREVEATURAS E SIGLAS

CSLL – Contribuição social sobre o lucro líquido

EPP – Empresa de pequeno porte

ICM – Imposto sobre circulação de mercadoria

ICMS – Imposto sobre circulação de mercadoria e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IE – Imposto sobre exportação de produtos nacionais ou nacionalizados

II – Imposto sobre importação de produtos estrangeiros

IOF – Imposto sobre operações financeiras

IPI – Imposto sobre produtos industrializados

IPTU – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

IPVA – Imposto sobre propriedade de veículos automotores

IR – Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza

ITBI – Imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis e de direitos reais a eles relativos

ITCMD – Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações de qualquer bem ou direito

ITR – Imposto territorial rural

ME – Micro empresa

MVA – Margem de valor agregado

NF – Nota fiscal

RICMS – Regulamento do imposto sobre circulação de mercadoria e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

SC – Santa Catarina

ST – Substituição tributária

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	TEMA E PROBLEMA.....	10
1.2	OBJETIVO GERAL E ESPECÍFICO.....	12
1.2.1	Objetivo geral.....	12
1.2.2	Objetivos específicos.....	12
1.3	JUSTIFICATIVA	12
1.4	METODOLOGIA.....	12
1.5	LIMITAÇÕES	14
1.6	ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	14
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1	CONTABILIDADE E A INFORMAÇÃO CONTÁBIL	16
2.2	CONTABILIDADE GERENCIAL.....	17
2.2.1	Formação do preço de venda.....	18
2.2.2	Classificações de custos	19
2.2.3	Margem de Contribuição.....	21
2.2.4	Ponto de Equilíbrio.....	22
2.3	IMPOSTOS INCIDENTES NA FORMAÇÃO DO PREÇO.....	23
2.3.1	ICMS.....	24
2.4	SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS	26
3	ESTUDO DE CASO.....	30
3.1	APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	30
3.2	APRESENTAÇÃO DOS PRODUTOS SELECIONADOS	30
3.3	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO.....	31
3.4	PONTO DE EQUILÍBRIO.....	33
3.5	APURAÇÃO DO LUCRO OPERACIONAL BRUTO	37
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	40
	REFERÊNCIAS	42
	APÊNDICE A – DADOS COLETADOS.....	45

APÊNDICE B – MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO E PONTO DE EQUILÍBRIO	52
APÊNDICE C – APURAÇÃO DO LUCRO OPERACIONAL BRUTO	64

1 INTRODUÇÃO

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

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

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

Com o regime da substituição tributária, o processo para fiscalizar os contribuintes se torna mais simplificado, devido à fiscalização centralizar em apenas um contribuinte, o responsável pelo recolhimento do imposto, e ainda deve ser ressaltado que a substituição tributária é menos onerosa que outros modelos de prevenção a sonegação, como as auditorias.

O estado de SC, tendo como porta-voz o secretário da fazenda Cleverson Siewert, afirma no sítio da Secretaria da Fazenda (2011) que o regime de substituição tributária não afeta o preço dos produtos, pois não há alteração na carga tributária, uma vez que a alíquota que incidente se manteve.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A substituição tributária nas operações subsequentes é a modalidade tributária em que a legislação atribui a responsabilidade de recolher o imposto relativo às operações subsequentes, até o consumidor final, para um terceiro, diverso do contribuinte. Esta

modalidade apresenta um ganho para o estado relacionado ao controle dos seus contribuintes, e ainda facilitando a fiscalização sem precisar aumentar seu gasto com pessoal.

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

Antes da vigência do protocolo ICMS 199/09, o ICMS para empresas com regime de tributação pelo lucro real ou pelo lucro presumido, tinha como base de cálculo praticamente o preço final usado para a venda de seus produtos e/ou serviços. Nas micro e pequenas empresas com o regime do Simples Nacional, sobre o faturamento havia a incidência de uma alíquota que representava o total a ser recolhido de todos os tributos via pagamento pela guia do Simples Nacional, sendo assim, uma fatia deste valor recolhido representaria o ICMS.

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

Ainda segundo os autores Biava Júnior e Oyadomari (2010), a sistemática apresenta estas imperfeições, mas cabe ao legislador fazer os ajustes, lembrando ainda que assim como há a possibilidade de uma majoração tributária, sendo cobrado sobre um preço final superior do que será vendido, também pode ocorrer o inverso.

Para o estado de SC, a implementação da substituição tributária nos artigos de papelaria não influencia na formação do preço de venda, porque o regime não acarreta em mudanças na carga tributária.

A questão problema desta pesquisa, relacionada aos aspectos citados acima é a seguinte: **Como a cobrança do ICMS na modalidade de Substituição Tributária influencia no preço de venda de artigos de papelaria?**

1.2 OBJETIVO GERAL E ESPECÍFICO

1.2.1 Objetivo geral

Evidenciar os reflexos da ST na composição do preço de venda em uma empresa do comércio varejista tributados pelo ICMS substituição tributária.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Verificar se a margem de valor agregada definida pelo Protocolo 199/09 é válida para definição do preço de venda.
- b) Apresentar o ponto de equilíbrio e a margem de contribuição dos artigos de papelaria com a sistemática da substituição tributária do ICMS.
- c) Identificar a variação percentual de ICMS recolhida pela empresa depois do Protocolo ICMS 199/09.

1.3 JUSTIFICATIVA

O Estado ao instituir a ST do ICMS, tem como objetivo simplificar o processo de arrecadação e fiscalização, diminuindo então a evasão fiscal, para o Estado a simples cobrança antecipada do imposto não influenciaria a estrutura operacional das empresas. No entanto, os empreendedores reclamam que não foi o que aconteceu, além de a ST do ICMS afetar o capital de giro, por pagar antecipado o imposto, eles alegam haver um aumento na carga tributária, o que representa um custo a mais dos produtos vendidos.

Com embasamento nos aspectos acima citados, justifica-se a elaboração deste trabalho a apresentação de informações que ajude a elucidar qual o verdadeiro impacto da ST do ICMS nas empresas varejistas que vendem artigos de papelaria. O trabalho também apresenta outro motivo de sua elaboração, auxiliar os micro e pequenos empreendedores a melhor entender a sistemática da substituição tributária. E por fim este trabalho pode contribuir como base para outras pesquisas.

1.4 METODOLOGIA

Neste item é apresentada as características da pesquisa quanto aos seus critérios relacionados ao tema, a problemática, e aos objetivos.

A pesquisa é qualitativa, no que tange sua adequação empírica, esse tipo de análise se baseia em conhecimentos teórico-empíricos permitindo que lhe seja atribuído cientificidade. Sendo frequente encontrar análises quantitativas como fundamento de análises qualitativas.

A pesquisa tem como características ser descritiva, no qual Beuren *apud* Raup (2003) descreve que a pesquisa descritiva configura-se como um estudo que apresenta algumas características de pesquisas exploratórias e explicativas, mas não é tão preliminar como a primeira, nem tão aprofundada como a segunda. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos.

A pesquisa é bibliográfica, que de acordo com Silva (2003), uma pesquisa bibliográfica é aquela que usa uma base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos para explicar e discutir um tema ou problema.

Sendo assim, será feito um estudo científico em doutrinas e na própria legislação brasileira, com o intuito de obter maior conhecimento sobre assunto, e assim poder relacionar os fatores da pesquisa, como sendo de caráter relevante ou não para a fundamentação dos objetivos, e ainda, adquirir exemplos e diversas informações que possam auxiliar o trabalho.

Ainda no que tange a etapa bibliográfica da pesquisa, o protocolo que será parte do objeto de estudo é o Protocolo ICMS 199/09, assinado pelos estados de Santa Catarina, Minas Gerais e Rio de Janeiro, existe duas informações relevantes sobre este, a primeira é ressaltar que as remessas de produtos destinados a contribuintes de outras unidades federativas signatários, sendo observadas a legislação vigente nesta. A segunda informação é quanto às operações internas e as destinadas a Santa Catarina, as mesmas tiveram o regime de substituição tributária vigente a partir de 1º de maio de 2010.

A pesquisa também é composta por um estudo de caso, é então realizado um estudo em determinado estabelecimento comercial varejista que tem como objeto social a comercialização de artigos de papelaria. Neste estudo os dados coletados por intermédio de uma amostragem de produtos em um período de três meses antes da vigência do protocolo 199/09 e três meses após a vigência do mesmo, para que possa ser analisado o custo de aquisição e o preço praticado pela empresa, antes e depois da ST do ICMS.

Os dados a serem coletados no estudo de campo são:

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

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

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

Tendo a coleta de dados sido concluída, é realizado um levantamento quanto às informações já pesquisadas, para assim responder as questões levantadas, e concluir a pesquisa com os objetivos coerentes ao proposto.

1.5 LIMITAÇÕES

O presente trabalho limita-se ao regulamento do ICMS de Santa Catarina e demais legislação envolvendo o tributo atualizado até 31 de maio de 2011, sendo aplicado um estudo de caso, com objeto os artigos de papelaria de um estabelecimento comercial varejista domiciliado no município de Florianópolis. Para apuração do ICMS recolhido por ST, é utilizada a margem de valor agregada proposta para empresas optantes do simples nacional, pois a empresa selecionada para o estudo de caso é optante pelo mesmo.

Serão abordados aspectos gerenciais com o fim de retratar informações relacionadas à formulação do preço de venda do produto em questão, sendo estes a margem de contribuição, ponto de equilíbrio e noções de custo. Faz-se uma ressalva, como o estudo é feito em uma microempresa o controle de gastos fixos da mesma pode apresentar falhas, deixando de registrar pequenos valores, devido à falta de controle pela contabilidade, que elabora apenas o livro caixa.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Este trabalho está dividido em quatro capítulos. O primeiro é composto pela apresentação do tema, abordagem e definição do problema, a definição dos objetivos, a justificativa do trabalho, a metodologia usada na realização deste estudo e as limitações do estudo.

O segundo capítulo representa a fundamentação teórica de assuntos importantes para a elaboração do trabalho, descrevendo assuntos como a Substituição Tributária e a Contabilidade Gerencial.

O terceiro capítulo é formado pela apresentação do estudo de caso realizado em uma empresa que atua no comércio varejista, optante pelo Simples Nacional, tem como objeto empresarial a venda de artigos de papelaria.

O último capítulo apresenta a conclusão do autor, as devidas recomendações para trabalhos futuros, e ainda as referências consultadas para a elaboração deste estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção aborda conceitos necessários para a compreensão dos objetivos propostos, bem como as características do ICMS e da substituição tributária dispostas em aspectos legais, além dos aspectos mais importantes da contabilidade gerencial e suas ramificações, que são ferramentas para a formulação do preço de venda.

2.1 CONTABILIDADE E A INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Atualmente a contabilidade representa uma atividade essencial para manter a vida econômica de qualquer organização, tanto que Coronado (2006) afirma que a contabilidade tem como missão coordenar a otimização do desempenho econômico tendo como objetivo o crescimento da riqueza da empresa, e ainda segundo o autor, isto é feito pela disponibilização de sistemas de informações econômicas como suporte de gestão da empresa. Para Crepaldi (2011) o objetivo da contabilidade é planejar e colocar em prática um sistema de informação capaz de coletar dados, apresentação e interpretação dos fatos econômicos.

É importante notar que os autores seguem uma mesma corrente, ressaltando que o objetivo da contabilidade está diretamente ligado a gestão de uma empresa, devido a sua importância na coleta de dados.

Quando a atividade contábil tem por objetivo a preparação de relatórios com informações contábeis para usuários internos, Jiambalvo (2009) afirma ser o processo da contabilidade gerencial. No caso de a organização ter de prestar informações a terceiros, como por exemplo, o processo de elaboração dos demonstrativos financeiros para divulgação a credores e acionistas (usuários externos), o próprio autor denomina ser parte da Contabilidade Financeira.

Uma segunda diferença da Contabilidade Gerencial para a Financeira, apontada por Jiambalvo (2009), é que enquanto a Financeira segue um padrão para elaboração de relatórios estabelecidos em normas e legislações vigentes, a Gerencial não precisa seguir nenhuma norma nem legislação, apenas o interesse da administração.

Crepaldi (2011) apresenta um quadro resumo com as principais diferenças entre os dois subgrupos:

	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Público-alvo	Externo: acionistas, credores e autoridades fiscais.	Interno: funcionários, gerentes e executivos.
Objetivo	Reportar o desempenho passado com finalidades externas; contratos com proprietários e credores.	Informar para tomada de decisões internas feitas por empregados, gestores e executivos: feedback e controle do desempenho das operações.
Temporalidade	Histórica; passada.	Corrente; orientada para o futuro.
Restrições	Reguladas: regras direcionadas por princípios fundamentais de contabilidade e por autoridades governamentais.	Sem regras estabelecidas: sistemas e informações determinados por gerentes para encontro de necessidades estratégicas e operacionais.
Tipo de informação	Medidas financeiras somente.	Financeiras mais medidas operacionais e físicas sobre processos, tecnologias, fornecedores, clientes e competidores.
Natureza da informação	Objetiva, auditável, confiável, consistente, precisa.	Mais subjetivas e de juízos; válidas, relevantes, acuradas.
Escopo	Altamente agregado; relatório sobre a organização inteira.	Desagregado, de informação a ações e decisões locais.

Quadro: Elementos básicos da Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial

Fonte: Crepaldi (2011) p.26

Por conta dos dados apresentados, podemos concluir que existem duas formas de informações contábeis, uma denominada contabilidade financeira, e a outra denominada contabilidade gerencial, é importante que o gestor, no momento em que for tomar uma decisão para a empresa, faça uso dos dois campos de informação contábil, pois muitas vezes uma informação pode completar outra.

Apenas a contabilidade gerencial está diretamente ligada aos objetivos da pesquisa, por conta deste fato no presente trabalho se dará ênfase apenas neste segmento da informação contábil, apresentando seus aspectos mais relevantes.

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial está diretamente ligada a gestão da informação, fato importante no planejamento, no controle e na decisão, que na verdade representa segundo Jiambalvo (2009), o seu próprio objetivo.

Com o intuito de elucidar o significado e o propósito da contabilidade gerencial, Crepaldi (2011, p.28) faz a seguinte afirmação:

“Contabilidade Gerencial é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltado para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.”

Para Jiambalvo (2009), a contabilidade gerencial possui duas idéias chave, “A tomada de decisão se baseia na análise incremental” e a segunda ideia é “Você obtém o que você

mede!”, o autor descreve a primeira como sendo uma análise das receitas que aumentam (diminuem) e dos custos que aumentam (diminuem) se uma alternativa de decisão é escolhida.

Um exemplo sobre a primeira idéia-chave pode ser descrita em uma empresa que ao receber dois pedidos de compra e não podendo aceitar os dois devido a alguma limitação, como a falta de um produto solicitado pelos dois pedidos, precisa optar apenas por um, para isto a empresa faz uma análise de qual pedido representa o melhor custo x benefício.

A segunda idéia chave é descrita em outras palavras pelo autor, afirmando que as medidas de desempenho exercem grande influência sobre o comportamento dos gerentes, para simplificar temos, por exemplo, uma empresa que introduz como medida de desempenho, vendas para novos clientes, então os funcionários responsáveis pelas negociações passariam a dar ênfase na negociação com novos clientes. Segundo Jiambalvo (2009), é preciso equilibrar estas medidas, pois assim como os funcionários no caso citado, passam a dar ênfase em novas negociações, podem também negligenciar as negociações com clientes antigos, e devido a isso perder estes clientes.

A Contabilidade Gerencial conta com um importante campo de informações, a Contabilidade de Custos (CORONADO 2006, p.31), se anteriormente a contabilidade custos servia apenas como forma de controle de estoques, hoje ela tem um papel importante na tomada de decisões, ajudando a revelar informações relevantes. Segundo Jiambalvo (2009) estimados os custos, a Contabilidade Gerencial poderá trabalhar com uma análise custo volume lucro, ressaltando neste contexto dois importantes índices de caráter econômico e financeiro, que têm por objetivo retratar informações atualizadas quanto aos produtos que a empresa comercializa. Estes índices são denominados Margem de Contribuição e o Ponto de Equilíbrio.

A contabilidade gerencial utiliza suas ramificações citadas acima para trabalhar a imagem do produto comercializado frente ao consumidor, este trabalho de esculpir o preço de um produto é conhecido como gestão da formação do preço de venda, gestão essa importante para que a empresa consiga atender seus objetivos.

2.2.1 Formação do preço de venda

O preço de um produto é termômetro de um cliente para apurar o custo x benefício no momento de fazer uma aquisição. Se muito alto, o consumidor pode optar por não comprar o produto, mas se muito baixo, a entidade corre o risco de ter prejuízo. Outra definição para o

preço é como a soma de valores que o consumidor troca pelos benefícios de ter ou utilizar um produto ou serviço (BOEGER e YAMASHITA, 2005).

Para que se consiga uma otimização na gestão relacionada à formação do preço de venda é preciso que o empreendedor considere a oferta e a demanda do produto, é importante também que o empreendedor tenha conhecimento na área de custo e através disso consiga apurar o ganho que terá na venda de cada produto através de indicies econômico-financeiro.

È apresentado inicialmente os aspectos mais importantes da contabilidade de custo, para que com o bom entendimento do assunto se possa interpretar os dados apurados.

2.2.2 Classificações de custos

Para facilitar a gestão de custos, e assim fazer uma adequada alocação destes, a respectivos produtos, é feita uma classificação de cada custo segundo suas principais naturezas e objetivos, evitando assim tratar todos os gastos de forma igual. Sendo abordado neste trabalho, apenas duas classificações diferentes relacionadas a custos, a classificação entre custos diretos e indiretos, e quanto a custos fixos ou variáveis.

Segundo Padoveze (2006), a classificação de custos diretos e indiretos, é a mais antiga e mais utilizada, está relacionada ao objeto de custos, ou seja, os bens e/ou serviços produzidos pela empresa. Martins (2003) ressalta que está classificação só pode ser utilizada para os custos, excluem-se então as despesas neste caso.

Os custos diretos são aqueles em que, conforme Dubois, Kulpa e Souza (2006), podem ser apropriados de maneira objetiva aos produtos elaborados, porque há uma forma de medição clara de seu consumo durante a fabricação. Como exemplo há as matérias-primas, supondo-se que normalmente a empresa conhece a quantidade exata de material necessário para a fabricação de um produto, o custo de aquisição desta será apropriado diretamente ao produto.

Quatro características são dadas por Padoveze (2006) para expor a natureza de um custo direto. Identificado o custo, é possível de ser visualizado no produto final; verificar ou estabelecer uma ligação direta com o produto final; ser medida objetivamente sua participação no produto final; é clara e objetivamente específico do produto final e não se confunde com os outros produtos.

Seguindo as informações dos autores acima, podemos concluir que como principais exemplos de custos diretos têm a mão-de-obra direta e os materiais diretos, pois estes são de fácil alocação a cada produto, sem precisar arbitrar.

No caso dos custos indiretos, Martins (2003) põe em sua obra que estes não possuem uma condição de medida objetiva, sua alocação aos produtos acaba sendo feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária. Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.81) reforçam a tese de Martins (2003) com a seguinte afirmação:

“São todos os custos que necessitam de alguns cálculos para serem distribuídos aos diferentes produtos fabricados pela empresa, uma vez que são de difícil mensuração e apropriação a cada produto elaborado, ou, ainda, é antieconômico fazê-lo. Portanto, são custos apropriados de forma indireta aos produtos.”

De maneira rápida, tendo noção do que são os custos diretos, é passível de conclusão que os custos indiretos, são aqueles que não são diretos, ou seja, não há como distribuir corretamente os custos indiretos aos produtos, pois estes não são de fácil alocação. Como exemplos de indiretos têm aluguel, depreciação, mão-de-obra da gerência (trabalham para vários setores da empresa).

A segunda forma de classificação que é abordada nesta pesquisa é a relação entre volume de produção e o valor total de um custo, dividindo estes em custos fixos e variáveis. A importância desta classificação é para que seja possível adicionar aos custos uma variável independente, com propósitos de previsões, e o processo de tomada de decisão para possíveis novos cursos de ação (PADOVEZE 2006).

Tanto para Padoveze (2006), como para Dubois, Kulpa e Silva (2006), os custos fixos são aqueles em que seu valor não sofrerá alteração, mesmo que haja redução ou aumento no volume produzido ou vendido, ou seja, não apresentam qualquer variação, em função do nível de produção.

Para reforçar a tese das duas obras acima, há um exemplo de custo com aluguel da fábrica, em que no início do mês já se tem o valor determinado a ser pago, independente da quantidade que será produzido.

Há um aspecto importante nos custos fixos abordado por Martins (2003), os custos fixos podem sim sofrer alterações no seu valor, como é o caso da depreciação, em que a empresa acabou por substituir uma máquina velha por uma nova e mais cara, o caso de um dissídio que aumenta que o valor da mão-de-obra indireta, entretanto, todas estas alterações não estavam relacionadas ao volume de produção, por isto estes custos são considerados fixos.

Os custos variáveis são aqueles em que os custos e despesas variam na proporção direta das variações do nível de atividade a que se relacionam. Tomando como referencial o volume de produção ou vendas, os custo variáveis são aqueles que, em cada alteração da

quantidade produzida ou vendida, terão uma variação direta e proporcional em seu valor (PADOVEZE 2006).

Um exemplo neste caso é o consumo de materiais diretos, pois o valor global do consumo depende diretamente da produção.

Um ponto importante quanto ao tema é de que as duas classificações dos custos apresentadas não são isoladas uma da outra, todos os custos podem ser classificados em Fixos ou Variáveis e em Diretos ou Indiretos ao mesmo tempo. Assim, a matéria-prima é um custo Variável e Direto; o seguro é Fixo e Indireto e assim por diante.

Tendo conhecimento básico na área de custos, o gestor da empresa pode utilizar os dados de sua empresa para apurar o quanto está lucrando com cada produto, o quanto um produto influencia no resultado de sua empresa, e quanto precisa vender para não ter prejuízo. Para isso o gestor se utiliza de índices como a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio.

2.2.3 Margem de Contribuição

Segundo Crepaldi (2011), a margem de contribuição é o lucro variável de um produto, ou seja, preço de venda unitário do produto menos os custos e despesas variáveis por unidade de produto.

Wernke (2005) afirma que a margem de contribuição é o valor (em \$) que cada unidade vendida irá contribuir para cobrir os custos e despesas fixas e, posteriormente, gerar lucro no período.

O objetivo da margem de contribuição, conforme abordado na obra de Wernke (2005) está relacionado à tomada de decisão visando o curto prazo, auxiliando os gestores de uma determinada empresa a definir qual produto, ou qual o mix de produtos, que deve ser priorizado em um eventual caso de restrição, em que terá sua capacidade de produção reduzida, ou ainda quando os pedidos são efetuados com preços e quantidades diferentes dos normalmente praticados.

Vale lembrar que a margem de contribuição não leva em consideração os gastos fixos, então tomar uma decisão com base apenas na margem de contribuição pode simbolizar um menosprezo as despesas e custos fixos, o que pode acarretar problemas futuro para recuperar o capital investido, uma vez que estes aumentando com o passar do tempo, não haveria modificação valor da margem de contribuição. Outro ponto importante ressaltar, é que no

momento em que uma entidade for fazer o mix dos produtos, a mesma tem de pensar na oferta e na demanda do mercado, não apenas na margem de contribuição.

2.2.4 Ponto de Equilíbrio

Ponto de equilíbrio é mais uma ferramenta utilizada pela empresa para adquirir informações e auxiliar na tomada de decisão. Segundo Padoveze (2006), a importância do ponto de equilíbrio da empresa é identificar o nível mínimo de atividade em que a empresa ou cada divisão deve operar.

Para conceituar esta ferramenta, Dubois, Kulpa e Souza (2006), afirmam que a partir do momento em que a empresa conhece a composição de todos os seus gastos e a formação dos preços de seus produtos terá um controle para saber quanto precisa ser vendido de cada produto para obter lucro. Para uma empresa vender seus produtos, ela deverá ocorrer em gastos para produzi-los, antes de iniciar a sua comercialização, e assim auferir receita.

Para melhor retratar o funcionamento do ponto de equilíbrio, é apresentada a fórmula matemática deste, através do quadro extraído junto à obra de Bornia (2002).

$Q_0 = \frac{CF}{mc}$	$R_0 = \frac{CF}{RC}$	$R_0 = Q_0 \times p$
-----------------------	-----------------------	----------------------

Quadro 2: Expressões para determinação do Ponto de Equilíbrio.

Fonte: Bornia (2002, p.75).

Onde:

Q_0 = Ponto de equilíbrio em unidades físicas

R_0 = Ponto de equilíbrio em unidades monetárias

CF = Custo Fixo

RC = Razão de Contribuição

Mc = Margem de Contribuição

p = Preço de Venda

No caso de uma empresa varejista, antes de vender qualquer produto à empresa já estará incorrendo gastos como folha salarial dos vendedores, energia elétrica e aluguel do estabelecimento, o que implica em um prejuízo, pois como ainda não vendeu nenhuma unidade, também não auferiu receita. Quando comercializar seus produtos, a empresa atingirá um ponto neutro em que terá vendido certa quantidade, em que as receita e gastos fixos mais

gastos variáveis serão iguais, e qualquer produto comercializado além destes, significará que a empresa estará auferindo mais receitas do que incorrendo em gastos.

2.3 IMPOSTOS INCIDENTES NA FORMAÇÃO DO PREÇO

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

Como exemplo de impostos diretos há o IR e o IPTU, pois estes incidem respectivamente sobre a renda e sobre o patrimônio, e por conta disso, estes impostos contam com apenas um etapa econômica, representando que estes impostos não podem ser objeto de repercussão, ou seja, seu ônus não pode ser repassado para o preço ou para outra pessoa (FABRETTI, 2009).

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

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

2.3.1 ICMS

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

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

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

A redação do inc. II do art. 155 da CF/88, compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

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

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

A primeira particularidade apresentada pela CF sobre este tributo é a imunidade, contudo a imunidade não é uma característica privativa do ICMS, é na verdade uma regra geral estabelecida no art. 150 da CF para todos os tributos, mas pode ocorrer um caso que

esteja relacionado ao ICMS, como é o caso dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, conforme previsto no art. 150, inc. VI, da CF, outro exemplo sobre o assunto é apresentado por Führer e Führer (2007), que com base no artigo 3º, inc. II, da Lei Complementar 87/1996, associam a não-incidência do ICMS relacionadas nas operações e prestações que destinem mercadorias ao exterior, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços.

No que tange a imunidade, Melo *apud* Canto (2005) considera a imunidade a impossibilidade de incidência que decorre de uma proibição iminente, conforme apresentado em sua doutrina.

A não-cumulatividade é uma das características associadas diretamente a este imposto, mas que ainda assim podem estar presente em outros. A Constituição Federal (CF, art. 155, § 2º, inc. I) define que a não-cumulatividade é a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

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

Quanto a isenção, Melo (2005) define que a isenção, veiculada por legislação ordinária, delimita a regra de incidência tributária, impedindo que ocorra o nascimento do respectivo fato gerador.

Para Quintanilha (2010), a isenção é a dispensa legal do pagamento de um tributo, sendo esta concedida por lei ordinária. Neste caso da isenção a uma controvérsia entre os dois autores, Melo (2005) segue uma corrente que afirma que o fato gerador não existe neste caso, e para Quintanilha (2010), há o fato gerador, mas não há a obrigação de pagar pelo respectivo tributo.

A seletividade, outra característica do ICMS, está ligada segundo Machado (2009), ao grau de essencialidade de um produto, quanto maior sua necessidade, menor sua alíquota, estando os produtos divididos em três categorias: necessários à subsistência (alíquotas suaves); úteis mas não necessários (alíquotas moderadas); os produtos de luxo (alíquotas significativas, indo até o limite fixado em lei para cada produto).

No aspecto da seletividade, deve ser observado o serviço de distribuição de energia elétrica, que inicialmente é tributado por uma alíquota suave, mas se a cota utilizada em uma

residência for superior a um valor “x”, esta energia passa a ser tributada por uma alíquota significativa, o legislador faz então com que possa ser concluído que existe uma cota de consumo de energia essencial, porém o uso superior a esta cota é escusado.

A seletividade também é uma regra prevista na CF, conforme o inc. III do art. 155 da mesma.

No aspecto do fato gerador do ICMS, os termos previstos na lei complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, consideram ocorrido o fato gerador quando:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Conforme apresenta no presente trabalho, as alíquotas do ICMS sofrem alteração de acordo com sua essencialidade, contudo, cabe ao Senado Federal fixar as alíquotas máximas e mínimas para operações internas, interestaduais, e as de exportação. Em Santa Catarina a alíquota interna é de 17%, quanto as alíquotas interestaduais, com origem de fora do Estado para Santa Catarina, serão de 12%, quando a origem da mercadoria for Santa Catarina, a valor da alíquota irá variar de acordo com a posição geográfica do destinatário. Estando o destinatário na região Norte, Nordeste, Centro-Oeste, ou Espírito Santo, a alíquota será de 7%, os demais estados da região Sul, e Sudeste, terão suas alíquotas em 12%.

2.4 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

A substituição tributária do ICMS, conforme o anexo 3 do RICMS de SC, que trata do tema e apresenta as normas das operações ou prestações subsequentes previstas em lei, define que a ST é a atribuição ao fabricante, ao atacadista, ao distribuidor, ao importador, ao arrematante de mercadoria importada e apreendida ou ao depositário a qualquer título, na

condição de sujeito passivo por ST, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes até o produto chegar ao consumidor final.

O autor Quintanilha (2010), define a ST do ICMS da mesma forma que a exposta pelo RICMS de SC para a ST, segundo ele a substituição tributária é a atribuição da responsabilidade em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, incluindo também o valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual.

É importante ressaltar que a adoção deste regime de tributação do ICMS em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos estados interessados, conforme disposto no art. 9º da lei complementar nº 87/96.

Alguns conceitos relacionados a ST precisam ser esclarecidos antes de darmos continuidade ao estudo atual, sendo estes conceitos referentes ao significado de substituto, substituído e convênio/protocolos

Sobre substituto e substituído, Müller (2010, p.2) define estes termos conforme segue:

- substituto:

“sujeito passivo, diverso do contribuinte, a quem a lei atribui o dever de recolher o imposto relativo às operações subsequentes àquela por ele praticada.”

- substituído:

“promove a operação de circulação de mercadorias (contribuinte) cujo recolhimento a legislação atribui ao substituto.”

No que tange substituto, Quintanilha (2010), complementa as informações de Müller (2010), afirmando que o substituto é aquele que fica responsável pelo pagamento do imposto, inclusive decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais nas devidas operações e prestações.

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

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

- convênio/protocolo:

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

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

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

Na ST para frente, o alienante (anterior na cadeia) substitui o adquirente, posicionado após aquele, logo há a antecipação do recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador (ÁVILA, 1997). Então a partir do momento que é firmado a venda da empresa A para a empresa B, a empresa A ficará responsável de recolher todo o valor do ICMS devido nas eventuais operações ou prestações, para tal, a empresa A deve calcular o total do montante devido com base no art. 8º da lei complementar 87/96, este art. estabelece que a base de cálculo para fins de ST é: o valor do ICMS próprio da operação, ou seja, o imposto devido na operação entre a empresa A e a empresa B; o montante dos valores de seguro de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; e a margem de valor agregado (MVA), inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

A MVA é uma margem de lucro instituída pelo fisco, que a utiliza para definir o montante total de imposto a ser recolhido. Esta margem para ser fixada deve seguir alguns critérios previstos no art. 8º, § 4º da lei Kandir (lei complementar 87/96):

A margem deve ser estabelecida com base nos preços praticados no mercado;

Para se obter os preços usualmente praticados no mercado deve ser realizado um levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores;

Tem de ser adotada a média ponderada dos preços coletados;

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

Para Machado (2009) o regime de ST é falha, segundo ele a MVA não é calculado sobre o preço praticado nas vendas subsequentes, é calculado sobre um valor arbitrariamente atribuído pelas autoridades fazendárias.

O autor Machado (2009) até possui razão em seu argumento, pois se tratando de um imposto estadual, como é o caso do ICMS, cada região do estado pode praticar um preço diferente, por inúmeros motivos, entre eles oferta e demanda, e ainda o fato de um estabelecimento comercial varejista ter mais despesas que o outro e por conta disso ter que aumentar seus preços, mas como já foi dito por Biava Júnior e Oyadomari (2010), são imperfeições do sistema, e como pode ser cobrado a mais de uns também pode ser cobrado menos de outros.

3 ESTUDO DE CASO

Nesta seção é procedido um estudo de caso com o intuito de avaliar os impactos da substituição tributária do ICMS no comércio varejistas de papelaria.

3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

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

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

As empresas varejistas, diferente das indústrias, não produzem seus produtos, e sim o compram prontos e revendem, por este motivo não incorrem em custos relacionados à produção, seu custo esta relacionado à aquisição da mercadoria. No entanto este não é o único gastos que a empresa tem, assim como outros tipos de estabelecimentos, possui diversas despesas, como é o caso do aluguel, dos salários dos seus funcionários e a despesa tributária, neste último exemplo vale ressaltarem que nem todos os tributos são despesas, apesar do IR e da CSLL serem efetivas despesas, o ICMS representa um custo.

3.2 APRESENTAÇÃO DOS PRODUTOS SELECIONADOS

Para elaboração desta pesquisa, foi necessário selecionar uma gama de produtos que são comercializados pela empresa Papelaria, para esta seleção, se buscou os produtos que apresentavam maior giro na empresa, e não necessariamente aqueles que representam a maior fatia do faturamento da empresa. A amostra foi composta por quinze tipos diferentes de artigos de papelaria, abordando quando possível, até cinco marcas diferentes deste produto, conforme disposto no apêndice A.

A lista resumida dos artigos selecionados é apresentada resumidamente por cada trimestre, lembrando que o período selecionado para o estudo de caso foi de Janeiro de 2010

até Junho de 2010, abaixo é apresentada a tabela 1 com a lista dos produtos com o preço de venda médio praticado pelo empreendedor, e ainda o custo de aquisição médio:

Tabela 1: Amostra selecionada x preço de venda e de aquisição

Produto	Preço de venda		Preço de compra	
	1º tri	2º tri	1º tri	2º tri
Tinta guache	2,95	1,98	2,15	2,17
Corretivo	1,56	1,55	0,90	0,81
Borracha de apagar	1,55	1,24	0,54	0,53
Apontador de lápis	2,26	2,00	1,28	1,30
Pincéis	2,06	1,99	1,43	1,43
Canetas	1,24	0,91	0,45	0,48
Lápis	0,58	0,30	0,41	0,39
Estojos	8,54	8,32	3,82	3,82
Papel celofane	0,74	0,79	0,37	0,38
Cartolina escolar	0,50	0,41	0,23	0,22
Lapiseira	7,21	6,10	2,39	3,38
Canetas marca-texto	1,45	1,40	0,75	0,86
Papel cortado tipo A4	11,94	11,31	9,38	9,27
Massas de modelar	2,93	2,57	1,28	1,42
Cola escolar	2,40	2,24	1,23	1,15

Fonte: Elaborada pelo autor

Além dos preços de venda praticados pela empresa e o devido custo de aquisição de cada produto, outros dados tiveram de ser coletados para que o trabalho pudesse alcançar seus objetivos, como o faturamento da empresa em cada mês pesquisado, e os gastos fixos e variáveis da Papelaria. Com base em todos estes dados, a pesquisa apurou a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio de cada produto, e ainda o lucro operacional bruto em diversas situações que são apresentadas nos devidos itens a seguir.

3.3 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

A apuração da margem de contribuição dos produtos em questão foi feita em duas situações distintas para cada trimestre. Inicialmente se analisou qual seria a margem de contribuição em uma situação em que não houvesse a vigência do regime de ST do ICMS, a segunda situação seria o inverso da primeira, ou seja, foi apurada a margem de contribuição estando a ST do ICMS vigente. É exibida a tabela 2, apurada para comparação:

Tabela 2: Margem de contribuição x MVA

Produto	Margem de Contribuição				MVA ajustada
	1º tri	1º tri	2º tri	2º tri	%
Tinta guache	16,36%	13,81%	-20,65%	-25,68%	10%
Corretivo	31,67%	29,46%	37,18%	35,41%	17%
Borracha de apagar	54,51%	53,98%	46,41%	45,22%	19%
Apontador de lápis	32,19%	30,12%	24,41%	21,74%	16%
Pincéis	19,47%	15,59%	17,05%	12,95%	23%
Canetas	52,83%	52,42%	35,83%	34,13%	15%
Lápis	19,13%	15,93%	-39,24%	-47,04%	17%
Estojos	44,39%	43,49%	43,24%	42,26%	13%
Papel celofane	38,75%	37,10%	41,49%	40,06%	17%
Cartolina escolar	43,82%	42,57%	34,44%	32,46%	17%
Lapiseira	56,01%	55,84%	33,68%	31,82%	15%
Canetas marca-texto	37,48%	35,47%	27,45%	24,60%	20%
Papel cortado tipo A4	10,55%	7,88%	7,17%	4,29%	8%
Massas de modelar	45,57%	44,46%	33,96%	31,94%	17%
Cola escolar	37,91%	35,84%	37,73%	35,66%	21%

Fonte: Elaborada pelo autor

Na tabela 2 é apresentada duas situações para cada trimestre, estas representam respectivamente a margem de contribuição (MC) sem o regime da ST do ICMS, e a MC com o regime da ST do ICMS, esta mesma instrução é válida para os outros itens deste trabalho.

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

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

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

3.4 PONTO DE EQUILÍBRIO

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

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

Primeiro passo para encontrar o ponto neutro, é calcular a margem de contribuição em R\$ dos produtos escolhidos para a amostra, pois sabendo o valor desta referente a cada produto se consegue saber quanto este produto contribui para cobrir os demais gastos não associados a margem de contribuição, é apresentado então tabela 3 com esta informação:

Tabela 3: Margem de contribuição total em R\$ x produto

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

Papel celofane	101,19	96,89	103,65	100,07
Cartolina escolar	82,39	80,05	165,59	156,04
Lapiseira	339,12	338,07	133,56	126,18
Canetas marca-texto	221,10	209,24	192,88	172,83
Papel cortado tipo A4	370,02	276,33	257,04	153,67
Massas de modelar	116,36	113,53	27,09	25,47
Cola escolar	166,38	157,33	88,79	83,90

Fonte: Elaborada pelo autor

Tendo encontrado a margem de contribuição, o próximo passo é apurar a participação de cada produto no faturamento total do mix selecionado da empresa com o intuito de saber como os gastos fixos são cobertos, para isto se calculou a receita total de cada produto da amostra, considerando não apenas a receita de uma unidade, mas de todas vendidas no período em estudo. É apresentada a tabela 4 que exibi a participação por produto:

Tabela 4: Participação no faturamento por produto (receita total em R\$)

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

Fonte: Elaborada pelo autor

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

Tabela 5: Índice de relação MC x faturamento

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

Fonte: Elaborada pelo autor

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

Tabela 6: Ponto de equilíbrio por preços praticados pela Papelaria.

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

Fonte: Elaborada pelo autor

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

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

Para se alcançar o ponto de equilíbrio, mantendo a participação dos produtos selecionados no faturamento, há a necessidade de se vender mais produtos e logo auferir mais renda, conforme descrito na tabela 7 que segue abaixo:

Tabela 7: Participação em unidade e R\$ no ponto de equilíbrio por preços Papelaria

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

Papel cortado tipo A4	735	776	1523	1767	8774,66	9264,33	17219,91	19974,76
Massas de modelar	218	230	149	173	638,47	674,10	383,20	444,51
Cola escolar	458	483	505	585	1097,61	1158,86	1130,58	1311,45

Fonte: Elaborada pelo autor

O aumento apresentado na tabela 7 está diretamente relacionado à participação de cada produto no faturamento, ou seja, foi mantida a proporcionalidade da participação no faturamento da empresa como foi descrito na tabela 3, caso haja alguma alteração no mix de produtos, este valor poderia oscilar substancialmente.

Para fazer a devida comparação entre o ponto de equilíbrio com base nos preços praticados pela Papelaria, e utilizando-se dos preços instituídos pelo Estado para micro empresas é apresentada a tabela 8 com o resultado dos preços instituídos pelo Estado.

Tabela 8: Ponto de equilíbrio por preços instituídos pelo Estado

Trimestre	1º	1º	2º	2º
Gastos fixos	8.000,00	8.000,00	8.000,00	8.000,00
Índice de relação	12,39%	12,36%	12,82%	12,78%
Ponto de equilíbrio	R\$ 64.568,20	R\$ 64.724,92	R\$ 62.402,50	R\$ 62.597,81

Fonte: Elaborada pelo autor

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

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

É apresentada a tabela 9 com a participação dos produtos em unidades e em R\$ no ponto de equilíbrio nos dois trimestres, com base na MVA instituída pelo Estado para empresas inscritas no Simples Nacional.

Tabela 9: Participação em unidade e R\$ no ponto de equilíbrio por preços MVA.

Produto	Participação por unidade				Participação em R\$			
	1º tri	1º tri	2º tri	2º tri	1º tri	1º tri	2º tri	2º tri
Tinta guache	774	811	1032	1081	2157,65	2172,51	2905,55	2925,97
Corretivo	657	687	326	341	835,80	832,27	374,00	372,47
Borracha de apagar	1.928	2018	1009	1056	1509,22	1498,13	781,90	776,26

Apontador de lápis	522	546	303	317	939,81	937,33	549,52	548,14
Pincéis	370	388	706	740	820,75	809,63	1564,95	1543,96
Canetas	15346	16067	15203	15920	9529,10	9518,89	10194,40	10184,91
Lápis	5775	6046	7086	7420	3358,93	3344,75	3914,55	3898,58
Estojos	438	458	155	163	2253,39	2258,11	799,03	800,82
Papel celofane	2963	3102	2445	2560	1574,42	1567,78	1312,89	1307,53
Cartolina escolar	3174	3323	9080	9508	1019,67	1015,37	2900,37	2888,54
Lapiseira	707	740	504	528	2336,85	2334,35	2361,47	2359,27
Canetas marca-texto	4234	4433	3159	3308	4698,24	4656,40	4031,99	3996,65
Papel cortado tipo A4	2475	2591	2460	2576	29343,08	29639,59	28814,06	29109,32
Massas de modelar	732	767	241	252	1330,98	1325,37	485,37	483,39
Cola escolar	1540	1613	815	853	2844,66	2814,92	1410,57	1396,02

Fonte: Elaborada pelo autor

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

3.5 APURAÇÃO DO LUCRO OPERACIONAL BRUTO

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

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

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

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

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

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

Estas são as mesmas situações para o primeiro trimestre e para o segundo, tendo então as necessárias explicações sido elaboradas, é apresentada a tabela 10 com a apuração do lucro operacional bruto no primeiro trimestre:

Tabela 10: Apuração do lucro operacional bruto no 1º trimestre.

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

Fonte: Elaborada pelo autor

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

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

Fazendo uma análise quanto à vigência ou não da ST do ICMS, percebe-se um aumento no total de tributos a ser recolhido quando há a vigência da ST do ICMS, isso porque mesmo se reduzindo a alíquota de ICMS a ser recolhido pelo Simples Nacional de 2,33% para 0%, o valor do ICMS por ST é superior aos 2,33% que seriam recolhidos na situação em que não há vigência da ST. A variação percentual do total recolhido a título de ICMS da situação 1 para a situação 2 foi de 118,81% (de R\$234,46 para R\$513,02), em relação a carga tributária total esta variação foi de 40,47% (de R\$688,29 para R\$966,85), já a variação percentual da situação 3 para a 4 foi respectivamente de 199,82% (de R\$171,11 para R\$513,02) e 70,98% (de R\$502,32 para R\$858,87).

Apresenta-se a tabela 11 com a apuração do lucro operacional bruto do segundo trimestre:

Tabela 11: Apuração do lucro operacional bruto no 2º trimestre.

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

Fonte: Elaborada pelo autor

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

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

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

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

Por intermédio do estudo apresentado, é identificado que com a sistemática da ST do ICMS, os produtos apresentados passaram a ter uma carga tributária mais elevada, ainda que para as micro empresas optantes pelo Simples Nacional haja a redução da MVA, portanto a sistemática representa um aumento nos gastos dos empreendedores, que para cobrir estes gastos precisariam alavancar seus preços. Diante deste exposto, conclui-se que o questionamento inicial, identificado como o problema tendo por base toda a temática do estudo, foi respondido.

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

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

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

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

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

REFERÊNCIAS

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

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BIAVA JÚNIOR, Roberto, OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. Impactos da Substituição Tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais. **Revista de Contabilidade da UFBA**, América do Norte, 4, ago. 2010. Disponível em: <<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/4456/3368>. Acessado em 11/04/11

BOEGER, Marcelo Assad; YAMASHITA, Ana Paula. **Gestão Financeira para Meios de Hospedagem: hotéis, pousadas, hotelaria e a hospitalidade**. São Paulo: Atlas, 2005.

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

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

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

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm Acessado em 15/03/2011

BRASIL. **Convênio ICMS nº 81 de 1993**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1993/CV081_93.htm Acessado em 13/05/2011

BRASIL. **Lei complementar nº87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm Acessado em 27/03/2011

BRASIL. **Lei complementar nº 123, de 14 de Dezembro de 2006**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2006/leicp123.htm>. Acessado em 23/01/11

BRASIL. **Protocolo ICMS nº 199 de 2009**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz> Acessado em 05/02/2011.

BRASIL. **Resolução editada nº 51, de 22 de Dezembro de 2008**. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocgsn51_2008.htm. Acessado em 23/01/11

CORONADO, Osmar. **Contabilidade Gerencial Básica**. São Paulo: Saraiva, 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: Teoria e prática**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de Custos e Formação de Preços: Conceitos, Modelos e Instrumentos: Abordagem do Capital de Giro e da Margem de Competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

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

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

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. Ed. São Paulo: Dialética, 2005.

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

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. 2. Ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

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

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

SANTA CATARINA. **Decreto nº 2.870 de 27 de agosto de 2001**. Disponível em: <http://200.19.215.13/legtrib_internet/html/decretos/2001/Dec_01_2870.htm. Acessado em 25/05/11

SANTA CATARINA. **RICMS**. Disponível em: <http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html. Acessado em 03/06/11

SANTA CATARINA. **Substituição tributária começa a valer para 12 novos setores a partir de 1º de maio**. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com_content&task=view&id=1115&Itemid=82. Acessado em 03/06/11

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

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

SILVA, Rafael Barros Andrade da. **A influência da substituição tributária do ICMS no custo das mercadorias em uma empresa do segmento de comércio de equipamentos de telecomunicações**. Fortaleza, 2010. 28 f. TCC (Graduação) – Faculdade Lourenço Filho, Curso de Ciências Contábeis. Disponível em: <<http://flf.edu.br/revista-flf/monografias-contabeis/monografia-rafael-barros.pdf>> Acessado em 11/04/11.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda: Ênfase em aplicações e casos nacionais**. São Paulo: Saraiva, 2005.

APÊNDICE A – DADOS COLETADOS

Característica dos produtos		Preço médio unitário praticado					
Descrição do produto	Marca do produto	jan/10	fev/10	mar/10	Abr/10	mai/10	jun/10
Tinta guache	Acrilex 250ml	2,87	2,96	2,97	2,91	2,90	1,55
Corretivo	Faber Castell	2,38	2,38	2,38	2,40	2,40	2,40
	Agua Frama	0,00	0,00	0,81	1,00	1,00	0,00
	Agua Mercur	1,30	1,29	1,30	1,30	1,30	1,27
Borracha de apagar	ponteira mercur	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20
	Faber Castell fc max	1,67	1,72	1,75	1,75	1,75	1,75
	Hl polymer soft	2,64	2,77	2,78	2,79	2,80	2,80
Apontador de lápis	Faber Castell	2,36	2,71	2,64	2,75	2,75	2,75
	satelite Maped	1,50	1,49	1,48	1,50	1,44	1,50
Pincéis	Atomico Pilot	2,20	2,18	2,00	1,90	2,06	2,12
Canetas	Faber Castell Job	0,65	0,74	0,74	0,00	0,75	0,75
	Bic cristal	0,51	0,47	0,50	0,42	0,47	0,51
	Stabilo Point 88	3,40	3,88	3,51	3,56	4,33	3,55
Lápis	9000 6b faber castell	1,28	1,28	1,29	1,30	1,30	1,30
	Technik 6b mercur	0,71	0,73	0,75	0,75	0,75	0,29
	glitz faber castell	0,68	0,78	0,79	0,80	0,79	1,09
	hb evolution c/ borra	0,69	0,69	0,70	0,70	0,50	0,25
	Vouyage faber castell	0,20	0,19	0,15	0,11	0,19	0,21
Estojo	Tubinho basico	8,38	8,30	8,82	8,42	8,37	8,05
Papel celofane	Colorido 85x100	0,58	0,80	0,80	0,79	0,79	0,80
Cartolina escolar	50x66cm 140g	0,49	0,50	0,50	0,37	0,50	0,50

Característica dos produtos		Preço médio unitário praticado					
Descrição do produto	Marca do produto	jan/10	fev/10	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10
Lapiseira	Graphgear Pentel	20,65	20,83	20,61	21,00	21,00	21,00
	Carnival pentel	2,42	2,44	2,50	2,50	2,47	2,50
	Top Cis	3,61	4,00	3,82	4,00	3,61	3,90
Canetas marca-texto	Stabilo Boss	5,90	5,52	5,40	5,40	4,90	5,23
	lumi color 200sl Pilot	1,48	1,49	1,44	1,50	1,49	1,45
	Faber Castell	1,30	1,31	1,39	1,36	1,20	1,38
	Highlighter desart	0,68	0,98	0,86	0,83	1,00	1,00
Papel cortado tipo A4	Chamex	12,83	12,40	12,84	12,89	11,01	11,47
	Report	12,81	12,90	12,90	16,38	12,81	13,05
	Copimax	11,23	9,38	10,60	6,74	10,64	12,63
Massas de modelar	12 cores faber castell	0,00	4,78	5,00	0,00	5,00	0,00
	12 cores soft acrillex	2,46	2,36	2,43	2,50	2,50	2,49
Cola escolar	bastão 10g pritt	4,20	4,21	4,25	4,25	4,23	3,74
	35g escolar tenaz	1,47	1,48	1,49	1,50	1,27	1,50
	40g escolar maxi cold frama	0,00	0,00	0,56	0,70	0,70	0,69

Característica dos produtos		Unidades vendidas					
Descrição do produto	Marca do produto	jan/10	fev/10	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10
Tinta guache	Acrillex 250ml	10	41	41	14	28	91
Corretivo	Faber Castell	10	12	11	2	3	7
	Agua Frama	0	0	31	2	6	0
	Agua Mercur	2	11	1	4	13	5
Borracha de apagar	ponteira mercur	11	29	33	54	7	10
	Faber Castell fc max	32	31	23	2	4	11
	HI polymer soft	9	30	31	7	30	5

Característica dos produtos		Unidades vendidas					
Descrição do produto	Marca do produto	jan/10	fev/10	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10
Apontador de lápis	Faber Castell	10	27	5	2	5	9
	satelite Maped	7	8	5	13	8	2
Pincéis	Atomico Pilot	8	5	31	49	21	21
Canetas	Faber Castell Job	86	75	39	0	14	6
	Bic cristal	163	370	675	1134	370	163
	Stabilo Point 88	78	189	148	111	86	75
Lápis	9000 6b faber castell	16	54	30	11	8	12
	Technik 6b mercur	18	34	5	15	4	166
	glitz faber castell	76	57	7	13	16	37
	hb evolution c/ borra	42	53	31	27	31	28
	Voyage faber castell	13	38	212	458	67	20
Estojos	Tubinho basico	5	24	23	8	8	4
Papel celofane	Colorido 85x100	93	50	209	133	88	94
Cartolina escolar	50x66cm 140g	47	128	202	802	153	215
Lapiseira	Graphgear Pentel	6	6	8	3	4	3
	Carnival pentel	7	4	29	3	8	5
	Top Cis	2	8	14	8	21	10
Canetas marca-texto	Stabilo Boss	6	11	6	6	6	6
	lumi color 200sl Pilot	53	68	66	30	76	64
	Faber Castell	54	44	55	42	11	8
	Highlighter desart	35	61	44	88	41	29
Papel cortado tipo A4	Chamex	44	49	71	55	84	46
	Report	22	8	3	4	14	41
	Copimax	3	24	70	40	22	11
Massas de modelar	12 cores faber castell	0	14	5	0	1	0
	12 cores soft acrylic	14	35	19	7	6	17
Cola escolar	bastão 10g pritt	16	35	22	7	14	19
	35g escolar tenaz	15	30	30	11	13	17
	40g escolar maxi cold frama	0	0	35	6	14	4

Característica dos produtos		Preço unitário de aquisição					
Descrição do produto	Marca do produto	jan/10	fev/10	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10
Tinta guache	Acrilex 250ml	2,15	0,00	2,15	0,00	0,00	2,18
Corretivo	Faber Castell	1,26	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Agua Frama	0,00	0,00	0,57	0,00	0,00	0,60
	Agua Mercur	0,75	0,00	0,00	0,00	0,76	0,00
Borracha de apagar	ponteira mercur	0,10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,10
	Faber Castell fc max	1,08	0,00	0,00	0,00	0,00	1,12
	HI polymer soft	0,96	0,00	0,00	1,28	0,00	0,00
Apontador de lápis	Faber Castell	1,47	0,00	0,00	0,00	0,00	1,85
	Maped satélite	0,72	0,00	0,00	0,00	0,90	0,00
Pincéis	Atomico Pilot	1,43	0,00	0,00	1,43	0,00	0,00
Caneta	Faber Castell Job	0,37	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Bic cristal	0,38	0,00	0,00	0,36	0,00	0,00
	Stabilo Point 88	1,60	2,16	0,00	0,00	2,16	0,00
Lápis	9000 6b faber castell	0,80	0,00	0,00	1,03	0,00	0,00
	Technik 6b mercur	0,36	0,00	0,00	0,00	0,00	0,42
	glitz faber castell	0,40	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	hb evolution c/ borra	0,37	0,00	0,00	0,37	0,00	0,37
	Voyage faber castell	0,11	0,00	0,00	0,11	0,00	0,00
Estoijos	Tubinho básico	3,82	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Papel celofane	Colorido 85x100	0,37	0,00	0,00	0,37	0,38	0,41
Cartolina escolar	50x66cm 140g	0,23	0,00	0,22	0,22	0,22	0,23
Lapiseira	Graphgear Pentel	9,22	0,00	0,00	9,25	0,00	0,00
	Carnival pentel	0,90	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Top Cis	1,86	0,00	0,00	0,00	0,00	2,49

Característica dos produtos		Preço unitário de aquisição					
Descrição do produto	Marca do produto	jan/10	fev/10	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10
Canetas marca-texto	Stabilo Boss	1,61	0,00	0,00	0,00	2,10	2,10
	lumi color 200sl Pilot	0,98	0,00	0,00	0,98	0,00	0,00
	Faber Castell	0,70	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Highlighter desart	0,00	0,54	0,00	0,00	0,52	0,00
Papel cortado tipo A4	Chamex	9,90	0,00	0,00	9,90	9,90	0,00
	Report	8,94	0,00	0,00	8,80	9,30	9,20
	Copimax	0,00	8,20	0,00	0,00	8,21	0,00
Massas de modelar	12 cores faber castell	2,63	0,00	0,00	0,00	0,00	3,98
	12 cores soft acrillex	1,12	0,00	0,00	0,00	0,00	1,16
Cola escolar	bastão 10g pritt	1,99	0,00	0,00	0,00	0,00	2,16
	35g escolar tenaz	0,86	0,00	0,00	0,00	0,86	0,00
	40g escolar maxi cold frama	0,00	0,00	0,33	0,00	0,00	0,00

Característica dos produtos		Total de unidades adquiridas					
Descrição do produto	Marca do produto	jan/10	fev/10	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10
Tinta guache	Acrilex 250ml	6	0	48	0	0	102
Corretivo	Faber Castell	48	0	0	0	0	0
	Água Frama	0	0	48	0	0	36
	Água Mercur	12	0	0	0	42	0
Borracha de apagar	ponteira mercur	200	0	0	0	0	100
	Faber Castell fc max	48	0	0	0	0	24
	HI polymer soft	144	0	0	36	0	0
Apontador de lápis	Faber Castell	100	0	0	0	0	25
	Maped satélite	32	0	0	0	32	0
Pincéis	Atomico Pilot	72	0	0	96	0	0

Característica dos produtos		Total de unidades adquiridas					
Descrição do produto	Marca do produto	jan/10	fev/10	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10
Caneta	Faber Castell Job	250	0	0	0	0	0
	Bic cristal	1500	0	0	400	0	0
	Stabilo Point 88	50	40	0	0	70	0
Lápis	9000 6b faber castell	144	0	0	36	0	0
	Technik 6b mercur	36	0	0	0	0	24
	glitz faber castell	432	0	0	0	0	0
	hb evolution c/ borra	216	0	0	144	0	72
	Vouyage faber castell	144	0	0	144	0	0
Estoijos	Tubinho basico	36	0	0	0	0	0
Papel celofane	Colorido 85x100	780	0	0	100	80	100
Cartolina escolar	50x66cm 140g	500	0	200	100	200	100
Lapiseira	Graphgear Pentel	24	0	0	36	0	0
	Carnival pentel	84	0	0	0	0	0
	Top Cis	72	0	0	0	0	36
Canetas marca-texto	Stabilo Boss	20	0	0	0	20	30
	lumi color 200sl Pilot	120	0	0	180	0	0
	Faber Castell	300	0	0	0	0	0
	Highlighter desart	0	144	0	0	48	0
Papel cortado tipo A4	Chamex	200	0	0	100	50	0
	Report	100	0	0	50	50	100
	Copimax	0	50	0	0	100	0
Massas de modelar	12 cores faber castell	18	0	0	0	0	12
	12 cores soft acrillex	156	0	0	0	0	24
Cola escolar	bastão 10g pritt	100	0	0	0	0	10
	35g escolar tenaz	60	0	0	0	24	0
	40g escolar maxi cold frama	0	0	60	0	0	0

Gastos Fixos						
Descrição	jan/10	fev/10	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10
Aluguel	3600	3600	3600	3600	3600	3600
Despesas com pessoal	3900	3900	3900	3900	3900	3900
Luz, água e telefone	400	400	400	400	400	400
Outros gastos fixos	100	100	100	100	100	100
Total Fixos	8000	8000	8000	8000	8000	8000
Gastos Variáveis						
Descrição	jan/10	fev/10	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10
Comissão vendedores	2%	2%	2%	2%	2%	2%
Comissão cartões cielo	2%	2%	2%	2%	2%	2%
IR	0,27%	0,27%	0,27%	0,27%	0,27%	0,27%
CSLL	0,31%	0,31%	0,31%	0,31%	0,31%	0,31%
CPP	2,75%	2,75%	2,75%	2,75%	2,75%	2,75%
PIS	0,95%	0,95%	0,95%	0,95%	0,95%	0,95%
COFINS	0,23%	0,23%	0,23%	0,23%	0,23%	0,23%
ICMS*	2,33%	2,33%	2,33%	2,33%	2,33%	2,33%
ICMS ST**	-	-	-	-	-	-
Custo de aquisição***	-	-	-	-	-	-

*Estando vigente a ST do ICMS em determinado período, a alíquota do ICMS a cargo do Simples Nacional é reduzida para 0%

** O valor do ICMS recolhido por substituição varia de acordo com a MVA de cada produto e seu custo de aquisição.

*** O custo de aquisição está representado na planilha Relação de compras

Apuração do Simples Nacional						
Mês apurado	jan/10	fev/10	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10
Faturamento	R\$ 37.974,40	R\$ 50.042,44	R\$ 47.816,25	R\$ 34.674,88	R\$ 17.734,10	R\$ 24.554,64
Simples Nacional Recolhido	R\$ 2.597,45	R\$ 3.422,90	R\$ 3.270,63	R\$ 1.563,84	R\$ 799,81	R\$ 1.107,41
Percentual**	6,84%	6,84%	6,84%	4,51%	4,51%	4,51%

Destinação do Simples Nacional							
Mês apurado	Percentual	jan/10	fev/10	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10
IR	0,27%	R\$ 102,53	R\$ 135,11	R\$ 129,10	R\$ 93,62	R\$ 47,88	R\$ 66,30
CSLL	0,31%	R\$ 117,72	R\$ 155,13	R\$ 148,23	R\$ 107,49	R\$ 54,98	R\$ 76,12
PIS	0,95%	R\$ 360,76	R\$ 475,40	R\$ 454,25	R\$ 329,41	R\$ 168,47	R\$ 233,27
COFINS	0,23%	R\$ 87,34	R\$ 115,10	R\$ 109,98	R\$ 79,75	R\$ 40,79	R\$ 56,48
CPP	2,75%	R\$ 1.044,30	R\$ 1.376,17	R\$ 1.314,95	R\$ 953,56	R\$ 487,69	R\$ 675,25
ICMS*	2,33%	R\$ 884,80	R\$ 1.165,99	R\$ 1.114,12	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00

*Estando vigente a ST do ICMS em determinado período, a alíquota do ICMS a cargo do Simples Nacional é reduzida para 0%

**Percentual apurado junto à coleta de dados.

APÊNDICE B – MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO E PONTO DE EQUILÍBRIO

Produto	Valor médio de compra por produto (trimestre)*		MVA ajustada %	Base ICMS ST **		Valor ICMS ST***	
	1º	2º		1º	2º	1º	2º
Tinta guache	2,15	2,17	10%	2,37	2,39	0,14	0,15
Corretivo	0,90	0,81	17%	1,05	0,94	0,07	0,06
Borracha de apagar	0,54	0,53	19%	0,64	0,63	0,04	0,04
Apontador de lápis	1,28	1,30	16%	1,49	1,50	0,10	0,10
Pincéis	1,43	1,43	23%	1,76	1,76	0,13	0,13
Canetas	0,45	0,48	15%	0,52	0,56	0,03	0,04

Valor médio de compra por produto (trimestre)*			MVA ajustada	Base ICMS ST **		Valor ICMS ST***	
Produto	1º	2º	%	1º	2º	1º	2º
Lápis	0,41	0,39	17%	0,48	0,45	0,03	0,03
Estojos	3,82	3,82	13%	4,32	4,32	0,28	0,28
Papel celofane	0,37	0,38	17%	0,44	0,44	0,03	0,03
Cartolina escolar	0,23	0,22	17%	0,26	0,26	0,02	0,02
Lapiseira	2,39	3,38	15%	2,75	3,89	0,18	0,26
Canetas marca-texto	0,75	0,86	20%	0,90	1,03	0,06	0,07
Papel cortado tipo A4	9,38	9,27	8%	10,13	10,01	0,60	0,59
Massas de modelar	1,28	1,42	17%	1,50	1,66	0,10	0,11
Cola escolar	1,23	1,15	21%	1,49	1,39	0,11	0,10

*Valor calculado por média ponderada

** Para fins didáticos será apurado o ICMS que seria recolhido por ST caso a sistemática já estivesse em vigência.

***A empresa tem como seus principais fornecedores empresas situadas fora de SC

Preço médio de venda por produto (trimestre)*	Preço MVA***					
Produto	1º	2º	1º	1º	2º	2º
Tinta guache	2,95	1,98	2,79	2,68	2,81	2,71
Corretivo	1,56	1,55	1,27	1,21	1,15	1,09

Preço médio de venda por produto (trimestre)*			Preço MVA***			
Produto	1º	2º	1º	1º	2º	2º
Borracha de apagar	1,55	1,24	0,78	0,74	0,77	0,73
Apontador de lápis	2,26	2,00	1,80	1,72	1,82	1,73
Pincéis	2,06	1,99	2,22	2,09	2,22	2,09
Canetas	1,24	0,91	0,62	0,59	0,67	0,64
Lápis	0,58	0,30	0,58	0,55	0,55	0,53
Estoijos	8,54	8,32	5,15	4,93	5,15	4,93
Papel celofane	0,74	0,79	0,53	0,51	0,54	0,51
Cartolina escolar	0,50	0,41	0,32	0,31	0,32	0,30
Lapiseira	7,21	6,10	3,30	3,15	4,68	4,47
Canetas marca-texto	1,45	1,40	1,11	1,05	1,28	1,21
Papel cortado tipo A4	11,94	11,31	11,86	11,44	11,71	11,30
Massas de modelar	2,93	2,57	1,82	1,73	2,02	1,92
Cola escolar	2,40	2,24	1,85	1,75	1,73	1,64

Preço médio de venda por produto (trimestre)*			Tributos sobre a venda (recolhidos pelo Simples Nacional)**							
Produto	1º	2º	1º	1º	1º	1º	2º	2º	2º	2º
Tinta guache	2,95	1,98	0,20	0,13	0,13	0,18	0,14	0,09	0,13	0,19
Corretivo	1,56	1,55	0,11	0,07	0,06	0,08	0,11	0,07	0,05	0,08
Borracha de apagar	1,55	1,24	0,11	0,07	0,04	0,05	0,08	0,06	0,03	0,05

Preço médio de venda por produto (trimestre)*			Tributos sobre a venda (recolhidos pelo Simples Nacional)**							
Produto	1º	2º	1º	1º	1º	1º	2º	2º	2º	2º
Apontador de lápis	2,26	2,00	0,15	0,10	0,08	0,12	0,14	0,09	0,08	0,12
Pincéis	2,06	1,99	0,14	0,09	0,10	0,14	0,14	0,09	0,10	0,15
Canetas	1,24	0,91	0,08	0,06	0,03	0,04	0,06	0,04	0,03	0,05
Lápis	0,58	0,30	0,04	0,03	0,03	0,04	0,02	0,01	0,02	0,04
Estojo	8,54	8,32	0,58	0,39	0,23	0,34	0,57	0,38	0,23	0,35
Papel celofane	0,74	0,79	0,05	0,03	0,02	0,03	0,05	0,04	0,02	0,04
Cartolina escolar	0,50	0,41	0,03	0,02	0,01	0,02	0,03	0,02	0,01	0,02
Lapiseira	7,21	6,10	0,49	0,33	0,15	0,22	0,42	0,28	0,21	0,32
Canetas marca-texto	1,45	1,40	0,10	0,07	0,05	0,07	0,10	0,06	0,06	0,09
Papel cortado tipo A4	11,94	11,31	0,82	0,54	0,53	0,78	0,77	0,51	0,53	0,80
Massas de modelar	2,93	2,57	0,20	0,13	0,08	0,12	0,18	0,12	0,09	0,14
Cola escolar	2,40	2,24	0,16	0,11	0,08	0,12	0,15	0,10	0,08	0,12

*Valor calculado por média ponderada

** Para fins didáticos será apurado o valor dos tributos que seriam recolhidos pelo Simples Nacional em 4 colunas, que representam respectivamente, caso a sistemática da ST não estivesse em vigência no período, qual seria o valor dos tributos sobre o preço de venda usado pela empresa; na coluna posterior será calculado o valor devido sobre o preço praticado pela empresa levando em conta que o regime de tributação da ST está em vigência; nas outras duas colunas, é feito o mesmo, no entanto o valor dos tributos devidos é calculado sobre o preço de venda instituído pelo Estado através da MVA.

Preço médio de venda por produto (trimestre)			Preço MVA ajustada*				Comissão e Taxa Cielo (trimestre)**					
Produto	1º	2º	1º	1º	2º	2º	1º	1º	1º	2º	2º	2º
Tinta guache	2,95	1,98	2,79	2,68	2,81	2,71	0,12	0,11	0,11	0,08	0,11	0,11
Corretivo	1,56	1,55	1,27	1,21	1,15	1,09	0,06	0,05	0,05	0,06	0,05	0,04
Borracha de apagar	1,55	1,24	0,78	0,74	0,77	0,73	0,06	0,03	0,03	0,05	0,03	0,03
Apontador de lápis	2,26	2,00	1,80	1,72	1,82	1,73	0,09	0,07	0,07	0,08	0,07	0,07
Pincéis	2,06	1,99	2,22	2,09	2,22	2,09	0,08	0,09	0,08	0,08	0,09	0,08
Canetas	1,24	0,91	0,62	0,59	0,67	0,64	0,05	0,02	0,02	0,04	0,03	0,03
Lápis	0,58	0,30	0,58	0,55	0,55	0,53	0,02	0,02	0,02	0,01	0,02	0,02
Estojos	8,54	8,32	5,15	4,93	5,15	4,93	0,34	0,21	0,20	0,33	0,21	0,20
Papel celofane	0,74	0,79	0,53	0,51	0,54	0,51	0,03	0,02	0,02	0,03	0,02	0,02
Cartolina escolar	0,50	0,41	0,32	0,31	0,32	0,30	0,02	0,01	0,01	0,02	0,01	0,01
Lapiseira	7,21	6,10	3,30	3,15	4,68	4,47	0,29	0,13	0,13	0,24	0,19	0,18
Canetas marca-texto	1,45	1,40	1,11	1,05	1,28	1,21	0,06	0,04	0,04	0,06	0,05	0,05
Papel cortado tipo A4	11,94	11,31	11,86	11,44	11,71	11,30	0,48	0,47	0,46	0,45	0,47	0,45
Massas de modelar	2,93	2,57	1,82	1,73	2,02	1,92	0,12	0,07	0,07	0,10	0,08	0,08
Cola escolar	2,40	2,24	1,85	1,75	1,73	1,64	0,10	0,07	0,07	0,09	0,07	0,07

*Estas colunas representam o preço que a empresa teria de praticar para estar de acordo com a MVA instituída pelo Estado, estando na primeira coluna o valor calculado com base uma situação em que há a vigência da ST, enquanto na segunda opção não há.

**São apresentadas duas colunas do mesmo trimestre, a primeira representa a comissão e a taxa cielo calculadas sobre o preço praticado pela empresa, a segunda sobre o preço que representaria a MVA instituída pelo Estado

Preço médio de venda por produto (trimestre)			Gastos fixos por unidade (trimestre)	
Produto	1º	2º	1º	2º
Tinta guache	2,95	1,98	0,52	0,62
Corretivo	1,56	1,55	0,28	0,48
Borracha de apagar	1,55	1,24	0,27	0,39
Apontador de lápis	2,26	2,00	0,40	0,62
Pincéis	2,06	1,99	0,36	0,62
Canetas	1,24	0,91	0,22	0,28
Lápis	0,58	0,30	0,10	0,09
Estojos	8,54	8,32	1,51	2,60
Papel celofane	0,74	0,79	0,13	0,25
Cartolina escolar	0,50	0,41	0,09	0,13
Lapiseira	7,21	6,10	1,27	1,90
Canetas marca-texto	1,45	1,40	0,26	0,44
Papel cortado tipo A4	11,94	11,31	2,11	3,53
Massas de modelar	2,93	2,57	0,52	0,80
Cola escolar	2,40	2,24	0,42	0,70

*Gastos fixos trimestrais apurados por média ponderada

Rateio dos Gastos Fixos*								
Mês/trimestre apurado	jan/10	fev/10	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10	1º	2º
Faturamento	R\$ 37.974,40	R\$ 50.042,44	R\$ 47.816,25	R\$ 34.674,88	R\$ 17.734,10	R\$ 24.554,64	R\$ 135.833,09	R\$ 76.963,62
Gastos apresentados	R\$ 8.000,00	-	-					
Gastos por faturamento	R\$ 0,21	R\$ 0,16	R\$ 0,17	R\$ 0,23	R\$ 0,45	R\$ 0,33	R\$ 0,18	R\$ 0,31

Preço médio de venda por produto (trimestre)		Margem de Contribuição em valor percentual*				Margem de Contribuição em R\$**								
Produto	1º	2º	1º	1º	2º	2º	1º	1º	1º	1º	2º	2º	2º	2º
Tinta guache	2,95	1,98	16,36%	13,81%	-20,65%	-25,68%	0,48	0,41	0,28	0,27	-0,41	-0,51	0,28	0,27
Corretivo	1,56	1,55	31,67%	29,46%	37,18%	35,41%	0,49	0,46	0,22	0,21	0,58	0,55	0,20	0,19
Borracha de apagar	1,55	1,24	54,51%	53,98%	46,41%	45,22%	0,84	0,84	0,15	0,14	0,58	0,56	0,15	0,14
Apontador de lápis	2,26	2,00	32,19%	30,12%	24,41%	21,74%	0,73	0,68	0,29	0,27	0,49	0,43	0,29	0,28
Pincéis	2,06	1,99	19,47%	15,59%	17,05%	12,95%	0,40	0,32	0,51	0,48	0,34	0,26	0,51	0,48
Canetas	1,24	0,91	52,83%	52,42%	35,83%	34,13%	0,65	0,65	0,09	0,09	0,33	0,31	0,10	0,10
Lápis	0,58	0,30	19,13%	15,93%	-39,24%	-47,04%	0,11	0,09	0,10	0,09	-0,12	-0,14	0,09	0,09
Estojo	8,54	8,32	44,39%	43,49%	43,24%	42,26%	3,79	3,71	0,67	0,64	3,60	3,52	0,67	0,64
Papel celofane	0,74	0,79	38,75%	37,10%	41,49%	40,06%	0,29	0,28	0,09	0,09	0,33	0,32	0,09	0,09
Cartolina escolar	0,50	0,41	43,82%	42,57%	34,44%	32,46%	0,22	0,21	0,05	0,05	0,14	0,13	0,05	0,05
Lapiseira	7,21	6,10	56,01%	55,84%	33,68%	31,82%	4,04	4,02	0,50	0,47	2,05	1,94	0,70	0,67
Canetas marca-texto	1,45	1,40	37,48%	35,47%	27,45%	24,60%	0,54	0,51	0,22	0,21	0,38	0,34	0,26	0,24
Papel cortado tipo A4	11,94	11,31	10,55%	7,88%	7,17%	4,29%	1,26	0,94	0,95	0,92	0,81	0,48	0,94	0,90
Massas de modelar	2,93	2,57	45,57%	44,46%	33,96%	31,94%	1,34	1,30	0,31	0,29	0,87	0,82	0,34	0,33
Cola escolar	2,40	2,24	37,91%	35,84%	37,73%	35,66%	0,91	0,86	0,39	0,37	0,85	0,80	0,36	0,34

A margem de contribuição é apresentada em valor percentual respectivamente para o caso de não haver vigência da ST do ICMS e no caso de haver, em ambos os casos pelo preço praticado pela empresa.

**A apresentação de 4 colunas por trimestre é por razão de as duas primeiras refletirem a posição da margem de contribuição em R\$ havendo ou não vigência da ST do ICMS se utilizado do preço praticado pela empresa selecionada para estudo, as outras duas seriam com o preço definido com base na MVA.

Produto	Unidades vendidas		Preço unitário praticado		Preço MVA ajustada*			
	1º	2º	1º	2º	1º	1º	2º	2º
Tinta guache	92	133	2,95	1,98	2,79	2,68	2,81	2,71
Corretivo	78	42	1,56	1,55	1,27	1,21	1,15	1,09
Borracha de apagar	229	130	1,55	1,24	0,78	0,74	0,77	0,73
Apontador de lápis	62	39	2,26	2,00	1,80	1,72	1,82	1,73
Pincéis	44	91	2,06	1,99	2,22	2,09	2,22	2,09
Canetas	1823	1959	1,24	0,91	0,62	0,59	0,67	0,64
Lápis	686	913	0,58	0,30	0,58	0,55	0,55	0,53
Estojo	52	20	8,54	8,32	5,15	4,93	5,15	4,93
Papel celofane	352	315	0,74	0,79	0,53	0,51	0,54	0,51
Cartolina escolar	377	1170	0,50	0,41	0,32	0,31	0,32	0,30
Lapiseira	84	65	7,21	6,10	3,30	3,15	4,68	4,47
Canetas marca-texto	503	407	1,45	1,40	1,11	1,05	1,28	1,21
Papel cortado tipo A4	294	317	11,94	11,31	11,86	11,44	11,71	11,30
Massas de modelar	87	31	2,93	2,57	1,82	1,73	2,02	1,92
Cola escolar	183	105	2,40	2,24	1,85	1,75	1,73	1,64

Produto	Receita total					
	1º	1º	1º	2º	2º	2º
Tinta guache	271,70	256,32	246,50	263,10	374,39	360,05
Corretivo	121,55	99,29	94,43	65,25	48,19	45,83
Borracha de apagar	354,25	179,29	169,98	161,35	100,75	95,52
Apontador de lápis	139,81	111,64	106,35	78,02	70,81	67,45
Pincéis	90,50	97,50	91,86	180,88	201,65	189,99
Canetas	2252,91	1132,00	1080,04	1781,02	1313,57	1253,28
Lápis	401,02	399,02	379,50	276,50	504,40	479,73
Estojos	443,92	267,69	256,21	166,47	102,96	98,54
Papel celofane	261,14	187,03	177,88	249,79	169,17	160,90
Cartolina escolar	188,03	121,13	115,21	480,74	373,72	355,44
Lapiseira	605,48	277,60	264,86	396,56	304,28	290,31
Canetas marca-texto	729,14	558,12	528,33	568,48	519,53	491,80
Papel cortado tipo A4	3508,95	3485,77	3362,98	3583,71	3712,76	3581,97
Massas de modelar	255,32	158,11	150,38	79,75	62,54	59,48
Cola escolar	438,93	337,93	319,39	235,29	181,76	171,78

Produto	Participação no faturamento da amostra					
	1º	1º	1º	2º	2º	2º
Tinta guache	2,70%	3,34%	3,36%	3,07%	4,66%	4,67%
Corretivo	1,21%	1,29%	1,29%	0,76%	0,60%	0,60%
Borracha de apagar	3,52%	2,34%	2,31%	1,88%	1,25%	1,24%
Apontador de lápis	1,39%	1,46%	1,45%	0,91%	0,88%	0,88%
Pincéis	0,90%	1,27%	1,25%	2,11%	2,51%	2,47%
Canetas	22,39%	14,76%	14,71%	20,79%	16,34%	16,27%
Lápis	3,99%	5,20%	5,17%	3,23%	6,27%	6,23%
Estojos	4,41%	3,49%	3,49%	1,94%	1,28%	1,28%
Papel celofane	2,60%	2,44%	2,42%	2,92%	2,10%	2,09%
Cartolina escolar	1,87%	1,58%	1,57%	5,61%	4,65%	4,61%
Lapiseira	6,02%	3,62%	3,61%	4,63%	3,78%	3,77%
Canetas marca-texto	7,25%	7,28%	7,19%	6,64%	6,46%	6,39%
Papel cortado tipo A4	34,87%	45,46%	45,79%	41,83%	46,18%	46,51%
Massas de modelar	2,54%	2,06%	2,05%	0,93%	0,78%	0,77%
Cola escolar	4,36%	4,41%	4,35%	2,75%	2,26%	2,23%

Produto	Participação no ponto de equilíbrio em R\$							
	1º	1º	1º	1º	2º	2º	2º	2º
Tinta guache	679,43	717,34	2157,65	2172,51	1264,21	1466,46	2905,55	2925,97
Corretivo	303,95	320,92	835,80	832,27	313,53	363,69	374,00	372,47
Borracha de apagar	885,86	935,29	1509,22	1498,13	775,29	899,33	781,90	776,26
Apontador de lápis	349,62	369,13	939,81	937,33	374,89	434,87	549,52	548,14
Pincéis	226,31	238,94	820,75	809,63	869,14	1008,18	1564,95	1543,96
Canetas	5633,74	5948,13	9529,10	9518,89	8557,89	9926,99	10194,40	10184,91
Lápis	1002,81	1058,77	3358,93	3344,75	1328,60	1541,15	3914,55	3898,58
Estojos	1110,09	1172,04	2253,39	2258,11	799,90	927,86	799,03	800,82
Papel celofane	653,02	689,46	1574,42	1567,78	1200,25	1392,27	1312,89	1307,53
Cartolina escolar	470,20	496,44	1019,67	1015,37	2309,98	2679,53	2900,37	2888,54
Lapiseira	1514,09	1598,59	2336,85	2334,35	1905,49	2210,33	2361,47	2359,27
Canetas marca-texto	1823,32	1925,07	4698,24	4656,40	2731,57	3168,57	4031,99	3996,65
Papel cortado tipo A4	8774,66	9264,33	29343,08	29639,59	17219,91	19974,76	28814,06	29109,32
Massas de modelar	638,47	674,10	1330,98	1325,37	383,20	444,51	485,37	483,39
Cola escolar	1097,61	1158,86	2844,66	2814,92	1130,58	1311,45	1410,57	1396,02

Produto	Participação no ponto de equilíbrio em unidades							
	1º	1º	1º	1º	2º	2º	2º	2º
Tinta guache	230	243	774	811	639	741	1032	1081
Corretivo	195	206	657	687	202	234	326	341
Borracha de apagar	573	605	1928	2018	625	725	1009	1056
Apontador de lápis	155	164	522	546	187	217	303	317
Pincéis	110	116	370	388	437	507	706	740
Canetas	4559	4813	15346	16067	9413	10919	15203	15920
Lápis	1715	1811	5775	6046	4387	5089	7086	7420
Estojos	130	137	438	458	96	111	155	163
Papel celofane	880	929	2963	3102	1514	1756	2445	2560
Cartolina escolar	943	995	3174	3323	5622	6521	9080	9508
Lapiseira	210	222	707	740	312	362	504	528
Canetas marca-texto	1258	1328	4234	4433	1956	2269	3159	3308
Papel cortado tipo A4	735	776	2475	2591	1523	1767	2460	2576
Massas de modelar	218	230	732	767	149	173	241	252
Cola escolar	458	483	1540	1613	505	585	815	853

Trimestre	1º	1º	1º	1º	2º	2º	2º	2º
Margem de contribuição	3199,17	3030,07	950,35	907,70	1664,91	1435,30	1030,82	984,42
Faturamento	10062,65	10062,65	7668,44	7343,91	8566,91	8566,91	8040,48	7702,08
Índice de relação	31,79%	30,11%	12,39%	12,36%	19,43%	16,75%	12,82%	12,78%

Trimestre	1º	1º	1º	1º	2º	2º	2º	2º
Gastos fixos	8000,00	8000,00	8000,00	8000,00	8000,00	8000,00	8000,00	8000,00
Índice de relação	31,79%	30,11%	12,39%	12,36%	19,43%	16,75%	12,82%	12,78%
Ponto de equilíbrio	R\$ 25.163,18	R\$ 26.567,40	R\$ 64.552,56	R\$ 64.725,40	R\$ 41.164,43	R\$ 47.749,94	R\$ 62.400,61	R\$ 62.591,85

*Ver planilha comissão e taxa cielo

APÊNDICE C – APURAÇÃO DO LUCRO OPERACIONAL BRUTO

Apuração do Lucro Operacional Bruto*	
Receita com Vendas de mercadoria	10.062,65
Tributos sobre Venda	688,29
Recolhidos pelo regime do Simples Nacional	688,29
ICMS recolhido pelo Simples Nacional*****	234,46
Custo dos Produtos Vendidos	6.610,82
Lucro Operacional Bruto	2.763,54

Apuração do Lucro Operacional Bruto**	
Receita com Vendas de mercadoria	10.062,65
Tributos sobre Venda	966,85
Recolhidos pelo regime do Simples Nacional	453,83
ICMS ST	513,02
Custo dos Produtos Vendidos	6.610,82
Lucro Operacional Bruto	2.484,98

Apuração do Lucro Operacional Bruto***	
Receita com Vendas de mercadoria	7.668,44
Tributos sobre Venda	858,87
Recolhidos pelo regime do Simples Nacional	345,85
ICMS ST	513,02
Custo dos Produtos Vendidos	6.610,82
Lucro Operacional Bruto	198,75

Apuração do Lucro Operacional Bruto****	
Receita com Vendas de mercadoria	7.343,91
Tributos sobre Venda	502,32
Recolhidos pelo regime do Simples Nacional	502,32
ICMS recolhido pelo Simples Nacional*****	171,11
Custo dos Produtos Vendidos	6.610,82
Lucro Operacional Bruto	230,77

*Com base no preço praticado pela empresa e sem ST do ICMS

**Com base no preço praticado pela empresa e com ST do ICMS

***Com base na MVA instituída pelo Estado e com ST do ICMS

****Com base na MVA instituída pelo Estado e sem ST do ICMS

*****O valor apresentado está incluso no total recolhido pelo regime do Simples Nacional

Apuração do Lucro Operacional Bruto*	
Receita com Vendas de mercadoria	8.566,91
Tributos sobre Venda	585,98
Recolhidos pelo regime do Simples Nacional	585,98
ICMS recolhido pelo Simples Nacional*****	199,61
Custo dos Produtos Vendidos	7.788,62
Lucro Operacional Bruto	192,31

Apuração do Lucro Operacional Bruto***	
Receita com Vendas de mercadoria	8.040,48
Tributos sobre Venda	764,12
Recolhidos pelo regime do Simples Nacional	362,63
ICMS ST	401,49
Custo dos Produtos Vendidos	7.788,62
Lucro Operacional Bruto	(512,26)

Apuração do Lucro Operacional Bruto**	
Receita com Vendas de mercadoria	8.566,91
Tributos sobre Venda	787,86
Recolhidos pelo regime do Simples Nacional	386,37
ICMS ST	401,49
Custo dos Produtos Vendidos	7.788,62
Lucro Operacional Bruto	(9,57)

Apuração do Lucro Operacional Bruto****	
Receita com Vendas de mercadoria	7.702,08
Tributos sobre Venda	526,82
Recolhidos pelo regime do Simples Nacional	526,82
ICMS recolhido pelo Simples Nacional*****	179,46
Custo dos Produtos Vendidos	7.788,62
Lucro Operacional Bruto	(613,36)

*Com base no preço praticado pela empresa e sem ST do ICMS

**Com base no preço praticado pela empresa e com ST do ICMS

***Com base na MVA instituída pelo Estado e com ST do ICMS

****Com base na MVA instituída pelo Estado e sem ST do ICMS

*****O valor apresentado está incluso no total recolhido pelo regime do Simples Nacional