

UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DO ICMS - ST NO IMPACTO DO CUSTO E PREÇO DE VENDA DO REFRIGERANTE

Vanderlei Vieira Marques da Silva

Graduando de Ciências Contábeis, Universidade Estadual de Maringá.

E-mail: vanderlei.vmsilva@outlook.com

Carlos Henrique Marroni

Doutorando em Administração Pública e Governo. Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá. E-mail: chmarroni@gmail.com

RESUMO

O fisco em geral busca formas cada vez mais eficiente e eficaz para evitar a evasão fiscal e ao mesmo tempo aumentar suas fontes de arrecadação, para tanto instituiu o sistema de ICMS – ST que antecipa o imposto pago por toda a cadeia, possibilitando somente em casos específicos a restituição do imposto. Este trabalho tem por objetivo demonstrar como a não adoção do ICMS Normal ou a restituição do ICMS – ST em casos de venda inferior ao presumido influencia no custo do produto, bem como no preço de venda em diferentes regiões e ramos. Para tanto utiliza do método descritivo quanto aos objetivos, aplicada quanto à natureza do problema, e quanto à abordagem qualitativa, o estudo foi realizado com projeções da forma mais aproximadas da realidade. Os resultados do estudo demonstraram que o modelo mais justo de tributação é o ICMS Normal, pois a não restituição do ICMS – ST influencia no preço de venda, com a restituição o contribuinte que não consiga impor uma margem de lucro acima da estimada pelo fisco poderia abater do custo, assim possibilitando redução do preço de venda, no modelo atual o empresário que consiga impor uma margem além da estimada pelo fisco leva vantagem em relação aos demais, pois seu custo é relativamente menor em relação ao ICMS.

Palavras-Chave: Restituição; ICMS – ST; Contabilidade Tributária; Preço de venda; Custo.

Área 02: Contabilidade para Usuários Externos.

Subárea 2.9: Planejamento e Contabilidade Tributária.

1 INTRODUÇÃO

A arrecadação de tributos no Brasil é um tema muito abordado tanto pela comunidade acadêmica, como também pelos empresários e a sociedade em geral, geralmente relacionada ao montante arrecadado, ou forma de arrecadação ou ainda pela sua destinação. E logicamente seguindo um dos princípios para o quais foram criados, municípios, estados e a união em geral procuram formas estratégicas de ampliarem e se manterem abastecidos quanto aos seus cofres.

Uma das formas instituídas e que teoricamente funciona como deveria, garantindo a eficácia e eficiência do sistema, é a cobrança do ICMS – ST (Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços por Substituição Tributária), este sistema passou a ser adotado com a prerrogativa de diminuição da evasão fiscal, pois como será amplamente abordado no decorrer deste artigo, antecipa todo o imposto devido pelo restante da cadeia, tornando assim este imposto em tributo monofásico, geralmente no início do processo.

De forma resumida este tipo de cobrança se baseia na ideia do fato gerador presumido, ou seja, na crença que determinado fato irá ocorrer no futuro, para que seja possível a cobrança por toda a cadeia o fisco determina com base nos preços usualmente praticados no mercado uma margem de valor agregado que devera ser utilizado para calculo do valor a ser pago antecipadamente.

Caso o fato gerador presumido não ocorra é garantido ao contribuinte à imediata restituição do valor pago, constituindo para o empresário uma segurança no regime de substituição tributária assim como ocorre no regime normal, porem aqui se insere a problemática deste artigo, pois o fisco determina que só será assegurada a restituição em determinados casos, sendo atualmente ignorado casos em que a venda da mercadoria seja inferior ao valor presumido, assim como caso seja feita a venda com valor superior ao previsto não será cobrado a diferença.

Através de simulações de cálculos e metodologia de pesquisa o presente artigo tem como objetivo evidenciar de que forma a não restituição do valor pago a maior ao fisco por meio do sistema de ICMS – ST, ou a não adoção pelo ICMS Normal influência no custo e valor de venda dos produtos em diferentes regiões e diferentes ramos.

O estudo está dividido em cinco capítulos, o primeiro aqui exposto é uma prévia do que será tratado durante a realização do estudo, apontando a problemática dentro de um contexto social e atual e o objetivo a ser conquistado. O segundo capítulo refere-se à revisão de literatura que dará suporte para a produção deste estudo, apresentando uma base teórica.

Quanto ao terceiro capítulo evidencia a metodologia utilizada para a elaboração do estudo. No quarto capítulo constará o desenvolvimento das simulações, evidenciando o que se propõe no objetivo. Por fim, no quinto e último capítulo apresenta as conclusões a respeito do objetivo e problemática além de sugestões para próximos estudos.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Contabilidade

A origem e o início da atividade contábil não é precisa, porem acredita-se que ela seja tão antiga quanto à história do homem, nas palavras de Favero *et al* (2011, p. 9) “A partir do momento em que o homem passou a possuir bens, houve consequentemente a necessidade de controlar esses bens, surgindo assim o inventário”.

O inventário é umas das ferramentas utilizadas pela contabilidade, que sinteticamente consiste no controle dos bens e suas movimentações. A contabilidade é uma ciência social que visa o estudo do patrimônio das entidades, os analisando, avaliando, mensurando e quantificando a saúde financeira e econômica em determinado momento. Na visão de Corbari, Mattos e Freitag (2012, p. 15):

A contabilidade é uma ciência social e, como tal, tem seu desenvolvimento fundamentado na evolução da sociedade. Nesse sentido podemos observar que, à medida que as organizações evoluem, também aumenta a complexidade das transações e operações que desenvolvem, bem como a gama de usuários com que a contabilidade interage.

2.1.1 Objeto e Objetivo

O objeto da contabilidade, ou seja, aquilo que lhe é de importância é o patrimônio das entidades, podendo estas serem pessoas físicas ou jurídicas, sendo compreendidos seus bens, direitos e obrigações com sócios e terceiros.

O objetivo principal da contabilidade é gerar informações para que os usuários possam se embasar nas suas tomadas de decisões. Para tanto a contabilidade compila os dados transformando em informações necessárias aos diversos usuários. Segundo Marion (2012, p.28):

O objetivo principal da contabilidade, portanto, conforme a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, é o de permitir a cada grupo principal de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como *fazer inferências sobre suas tendências futuras*.

Cada vez mais surgem novos usuários com necessidades diversificadas, para atender a essas necessidades a contabilidade deve ser capaz de gerar tanto informações padronizadas como personalizadas, para que assim cada usuário possa alicerçar suas decisões com base nas decisões passadas e projeções futuras.

2.2 Contabilidade Tributária

É o ramo da contabilidade que estuda de forma simultânea os impactos tributários nas entidades assim como os princípios e normas básicas da contabilidade, correlacionando-as e demonstrando de forma clara e precisa o resultado do exercício e a situação patrimonial em dado momento. Ocorre que em diversas situações por imposição legal, o resultado da empresa após apurado contabilmente, é alterado para determinação do chamado lucro fiscal, que incorre em controles extracontábeis, necessários, pois devem ser compridas todas as exigências fiscais, porém é direito dos sócios e acionistas que estes saibam os seus efetivos lucros. Na concepção de Fabretti (2006, p. 29) “[...] a legislação tributária frequentemente atropela os resultados econômicos para, por imposição legal, adaptá-los a suas exigências e dar-lhes outro valor (resultado fiscal), que nada tem a ver com o resultado contábil.”.

2.2.1 Objeto e Objetivo

O objetivo da contabilidade tributária do ponto de vista do contribuinte consiste em apurar, mensurar e registrar os tributos decorrentes do faturamento e do lucro da entidade, de forma correta.

De acordo com Fabretti (2006, p. 31):

O objeto da contabilidade tributária é apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética, para em seguida, atender de forma extracontábil às exigências das legislações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro, determinando a base de cálculo fiscal para formação das procissões destinadas ao pagamento desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico (contábil), para determinação do lucro líquido à disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma individual.

Consoante com o que foi exposto, a contabilidade tributária é responsável por demonstrar o real resultado econômico da empresa para fins gerenciais que tenham interesse dos sócios juntamente com a contabilidade societária, e o resultado fiscal, alterando o resultado contábil apresentado, via de regra por meio do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), onde incidiram os impostos e contribuições sobre o lucro.

2.3 Planejamento Tributário

É a fase antecedente a ocorrência do fato gerador do imposto, de suma importância para a empresa, pois pode reduzir, adiar ou eliminar o ônus do tributo. Realizado com base na legislação tributária tendo em vista a elisão fiscal, buscando o melhor cenário econômico e trazendo benefícios financeiros. Corroborar Luz (2011, p. 55) “O objetivo de um legítimo planejamento tributário é a redução dos impactos financeiros resultantes da incidência tributária sobre um evento econômico.”.

Planejar é a arte de prevenção antes de o fato ocorrer, para tanto este deve ser legítimo de acordo com as boas práticas contábeis, fiscais e legais. Ainda na visão de Luz (2011, p. 55) “A expressão *planejamento tributário* remete à necessidade de se buscar o entendimento

adequado dos termos *elisão* e *evasão fiscal*, pois estes relacionam-se intimamente com essa expressão.”.

Em relação à diferença de *elisão fiscal* e *evasão fiscal* a primeira consiste no meio lícito, ou seja, legal que o contribuinte busca para a redução dos tributos pagos de acordo com a legislação vigente, enquanto que a *evasão fiscal* é a forma pela qual o contribuinte tenta de todas as formas possíveis reduzirem o ônus tributário de forma ilícita, ou seja, na forma de sonegação. Portanto para que seja considerado como planejamento tributário, este deve partir das premissas inerentes ao termo *elisão fiscal*.

2.4 Formação do Preço de Venda

Para a formação do preço de venda as empresas necessitam considerar além dos custos de aquisição e outros fatores internos, também os externos como a elasticidade do produto em determinadas regiões, Martins (2010, p. 218) corrobora afirmando que “Além do custo, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos dos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa, etc.”.

Para a realização deste estudo foi utilizado o custo de aquisição para a formação do preço de venda apresentada por Martins (2010). Essa metodologia consiste em agregar uma margem, composta dos impostos, custos e despesas fixas, comissões, frete, perdas e a margem de lucro esperada pelos administradores.

2.5 Tributos

Os tributos a serem apresentados neste tópico serão os enunciados no capítulo I deste artigo, correspondendo ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços por Substituição Tributária (ICMS-ST). O conceito de tributo pode ser obtido pela transcrição do artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66):

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

De acordo com o exposto no CTN a extinção da obrigação tributária se dá pelo pagamento compulsório em moeda e só poderá ser exigido se instituído em lei sem poder o fisco atuar com abuso, sendo cabível a ele apenas agir na forma escrita em lei. O tributo pode ser classificado de acordo com a Constituição em Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria, empréstimos compulsórios e Contribuições de Sociais podendo ainda ser de competência da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Os impostos tem função arrecadatória não tendo vinculação direta com o fato gerador e nem com o serviço prestado pelo ente público, podendo um contribuinte arcar com o ônus e não necessariamente obter retorno deste. Enquanto a taxa se refere ao poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial de serviço público específico. As contribuições podem ser subdivididas em contribuições de melhoria ou sociais, sendo a primeira cobrada para cobrir custos de obras públicas que retornem em valorização imobiliária para o contribuinte, e a segunda destinada para atender a seguridade social. Por fim os empréstimos compulsórios podem ser instituídos por lei complementar para cobrir gastos com despesas extraordinárias decorrentes de guerras, calamidade pública ou ainda no caso de investimentos públicos de caráter de urgência.

2.5.1 ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

De acordo com o Art. 155 da Constituição Federal de 1988 o ICMS é um imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, foi utilizado como base para este estudo a legislação vigente no estado do Paraná, onde de acordo com o art. 22 do RICMS (regulamento do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) aprovado pelo decreto n. 6.080/2012 o imposto é não-cumulativo, ou seja, pode o contribuinte abater o imposto pago na etapa anterior.

No tocante as alíquotas internas o art. 14 menciona que serão distribuídas conforme a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e o caso, ou seja, ao fim que será destinada a

mercadoria, podendo incidir alíquota de 7%, 12%, 18%, 25%, 28% e 29%. Enquanto que para as operações interestaduais serão 4%, 7% e 12%.

2.5.2 ICMS-ST – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços por Substituição Tributária

De acordo com a Constituição Federal de 1988 em seu Art. 155 cabe à Lei Complementar dispor sobre substituição tributária, para tanto em 1996 entrou em vigor a Lei Complementar n. 87 que regulamentou a modalidade de cobrança do ICMS por substituição tributária, podendo ser ela incidente sobre uma ou mais operações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes.

Para fins deste estudo foi observada apenas a modalidade subsequente, pois é nesta modalidade que é mais fácil a percepção da diferença que se pretende evidenciar. De acordo com o inciso II do Art. 8 a base de cálculo será a somatória do valor da operação, seguro, frete, outros encargos, além da margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações subsequentes. Podendo também servir como base o preço final a consumidor, único ou máximo, sendo fixado por órgão público competente, ou ainda existindo preço final sugerido por fabricante ou importador servir de base.

A margem de valor agregado será obtido com base nos preços usualmente praticados no mercado considerado, podendo ser por amostragem ou outros elementos fornecidos por entidades dos setores correspondentes, adotando sempre a média ponderada. Importante salientar que o valor a ser pago de substituição tributária é a diferença entre o valor previsto a consumidor final e o valor da operação própria.

2.5.3 Restituição de Impostos

De acordo com o paragrafo 7 do Art. 150 instituído pela ementa complementar de 1993 na Constituição Federal de 1988 é assegurada a restituição do valor pago em caso de sujeito passivo por recolhimento antecipado, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente.

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

No excerto acima nada se diz especificamente a respeito da restituição por valor pago a menor conforme alguns querem crer, porem isto está descrito no Art. 165 do CTN:

Art. 165 - O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4 do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Mais especificamente sobre o ICMS – ST a Lei Complementar 87 de 1996 em seu Art. 10 define que “É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.”.

A decisão quanto à restituição do valor pago de ICMS – ST em caso de valor de venda a menor é bastante discutida em diversos órgãos como tribunais, secretaria de estado, CARF entre outros, sendo essas decisões muitas vezes contraditórias. Para por fim a estas decisões contraditórias os estados com exceção de São Paulo assinam o convênio ICMS 13/97 que “harmoniza” o procedimento exposto no paragrafo 7 do Art. 150 da CF e o Art. 10 da Lei Complementar 87/96.

Cláusula primeira A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.

Cláusula segunda Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

Cláusula terceira Este Convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

2.6 Formas de Tributação

No ordenamento jurídico Brasileiro as empresas domiciliadas em seu território são tributadas com base no Lucro Real, Presumido, Arbitrado ou pelo Simples Nacional.

Com a finalidade de expressar apenas o que é de interesse do estudo serão apresentadas apenas as formas de apuração pelo Lucro Real e Presumido, tendo em vista que o objeto do estudo interfere apenas nesse tipo de apuração, não se fazendo necessários estudos mais profundos em outras formas de apuração, pois pela legislação vigente apenas estas podem efetuar créditos de ICMS.

2.6.1 Lucro Real

O lucro real é a única forma de tributação que de fato exige a apuração do resultado, ou seja, a receita menos as despesas, desta subtração o resultado será o contábil evidenciado em demonstração do resultado do exercício (DRE), devendo ainda ser feitas adições, exclusões e compensações estabelecidas em legislação fiscal, sendo o resultado deste a base de cálculo oferecida à tributação do IRPJ e CSLL. Para fins fiscais o ano fiscal no Brasil coincide com o ano civil (1º janeiro a 31 de dezembro).

As adições e exclusões mencionadas no parágrafo anterior, referem a ajustes no lucro contábil necessárias, sendo evidenciadas nos Artigos 249 e 250 do RIR/99. Ainda de acordo com o capítulo VI da IN SRF 390/2004, as adições, exclusões e compensações sobre o Lucro Líquido, para obter a base de cálculo da CSLL, serão em geral, as mesmas para o IRPJ. Algumas das adições são com relação às doações, brindes, encargos com depreciações aceleradas, provisão para devedores duvidosos. Algumas das exclusões e compensações mencionadas no Art. 250 são com relação ao resultado positivo de equivalência patrimonial e outras formas de receitas não abrangidas pela legislação fiscal.

Quanto aos ICMS, PIS, COFINS e IPI neste tipo de tributação são permitidos o aproveitamento do crédito fiscal dependendo dos produtos, sendo a apuração a diferença entre o que pode ser aproveitado e o que é devido decorrente das operações de saída do contribuinte. Apesar de esta forma ser opcional, em alguns casos as pessoas jurídicas são obrigatórias, como por exemplo, as que obtiveram receita total no ano anterior superior a R\$ 78.000.000,00 de acordo com o Artigo 14 da Lei 9.718/98 alterada pela lei 12.814 de 2013, ou ainda aquelas que pratiquem determinadas atividades, como instituições financeiras e outras do gênero, assim como pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capitais oriundos do exterior.

2.6.2 Lucro Presumido

A apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido é mais simplificada do que a do Lucro Real, pelo fato de utilizar apenas as receitas para presunção do imposto. Como a base de cálculo é presumida não é necessário apurações e controles contábeis, sendo necessário apenas a aplicação de percentuais do IRPJ definidos nos Art. 518 e 519 do RIR/99, dependendo da atividade, podendo ser 1,6%, 8%, 16% e 32%.

Para a CSLL a Lei 9.249/95 determinou em seu Art. 20 a alíquota de 12% para receita bruta de mercadorias, produtos e serviços, sendo majorada os serviços para 32% de acordo com a Lei 10.638/03.

Em relação ao PIS/COFINS este segue o conceito de cumulatividade, não podendo ser recuperado o imposto no momento da compra, e nem aproveitado sobre insumos e outros, enquanto que o ICMS permanece no conceito de não-cumulatividade podendo ser aproveitado no momento da compra.

3 METODOLOGIA

A pesquisa científica é a realização de um estudo planejado, tendo como finalidade descobrir respostas para questões não solucionadas satisfatoriamente, mediante métodos científicos, toda pesquisa se baseia em uma teoria, pois é sempre realizada a partir de um

problema, uma interrogação ou uma situação em que são levantadas hipóteses que podem ser confirmadas ou refutadas pela pesquisa. Porém uma pesquisa pode também, abrir margem para novas teorias, que para serem válidas, devem utilizar de fatos observados e provados (OLIVEIRA, 2003).

Método pode ser entendido basicamente como, o caminho necessário para se chegar a um determinado fim, ou seja, método nada mais é do que o plano geral para se chegar a uma solução de algo posto em análise.

Este trabalho é apresentado como uma pesquisa descritiva, pois a pesquisa descritiva tem por finalidade verificar e explicar problemas da vida real, assim também como fatos ou fenômenos, observando e fazendo relações sobre a influência que o ambiente impõe sobre eles (MICHEL, 2009).

Em relação à natureza do problema a pesquisa foi caracterizada como aplicada, pois, a pesquisa aplicada geralmente é empregada após a suposição que exista alguma pesquisa pura já realizada, de acordo com Ruiz (2011, p. 50) “A pesquisa aplicada toma certas leis ou teorias mais amplas como ponto de partida, e tem por objetivo investigar, comprovar ou rejeitar hipóteses sugeridas pelos modelos teóricos”. Ainda segundo Salomon (2010, p. 158) as pesquisas aplicadas “são as que se destinam a aplicar leis, teorias e modelos, na solução de problemas que exigem ação e/ou diagnóstico de uma realidade (geográfica, social, econômica, política etc.)”.

É classificada como pesquisa qualitativa quanto à abordagem do problema. Michel (2009, p. 36) considera a pesquisa qualitativa como “uma relação dinâmica, particular, contextual e temporal entre o pesquisador e o objeto do estudo. Por isso, carece de uma interpretação dos fenômenos à luz do contexto, do tempo, dos fatos”. Corroborando Oliveira (2011, p. 80), “Assim, a pesquisa qualitativa corresponde ao agrupamento e à análise de informação, de forma não numérica, como textos e imagens, com o uso de métodos formais de pesquisa”.

Quanto aos procedimentos técnicos a presente pesquisa pode ser enquadrada como bibliográfica devido à utilização de material já elaborado por outros autores, e por servir de base teórica para a sustentação do estudo e documental, pois utilizará de documentos públicos oficiais, como leis, normas, e outras legislações.

Este trabalho utilizou o método dialético, conforme Gil (2012, p.13) o método dialético é entendido a partir da:

concepção moderna de dialética, no entanto, fundamenta-se em Hegel. Para esse filósofo, a lógica e a história da humanidade seguem uma trajetória dialética, nas quais as contradições se transcendem, mas dão origem a novas contradições que passam a requerer solução. [...] A dialética fornece as bases para uma interpretação dinâmica e totalizante da realidade, já que estabelece que os fatos sociais não podem ser entendidos quando considerados isoladamente, abstraídos de suas influências políticas, econômicas, culturais, etc.

Em relação ao ambiente da pesquisa é definida como bibliográfica, pois foi realizado no ambiente onde as informações se encontram na forma teórica seja, em livros, artigos, leis, normas, etc., ou seja, na forma escrita. Segundo Andrade (1997, p. 37) “Toda atividade acadêmica pressupõe uma pesquisa bibliográfica inicial. [...] Conclui-se, portanto, que todo trabalho científico, toda pesquisa, seja de laboratório ou de campo, deve ter o apoio e o respaldo de uma pesquisa bibliográfica preliminar”.

Toda pesquisa por mais teórica que seja, necessita da coleta de dados. Em geral é praticamente impossível obter todas as informações de todas variáveis que se pretende estudar, seja por motivo de tempo ou acesso aos dados. Para a execução deste trabalho foi utilizado como instrumento de pesquisa a documentação na ordem de pesquisa bibliográfica, já que foi necessário coletar informações em livros, leis, normas e regulamentos a fim de propor ao leitor o embasamento do estudo que pretende se realizar.

Analisar dados é transforma-los em informações uteis para embasamento do raciocínio que possa concluir de forma lógica a solução do problema, e a interpretação deve ser a correlação dos dados coletados com a base teórica que sustente a pesquisa (BEUREN, 2010).

No que tange a interpretação Marconi e Lakatos (2003, p. 168) “É a atividade intelectual que procura dar um significado mais amplo às respostas, vinculando-as a outros conhecimentos. Em geral, a interpretação significa a exposição do verdadeiro significado do material apresentado, em relação aos objetivos propostos e ao tema”.

Toda pesquisa tem suas limitações, sejam elas por limitações do pesquisador ou por limitações do trabalho em si, em primeiro lugar pode-se destacar a limitação do autor, por este ser o primeiro trabalho de cunho científico realizado pelo mesmo e possivelmente a

abordagem científica ser mais superficial do que a esperada. Em segundo lugar é com relação à base legislativa, pois foi utilizadas leis vigentes até 30/08/2014, podendo a legislação ser alterada. Ainda em relação à limitação do autor a decisão ou abordagem aqui evidenciada não deve ser aceita como verdade absoluta, já que em termos de legislação tributaria a interpretação depende do leitor. Por último, existe limitação em relação ao fato observado, pois, foi considerado apenas um item, não sendo levada em consideração a vasta gama de itens que um supermercado ou lanchonete pode conter, assim como também a quantidade de venda de cada um.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para qualquer empresa possuir vantagens competitivas é um dos objetivos principais, sejam elas relacionadas ao mercado que atua, aos produtos e serviços que fornece ou qualquer outro meio que de forma ética lhe traga lucro é sempre um grande desafio. Portanto ter um preço atrativo é um diferencial de grande importância no momento da venda. Para evidenciar como o imposto ICMS-ST tem suma importância, vamos demonstrar essa influencia através de exemplos. O primeiro será com relação ao custo que geralmente é repassado ao consumidor final, no segundo exemplo será evidenciado como o mesmo produto causa diferenças notórias em determinadas empresas.

4.1 Preço de Venda - Indústria

Para tornar fácil a exemplificação foi utilizado um único produto, correspondendo hipoteticamente a um refrigerante de 350 ml lata. Supondo que determinada indústria denominada ABC situada na cidade de Apucarana optante pelo Lucro Real industrialize e revenda em lotes de 1.000 unidades deste refrigerante. Para calculo do preço de venda (1) desta situação o *mark-up* é composto dos seguintes percentuais, ICMS 18%, PIS 3,5%, COFINS 16,65% e IPI de 5%, incidindo ainda o lucro desejável de 10%, perfazendo no total de 53,15%.

Considerando as informações expostas anteriormente o *mark-up* é calculado através da formula demonstrada abaixo.

$$\text{MARKUP} = 1 - (53,15/100) = 0,4685$$

Para o cálculo do preço de venda (2) foi levado em consideração o valor de pauta que serve de base de calculo para o ICMS-ST correspondendo a R\$ 1,83 sendo este multiplicado pelo ICMS de 18% que resultara em R\$ 0,33 devendo ainda ser subtraído o valor do ICMS normal da operação de R\$ 0,22 resultando no valor final de R\$ 0,11.

DESCRIÇÃO	VALORES UNIT.	VALORES CALCULADOS x 1000
CUSTO DO PRODUTO	0,56	560,00
MARKUP	0,4685	0,4685
PREÇO DE VENDA (1)	1,20	1.200,00
ICMS – ST	0,11	110,00
PREÇO DE VENDA (2)	1,31	1.310,00

Fonte: Desenvolvido pelo autor, 2014.

Quadro 1 - Projeção do Preço de Venda com ICMS – ST

4.2 Situação de Revenda 1

Considerando que a indústria ABC tenha efetuado duas vendas de 1.000 unidades, uma para um supermercado situado na cidade Maringá e outra para um segundo supermercado na cidade de Rolândia, onde por questões de demanda o preço de venda tende a ser maior, situação contraria de Maringá que pela forte concorrência o preço tende a ser mais baixo, conforme será evidenciado no quadro 2.

Serão considerados que os supermercados são optantes pela apuração do Lucro Real e não contribuintes do IPI, onde por questões tributarias/fiscais o IPI é considerado diretamente como custo não havendo a possibilidade de recuperação, assim como não pode ser recuperado

os valores de PIS/COFINS, pois estes também entram na modalidade monofásicos sendo todos pagos pela indústria.

No quadro 2 serão evidenciados os custos de aquisição dos dois supermercados, onde pelas questões apresentadas acima será perceptível que o custo de aquisição será o mesmo preço de venda da indústria.

CIDADE	MARINGÁ	ROLÂNDIA
PREÇO DE VENDA INDÚSTRIA	R\$ 1.310,00	R\$ 1.310,00
RECUPERAÇÃO DE IMPOSTOS	R\$ 0,00	R\$ 0,00
CUSTO DE AQUISIÇÃO	R\$ 1.310,00	R\$ 1.310,00

Fonte: Desenvolvido pelo autor, 2014.

Quadro 2 - Custo de aquisição com ICMS – ST – Situação 1

Supondo que o lucro desejável pelo supermercado de Maringá e Rolândia com base na demanda e concorrência seja respectivamente de 20% e 35%, será apresentado no quadro 3 o valor de revenda destes ao consumidor final.

Utilizando a formula do *Mark-up* apresentada anteriormente o valor para o supermercado de Maringá será $(1 - 0,20) = 0,80$ e para Rolândia $(1 - 0,35) = 0,65$, por serem tributos monofásicos o PIS, COFINS e ICMS não são levados em conta para elaboração do *Mark-up*, pois a indústria já efetuou o recolhimento por toda cadeia.

CIDADE	MARINGÁ	ROLÂNDIA
CUSTO DO PRODUTO	R\$ 1.310,00	R\$ 1.310,00
MARKUP	0,80	0,65
PREÇO DE VENDA	R\$ 1.637,50	R\$ 2.015,38

Fonte: Desenvolvido pelo autor, 2014.

Quadro 3 - Preço de Venda a Consumidor Final com ICMS - ST- Situação 1

4.3 Confrontação de Valores

O valor estimado pelo fisco por unidade era de R\$ 1,83 multiplicado pelas 1.000 unidades resultaria no valor de R\$ 1.830,00. A diferença entre o valor de venda do supermercado de Maringá que é 1.830,00 menos 1.637,50 resultaria em R\$ 192,50 que desde o início havia sido calculado o ICMS de 18% recolhido antecipadamente e incluído no custo, encarecendo o produto para o consumidor final. Por outro lado o supermercado de Rolândia obteve em seu custo um benefício em relação ao ICMS, pois este foi pago com a presunção da venda por R\$ 1.830,00 enquanto que o valor de venda real foi de R\$ 2.015,38 resultando em uma diferença de R\$ 185,38 que pela legislação vigente não serão tributados e cobrados os 18%.

Se fosse possível à restituição dos valores pagos a maior com base na presunção feita com valor estimado pelo fisco e o recolhimento pela diferença caso menor, o supermercado de Maringá teria direito a restituição do valor de R\$ 34,65, enquanto que o supermercado de Rolândia deveria pagar a diferença de R\$ 33,37. Vejamos como seria essa situação se ao invés de ser aplicado o ICMS-ST fosse aplicado o ICMS normal de forma não-cumulativa.

O preço de venda da indústria seria apenas de R\$ 1.200,00, pois não precisaria embutir o ICMS-ST pago por toda a cadeia, dessa forma o custo de aquisição seria assim representado.

CIDADE	MARINGÁ	ROLÂNDIA
PREÇO DE VENDA INDÚSTRIA	R\$ 1.200,00	R\$ 1.200,00
RECUPERAÇÃO DE IMPOSTOS	R\$ 216,00	R\$ 216,00
CUSTO DE AQUISIÇÃO	R\$ 984,00	R\$ 984,00

Fonte: Desenvolvido pelo autor, 2014.

Quadro 4 - Custo de Aquisição com ICMS Normal - Situação 1

Com base nesse novo custo e lembrando que os supermercados agora terão que tributar o ICMS, o novo *Mark-up* estaria assim constituído ICMS de 18% para ambos e Lucro de 20% e 35% para Maringá e Rolândia respectivamente.

CIDADE	MARINGÁ	ROLÂNDIA
CUSTO DO PRODUTO	R\$ 984,00	R\$ 984,00
MARKUP	0,62	0,47
PREÇO DE VENDA	R\$ 1.587,10	R\$ 2.093,62

Fonte: Desenvolvido pelo autor, 2014.

Quadro 5 - Preço de Venda a Consumidor Final Com ICMS Normal - Situação 1

É perceptível a diferença entre o valor de revenda anterior considerando o método de ICMS-ST e o novo considerando apenas o ICMS normal de forma não-cumulativa. Esta diferença ocorre porque o ICMS é na prática cobrado em cima do lucro de cada contribuinte que revende o produto, como o supermercado de Maringá impõe um lucro menor o ICMS é menor, enquanto que o de Rolândia por requerer um lucro maior acabara sendo cobrado mais imposto, podendo ele repassar ao contribuinte final ou reduzir seu lucro para continuar competitivo.

CIDADE	MARINGÁ	ROLÂNDIA
PREÇO DE VENDA	R\$ 1.587,10	R\$ 2.093,62
ICMS S/ VENDA	R\$ 285,68	R\$ 376,85
ICMS RECUPERÁVEL	R\$ 216,00	R\$ 216,00
LUCRO DA OPERAÇÃO	$(1.587,10 - 1.200,00) =$ R\$ 387,10	$(2.093,62 - 1.200,00) =$ R\$ 893,62
ICMS S/ LUCRO, EFETIVAMENTE PAGO PELOS SUPERMERCADOS	$(387,10 \times 18\%) =$ R\$ 69,68	$(893,62 \times 18\%) =$ R\$ 160,85
ICMS TOTAL OPERAÇÃO	$(216,00 + 69,68) =$ R\$ 285,68	$(216,00 + 160,85) =$ R\$ 376,85

Fonte: Desenvolvido pelo autor, 2014.

Quadro 6 - Apuração ICMS Normal – Situação 1

Vejamos no quadro 7 o resumo e comparativo entre os valores de venda e ICMS a recolher ou recuperar tanto pelo método de ICMS – ST quanto pelo ICMS Normal, bem como

caso o supermercado de Maringá decidisse por aumentar seu lucro e Rolândia decidisse reduzir para continuar competitivo.

CIDADE	MARINGÁ			ROLÂNDIA		
	ICMS – ST	ICMS NORMAL	AUMENTO LUCRO	ICMS – ST	ICMS NORMAL	REDUÇÃO LUCRO
PREÇO DE VENDA INDÚSTRIA	R\$ 1.310,00	R\$ 1.200,00	R\$ 1.200,00	R\$ 1.310,00	R\$ 1.200,00	R\$ 1.200,00
CUSTO DE AQUISIÇÃO	R\$ 1.310,00	R\$ 984,00	R\$ 984,00	R\$ 1.310,00	R\$ 984,00	R\$ 984,00
PREÇO DE REVENDA	R\$ 1.637,50	R\$ 1.587,10	R\$ 1.637,50	R\$ 2.015,38	R\$ 2.093,62	R\$ 2.015,38
ICMS INDÚSTRIA	R\$ 216,00	R\$ 216,00	R\$ 216,00	R\$ 216,00	R\$ 216,00	R\$ 216,00
ICMS – ST	R\$ 110,00			R\$ 110,00		
ICMS A RECUPERAR	R\$ 34,65	R\$ 216,00	R\$ 216,00		R\$ 216,00	R\$ 216,00
ICMS A RECOLHER		R\$ 285,68	R\$ 294,75	R\$ 33,37	R\$ 376,85	R\$ 362,77
TOTAL ICMS RECOLHIDO	R\$ 291,35	R\$ 285,68	R\$ 294,75	R\$ 359,37	R\$ 376,85	R\$ 362,77

Fonte: Desenvolvido pelo autor, 2014.

Quadro 7 - Resumo Comparativo Entre a Forma de Tributação das Duas Cidades

Com o regime de ICMS – ST o fisco arrecadaria o valor de R\$ 652,00 nas duas operações, enquanto que caso optasse pela restituição do valor pago, bem como pelo recolhimento do valor a menor recolheria o valor de R\$ 650,72, ou seja, R\$ 1,28 a menos porem estaria sendo mais justo com ambos os supermercados, pois estes estariam pagando pelo valor real de venda. Caso fosse extinto o ICMS – ST para este produto e fosse empregado o regime normal os dois supermercados recolheriam junto para o estado R\$ 662, 53, R\$ 10,53 a mais que o regime de substituição tributária, porem se a margem de lucro não fosse alterada o supermercado de Maringá poderia revender seu produto por um preço ainda mais baixo, enquanto que o de Rolândia para assegurar o mesmo lucro deveria aumentar seu preço. Caso decidissem manter os valores anteriores o supermercado Maringá aumentaria sua taxa de lucro em 1,9085% e Rolândia teria que reduzir 1,8245% resultando em R\$ 657,52 de impostos recolhido ao fisco.

4.4 Situação de Revenda 2

Continuando com os valores da indústria ABC, esta revende dois lotes de refrigerante sendo um para supermercado de Maringá e outro para uma lanchonete situada na mesma cidade. Pelo fato de ser do ramo de lanchonete e o público alvo ser outro esta geralmente revende ao consumidor final o refrigerante com o preço muito superior ao praticado pelo mercado.

Assim como o exemplo anterior as empresas são optantes pelo Lucro Real e não podem fazer créditos de IPI, PIS e COFINS. Portanto o custo de aquisição será igual ao preço de venda da indústria.

Supondo que o lucro desejável pelo supermercado continue a ser de 20% e o da lanchonete seja de 63%, o *Mark-up* será de 0,80 e 0,37 respectivamente. No quadro 8 serão apresentados os preços de vendas com base nos *mark-up* mencionados.

DESCRIÇÃO	SUPERMERCADO	LANCHONETE
CUSTO DO PRODUTO	R\$ 1.310,00	R\$ 1.310,00
MARKUP	0,80	0,37
PREÇO DE VENDA	R\$ 1.637,50	R\$ 3.540,54

Fonte: Desenvolvido pelo autor, 2014.

Quadro 8 - Preço de Venda a Consumidor Final Com ICMS - ST - Situação 2

4.5 Confrontação de Valores

Em comparação ao preço de venda que o fisco utilizou para a base de cálculo o supermercado teria direito de recuperar R\$ 34,65, enquanto que a lanchonete teria que pagar o equivalente a R\$ 307,90. A diferença ocorre porque o valor de venda a consumidor final foi de R\$ 3.540,54 menos o preço estimado pelo fisco de R\$ 1.830,00 resulta em R\$ 1.710,54 sendo aplicada a alíquota de 18% corresponde a R\$ 307,90.

Utilizando a mesma linha de raciocínio do quadro 4 o preço de venda da indústria seria de R\$ 1.200,00 podendo ser recuperado R\$ 216,00 de ICMS, resultando no custo de

aquisição de R\$ 984,00. Caso fosse aplicado à metodologia de ICMS Normal o preço de revenda considerando apenas o lucro desejado pela lanchonete o preço de revenda ao consumidor final seria alterado em proporções exorbitantes, vejamos no quadro 9 o novo preço de venda.

RAMO	SUPERMERCADO	LANCHONETE
CUSTO DO PRODUTO	R\$ 984,00	R\$ 984,00
MARKUP	0,62	0,37
PREÇO DE VENDA	R\$ 1.587,10	R\$ 5.178,95

Fonte: Desenvolvido pelo autor, 2014.

Quadro 9 - Preço de Venda a Consumidor Final Com ICMS Normal - Situação 2

Neste caso ficou ainda mais perceptível à diferença que o ICMS – ST pode causar no preço de venda, pois o lucro proposto pela lanchonete é superior ao praticado na primeira situação, fazendo com que o ICMS também influencie em proporções maiores. Caso a lanchonete não absorvesse o custo ela teria que pagar de ICMS o equivalente a R\$ 716,21, podendo ser comprovado através do quadro 10 que corresponde ao que o empresário embutiu de lucro em seu produto.

CIDADE	SUPERMERCADO	LANCHONETE
PREÇO DE VENDA	R\$ 1.587,10	R\$ 5.178,95
ICMS S/ VENDA	R\$ 285,68	R\$ 932,21
ICMS RECUPERÁVEL	R\$ 216,00	R\$ 216,00
LUCRO DA OPERAÇÃO	$(1.587,10 - 1.200,00) =$ R\$ 387,10	$(5.178,95 - 1.200,00) =$ R\$ 3.978,95
ICMS S/ LUCRO, EFETIVAMENTE PAGO PELOS SUPERMERCADOS	$(387,10 \times 18\%) =$ R\$ 69,68	$(3.978,95 \times 18\%) =$ R\$ 716,21
ICMS TOTAL OPERAÇÃO	$(216,00 + 69,68) =$ R\$ 285,68	$(216,00 + 716,21) =$ R\$ 932,21

Fonte: Desenvolvido pelo autor, 2014.

Quadro 10 - Apuração ICMS Normal - Situação 2

Assim como foi feito na primeira situação, será evidenciado no quadro 11 o resumo e comparativo entre a apuração pelo ICMS – ST e ICMS Normal, bem como caso o supermercado decida aumentar seu preço de venda e a lanchonete opte por reduzir seu lucro.

CIDADE	SUPERMERCADO			LANCHONETE		
	ICMS – ST	ICMS NORMAL	AUMENTO LUCRO	ICMS – ST	ICMS NORMAL	REDUÇÃO LUCRO
PREÇO DE VENDA INDÚSTRIA	R\$ 1.310,00	R\$ 1.200,00	R\$ 1.200,00	R\$ 1.310,00	R\$ 1.200,00	R\$ 1.200,00
CUSTO DE AQUISIÇÃO	R\$ 1.310,00	R\$ 984,00	R\$ 984,00	R\$ 1.310,00	R\$ 984,00	R\$ 984,00
PREÇO DE REVENDA	R\$ 1.637,50	R\$ 1.587,10	R\$ 1.637,00	R\$ 3.540,54	R\$ 5.178,95	R\$ 3.540,54
ICMS INDÚSTRIA	R\$ 216,00	R\$ 216,00	R\$ 216,00	R\$ 216,00	R\$ 216,00	R\$ 216,00
ICMS – ST	R\$ 110,00			R\$ 110,00		
ICMS A RECUPERAR	R\$ 34,65	R\$ 216,00	R\$ 216,00		R\$ 216,00	R\$ 216,00
ICMS A RECOLHER		R\$ 69,68	R\$ 78,75	R\$ 307,90	R\$ 716,21	R\$ 421,30
TOTAL ICMS RECOLHIDO	R\$ 291,35	R\$ 285,68	R\$ 294,75	R\$ 633,90	R\$ 932,21	R\$ 637,30

Fonte: Desenvolvido pelo autor, 2014.

Quadro 11 - Resumo Comparativo Entre a Forma de Tributação dos Estabelecimento

Nesta situação a melhor opção para fins de arrecadação do fisco seria a apuração do ICMS Normal, pois qualquer que fosse a opção dos empresários o recolhimento seria maior que o estimado anteriormente pelo fisco R\$ 652,00, caso o empresário da lanchonete optasse por reduzir seu lucro e o supermercado decidisse aumentar seu preço de venda o valor de arrecadação seria de R\$ 932,05. Ainda se a lanchonete resolvesse repassar o custo e o supermercado continuasse com o preço inferior o repasse ao fisco seria de R\$ 1.217,89. Por fim e para demonstrar que em situações específicas como as demonstradas acima, se o fisco permitisse a restituição do valor pago a maior, bem como a cobrança da diferença o valor de arrecadação total seria de R\$ 925,25, ou seja, R\$ 273,25 a mais do que o previsto inicialmente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No mercado cada vez mais acirrado de hoje, as empresas buscam de todas as formas possíveis reduzirem custos e despesas, o que na maioria das vezes esta atrelado a tributação, que muda constantemente, às vezes beneficiando ou prejudicando certos produtos ou ramos. Com a realização deste trabalho e os resultados obtidos através das simulações ficou visível que a forma mais justa de tributação é pelo sistema ICMS Normal, pois o imposto será cobrado com base no valor de venda real, sendo cobrado o imposto correspondente ao lucro desejado por cada contribuinte.

Em determinadas circunstancias o mesmo produto sofrendo a intervenção pelo método de ICMS – ST tem influência significativa no custo do produto, pois se fosse restituído o valor de imposto, este poderia ser abatido do custo que foi pago a maior, o ICMS – ST por ser incluído no custo pela indústria com base em uma estimativa pode não condizer com a realidade, tendo vantagem àquele contribuinte que conseguir impor uma margem de lucro além da estimada pelo fisco, pois não precisara recolher a diferença da margem a maior. O contribuinte que não consiga impor a mesma margem estará tendo um custo majorado pelo ICMS cobrado por uma base maior que o da efetiva venda, assim este segundo contribuinte terá que arcar com o ICMS cobrado a maior e não podendo ser restituído, prejudicando desta forma o lucro, e principalmente o preço de venda que poderia ser menor.

Vale salientar que o exposto no convênio ICMS 13/97 foi uma forma abrupta dos estados não reembolsarem os valores devidos aos contribuintes, pois a intenção dos estados com este convênio foi o de não restituir o imposto com a prerrogativa de caso o contribuinte venha a efetuar venda com valor maior não lhe será cobrado, fazendo-se aqui um parêntese, pois ora, uma coisa nada tem a ver com outra, devendo estas serem separadas, pois o direito a restituição caso o fato gerador presumido não ocorra já estava previsto em lei, sendo que a não cobrança do imposto em caso de venda a maior configura benefício fiscal por parte do fisco, que pode cobrar ou não de acordo com a sua vontade. Outra observação importante a ser feita é com relação ao item 2 do Art. 150 da CF/88, pois é expressamente vedado a União, Estados e Distrito Federal instituir tratamento desigual entre contribuintes em condições equivalentes, o que pode ser claramente observado que de forma indireta ocorre, pois o valor

pago a maior de um contribuinte esta sendo compensado com a falta de recolhimento de outro. Isto se da pelo método que o fisco utiliza para apontar o valor de pauta, ou seja, não considera as variáveis que determinadas regiões tem em relação a outras, além das diferenças entre os diversos ramos que revendem o mesmo produto, podendo estes ter públicos alvos diferentes.

Tratando-se de um imposto indireto, este por si só não respeita o exposto no paragrafo primeiro do Art. 145 da CF/88, pois não respeita a capacidade econômica do contribuinte, principalmente se for observado o regime empregado pela antecipação que se baseia na crença de venda futura por determinado preço, sendo impostas ao contribuinte sem possibilidade de argumentação.

Diante das constantes mudanças e aprimoramento na forma de fiscalização do governo, hoje o ICMS – ST aparenta ter função mais arrecadatória do que a de coibir a evasão fiscal, pois, estamos vivendo numa era onde a tecnologia auxilia de forma muito atuante no poder de fiscalização, podendo exemplificar com as diversas obrigações eletrônicas que o fisco impõe a todos os contribuintes, e também a forma como este “amarra” as informações. A indústria quando faz a venda de sua mercadoria através da nota fiscal é obrigada a informar ao fisco à empresa que comprou, quando e para onde foi levada a mercadoria, assim como o custo, e preço que revendeu. Da mesma forma faz o receptor da mercadoria, que ao recebê-la deve informar o fisco todas as informações necessárias da compra, sendo neste momento feita a confrontação das informações pelo fisco, caso esteja incorreta ou o receptor não informe a compra o fisco poderá notifica-lo com base nas informações enviadas pela indústria.

É de interesse dos empresários principalmente os da indústria um estudo secundário em relação ao valor desembolsado, pois este certamente influência no fluxo de caixa e consequentemente em recursos preciosos para estes, que poderiam ser usados para outros fins.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

BEUREN, Ilse Maria *et al.* **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática.** 3. ed. São Paulo: Altas, 2010.

CORBARI, E. C; MATTOS, M. A; FREITAG, V. C. **Contabilidade societária.** Curitiba: InterSabere, 2012.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FAVERO, H. L *et al.* **Contabilidade: teoria e prática.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LUZ, Érico Eleuterio da. **Contabilidade tributária.** Curitiba: Ibpx, 2011.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial.** 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

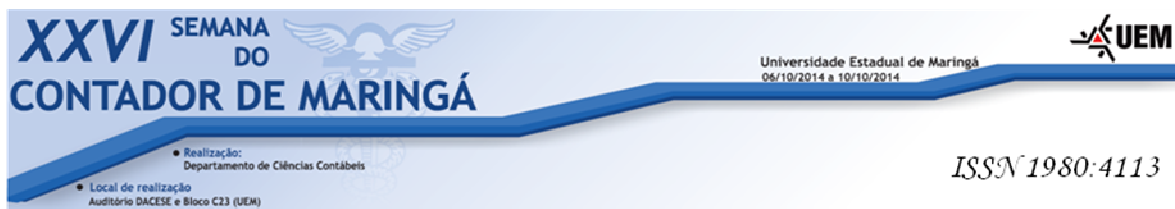
MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva *et al.* **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade.** 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

SALOMON, Dêlcio Vieira. **Como fazer uma monografia.** 12. ed. São Paulo: wmfmartinsfontes, 2010.

Código Tributário Nacional. [online] Disponível na Internet via WWW. URL: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em 25 de Junho de 2014.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. [online] Disponível na Internet via WWW. URL: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 de Agosto de 2014.



Convênio ICMS 13 de 1997. [online] Disponível na Internet via WWW. URL: http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1997/CV013_97.htm. Acesso em 23 de Agosto de 2014.

Lei Complementar Nº 87 de 1996. [online] Disponível na Internet via WWW. URL: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em 23 de Agosto de 2014.

Regulamento do ICMS do Estado do Paraná, Decreto 1.980/07. [online] Disponível na Internet via WWW. URL: <http://www.sefanet.pr.gov.br/SEFADocumento/Arquivos/6200701980.pdf>. Acesso em 23 de Agosto de 2014.