



UM ESTUDO COMPARATIVO DO ICMS NO SEGMENTO DE COSMÉTICOS E HIGIENE PESSOAL NOS ESTADOS DE PERNAMBUCO E BAHIA

***Mychel Mendes da Silva¹, Romério Pereira Galvão², Wellington Dantas de Sousa³,
Cícero José Oliveira Guerra⁴, Josaias Santana dos Santos⁵.***

¹Graduado em Ciências Contábeis, Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina – FACAPE, mychelaviao@yahoo.com.br

²Especialista em Auditoria, Graduado em Ciências Contábeis, Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina – FACAPE, romeriogalvao@hotmail.com

³Mestrando em Contabilidade, Graduado em Ciências Contábeis Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina – FACAPE, wellington.bmb@hotmail.com

⁴Mestrando em Contabilidade, Bacharel em Ciências Contábeis, Faculdade de Ciências Gerenciais de Manhuaçu – FACIG, cicero-facig@hotmail.com

⁵Mestrando em Contabilidade, Graduado em Ciências Contábeis Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina – FACAPE, josaias@yahoo.com.br

Resumo - Este estudo teve por objetivo investigar os reflexos da substituição tributária no setor de cosméticos, artigos de perfumaria, higiene pessoal ou toucador no estado de Pernambuco, confrontando as Margens de Valor Agregado (MVA's) impostas pelo governo, frente às praticadas pela empresa Mais Cosméticos, como também fazer um comparativo com o Estado da Bahia, onde esses se enquadram no regime normal de tributação. O estudo caracteriza-se como descritivo, cuja coleta de dados foi realizada através de relatórios gerados pela empresa em análise e notas fiscais de setembro de 2014. O embasamento deste é a substituição tributária do ICMS, que se caracteriza por ser a atribuição a terceiros de uma obrigação que seria de outro sujeito, visando facilitar a arrecadação, como também sua fiscalização, diminuindo a quantidade de contribuintes responsáveis para o recolhimento. Verificou-se que na maioria dos produtos, a margem atingida pela empresa ficou sempre menor do que a imposta pelo governo, tornando dessa forma, uma operação não benéfica para a entidade. Comparando com o Estado da Bahia, o estudo mostrou que esses produtos tem uma carga tributária menor, ou seja, a empresa se situada na Bahia, iria recolher um valor abaixo do que é recolhido no processo de substituição em Pernambuco, sendo mais viável a alocação de uma empresa de cosméticos e higiene pessoal no Estado da Bahia.

Palavras-chave: Cosméticos; Margem de valor agregado; Substituição tributária.

Área do Conhecimento: Contabilidade tributária.

INTRODUÇÃO

No Brasil existem inúmeras espécies de tributos, de competência federal, estadual e municipal, esses tributos podem ser subdivididos em impostos, taxas e contribuições. Dito isso, tendo em vista o grande número de impostos existentes, tem-se o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), um imposto de competência dos estados e do Distrito Federal.

Para chegar até o consumidor final, um produto passa por várias etapas desde a fabricação até a saída para seu uso e consumo, começa pela indústria, distribuidora, atacados até

os varejos, o que torna muito difícil a fiscalização e arrecadação do ICMS por parte dos estados. Com isso, eles conseguiram organizar uma forma que facilitasse os problemas supracitados, essa forma foi o mecanismo de substituição tributária do ICMS.

Portanto, o estado de Pernambuco instituiu a substituição tributária em seu Regulamento de ICMS pelo Decreto nº 19.528/96, no qual dispõem sobre as mercadorias sujeitas à substituição ou antecipação tributária em diversos segmentos, destacando-se entre eles, o segmento de cosméticos, artigos de perfumaria, higiene pessoal ou toucador, objeto de estudo dessa pesquisa.

A substituição tributária subsequente, na concepção de alguns autores como, por exemplo,

Souza (2014), é bastante polêmica, tendo em vista que o imposto é cobrado antes do fato gerador ocorrer, ou seja, antecipado, abrindo dessa forma, várias discussões sobre tal assunto.

Souza (2014), buscou analisar a prática da Margem de Valor Agregado (MVA) no setor de materiais de construção, comparando as MVA's dispostas na legislação com as efetivamente praticada pelos varejistas na revenda ao consumidor final.

Assim sendo, o presente estudo buscou analisar a prática da Margem de Valor Agregado (MVA) no setor de cosméticos, artigos de perfumaria, higiene pessoal ou toucador, confrontando as MVA's presumidas pelo Estado frente às praticadas pela empresa na revenda ao consumidor final com o intuito de identificar os reflexos da substituição tributária por antecipação do ICMS/PE e ainda fazer uma comparação com o Estado da Bahia, onde os produtos analisados são tributados pelo regime normal, visando identificar em qual dos Estados se torna mais viável alocar uma empresa de cosméticos e higiene pessoal, tomando em relação à tributação de ICMS.

Diante do contexto apresentado, propõe-se o seguinte questionamento de pesquisa: quais os reflexos da substituição tributária por antecipação do ICMS/PE no segmento de cosméticos, artigos de perfumaria, higiene pessoal ou toucador?

Para responder a problemática proposta, o estudo de caso tem por objetivo analisar os reflexos da ST do ICMS na empresa Mais Cosméticos situada em Petrolina-PE.

Quanto aos objetivos, a metodologia praticada nessa pesquisa foi a descritiva. Em se tratando dos procedimentos técnicos compreende uma pesquisa documental por ser embasada em relatórios gerados na empresa e as notas fiscais emitidas tanto de entrada quanto de saída. A abordagem do problema ocorreu de forma qualitativa e em relação a coleta de dados caracterizou-se como um estudo de caso.

REFERENCIAL TEÓRICO

Disposições Gerais sobre o ICMS

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte interestadual e intermunicipal e de Comunicação (ICMS), foi instituído pela Constituição Federal de 1988 em seu Art. 155, Inciso II, sendo posteriormente regulamentada pela Lei Complementar Nº 87 de 13 de setembro de 1996, mais conhecida como Lei Kandir, onde no Art. 1º, regulamenta que a competência para instituir o ICMS é dos Estados e Distrito Federal, mesmo que as operações e

prestações se incidam no exterior. Trata-se de um imposto não-cumulativo, ou seja, o montante pago numa etapa de circulação de mercadoria pode ser abatido no montante devido em etapa seguinte.

Por o ICMS ser um tributo de competência estadual, cada unidade federativa terá a obrigação de ter uma legislação própria a cerca do imposto supracitado, sendo esse, um dos principais motivos pela alta complexidade do seu entendimento e compreensão, pois muitas vezes os estados de origem e destino possuem alíquotas e demais obrigações diferentes.

No que tange a carga tributária desse imposto, compreende-se que recai toda sobre o consumidor final, de acordo com Both, Wbatuba e Salla (2012, p. 3), “apesar de, teoricamente a tarifa ser repassada pelo comerciante ou fornecedor ao produto, quem assume o valor da carga tributária é o consumidor final, que a paga embutida no valor da mercadoria adquirida.”

Diante da grande representatividade que o ICMS significa para os cofres dos estados, sendo o principal tributo de arrecadação de receitas para os mesmos, veio a preocupação em aperfeiçoar a fiscalização e recolhimento desse imposto, na concepção de Both, Wbatuba e Salla (2012, p. 5), “a substituição tributária foi criada pelos estados para, entre outras questões, buscar uma melhor forma no controle de arrecadação”.

ICMS Substituição Tributária

A substituição tributária no ICMS é um dos métodos utilizados e criados pelos estados para auxiliar na busca da melhor forma de controle no recolhimento. Segundo Rezende (2010, p. 80), nessa situação, atribui-se a um determinado elo da cadeia a responsabilidade de antecipar os recolhimentos que ocorreriam nas transações subsequentes. De acordo com a Cartilha de Perguntas e Respostas sobre Substituição Tributária no estado de São Paulo (2009, p. 6):

Substituição tributária é um regime que consiste em obrigar alguém a pagar, através de lei, não apenas o imposto atinente à operação por ele praticada, mas também, o relativo à operação ou operações posteriores, ou seja, a lei altera a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, conferindo à terceiro, que não aquele que praticou o fato gerador diretamente, mas que possui vinculação indireta com aquele que deu causa ao fato.

No artigo 5º da Lei Kandir é citado que os estados poderão atribuir a terceiros a

responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Both, Wbatuba e Salla (2012, p. 4), atestam que a substituição tributária é a técnica de arrecadação através da qual a responsabilidade pelo pagamento do montante de ICMS devido em cada uma das etapas de sua cadeia comercial é atribuída ao contribuinte responsável.

Na concepção de Medeiros (2004, p. 1) a substituição tributária consiste na concessão, a determinado sujeito, a posição de responsável pelo cumprimento da obrigação tributária que normalmente seria de outro. A substituição tributária simplifica sobremaneira a atividade fazendária porque permite que o Estado concentre em poucos sujeitos passivos, que são os substitutos tributários, a responsabilidade de muitos outros, chamados substituídos tributários.

Com isso, entende-se que a substituição tributária é o ato de atribuir a terceiros uma obrigação que na verdade seria de outro sujeito, com isso facilitando sua fiscalização e arrecadação por diminuir expressivamente o número de contribuintes responsáveis pelo seu recolhimento.

Modalidades da Substituição Tributária

A substituição tributária do ICMS é dividida em três modalidades em se tratando da forma de como ela ocorre. No artigo 6º, parágrafo 1º da Lei Kandir está explicitado que:

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

a) Operações Antecedentes

O Manual de Substituição Tributária – Regras Gerais da Secretaria da Fazenda de Pernambuco explica que as operações antecedentes são conhecidas como substituição “para trás” ou “regressiva”, ocorre quando o imposto a ser recolhido é relativo a fato gerador passado, ou seja, à operação, ou a prestação, que já ocorreu. É o que ocorre no “diferimento”, onde a responsabilidade pelo recolhimento do imposto

devido pelo remetente se transfere para o adquirente da mercadoria e, cumulativamente, adia-se o termo inicial do prazo de recolhimento do imposto devido.

Nessa modalidade de substituição, a legislação atribui a um determinado contribuinte (que não é o primeiro da cadeia), a responsabilidade pelo pagamento do tributo que se refere a operações anteriores, com isso, ocorre o adiamento da cobrança do ICMS.

b) Operações Concomitantes

Silva (2010, p. 24) explica que as operações concomitantes, devem ocorrer no mesmo instante em que tem início ou no mesmo momento em que acontece o fato gerador objeto da substituição, considerada a conjugação daqueles três elementos normativos antes referidos: a posição do substituto, o aspecto temporal da norma tributária de substituição e o fato tributável em relação ao qual a substituição é instituída.

Com isso, a substituição concomitante recebe esse nome pelo fato do pagamento ocorrer no início da prestação, isso caracteriza a substituição tributária nos serviços de transporte de cargas, onde a transportadora fica na condição de contribuinte substituído, sendo que o substituto é o tomador do serviço, que se responsabiliza pelo recolhimento do imposto.

c) Operações Subsequentes

O Manual de Substituição Tributária da Secretaria da Fazenda de Pernambuco informa que as operações subsequentes são conhecidas como substituição “para frente” ou “progressiva”, refere-se a operações ou prestações futuras. Como é uma tributação antecipada, não se tem o preço exato, assim, para o cálculo do valor do ICMS, a legislação estabelece, por produto um percentual de agregação (Margem de Valor Agregado – MVA) à base de cálculo. Nesse tipo de substituição, normalmente é o primeiro da cadeia de comercialização – o fabricante, o importador ou arrematante – quem tem a atribuição de recolher o ICMS relativo às operações subsequentes, até a saída destinada a consumidor ou usuário final.

Nessa modalidade é onde se encontra várias discussões a respeito da inconstitucionalidade da substituição, pois ocorre o recolhimento do ICMS mesmo antes de ocorrer o fato gerador, com isso fere alguns princípios básicos constitucionais tributários, como a não-cumulatividade e a capacidade contributiva. Para Both, Wbatuba e Salla (2012, p. 4):

[...] apesar de ser um método facilitador do recolhimento do imposto pode, em algumas situações, gerar um recolhimento maior do que o que ocorreria nas demais situações de tributação do ICMS. É importante ressaltar também, que em determinadas situações pode ocorrer o contrário, ou seja, o tributo poderá incidir sobre um valor estimado que é menor que o valor de venda do item, o que gera para o contribuinte uma vantagem.

Portanto, muito se discute a respeito disso, pois se questiona se o valor estimado pelo Estado corresponde realmente ao valor de venda dos produtos no mercado, podendo o contribuinte está pagando o tributo a maior ou menor.

Contribuintes

Existem duas espécies de contribuinte em se tratando de substituição tributária do ICMS, conhecidos como contribuinte substituto e contribuinte substituído.

Contribuinte Substituto

Chama-se substituto o contribuinte que é obrigado por lei a recolher o tributo das operações subsequentes, deixando claro o explicitado anteriormente, o fato de o Estado englobar toda uma cadeia em um só sujeito, facilitando dessa forma a fiscalização e arrecadação do imposto. Para Galhardo (2006, p.36) o contribuinte substituto é definido como o responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive do valor da diferença entre as alíquotas internas e interestadual nas operações e prestações que destinem mercadorias e serviços a consumidor final. Em regra geral, será o fabricante ou importador no que se refere às operações subsequentes.

É importante ressaltar que “o contribuinte responsável pelo recolhimento do ICMS, por conta dos demais elos da cadeia, deverá somar ao preço cobrado o imposto incidente nas operações subsequentes” (REZENDE, 2010, p. 80).

Contribuinte Substituído

Em se tratando de contribuinte substituído, “é aquele que tem o imposto devido relativo às operações e prestações de serviços pagos pelo contribuinte substituto” (GALHARDO 2006, p.37).

Contudo, esse sujeito está vinculado ao fato gerador, porém, por força de lei, o Estado responsabiliza outro sujeito, o contribuinte substituto, para realizar o pagamento do imposto.

Base de Cálculo para Substituição Tributária

A base de cálculo é a grandeza econômica sobre a qual incidirá elementos como a margem de valor agregado e a alíquota, gerando assim, o valor da obrigação a pagar. Com isso, torna-se um importante estudo para compreensão da substituição tributária.

O artigo 8º da Lei Complementar 87 afirma que a base de cálculo para fins de substituição tributária, será:

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

II – Em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviços;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Margem de Valor Agregado

Para Both, Wbatuba e Salla (2012, p. 5), a Margem de Valor Agregado é uma margem pré determinada que deve ser acrescida ao valor do produto para que se chegue aos preços usualmente encontrados no mercado. Os MVA's são estabelecidos através de protocolos.

Com isso, entende-se que a MVA é um item que se torna muito importante para o entendimento da substituição tributária.

A Lei Complementar 87 define que a Margem de Valor Agregado,

[...] será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações

e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previsto em lei.

Margem de Valor Agregado Ajustada – MVA Ajustada

Segundo Araújo e Santos (2010), por meio de acordos e protocolos, os Estados vem adotando a utilização da MVA Ajustada, que se trata do uso da MVA original adequada a situações de operações interestaduais com aplicação de alíquotas diferentes. Esse ajuste serve para equalizar o montante do imposto, e consequentemente, o preço final das mercadorias adquiridas em operações interestaduais, evitando disparidades comerciais.

Substituição tributária – Previsão legal no Estado de Pernambuco para o setor de cosméticos, artigos de perfumaria, higiene pessoal ou tocador

No Estado de Pernambuco, o regime de substituição tributária, de acordo com o decreto nº 35.677 de 13 outubro de 2010, abrange o setor de cosméticos, artigos de perfumaria, higiene pessoal ou tocador. Esse decreto foi alterado posteriormente pelos decretos 35.931/2010, 36.177/2011, 39.053/2013 e 40.035/2013.

O artigo 1º do decreto original, 35.677/2010, determina que a partir de 1º de novembro de 2010, a sistemática de tributação do ICMS relativo às operações com cosméticos, artigos de perfumaria, higiene pessoal ou tocador é aquela estabelecida nos termos deste Decreto, observadas, no que não dispuserem de forma contrária, as normas gerais relativas ao regime de substituição tributária contidas no decreto nº 19.528 de 30 de dezembro de 1996.

Atualmente, existe apenas um protocolo vigente no Estado de Pernambuco que dispõe sobre a substituição tributária no setor supracitado, o protocolo ICMS 130, de 16 de agosto de 2010, entre o Estado de Pernambuco e São Paulo.

Revisão da Literatura

Lopes, Souza e Xavier Filho (2011), produziram um trabalho que teve como objetivo averiguar o efeito da MVA aplicada no custo e no preço de venda advindo da substituição tributária em empresas de autopeças no estado de Pernambuco. Nesse estudo, Lopes, Souza e Xavier Filho (2011), chegaram a conclusão de

que o custo de aquisição do produto com a substituição é maior. Também concluiu-se que o volume de imposto arrecadado pelo Estado também cresceu, tendo em vista o grande combate a sonegação fiscal advinda da substituição tributária.

Por sua vez, Souza (2014), buscou estudar a prática da MVA no setor de material de construção, confrontando as MVA's presumidas pelo estado da Bahia, frente às praticadas pela empresa na revenda ao consumidor final, objetivando verificar o impacto da substituição tributária por meio de um estudo de caso numa empresa no setor supracitado. Souza (2014) concluiu que as MVA's presumidas pelo Estado mostram-se desalinhadas à realidade mercadológica, passando a ser o problema a base de cálculo presumida, mais precisamente a Margem de Valor Agregado, que em seus achados nem ao menos aproximou-se do valor da margem de lucro na venda ao consumidor final.

Veiga (2010) contribuiu para esse tema, desenvolvendo um estudo com o objetivo de explicar a substituição progressiva do ICMS, explanando sua importância para a sistemática de arrecadação, ele concluiu que a substituição tributária progressiva é um importante mecanismo de tributação, que deve ser utilizado no combate a sonegação e promover uma maior justiça fiscal.

Both, Wbatuba e Salla (2012, p.6), também contribuíram, realizando um estudo pesquisando o impacto da substituição nos custos e preços de venda nas mercadorias presentes no convênio 49/2008, comercializadas no Estado do Rio Grande do Sul em empresas optantes pelo Simples Nacional, eles concluíram que a substituição é prejudicial às empresas estudadas, pois elas perdem a competitividade, sob a ótica de que com o advento da substituição tributária, elas perdem o tratamento diferenciado, garantido por lei, passando dessa forma a ter preços de venda semelhantes às empresas que não são optantes pelo Simples Nacional.

METODOLOGIA DA PESQUISA

Quanto ao objetivo proposto por meio desta pesquisa ela se classifica como uma pesquisa descritiva. Severino (2007, p. 123) e Rodrigues (2006, p. 90) dispõe que a pesquisa descritiva é aquela que, além de registrar e analisar os fenômenos estudados busca identificar suas causas, seja através da aplicação do método experimental/matemático, seja através da interpretação possibilitada pelos métodos qualitativos.

Em se tratando do ponto de vista dos procedimentos técnicos adotados na pesquisa, foi utilizada a pesquisa documental, que para

Severino (2007, p. 122) tem como fonte não só documentos impressos, mas de outros tipos de documentos, como jornais, fotos, documentos legais, entre outros. Finaliza explicando que nesses casos, os conteúdos dos textos que não tiveram nenhum tratamento analítico, são ainda matéria-prima, e é a partir desta que o pesquisador vai desenvolver sua investigação e análise.

Quanto à abordagem do problema desta pesquisa, ocorreu de forma qualitativa. (SEVERINO, 2007). A metodologia deste trabalho tem como base a de Souza (2014), onde a autora estudou a substituição tributária do ICMS, fazendo uma análise sobre a Margem de Valor Agregado no setor de material de construção, utilizando um estudo de caso para verificar se na prática, as MVA's presumidas pelo Estado da Bahia estão em acordo com as praticadas pelo setor varejista. Com isso, a autora selecionou como objeto de pesquisa os produtos com maior representatividade nas vendas da empresa estudada. Aonde teve a conclusão de que as MVA's presumidas pelo Estado estão sendo aplicadas inconstitucionalmente.

CAMPO DO ESTUDO

O estudo realizado buscou evidenciar se as margens de valor agregado aplicadas ao setor de cosméticos, artigos de perfumaria, higiene pessoal ou toucador impostas pelo Estado de Pernambuco, com base no decreto nº 35.677/2010 e alterações posteriores, estão sendo alcançadas ou não ao final da cadeia comercial, e ainda fazer uma comparação com o Estado da Bahia, sendo que os produtos em estudo fazem parte do regime normal de tributação do ICMS.

Na realização deste trabalho foi feito um estudo de caso numa empresa varejista de cosméticos, artigos de perfumaria e higiene pessoal que possui matriz em Petrolina-PE, que possui no seu nome fantasia a denominação Mais Cosméticos. Para Severino (2007, p. 121) o estudo de caso é uma “pesquisa que se concentra no estudo de um caso particular, considerado representativo de um conjunto de casos análogos, por ele significativamente representativo.”

A coleta de dados foi iniciada com a emissão de relatórios onde verificasse quais eram os produtos de maior relevância no faturamento da empresa. Com relação à obtenção do preço de custo dos produtos, foram analisadas as notas de entrada do mês de setembro de 2014. Já para a captação do preço de venda dos mesmos, a empresa forneceu relatórios indicando qual o valor praticado nas suas saídas.

Em decorrência do volume de produtos trabalhado pela empresa, optou-se como critério de seleção dos produtos sua representatividade nas vendas, onde em um total de 10 linhas de produtos, 4 foram selecionadas por representarem aproximadamente 55% do total de quantidades de produtos vendidos.

ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

A princípio, destaca-se as linhas de produtos que representam maior relevância em quantidades vendidas pela empresa, cada uma representada pela sua Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), aonde chega a quase 55%, conforme tabela 01:

Tabela 1 - representatividade por quantidades nas vendas

Nº	Linhas de Produto	Classificação Fiscal (NCM)	%
1	Esmaltes	3304.30.00	11,67
2	Creme de pentear	3305.90.00	23,90
3	Colônia	3303.00.20	13,96
4	Shampoo	3305.10.00	5
TOTAL			54,33

Fonte: Elaborado através de dados da empresa (2014).

A análise do preço praticado pela empresa na revenda com o preço estabelecido pelo Estado de Pernambuco se deu com a utilização de dados da empresa, como o custo das mercadorias citadas nos produtos dos segmentos da tabela 01 e o preço que a empresa vende seus produtos.

Tendo esses dados como base, chegou-se às margens de lucro praticadas pela empresa, as quais foram comparadas com as margens impostas pelo Estado para cada linha de produto, que são demonstradas na tabela 02. Vale ressaltar que as MVA's do Estado de Pernambuco, consideradas nos produtos foram de acordo com aquisição real da empresa, com alíquota interestadual de 7% ou 12% e a média de margem alcançada pela empresa foi feita pela quantidade de tipo de itens comprados, contendo a linha de esmaltes, 10 tipos, a linha de creme de pentear 41 tipos, a linha de colônia, 16 tipos e na linha de shampoo, 42 tipos, em um total de 109 tipos de produtos.

Tabela 2 - MVA estado x MVA alcançada pela empresa (%)

LINHAS (A)	QTD (B)	MVA PRESUMIDA ESTADO (C) %	ALÍQ. ORIGEM (D) %	ALÍQ. DESTINO (E) %	MÉDIA MARGEM ALCANÇADA PELA EMPRESA (F) %	DIFERENÇ A F-C %
Esmaltes	10	94,21	12	25	63,77	-30,44
Creme de pentear	41	90,87	7	25	80,01	-10,86
		80,61	12	25	78,59	-2,02
Colônia	16	94,87	7	25	98,86	3,99
		84,39	12	25	78,13	-6,26
Shampoo	42	71,03	7	25	64,39	-6,64
		61,84	12	25	64,93	3,09

Fonte: Elaborado através de dados da empresa (2014)

Os produtos com NCM 3304 que engloba a categoria dos esmaltes, num total de 10 itens trabalhados apresentaram sempre margens menores às que o governo presume que é de 94,21% para mercadorias com alíquotas vindas a 12%. As margens conseguidas pela empresa chegaram a média de 63,77%, ficando muito abaixo da MVA do governo.

Analisando a categoria de creme de pentear, com NCM 3305.90.00, percebe-se que dos 41 itens estudados apenas 10 conseguiram obter uma margem superior à imposta pelo governo, sendo que os produtos que chegam com alíquota de 7% conseguiram uma média da margem de 80,01%, abaixo do que é presumido na lei, que é de 90,87%, e os que chegam a 12%, obtiveram uma média de 78,59%, ficando abaixo apenas 2,02% do que é presumido.

No NCM 3303, que engloba as colônias de cheiro, notou-se que dos 16 itens analisados, 62,5% conseguiram ultrapassar a margem imposta pelo governo. As mercadorias com alíquota de ICMS de 7% obtiveram um ganho em média sobre a presumida de 3,99%, já nas mercadorias com alíquota de 12% a empresa não conseguiu obter um ganho sobre o que foi presumido pelo Estado que é de 84,39%, tendo a empresa uma margem média de 78,13% nesse segmento.

Em se tratando dos shampoos que possuem NCM 3305.10.00, ocorreu um caso parecido com os da colônia, pois quase 50% dos produtos analisados obtiveram margem maior do que a presumida, sendo que as mercadorias que

chegaram a 12% obtiveram um ganho médio de 3,09% do que é presumido pelo Estado, entretanto, os produtos que tem uma alíquota de ICMS de 7%, não conseguiram obter ganho, tendo uma perda média de 6,64%.

Nos segmentos analisados nesse trabalho, notou-se que dos 109 itens trabalhados, apenas em 40 itens a empresa consegue aplicar nas suas saídas o que é pago presumidamente nas suas entradas, ou seja, ela aplica uma MVA superior à que é pretendida pelo governo. Já nos 69 restantes, o fato gerador aconteceu a menor, ou seja, a empresa aplica MVA menor do que é presumida pelo Estado de Pernambuco.

Com isso, nota-se que em nenhum dos produtos das 4 linhas analisadas, foi aplicada a mesma MVA no momento de sua revenda, que de acordo com a tabela ocorrem sempre resultados maiores ou menores que o esperado.

O trabalho foi realizado levando em consideração que todo o estoque que foi adquirido num dado período tenha sido vendido em sua totalidade, com isso, foi realizado um comparativo, onde explicita a diferença entre o valor em reais (R\$) que o Estado prever com sua MVA indo de encontro à margem que realmente é praticada pela empresa.

No mês de setembro de 2014, a empresa comprou R\$ 64.026,66 referente às linhas de esmaltes, cremes de pentear, colônias e shampoos. Com isso, considerando o que foi dito anteriormente, que a empresa tenha vendido todo esse estoque, a tabela 03 vem apresentar os seguintes resultados:

Tabela 3 - MVA estado X MVA empresa (R\$)

LINHAS (A)	% ICMS (B)	COMPRA (C) R\$	% SOBRE AS COMPRAS (D)	PREÇO DE VENDA PELO ESTADO (E) R\$	PREÇO DE VENDA PELA EMPRESA (F) R\$	DIFERENÇA F-E R\$
Esmaltes	12	180,25	0,28	350,63	295,20	-55,43
Cremes de pentear	7	18.718,92	29,24	35.728,80	34.296,48	-1.432,32
	12	20.960,81	32,74	37.857,31	38.046,48	549,17
Colônia	7	523,79	0,82	1.020,71	1.041,60	20,89
	12	2.565,98	4,01	4.371,41	4.687,68	-43,73
Shampoo	7	13.530,24	21,13	23.140,77	21.857,70	-1.283,07
	12	7.546,67	11,79	12.213,53	12.797,52	583,99
TOTAL		64.026,66	100	115.043,16	113.382,66	-1.660,50

Fonte: Elaborado através de dados da empresa (2014)

De acordo com a tabela 03, percebe-se que com a venda de 100% dos seus estoques dos produtos estudados, a empresa obterá uma perda de R\$ 1.660,50 sobre as MVA's presumidas pelo Estado de Pernambuco, tornando dessa forma, a aplicação da substituição tributária em cosméticos, artigos de perfumaria, higiene pessoal ou toucador não benéfica para a empresa analisada. Apesar de a empresa obter um lucro significativo nas vendas dos produtos estudados, compreende-se que em média ela não consegue aplicar a margem que é prevista pelo governo, obtendo assim, preços abaixo do que deveriam ser praticados tendo em vista a presunção do estado.

Tabela 4 – Análise da tabela 2 x tabela

LINHAS	ALÍQUOTA ORIGEM %	DIFERENÇA TABELA 02 %	DIFERENÇA TABELA 03 R\$
Esmaltes	12	-30,44	-55,43
Cremes de pentear	7	-10,86	-1.432,32
	12	-2,02	549,17
Colônia	7	3,99	20,89
	12	-6,26	-43,73
Shampoo	7	-6,64	-1.283,07
	12	3,09	583,99
TOTAL		-49,14	-1.660,50

Fonte: Elaborado através de dados da empresa (2014).

O comparativo explicitado anteriormente na tabela 04 demonstra em resumo o quanto a empresa perde com a aplicação da substituição tributária nos produtos trabalhados, mesmo sendo o valor em reais (R\$) não muito significativo. Com isso, levando em consideração a perda diferencial advinda do não uso da MVA correta imposta pelo Estado no momento da revenda, a pesquisa evidencia também o que os autores citados na revisão de literatura já haviam deduzido em seus respectivos trabalhos, onde as MVA's presumidas pelo Estado encontram-se totalmente desalinhadas com a realidade do mercado, podendo assim, causar uma alteração de valores, aumentando ou diminuindo a margem de lucro da empresa através do seu preço de venda.

A tabela 05 demonstra a projeção de vendas dos itens trabalhados, fazendo uma simulação se tais produtos fossem comercializados no Estado da Bahia, onde os mesmos estão inclusos no regime normal de tributação, utilizando o mesmo preço de venda já trabalhado antes:

Tabela 5 – Cálculo do ICMS normal no estado da Bahia

COMPRA							
LINHAS POR NCM	Esmaltes(3304.30.00)	Creme de Pentear(3305.90.00)		Colônia(3303.00.20)		Shampoo(3305.10.00)	
	12%	7%	12%	7%	12%	7%	12%
Base Cálculo Crédito	R\$ 180,25	R\$ 18.718,92	R\$ 20.960,81	R\$ 523,79	R\$ 2.565,98	R\$ 13.530,24	R\$ 7.546,67
ICMS Crédito	R\$ 21,63	R\$ 1.310,32	R\$ 2.515,30	R\$ 36,67	R\$ 307,92	R\$ 947,12	R\$ 905,60
Diferencial	R\$ 27,04	R\$ 3.743,78	R\$ 3.144,12	R\$ 104,76	R\$ 384,90	R\$ 2.706,05	R\$ 1.132,00
Crédito Total	R\$ 48,67	R\$ 5.054,11	R\$ 5.659,42	R\$ 141,42	R\$ 692,81	R\$ 3.653,16	R\$ 2.037,60
VENDA							
Preço de Venda	R\$ 295,20	R\$ 34.296,48	R\$ 38.406,48	R\$ 1.041,60	R\$ 4.687,68	R\$ 21.857,70	R\$ 12.797,52
Alíquota Interna	27%	27%	27%	27%	27%	27%	27%
ICMS Débito	R\$ 79,70	R\$ 9.260,05	R\$ 10.369,75	R\$ 281,23	R\$ 1.265,67	R\$ 5.901,58	R\$ 3.455,33
APURAÇÃO DO ICMS							
Valor ICMS a Pagar	R\$ 31,04	R\$ 4.205,94	R\$ 4.710,33	R\$ 139,81	R\$ 572,86	R\$ 2.248,41	R\$ 1.417,73

Fonte: Elaborado através de dados da empresa (2014).

Comparando o ICMS pago por substituição tributária com o que é pago na Bahia, em se tratando de regime normal de tributação, como

verificado na tabela 05, foram encontrados os seguintes resultados:

Tabela 6 – Comparativo entre ICMS ST/PE x Regime normal/BA

Linhas por NCM	Esmaltes (3304.30.00)	Creme de pentear (3305.90.00)		Colônia (3303.00.20)		Shampoo (3305.10.00)	
	12%	7%	12%	7%	12%	7%	12%
ICMS pago por substituição / PE	R\$ 48,25	R\$ 5.416,44	R\$ 5.218,85	R\$ 154,19	R\$ 652,46	R\$ 3.563,76	R\$ 1.671,95
ICMS devido pelo regime normal / BA	R\$ 31,04	R\$ 4.205,94	R\$ 4.710,33	R\$ 139,81	R\$ 572,86	R\$ 2.248,41	R\$ 1.417,73
Diferença	R\$ 17,21	R\$ 1.210,50	R\$ 508,52	R\$ 14,38	R\$ 79,60	R\$ 1.315,35	R\$ 254,22

Fonte: Elaborado através de dados da empresa (2014).

A substituição tributária além de ser maléfica a empresa em estudo, por mexer com o seu caixa, tendo em vista a obrigação do pagamento do imposto mesmo antes de vender os produtos, a tabela 06 demonstra a inviabilidade nesse estudo de alocar uma empresa revendedora de cosméticos e higiene pessoal em Pernambuco, fazendo relação ao ICMS, pois é explicitado que na revenda desses mesmos produtos na Bahia, a empresa teria uma carga tributária menor.

Fazendo uma simulação onde a empresa em estudo fosse optante do Simples Nacional, regime de tributação simplificado criado para facilitar o recolhimento de contribuições das micro e médias empresas, e também levando em consideração os mesmos preços de venda praticados no mês de setembro de 2014. A tabela 07 demonstra o cálculo de apuração do Simples se a empresa fosse situada em Pernambuco e a tabela 08 se situada na Bahia:

Tabela 7 – Apuração SIMPLES nacional em Pernambuco

LINHAS POR NCM	Esmaltes(3304.30.00)	Creme de Pentear(3305.90.00)		Colônia(3303.00.20)		Shampoo(3305.10.00)		TOTAL
	12%	7%	12%	7%	12%	7%	12%	
Preço de Venda	R\$ 295,20	R\$ 34.296,48	R\$ 38.406,48	R\$ 1.041,60	R\$ 4.687,68	R\$ 21.857,70	R\$ 12.797,52	R\$ 113.382,66
Alíquota SIMPLES PE	4,04%	4,04%	4,04%	4,04%	4,04%	4,04%	4,04%	4,04%
Valor do Simples a Pagar	R\$ 11,93	R\$ 1.385,58	R\$ 1.551,62	R\$ 42,08	R\$ 189,38	R\$ 883,05	R\$ 517,02	R\$ 4.580,66
Valor de ICMS ST pago	R\$ 48,25	R\$ 5.416,44	R\$ 5.218,85	R\$ 154,19	R\$ 652,46	R\$ 3.563,76	R\$ 1.671,95	R\$ 16.725,90
TOTAL (SIMPLES+ST)	R\$ 60,18	R\$ 6.802,02	R\$ 6.770,47	R\$ 196,27	R\$ 841,84	R\$ 4.446,81	R\$ 2.188,97	R\$ 21.306,56

Fonte: Elaborado através de dados da empresa (2014).

A tabela 07, leva em consideração o montante que a empresa pagaria de Simples, na guia unificada de tributos, somado ao que ela pagou de ICMS ST nas compras de produtos no mês de

setembro de 2014, com isso, verifica-se que a entidade desembolsaria um total de R\$ 21.306,56 em tributos no período.

Tabela 8 – Apuração SIMPLES nacional na Bahia

LINHAS POR NCM	Esmaltes(3304.30.00)	Creme de Pentear(3305.90.00)		Colônia(3303.00.20)		Shampoo(3305.10.00)		TOTAL
	12%	7%	12%	7%	12%	7%	12%	
Preço de Venda	R\$ 295,20	R\$ 34.296,48	R\$ 38.406,48	R\$ 1.041,60	R\$ 4.687,68	R\$ 21.857,70	R\$ 12.797,52	R\$ 113.382,66
Alíquota SIMPLES BA	6,86%	6,86%	6,86%	6,86%	6,86%	6,86%	6,86%	6,86%
Valor do Simples a Pagar	R\$ 20,25	R\$ 2.352,74	R\$ 2.634,68	R\$ 71,45	R\$ 321,57	R\$ 1.499,44	R\$ 877,91	R\$ 7.778,05
ICMS Difer. Alíquota	R\$ 27,04	R\$ 3.743,78	R\$ 3.144,12	R\$ 104,76	R\$ 384,90	R\$ 2.706,05	R\$ 1.132,00	R\$ 11.242,65
TOTAL (SIMPLES+DIFER)	R\$ 47,29	R\$ 6.096,52	R\$ 5.778,80	R\$ 176,21	R\$ 706,47	R\$ 4.205,49	R\$ 2.009,91	R\$ 19.020,70

Fonte: Elaborado através de dados da empresa (2014).

Já a tabela 08 explicita o que a empresa pagaria de Simples no mês de setembro, somado ao que ela pagou de ICMS diferencial de alíquota, nas compras realizadas fora do estado no mesmo período, contudo, fica demonstrado que a entidade teria que desembolsar R\$ 19.020,70 em tributos, deixando claro, que na Bahia essa empresa teria uma carga tributária menor que em Pernambuco, sendo ambas optantes do Simples.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os tributos representam uma grande parcela do que é adquirido pelos Estados para colocar em prática o que é designado como seu papel, ou seja, manter a organização e o controle da sociedade, em se tratando de papel social do Estado. O ICMS tem a maior representatividade dentre todos os outros tributos, pois engloba uma maior parte de contribuintes e é incidente sobre uma operação comum no dia-a-dia, que é a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte e de comunicação. A substituição tributária é uma forma de facilitar a arrecadação e fiscalização na cobrança do imposto, fato que consiste, na presunção de um lucro que a empresa obterá no momento da revenda, presunção essa, advinda da MVA, margem aplicada pelo governo, levando em consideração os preços médios praticados no mercado, por meio de levantamentos, amostragens ou outras informações.

Essa pesquisa teve como propósito confrontar as margens praticadas pela empresa Mais Cosméticos, em detrimento com as margens de valor agregado impostas pelo Estado de Pernambuco e ainda fazer um comparativo entre a substituição tributária e o regime normal de tributação do ICMS na Bahia.

Foram analisados 109 tipos de produtos, produtos esses que foram segregados em linhas, a escolha desses produtos se deu pela maior representatividade nas vendas em unidades num determinado período, chegando a cerca de 55% do total. A pesquisa demonstrou que apenas 40 dos 109 itens, ou seja, 36,70% dos produtos analisados tiveram agregação superior a legal e em 69 itens, cerca de 63,30%, a agregação foi inferior a determinada por lei. Com isso, detém-se que o mecanismo de substituição tributária, em média não foi benéfico para a empresa em estudo. Apesar de em alguns produtos a empresa conseguir uma margem superior àquela imposta pelo governo, em geral, trazendo para valores em reais (R\$), a empresa obteve uma perda diferencial de R\$ 1.660,50, comprovando ainda mais o quanto a substituição não trouxe benefícios a empresa estudada. Além disso, essas distorções que a MVA imposta pelo Estado em comparação com a margem aplicada pela empresa, podem ser causadoras de uma descaracterização no preço de venda, implicando diretamente na sua margem de lucro.

O comparativo realizado entre os valores recolhidos de ICMS ST em Pernambuco com o que foi recolhido no regime normal de tributação na Bahia, demonstrou que nesse estudo, seria mais viável a alocação da empresa em análise no Estado da Bahia, tendo em vista que o recolhimento de ICMS normal foi menor que o ICMS ST. A simulação realizada levando em consideração se a empresa em análise fosse optante do Simples Nacional, demonstrou que se a mesma fosse alocada na Bahia, ela teria uma carga tributária menor do que em Pernambuco, pois a entidade teria um valor de Simples a pagar e ICMS diferencial de alíquota menor do que pagaria de Simples e ICMS ST em Pernambuco.

Pode citar como limitação do presente estudo, o fato de serem explorados apenas os itens adquiridos em setembro de 2014, tendo como escolha, a relevância nas quantidades vendidas, sendo que o ideal seria trabalhar com todos os itens das linhas analisadas. Sugere-se como

REFERÊNCIAS

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

BOTH, Fernanda Klein; WBATUBA, Berenice; SALLA, Neusa Gonçalves. **O impacto da substituição tributária do ICMS nas empresas do Simples Nacional: custos x preço de venda**. 2012. Congresso Virtual Brasileiro de Administração. Disponível em: <http://www.convibra.org/upload/paper/2012/33/2012_33_4890.pdf>. Acesso em: 25 out. 2014.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de janeiro de 1996. **Dispõe Sobre o Imposto dos Estados e do Distrito Federal Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, e Dá Outras Providências. (lei Kandir)**. Brasília: Senado Federal, 1996.

GALHARDO, Alexandre. **Esclarecimentos gerais sobre o regime da substituição tributária**. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/noticias/substituicao_tributaria.htm>. Acesso em 25 out. 2014.

MEDEIROS, Walcemir de Azevedo de. Substituição tributária e devolução da quantia paga: uma abordagem didática. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 370, 12 jul. 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/5427>>. Acesso em: 26 out. 2014.

PERNAMBUCO (Estado). Decreto nº 19.528, de 30 de dezembro de 1996. **Consolida normas relativas ao regime de substituição tributária, dispõe sobre hipóteses de antecipação do ICMS, inclusive na importação, e dá outras providências**. Palácio Campo das Princesas. PE, 30 dez. 1996. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Decretos/1996/DEC19528_96.htm>. Acesso em: 04 nov. 2014.

pesquisas futuras, uma ampliação do campo de estudo, analisando a substituição tributária do ICMS em outros Estados e segmentos verificando se existe defasagem nas MVA's aplicadas com o que realmente as empresas aplicam.

_____. Decreto nº 35.677, de 13 de outubro de 2010. **Dispõe sobre o regime de substituição tributária do ICMS nas operações com cosméticos, artigos de perfumaria, higiene pessoal ou toucador**. Palácio Campo das Princesas. Recife (PE), 13 out. 2010. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/decretos/2010/Dec35677_2010.htm>. Acesso em: 04 nov. 2014.

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

RODRIGUES, Auro de Jesus. **Metodologia científica**. São Paulo: Avercamp. 2006.

SECRETARIA DA FAZENDA DE PERNAMBUCO (Org.). **Substituição tributária: regras gerais**. 2014. Disponível em: <[https://www.sefaz.pe.gov.br/Publicacoes/Manuais de Duvidas Tributárias Informativos Fiscal/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - REGRAS GERAIS.pdf](https://www.sefaz.pe.gov.br/Publicacoes/Manuais%20de%20Duvidas%20Tributarias/Informativos%20Fiscais/SUBSTITUI%C3%87%C3%83O%20TRIBUT%C3%A1RIA%20-%20REGRAS%20GERAIS.pdf)>. Acesso em: 05 nov. 2014.

SECRETARIA ESTADUAL DA FAZENDA DE SÃO PAULO. **Cartilha de perguntas e respostas da substituição tributária**. São Paulo, 2009

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez. 2007

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**. 2010. 56 f. Monografia (Especialização) - Curso de Ciências Contábeis, Faculdade Lourenço Filho, Fortaleza (CE), 2010. Disponível em: <<http://www.flf.edu.br/revista-flf/monografias-contabeis/monografia-rafael-barros.pdf>>. Acesso em: 13 nov. 2014.

SOUZA, Josenice de Andrade. **Os reflexos da substituição tributária por antecipação do ICMS/BA: um estudo de caso em uma empresa de materiais de construção**. 2014. 14 f. Artigo

Científico (Graduação) – Curso de Ciências Contábeis, Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina, Petrolina, 2014.

VEIGA, Fabiano Macedo da. **A substituição tributária progressiva no ICMS**. 2010. 52 f. Monografia (Especialização) - Curso de Direito Fiscal, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-RJ), Rio de Janeiro (RJ), 2010. Disponível em: <http://www.ecg.tce.rj.gov.br/arquivos/MONOGRAFIA_VEIGA.pdf>. Acesso em: 07 jan. 2015.

XAVIER FILHO, J. L. J.; SOUZA, E. S.; LOPES, C. C. V. M. Efeito da substituição tributária do ICMS em Pernambuco no custo e no preço de venda: uma análise a partir de simulações de mva aplicadas pelos contribuintes. In: V SEMINÁRIO UFPE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 2011, Recife (PE). **Anais...** Recife: UFPE, 2011.