

**ELZA TEREZINHA CORDEIRO
MÜLLER**

Mestre em Contabilidade com ênfase em Controladoria. Docente do Curso de Ciências Contábeis - Instituto Federal do Paraná - IFPR - Câmpus Palmas

**ADRIELE DE BORBA DOS
SANTOS**

Bacharel em Ciências Contábeis. Pós-Graduada em Gestão Financeira e Contábil, Universidade Federal Tecnológica de Pato Branco - Instituto Federal do Paraná – IFPR – Câmpus Palmas.

**IARA RAMOS RAMOS
MACHADO**

Bacharel em Ciências Contábeis - Instituto Federal do Paraná – IFPR – Câmpus Palmas

**AS DIFERENTES
SITUAÇÕES
TRIBUTÁRIAS DO
ICMS NA
GOVERNANÇA
TRIBUTÁRIA DE
UM
SUPERMERCADO**

Resumo: O planejamento é uma importante ferramenta para as empresas, diante disto este estudo foi desenvolvido em um supermercado localizado em Palmas Estado do Paraná, com o objetivo de identificar entre três estados, três produtos da área alimentícia que têm maior volume de venda, qual a melhor forma de viabilizar o custo tributário para entidade, se há redução em aquisições internas e externas, se diferentes sistemas de tributação, acarretam aumento ou diminuição do ICMS, tanto a pagar quanto a recuperar. Após o levantamento dos dados e a análise dos produtos, se observou que a aquisição interna ou externa, visando o ICMS, não demonstra diferenças relevantes, principalmente quando o item faz parte da cesta básica, pois é isento em todos os estados. No caso de consumidor final alguns itens seguem o regulamento pela substituição tributária. Outro cuidado a ser seguido é com relação ao regime tributário do fornecedor, pois, optantes pelo simples nacional não geram créditos do ICMS, sendo que na venda ocorrerão débitos deste imposto. Assim, conclui-se que para estes itens o setor de compras deste supermercado precisa estar atento aos preços entre fornecedores, e levar em consideração a questão logística para o recebimento dos produtos. Já o setor fiscal, necessita dispender tempo para analisar compras que não geram créditos, e no momento da venda podem gerar débitos.

Palavras-chave: Planejamento Tributário; Situações Tributárias; Tributação de Alimentos.

INTRODUÇÃO

Sabendo da obrigação de recolher diversos tributos, os empresários, têm como alternativa o planejamento tributário, que visa evitar ou no mínimo diminuir impostos, reduzindo o custo tributário da empresa, que reflete na mercadoria repassada ao seu cliente. Andrade Filho (2009) comenta que as empresas têm como único auxílio a prática do planejamento tributário ou elisão fiscal, para redução da carga tributária por se tratar de algo lícito e sem penalidades futuras, pois, este visa minimizar os impostos através de brechas encontradas na legislação.

Andrade Filho (2009) afirma também, que o ato de evasão ou sonegação, é ilícito, mesmo assim, tal prática é penalizada de acordo com a lei, por causar prejuízo ao governo, isto reflete no retorno para a sociedade como um todo. Com base nos impostos aplicados aos produtos comercializados, é gerado o valor final repassado aos clientes consumidores, motivo que leva a entidade a ter um bom planejamento tributário, pois além de reduzir o imposto a pagar, também reduzirá o preço de seu produto, aumentando assim suas vendas.

Assim, com a pesquisa, pretende-se responder a seguinte indagação: Qual a melhor forma de viabilizar menor custo para a entidade, comprando itens dentro ou fora do estado? Verificar entre os fornecedores, se diferentes sistemas de tributação, acarreta aumento ou diminuição do ICMS, tanto a recolher quanto a recuperar?

Diante deste contexto, o objetivo geral da pesquisa é analisar entre fornecedores de três estados, três produtos na área alimentícia em um supermercado estabelecido no Município de Palmas Estado do Paraná. Buscando avaliar a melhor opção para o setor de compras, no momento da reposição de estoques, com foco na averiguação do ICMS entre aquisições internas e externas, e sua variação aquisições de diferentes sistemas de tributação dos fornecedores.

Vale ressaltar que é necessário conhecimento amplo da tributação para elaboração de um bom planejamento tributário, aplicando-se a elisão fiscal. Pois não sabendo aplicá-la de maneira correta a mesma pode se caracterizar como evasão fiscal, considerada crime fiscal, isto é, significa sonegação de impostos.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

As diferentes situações tributárias do ICMS na governança tributária de um supermercado. Elza Terezinha Cordeiro Müller, Adriele de Borba dos Santos, Iara Ramos Ramos Machado

Destacam-se neste tópico as teorias e legislações que são base ao presente projeto de pesquisa. Focando principalmente o ICMS e suas situações tributárias, bem como e a contabilidade fiscal e tributária, que tem o objetivo de registrar os fatos que geram os tributos da empresa. De acordo com Fabretti (2009, p. 8) o objetivo 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 extra contábil às exigências das legislações do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro”, assim define-se a base fiscal para provisões dos tributos que serão abatidos do resultado econômico (contábil).

A partir da contabilidade tributária e fiscal é elaborado o planejamento tributário também denominado como elisão fiscal. De acordo com Borges (2012, p.xlii) o especialista em planejamento tributário, deve proceder com no mínimo quatro verificações:

1. Verificar se economia de impostos é oriunda de ação ou omissão anterior a concretização da hipótese normativa de incidência.
2. Examinar se a economia de impostos é decorrente de ação ou omissão legítimas.
3. Analisar se a economia de impostos é proveniente de ação realizada por meio de formas de direito privado normais, típicas e adequadas.
4. Investigar se a economia de impostos resultou de ação ou conduta realizada igualmente as suas formalizações nos correspondentes documentos e registros fiscais.

Fabretti (2009, p. 8) explica que o estudo feito preventivamente, ou seja, “antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se planejamento tributário”. Observa-se que o planejamento é um meio lícito que as entidades podem utilizar para gerenciar os tributos, compreendendo tanto suas situações tributárias quanto quais impostos incidem nas operações comerciais.

2.1 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS

O ICMS é um imposto estadual, portando apenas o Governo/Estado ou o Distrito Federal tem o direito de recolher. Em virtude disso cada Estado criou um regulamento do ICMS que o contribuinte deve atender, a redação dada pela Lei

Complementar nº 87/96 do Estado do Paraná descreve que o contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

2.1.1 Fato Gerador

Vale expor que a contribuição incide sobre um determinado fato gerador. De acordo com o portal tributário considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II – do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III – da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV – da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V – do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI – do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII – das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII – do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços: a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios; b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto da competência estadual, como definido na lei complementar aplicável.

IX – do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;

X – do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII – da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

A partir do fato gerador determina-se uma base para aplicação da alíquota, e assim calcular o imposto, neste caso o ICMS.

2.2 SITUAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Para aplicar as regras do ICMS, são utilizados códigos de situações tributárias descritos numa tabela, sendo ela obrigatória independentemente do regime de tributação. Com base no Portal COAD, o CST até o ano de 2000 era composto de dois dígitos na forma AB, a partir de 01/01/2001 passou a ser composto de três dígitos na forma ABB tendo em vista que a tabela B passou a ter dois dígitos, com a finalidade de obter códigos individuais para operações isentas não tributadas, com suspensão ou com diferimento.

O 1º dígito – indica a origem da mercadoria, se nacional ou estrangeira, com base na tabela A e o 2º e 3º dígitos - indicam a tributação pelo ICMS a que está sujeita a operação, com base na tabela B.

De acordo com Portal COAD, a finalidade do CST é descrever, de forma objetiva, qual a tributação do ICMS que está sendo aplicada sobre o produto naquela operação (normal, substituição tributária, isenção, redução da base de cálculo, diferimento, suspensão), e qual sua origem, se nacional ou estrangeira.

O código de situação tributária se encontra nos dados do produto na NF-e (nota fiscal eletrônica), logo ao lado da coluna classificação fiscal.

0	Nacional, exceto as indicadas nos códigos 3 a 5
1	Estrangeira - Importação direta, exceto a indicada no código 6
2	Estrangeira - Adquirida no mercado interno, exceto a indicada no código 7
3	Nacional, mercadoria ou bem com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento)

4	Nacional, cuja produção tenha sido feita em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288/67, e as Leis nºs 8.248/91, 8.387/91, 10.176/01 e 11.484/07
5	Nacional, mercadoria ou bem com Conteúdo de Importação inferior ou igual a 40% (quarenta por cento)
6	Estrangeira - Importação direta, sem similar nacional, constante em lista de Resolução CAMEX e gás natural
7	Estrangeira - Adquirida no mercado interno, sem similar nacional, constante em lista de Resolução CAMEX e gás natural.

Fonte: Portal COAD, (2016).

Tabela B – Tributação pelo ICMS

00	Tributada integralmente
10	Tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária
20	Com redução de base de cálculo
30	Isenta ou não tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária
40	Isenta
41	Não tributada
50	Suspensão
51	Diferimento
60	ICMS cobrado anteriormente por substituição tributária
70	Com redução de base de cálculo e cobrança do ICMS por substituição tributária
90	Outras

Fonte: Portal COAD, (2016).

2.2.1 Tributado Integralmente

Identifica-se na nota fiscal, a forma de tributação através do CST, por exemplo: se o item da nota fiscal obtiver a seguinte combinação 000 – significa que o item é tributado integralmente de origem nacional, pois houve a junção da primeira linha da tabela A, 0 – produto de origem nacional, com a primeira linha da tabela B, 00 – tributado integralmente.

2.2.2 Isento

Isenção tributária é a dispensa legal do pagamento do tributo devido, segundo o endereço eletrônico Portal Tributário, a isenção do ICMS é um tratamento tributário específico concedido a determinados produtos ou serviços tributados pelo imposto, visando desonerar o custo tributário do mesmo e assim possibilitar a

redução de seu preço pelo consumidor, de acordo com a Lei Complementar N° 24, de 7 de janeiro de 1975 Art. 1°:

as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

De acordo com o Portal COAD:

a isenção do ICMS é um benefício específico concedido a determinados produtos ou serviços tributados pelo imposto, cujo objetivo é desonerar, ainda que temporariamente, o custo tributário e assim permitir a redução ou a manutenção de preços para o consumidor. A legislação que rege a concessão de isenção do ICMS determina que o benefício deve ser concedido através de Lei, com o aval das demais Unidades da Federação através da celebração de Convênios conforme descrito no item 1 deste Comentário, a qual deve especificar as condições e requisitos exigidos para a sua concessão e, se for o caso, o prazo de sua duração. Os Decretos e os Atos editados pelas Secretarias de Fazenda devem servir para regulamentar e disciplinar os procedimentos para obtenção da isenção, no entanto, em alguns casos a isenção é concedida através de Decretos, por esse motivo, antes de aplicar a isenção o contribuinte deve avaliar se sua base jurídica respeita as regras para concessão de benefícios fiscais.

No Estado do Paraná os itens com isenção de ICMS estão disponíveis no regulamento interno do estado, no qual consta também a isenção da cesta básica. O RICMS/2012 – PR, Anexo I – Isenções, item 21 estabelece que:

operações internas que destinem a consumidores finais os produtos da Cesta Básica de alimentos adiante arrolados (art.1º da Lei n. 14.978/2005): a) açúcar e outros adoçantes artificiais ou naturais; arroz em estado natural; amido de milho; aveia em flocos; b) café torrado em grão ou moído; carnes e miúdos comestíveis, frescos, resfriados ou congelados, resultantes do abate de aves, coelhos e gados bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino; chá em folhas; c) erva-mate; d) farinha de aveia e de trigo; farinha de mandioca e de milho, inclusive pré-gelatinizada; e) feijão em estado natural; frutas frescas; fubá, inclusive pré-cozido; f) leite, exceto os concentrados e adicionados de açúcares e edulcorantes e o longa vida UHT, o leite

em pó e linguiças (Lei n. 16.386/2010); Nova redação dada à alínea "f" do item 21 do Anexo I pelo art. 1º, alteração 867ª, do Decreto n. 3.049, de 16.12.2015, em vigor em 17.12.2015, produzindo efeitos a partir de 1º.1.2016. Redação original em vigor de 1º. (10.2012 até 31.12.2015: "(f) leite, exceto os concentrados e adicionados de açúcares e edulcorantes, leite em pó e linguiças;" g) macarrão e outras massas alimentícias não cozidas, não recheadas ou não preparadas de outro modo, que constituam massa alimentar seca, classificada na posição 1902.1 da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM; manteiga; margarina e creme vegetal; mel; mortadelas; RICMS - Aprovado pelo Decreto n. 6.080 de 28.09.2012, atualizado até o Decreto n. 5.310, de 13.10.2016. 664; h) óleos refinados de soja, de milho, de canola e de girassol; ovos de galinha; i) pão francês ou de sal, obtido pela cocção de massa preparada com farinha de trigo, fermento biológico, água e sal, que não contenha ingrediente que venha a modificar o seu tipo, característica ou classificação e que seja produzido com o peso de até mil gramas; peixes frescos, resfriados ou congelados; produtos hortifrutigranjeiros, inclusive alho em estado natural; produtos vegetais em embalagem longa vida, com ou sem carne, desde que dispensados de refrigeração, descascados, esterilizados e cozidos a vapor; j) queijo minas, mussarela e prato; l) sal de cozinha; sardinha em lata; salsichas, exceto em lata; m) vinagre.

Destaca-se que a isenção da cesta básica deve atender particularidades em cada etapa de produção e comercialização dos produtos, podendo acarretar a anulação do crédito do imposto relativo às operações anteriores e/ou a dispensa do pagamento do imposto diferido ou suspenso relativo às operações de aquisição dos produtos de que trata este item.

2.2.3 Diferido

O diferimento do ICMS ocorre quando se transfere o lançamento e o pagamento do tributo para a etapa posterior a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, é a postergação do tributo que será recolhido em outra etapa (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2016).

Nas operações internas no estado do Paraná a alíquota é de 18% com relação ao ICMS, porém o regulamento deste imposto traz um incentivo para os contribuintes busquem realizar mais operações internas, que não seria viável, tendo em vista que as operações interestaduais possuem uma alíquota de 12%. O RICMS/PR de 2012, Art. 96, apresenta o diferido parcial, que é o pagamento do

imposto nas saídas internas entre contribuintes e nas operações de importação, por contribuinte, de mercadorias, na proporção de:

I – 33,33% do valor do imposto, na hipótese da alíquota ser 18%; II – 58,62% do valor do imposto, nas saídas de mercadorias classificadas nas posições 2204, 2205, 2206 e 2208 da NCM, de que trata a alínea “c” do inciso V do art. 14; III – 52% do valor do imposto, nas saídas de mercadorias classificadas nas posições 3303, 3304, 3305 e 3307 da NCM, de que trata a alínea “f” do inciso III do artigo 14, exceto em relação àquelas de que tratam os itens 1, 3, e 7 da alínea “h” do inciso II do mesmo artigo; IV – 61,11% do valor do imposto, nas saídas de uréia classificada no código NCM 3102.10.10. (...)

O RICMS/2012 expõe que no documento fiscal emitido referente as operações comerciais, deverá ser indicada a base de cálculo do imposto, no campo específico; a informação de que o imposto foi parcialmente diferido e o seu valor, seguido do correspondente dispositivo do Regulamento do ICMS, no campo Informações Complementares e o resultado obtido após a exclusão do valor do imposto diferido, no campo Valor do ICMS.

2.2.4 Substituição Tributária

Com o intuito de obter cada vez mais a eficiência e eficácia no momento de recolher o ICMS, foi criada pela legislação a Substituição tributária onde o recolhimento do imposto é feito antes do fato gerador, no caso a venda ao consumidor final. Onde o contribuinte calcula cobra e recolhe o imposto (PÊGAS, 2014, p. 257).

O próprio fabricante cobra o imposto no momento da venda ao atacadista, distribuidor ou comerciante varejista. Nem todos os produtos fazem parte da substituição tributária, cada estado define quais serão os produtos tratados nesse sistema de arrecadação.

Com base em Pêgas (2014, p. 259) existem nessa operação dois sujeitos, o contribuinte substituto e o contribuinte substituído, por exemplo: A indústria vende determinado produto ao atacado, a indústria no momento da venda deve recolher o ICMS no regime de substituição tributária, ela será o contribuinte substituto. E o

atacado o substituído, o consumidor final nunca será substituto e nem substituído, apenas o pagador do imposto embutido no produto adquirido.

A substituição tributária foi introduzida no sistema tributário nacional através da Emenda Constitucional nº3, de 1993. Parágrafo 7º Art. 150 da constituição de 1988. Com a redação que 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.

Sobre o fato gerador da substituição tributária pode ser aplicado duas formas de cálculos para apuração do ICMS-ST, sendo Margem de Valor Agregado – MVA ou Pauta Fiscal.

2.2.4.1 Margem de Valor Agregado – MVA

Tendo por base o portal COAD a MVA é um dos meios de calcular o ICMS ST, onde para operações internas é utilizada a MVA original, disponibilizada no RICMS/PR Anexo X, e para operações interestaduais é utilizada a MVA ajustada.

É uma porcentagem utilizada para calcular o valor da venda final, usando como base de cálculo o ICMS-ST, quem determina é a Secretária da Fazenda do Governo Estadual de cada estado, a finalidade do MVA é impedir diferenças nos preços e concorrência entre empresas de estados diferentes, por ter alíquotas diferentes (PORTAL COAD, 2016).

Para o cálculo do ICMS ST em operações internas é utilizado o MVA original, o cálculo do ICMS ST pela MVA original é:

- a) Formula para calcular ICMS próprio: Base do ICMS Inter = (Valor do produto + Frete + Seguro + Outras Despesas Acessórias – Descontos)
Valor do ICMS Inter = Base ICMS Inter * (Alíquota ICMS Inter / 100)
- b) Formula para calcular a base de cálculo do ICMS ST: Base do ICMS ST = (Valor do produto + Valor do IPI + Frete + Seguro + Outras Despesas Acessórias – Descontos) * (1+ (%MVA / 100))
- c) Valor do ICMS ST = (Base do ICMS ST * (Alíquota do ICMS Intra / 100))
– Valor do ICMS Inter

2.2.4.2 Pauta Fiscal

De acordo com o endereço eletrônico da COAD, pauta fiscal são tabelas de preços que listam informações de produtos específicos, marca, preço e quantidade, que somente devem ser utilizados para calcular o ICMS do regime de substituição tributária, os valores estabelecidos nas tabelas não são preços para a venda, e sim valores mínimos aceitáveis pela fiscalização para fins de cálculos do ICMS dos produtos nelas contidos, as pautas possuem regras que variam de acordo com o Estado, podendo ainda dentro do próprio Estado, sofrer modificações.

Ao utilizar a pauta para realização do cálculo da ST o contribuinte deve verificar se o seu produto está realmente listado dentre os que compõem a relação, considerando em alguns casos a marca, capacidade, etc. Se ela pode ser utilizada por qualquer revendedor do produto ou somente quem fez algum acordo com o estado tem este direito. Se ela pode ser utilizada independentemente do preço que você aplica na sua própria operação ou se o uso da pauta está limitado a algum percentual do preço efetivo utilizado.

De acordo Oliveira *et al.* (2013) o cálculo do ICMS ST pela pauta fiscal é:
Quantidade vendida x pauta do produto = base de calculo ICMS ST x alíquota interna = resultado - ICMS normal do produto = ICMS ST.

2.3 ALÍQUOTAS

De acordo com Pêgas (2014, p. 46) alíquota “é um percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o valor tributo que deve ser pago”. É aplicada para cálculo do imposto de um determinado produto, sua porcentagem varia conforme sua especificidade. Também conforme as operações entre os diversos Estados brasileiros.

Alíquota interna do ICMS	ESTADOS DESTINATÁRIOS
--------------------------	-----------------------

O R I G E M		AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	EX	
	AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	AL	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	AM	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	AP	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	BA	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	CE	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	DF	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	4	
	PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	18	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	4	
	PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	18	12	7	7	12	12	7	7	4	
	RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	18	7	7	12	12	7	7	4	
	RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17,5	12	12	12	12	12	4
	RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	4	
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	17	12	7	7	4		
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	18	7	7	4		
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	4		
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	4		
EX	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4		

Fonte: Adaptado do endereço eletrônico Contabilidade no Brasil, (2016).

De acordo com o código tributário nacional o ICMS é um imposto não cumulativo, ou seja, pode ser compensado o que for devido em cada operação relativa ao imposto com o montante cobrado nas anteriores pelo Estado de origem ou por outra unidade federada.

O Art. 23 da Lei n. 11.580/1996, refere que este imposto pode ser apurado por um dos seguintes critérios: “I - por período; II - por mercadoria ou serviço à vista de cada operação ou prestação; III - por estimativa, para um determinado período estabelecido na legislação, em função do porte ou da atividade do estabelecimento”.

Toda vez que o contribuinte adquirir uma mercadoria ou um serviço que possui a incidência de ICMS, este terá um crédito fiscal, em contrapartida na saída de mercadorias ou prestação de serviços com incidência do imposto terá um débito fiscal. Estes fatos serão tributados conforme as situações definidas na legislação do ICMS de cada estado, podendo ser tributados integralmente, isentos, diferidos, com

redução na base de cálculo ou ainda com substituição tributária do item a ser tributado.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No que se refere à abordagem do problema, a pesquisa tem enfoque descritivo e qualitativo. É caracterizado como bibliográfica devido a consulta em livros, leis, regulamentos e decretos já publicados relativos ao tema; conforme afirma Beuren (2006, p.84) “o material já consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses entre outros”.

Segundo a análise e comparação dos documentos obtidos, a pesquisa caracteriza-se também como descritiva, Beuren (2006, p. 81) cita, “nesse contexto descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos”. A pesquisa é de cunho qualitativo, de acordo com Richardson (1999, p. 118, in BEUREN, 2006) a pesquisa qualitativa se apresenta como alternativa e de expressão genérica que compreende atividades de investigação que podem ser definidas como específicas.

Para coleta dos dados no mês de setembro de 2016 foi realizado um levantamento junto ao responsável pela contabilidade, de um supermercado estabelecido no Município de Palmas Estado do Paraná, para averiguar diferentes situações de tributação do ICMS de mercadorias do ramo alimentício de maior demanda do mercado, sendo as que possibilitam responder a indagação deste trabalho são: Coca-Cola 2L – com Substituição tributária; Gelatina Apti – Tributado Integralmente; Arroz Rampinelli 5kg – Isento do ICMS.

Para análise e apresentação dos dados foram elaborados quadros e textos explicativos sobre os resultados encontrados e comparados.

4 – APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

O supermercado revende os itens objeto deste estudo está situado em Palmas Estado do Paraná, ativo desde 2007, constituído como sociedade empresária limitada, sendo três sócios. Possui mais de 5.000m² de área construída, movimenta mais de 52.000 itens. Conta com uma equipe média de 100 colaboradores. Seu faturamento médio mensal é R\$ 2.300.000,00, regime tributário, Lucro Real.

4.1 ANÁLISES DOS ITENS

O presente trabalho analisa o ICMS, entre itens com formas peculiares de tributação, buscando demonstrar de qual Estado e qual fornecedor é mais viável comprar.

Para a análise seguem os quadros demonstrando o Estado de origem da compra, que é Paraná onde se localiza o supermercado do estudo, os três estados com logística mais viável para reposição dos estoques: Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. A alíquota aplicada em cada Estado para o ICMS, e a opção de tributação dos fornecedores “optante ou não pelo Simples Nacional”.

Quadro 1 - ICMS compra arroz

ICMS COMPRA ARROZ RAMPINELLI					
Estado Origem da compra	Alíquota (%)	Fornecedor não optante pelo SN	Gera crédito fiscal	Fornecedor optante pelo SN	Gera crédito fiscal
Paraná – PR	18	X	Não	X	Não
Santa Catarina – SC	12	X	Não	X	Não
Rio Grande do Sul – RS	12	X	Não	X	Não

Fonte: Elaborado pelas autoras, (2016).

Verifica-se no quadro 1 que para esta entidade o atual fornecedor de arroz da marca Rampinelli é de Santa Catarina e não optante pelo simples nacional, a mesma destaca o ICMS na nota fiscal, a alíquota utilizada para essa operação é a interestadual, no caso 12% da base de cálculo que no momento da compra do item é considerada crédito para a empresa, porém o regulamento do ICMS do Estado do PR considera o Arroz item de cesta básica, com tributação isenta, ou seja, não se apropria deste crédito fiscal, mas, a saída desta mercadoria também é isenta do imposto. A mesma situação ocorre para os três Estados estudados.

O que pode diferenciar no valor do produto, é a logística, independente de o fornecedor cobrar ou não o frete o valor do produto pode alterar, sendo necessária uma pesquisa de preço para o produto em questão.

Quadro 2 - ICMS compra coca-cola

ICMS COMPRA COCA-COLA					
Estado Origem da compra	Alíquota (%)	Fornecedor não optante pelo SN	Gera crédito fiscal	Fornecedor optante pelo SN	Gera crédito fiscal
Paraná – PR	18	X	Não	X	Não
Santa Catarina – SC	12	X	Não	X	Não
Rio Grande do Sul – RS	12	X	Não	X	Não

Fonte: Elaborado pelas autoras, (2016).

O quadro 2 apresenta o item Coca-Cola, que é adquirido direto da indústria, com distribuidor localizado em Francisco Beltrão – PR, logisticamente viável para entrega. Entretanto é um produto tributado na forma de substituição tributária, como a venda é interna existe o diferimento parcial que reduz em 33,33% o imposto onde a alíquota de 18% se torna 12%, o mercado não tem direito ao crédito de ICMS destacado na nota fiscal pela indústria por ser considerado consumidor final, porém o custo do ICMS ST é embutido no valor do produto e quando repassado ao cliente é cobrado anteriormente por substituição tributária, que também não gera débito.

Verificou-se nos estudos que a compra de um fornecedor optante pelo simples nacional pode ser mais cara devido ao repasse de um produto com a ST já recolhida, incluindo frete e margem de lucro. Porém, comprando diretamente da indústria em quantidades maiores se torna mais viável.

Foi observado no estudo deste supermercado, que mais de 80% dos produtos são tributados na forma de substituição tributária.

Quadro 3 - ICMS compra gelatina

ICMS COMPRA GELATINA APTI					
Estado Origem da compra	Alíquota (%)	Fornecedor não optante pelo SN	Gera crédito fiscal	Fornecedor optante pelo SN	Gera crédito fiscal
Paraná – PR	18	X	Sim	X	Não
Santa Catarina – SC	12	X	Sim	X	Não
Rio Grande do Sul – RS	12	X	Sim	X	Não

Fonte: Elaborado pelas autoras, (2016).

Atualmente produto do quadro 3, é adquirido de dois fornecedores, um do Estado do PR e outro de SC. No caso de SC a alíquota utilizada para a tributação do ICMS é 12%, por se tratar de uma operação interestadual, o fornecedor não é

optante pelo simples nacional, o ICMS é destacado na nota fiscal, crédito que a empresa se apropria no momento da compra, que no momento da venda aos seus clientes é debitado.

O fornecedor do Estado do PR é uma distribuidora de alimentos não optante pelo simples nacional, onde resulta na apropriação do crédito do ICMS para o comprador, a alíquota destacada na nota fiscal é de 18%, por estar dentro do estado é utilizada a alíquota interna definida no RICMS/PR.

Aparentemente o fornecedor de SC tem maior vantagem para a empresa no momento da compra, por possuir uma alíquota menor de tributação, porém o regulamento do ICMS do Estado do PR traz um incentivo para que ocorram mais operações internas entre entidades, o diferimento parcial do ICMS, que como citado anteriormente pode reduzir a alíquota interna de 18% num percentual de 33,33% em operações internas, que resultaria em uma alíquota 12% interna.

O fornecedor entrega a mercadoria no estabelecimento, sem destaque do frete, mesmo estando embutido no valor do produto.

Se o supermercado optar em adquirir esta mercadoria do RS por estar um pouco mais longe do local de origem da compra, logisticamente, seria um pouco mais caro, mas se a compra for efetuada em um fornecedor optante pelo simples nacional, pela carga tributária dele ser um pouco menor, o valor do seu produto pode ser mais barato, pois o que resulta o valor final do produto repassado ao cliente é além do lucro desejado é o custo, incluindo os tributos incidentes e somando com o valor do frete poderia se tornar igual ou mais barato, no entanto, essa compra não geraria crédito de ICMS para o comprador.

CONSIDERAÇÕES

Com base nos estudos realizados identificou-se que o planejamento tributário é uma importante ferramenta para a empresa, neste artigo o enfoque foi apenas o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços de alguns dos produtos de maior demanda, por isso, escolhidos para o estudo. Vale lembrar que, sobre um determinado produto existem vários outros impostos incidentes que também merecem atenção no momento de realizar um planejamento tributário, pois, é com

base nos impostos aplicados aos produtos comercializados é gerado o valor final repassado aos clientes consumidores.

Diante da análise dos produtos a aquisição interna ou externa, visando o ICMS não demonstra grandes diferenças. No caso do arroz a compra dentro ou fora do estado, de fornecedor optante ou não pelo Simples Nacional, não acarreta crédito na compra nem débito do imposto na venda, por ser item de cesta básica considerado isento. Para o item Coca-Cola, como sendo consumidor final e regulamentado pela ST, visando que a aquisição de um fornecedor simples nacional não é viável, a compra do produto vem com o ICMS ST embutido, não gerando crédito na entrada nem débito na saída. A gelatina por mais que a análise foi feita entre notas fiscais de dois estados diferentes, interna e externa, observamos que no montante final a alíquota tributada é a mesma onde geram direito ao crédito por não serem fornecedores optantes pelo simples nacional, e no momento da venda deverá haver o débito, se o supermercado optar em adquirir este item de um fornecedor optante pelo simples, não terá crédito do ICMS, mas quando for vendido terá débito, não sendo viável no momento da apuração por ter 12% de débito, sem ter havido o crédito.

Conclui-se que para os itens analisados, o setor de compras deste supermercado precisa estar atento aos preços entre fornecedores, e levar em consideração a questão logística para o recebimento dos produtos. Já o setor fiscal, necessita dispendar tempo para analisar compras que não geram créditos, e no momento da venda podem gerar débitos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, E. O. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BORGES, H. B. **Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BEUREN, I. M. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 03 de out. de 2016.

BRASIL. CTN (1996). **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 10 de outubro de 2016.

Revista Científica FATECIE – Paranaíba-PR, v.2, n.2, p. 34-51, Dez.2017.

CONTABILIDADE NO BRASIL. **Alíquotas internas 2016.** Disponível em: <<http://www.contabilidadenobrasil.com.br/aliquotas-internas-2016/>>. Acesso em: 04 de nov. de 2016.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, L. M. de; CHIEREGATO, R.; PEREZ JR, J. H.; GOMES, M. B. **Manual de contabilidade tributária.** 12. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PARANÁ, Regulamento do ICMS/PR. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201206080.pdf>>. Acesso em: 04 de nov. de 2016.

PORTAL COAD. **Redução da base de cálculo.** Disponível em: <<http://www.substituicaotributaria.com/SST/substituicao-tributaria/noticia/detalhes/?id=1126>>. Acesso em: 02 de nov. de 2016.

_____. **Pauta Fiscal.** Disponível em: <<http://www.substituicaotributaria.com/SST/substituicao-tributaria/noticia/regrasGerais/>>. Acesso em: 25 de set. de 2016.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços.** Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos/icms.html>>. Acesso em: 09 de jul. de 2016.

_____. **Imposto sobre a circulação de mercadorias Diferimento.** Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributario/diferimento-icms.htm>>. Acesso em 01 de nov. de 2016.

_____. **Isenção ICMS.** Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/tributario/isencao_icms.htm>. Acesso em 13 de jul. de 2016.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** In BEUREN, I. M. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SECRETARIA DA FAZENDA. **Calculo da MVA ajusta nas operações com produtos Importado.** Disponível em: <<http://www.fazenda.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=456>>. Acesso em: 26 de set. de 2016.

SECRETARIA DA FAZENDA. **Lei 11.580/1996.** Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7199611580.pdf>>. Acesso em: 18 de out. de 2016.