

UMA ANÁLISE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA VENDA DE CERVEJAS ARTESANAIS COM FOCO NA APLICAÇÃO DA MVA E DA PAUTA FISCAL

AN ANALYSIS OF TAX REPLACEMENT IN THE SALE OF ARTISAN BEERS WITH A FOCUS ON THE APPLICATION OF MVA AND THE FISCAL TARIFF

Elza Terezinha Cordeiro Müller¹

Ana Tieli Dutra²

Martina Castoldi³

Resumo: Atualmente, todas as empresas que estão desempenhando regularmente suas atividades, independente do porte, têm como principal desafio, a obtenção de lucros associada a uma elevada carga tributária. Cada atividade econômica possui legislações específicas de tributações, e cabe à contabilidade interpretá-las, bem como reduzir os custos da indústria por meio da elisão fiscal, sabe-se que constantemente ocorrem alterações nas alíquotas dos impostos, conseqüentemente, aumentando os custos das indústrias. Diante desse contexto, o objetivo dessa pesquisa foi verificar e comparar, dentro de um planejamento tributário, quais são os meios de aplicação da Substituição Tributária menos oneroso nas vendas de cervejas artesanais em diferentes situações; para identificar entre os principais Estados que a Cervejaria Insana realiza vendas, em quais são viáveis a solicitação de pauta fiscal. Para isso, desenvolveu-se uma pesquisa bibliográfica para embasar os principais conceitos e, posteriormente, elaborou-se uma tabela comparativa, composta por preços de vendas praticados pela indústria em questão, bem como sugestões e preços praticados pelo mercado. Conclui-se que, com exceção do Paraná, em nenhum outro Estado é viável a solicitação da pauta fiscal, entretanto é necessário ressaltar que, em alguns casos, é obrigatório e em outros a diferença é quase irrelevante.

Palavras-chave: Margem de Valor Agregado; Pauta Fiscal; Substituição Tributaria.

Abstract: At present, all companies that are regularly performing their activities, regardless of size, have the main challenge of earning profits associated with a high tax burden. Each economic activity has specific laws of taxation, and it is the responsibility of accounting to interpret them, as well as reduce the costs of industry through tax avoidance, it is known that changes in the tax rates constantly occur, consequently increasing the costs of the industries. In view of this context, the objective of this research was to verify and compare, within a tax planning, what are the means of applying the least expensive Tax Substitution in the sales of craft beers in different situations; To identify among the main states that the Insane Brewery makes sales, in which are feasible the request of fiscal tariff. For this, a bibliographical research was developed to base the main concepts and, later, a comparative table was elaborated, made up of sales prices practiced by the industry in question, as well as suggestions and prices practiced by the market. It is concluded that, with the exception of Paraná, in no other State is it feasible to request the fiscal agenda, however it is necessary to point out that in some cases it is mandatory and in others the difference is almost irrelevant.

Keywords: Value Added Margin; Tax Policy; Tax Replacement.

¹ Mestre em Contabilidade, IFPR Palmas, elza.muller@ifpr.edu.br.

² Graduada em Ciências Contábeis, IFPR Palmas, anatieli_dutra@hotmail.com.br.

³ Graduada em Ciências Contábeis, IFPR Palmas, martinacastoldi@hotmail.com.br.

1 INTRODUÇÃO

Diante do cenário atual, as empresas estão obrigadas a trabalhar com uma carga tributária elevada. A solução para este cenário foi encontrar meios legais de manter em dia seus impostos, reduzindo ao máximo esse custo, sendo, portanto, necessárias interpretações sobre Leis, que permitam ou não a Elisão Fiscal. Mas para que toda redução dos custos seja considerado como Elisão Fiscal e não sonegação ou Evasão Fiscal o mesmo deve ser planejado e executado antes da ocorrência do fato gerador. Conforme afirma Oliveira et al (2013, p.25):

[...] a elisão fiscal é um procedimento legalmente autorizado que pode contribuir se bem executada, para reduzir a carga tributária. Pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte, sendo uma forma honesta de evitar a submissão a uma hipótese tributária desfavorável. A distinção entre evasão e elisão fiscal está no momento em que se pratica o ato ou omissão. Se o ato é praticado posteriormente à ocorrência do fato gerador, caracteriza-se uma evasão fiscal. Entretanto, se o ato ou omissão é praticado anteriormente a ocorrência do fato gerador, está-se perante elisão ou planejamento tributário.

A partir deste contexto a presente pesquisa buscou conhecer os efeitos do imposto - ICMS e Substituição Tributária - ST no ato da venda de cervejas artesanais em diferentes Estados. Foram comparadas dentro do planejamento tributário as opções de venda na indústria cervejeira, de maneira que tal operação reduza o custo tributário, com foco nas formas de aplicação da ST; dentre os possíveis meios tributários (MVA – Margem de Valor Agregado / Pauta), qual fica menos oneroso no ato da venda de cervejas artesanais em diferentes Estados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico aborda a contabilidade fiscal e tributária com foco na Margem de Valor Agregado e Pauta Fiscal na Substituição Tributária do ICMS.

2.1 Contabilidade Fiscal e Tributária

Todas as empresas têm algo em comum, são obrigadas a trabalhar com os tributos, indiferente do seu porte, bem como sistema tributário (Lucro Presumido, Lucro Real ou Simples Nacional). Para isso, utilizam a contabilidade tributária e

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

fiscal para atender as exigências e prazos do fisco. De acordo com Gimenez (2011 p.157), “a contabilidade tributaria/fiscal compreende as leis, os tratados, e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Observa-se a necessidade de especialistas tributários devido aos inúmeros impostos e tributos instituídos no Brasil, os quais influenciam diretamente os resultados das empresas, pois são incidentes a partir do ato da compra de matéria prima, materiais acessórios como embalagens, rótulos etc, até o momento da venda; ou seja, toda operação (compra e/ou venda) será fato gerador de algum tipo de imposto.

Segundo Pêgas (2014, p. 10), “o número de tributos e de normativos existentes é assustador.” Os impostos mais comumente conhecidos como fato gerador em operações com mercadorias e serviços, no âmbito Federal, são: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Programa de Integração Social (PIS); Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Imposto de Renda (IR); Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ). Da esfera Estadual: Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e de Comunicação (ICMS) e ICMS Substituição Tributária (ST). Quanto à esfera municipal: o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN). Dentre os citados anteriormente foram estudados e analisados nesta pesquisa o ICMS e o ICMS-ST.

2.2 Características do ICMS

O ICMS (Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), é de esfera Estadual, sendo obrigação de todos os inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS. Esse imposto pode variar suas alíquotas conforme o Estado origem/destinatário e/ou índice de relevância do produto adquirido, sejam eles de necessidade básica ou supérfluos, assunto a ser detalhado mais adiante.

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

Para que o ICMS seja aplicável é necessário que ocorra um fato gerador (compra ou venda) a qual resultará em uma base de cálculo, diferenciada em cada operação. Oliveira et al (2013, p.65) explica que a base de cálculo é:

o preço de venda da mercadoria. Entretanto, por existir diversas possibilidades de transações e de variáveis fiscais como é o caso de transferência de mercadoria, substituição tributária, pauta fiscal adotada por alguns Estados, inclusão de frete, seguro, juros e despesas debitadas ao adquirente, à adição do preço do serviço ao da mercadoria em determinadas situações, entre outros.

As alíquotas do ICMS variam obedecendo ao Princípio da Seletividade, conforme orienta o Art. 155, § 2º, inciso III da Constituição Federal “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

Como exemplo do princípio da seletividade citam-se algumas alíquotas do Art. 14 do RICMS/PR, sendo:

Quadro 1 – Alíquotas ICMS no Paraná

Art. 14 RICMS - Resumo das alíquotas internas	
Alíquota	Descrição
7%	Operações com alimentos, quando destinados à merenda escolar, nas vendas a órgãos da administração Federal, Estadual ou Municipal.
12%	Operações e prestações com os seguintes bens, mercadorias e serviços (Lei n. 18.371/2014): (Em vigor a partir de 1º. 4.2015) animais vivos, calcário e gesso, farinha de trigo; máquinas e aparelhos industriais, exceto peças e partes (NCM 84.17 a 84.22, 84.24, 84.34 a 84.49, 84.51, 84.53 a 84.65, 84.68, 84.74 a 84.80e 85.15), massas alimentícias classificadas na posição 19.02 da NCM, desde que não consumidas no próprio local, óleo diesel, os seguintes produtos avícolas e agropecuários, desde que em estado natural: abóbora, abobrinha, acelga, agrião, aipim, aipo, alcachofra, alecrim, alface, alfavaca, alfazema, algodão em caroço, almeirão, alpiste, amendoim, aneto, anis, araruta, arroz, arruda, aspargo, aveia e azedim; batata, batata-doce, berinjela e etc.
25%	Operações com armas e munições, suas partes e acessórios (NCM Capítulo 93), balões e dirigíveis; planadores, asas voadoras e outros veículos aéreos, não concebidos para propulsão com motor (8801.0000), embarcações de esporte e de recreio (8903), energia elétrica destinada à eletrificação rural, peleteria e suas obras e peleteria artificial (NCM Capítulo 43), perfumes e cosméticos etc.
28%	Operações com gasolina, exceto para aviação, álcool anidro para fins combustíveis.
29%	Operações com energia elétrica, exceto a destinada à eletrificação rural, fumo e sucedâneos, manufaturados, bebidas alcoólicas, gasolina, exceto para aviação e etc.
18%	Operações com os demais bens e mercadorias.

Fonte: RICMS/PR, adaptado pelas autoras, 2016.

As alíquotas do quadro 1 são aplicadas no cálculo básico das operações que incidem ICMS. Pode-se exemplificar da seguinte forma: um produto “X” no qual o seu valor de venda seja R\$ 100,00, (cem reais) tributado com 18% de ICMS calcula-

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

se: R\$ 100,00 * 18% = R\$ 18,00. Portanto, a empresa deverá recolher junto aos cofres públicos e do Estado o valor de dezoito reais referente ao ICMS somente sobre o valor do produto, sem considerar em sua base valores como despesas com fretes, IPI e etc.

2.3 Benefícios do ICMS

Quando o ICMS for relativo às compras, as alíquotas também variam, porém, conforme a obrigatoriedade interestadual, do Estado de origem da mercadoria; sabe-se que a Constituição Federal permite ao comprador o aproveitamento do crédito de ICMS que lhe foi cobrado, sendo assim concedido um benefício fiscal.

De uma forma geral o benefício de maior impacto gerado pelo ICMS é a “Não Cumulatividade”, ou seja, o fato de que a empresa pode “creditar-se” do valor pago pelo imposto em suas operações de compra de mercadorias ou serviços necessários à produção; utilizando esse valor em contrapartida do valor gerado pelas suas vendas.

Segundo Oliveira et al (2013, p. 67), “o mecanismo da não cumulatividade, previsto constitucionalmente, deve ser sempre observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou serviço com incidência do imposto, um crédito e toda saída um débito fiscal”. Assim, toda compra tributada gera um crédito e toda venda um débito. Quando o crédito for maior que o débito, tem-se um imposto a recuperar, ao contrário o imposto é a recolher. Ou seja, existe a possibilidade de recuperar o imposto pago, Oliveira et al (2013, p. 67), confirma que:

toda entrada, independente da sua destinação seja de bens de uso consumo, matérias primas, ou ainda bens destinados ao ativo permanente, havendo destaque de ICMS, gera, em favor do adquirente, um crédito fiscal, que deverá ser compensado nas operações de saída posteriores. Assim as entradas tributadas geram crédito exceto as entradas não tributadas, ou seja, as isentas ou imunes a esse imposto, por outro lado, as saídas tributadas (isentas ou imunes) que não geram débitos, em um período de apuração o somatório das entradas e das saídas tributáveis gera o seguinte resultado: = (mais débitos menos créditos = imposto a pagar) ou (menos débitos mais créditos = crédito a transferir).

Outro detalhe a ser destacado no ICMS é que, dependendo da mercadoria, fica obrigada a utilização da Substituição Tributária pode ser “MVA” e/ou ter

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

aplicação de “Pauta” (assunto a ser detalhado a diante). Assim, por mais que a compra gere um crédito, deve também ser avaliada de modo que sua forma de tributação seja menos onerosa.

2.4 Substituição Tributária do ICMS – ICMS/ST

A ST é uma forma através da qual o contribuinte/origem fica obrigado ao pagamento antecipado do ICMS que seria devido pelo contribuinte/destinatário ao realizar uma compra; ou seja, o fornecedor fica obrigado a antecipar o cálculo e o pagamento do imposto, antes de finalizar a venda e depois é permitido que o mesmo cobre o valor já pago do seu cliente, destacando e somando o valor do imposto nos produtos.

Conforme Pêgas (2014, p. 257), assim ocorre a “antecipação do imposto, cobrado antes da existência do seu fato gerador que seria a venda ao consumidor final”. O ICMS incide em todas as etapas da produção e posteriormente na circulação do produto, observa-se que a ST tem o intuito além de arrecadar e de fiscalizar a arrecadação do imposto; impedir concorrência desleal quanto aos preços praticados pelos contribuintes que atendem todas as exigências previstas nas Leis, e os que não recolhem regularmente seus tributos.

Inicialmente, a ST foi regulamentada pela Lei Complementar nº44/83, a qual visava influenciar apenas em alguns produtos de pequeno valor, mas com consumo elevado. Entretanto, no decorrer da sua implantação, a lista dos produtos tributáveis cresceu consideravelmente, sendo regulamentada oficialmente pela Emenda Constitucional nº3/93 (PEGAS, 2014, p. 258). Tomando como base o Estado do Paraná, em que os produtos sujeitos a substituição tributária, conforme apresenta a página eletrônica da Secretária da Fazenda do Paraná e RICMS-PR/2012, Anexo X, são:

- a) Água Mineral, Gelo, Refrigerante, Cerveja e Chope Art. 13 – 14
- b) Aparelhos Celulares e Cartões inteligentes Art. 87 - 88
- c) Artefatos de Uso Doméstico Art. 136 - 138
- d) Artigos de Papelaria Art. 139 - 141
- e) Autopeças, Componentes e Acessórios Automotivos Art. 97 - 99
- f) Bebidas Quentes Art. 112 – 113-C
- g) Cigarro e Produtos derivados do Fumo Art. 22 - 23
- h) Cimento Art. 24 - 25
- i) Cosméticos, Perfumaria, Artigos de Higiene Pessoal e de Toucador Art. 93 - 96

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

- j) Combustíveis, Lubrificantes, Aditivos e Outros Art. 29 – 66-A
- k) Energia Elétrica Art. 373-A – 373-I (Título III, Cap. XVA)
- l) Ferramentas Art. 120 – 122
- m) Lâmina de Barbear, Aparelho de Barbear Descartável e Isqueiro Art. 103 – 104
- n) Lâmpada Elétrica e Reator Art. 105 - 106
- o) Maquinas e Aparelhos Mecânicos, Elétricos, Eletromecânicos e Automáticos Art. 117 – 119
- p) Materiais de Construção, Acabamento, Bricolagem e adorno Art. 19 - 21
- q) Materiais de Limpeza Art. 142 - 144
- r) Materiais Elétricos Art. 114 - 116
- s) Medicamentos e outros Produtos Farmacêuticos Art. 100 - 102
- t) Produtos Alimentícios Art. 133 – 135-B
- u) Pneumáticos, Câmaras e Protetores Art. 69 – 70
- v) Porta a Porta - Marketing Direto Art. 73 - 75
- w) Produtos Eletrônicos, Eletroeletrônicos e Eletrodomésticos Art. 15 – 18
- x) Rações para animais domésticos - PET Art. 89 - 90
- y) Sorvetes Art. 67 - 68
- z) Tintas, Vernizes e Outras Mercadorias da Indústria Química Art. 71 - 72
- aa) Transportes Art. 109 - 111
- bb) Veículos Art. 26 - 28
- cc) Veículos - Faturamento Direto ao Consumidor Art. 82 - 86

Ficam obrigados ao recolhimento da ST todos os contribuintes do ICMS, que circulem ao menos uma das mercadorias citadas acima com o intuito comercial. O recolhimento da ST dar-se-á de duas maneiras:

- a) pagamento antecipado do imposto através da GNRE (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais), a qual deve ser gerada por meio de sites específicos dos Estados destinatários, onde o cliente está situado. Seu pagamento deve ser efetuado antes da circulação da mercadoria, seu prazo de validade é um dia, ou seja, o dia da emissão da NF-e. Assim afirma o RICMS/PR “I – o imposto deverá ser recolhido a cada operação, antes de iniciada a saída mediante a emissão da GNRE distinta para cada nota fiscal”.
- b) através da IE (Inscrição Estadual) que é um número de registro solicitado pelo empresário para a Receita Estadual, o qual garante que a empresa está devidamente cadastrada como contribuinte de ICMS. Nesse caso, há alguns Estados que consentem cadastro de IE, com o intuito de permitir que a empresa realize o pagamento de ST de todas as vendas ocorridas em um mês ser efetuado num único dia do mês subsequente. Com esse cadastro, a empresa passa a ser considerada substituto tributário e o

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

pagamento do imposto devido realizar-se-á através do preenchimento da GIA/ST, conforme convenio interno do Estado.

O pagamento da GIA/ST é geralmente utilizado por empresas as quais possuem grande parte de seus clientes em um determinado Estado, sendo que o volume de vendas é considerado relevante e ocorrem em diferentes datas. No intuito de facilitar e acelerar o processo de faturamento, a empresa substituta tributária emite as notas fiscais constando o número da IE cadastrada no Estado destino, e depois quando encerrar o período apura o imposto devido, sem ter que efetuar o pagamento individual das GNRE.

Quanto aos prazos do recolhimento da ST em situação de Substituto Tributário, Córdova (2011 p.16) cita que:

Na hipótese do § 1º do art. 524 (Convênio ICMS 83/00); f) até o dia nove do mês subsequente ao das saídas:

1. Nas operações com água mineral ou potável, gelo, refrigerante e cerveja, inclusive chope (Protocolos ICMS 11/91 e 86/07);

Cada Estado possui o seu regulamento, sendo que, de acordo com a página eletrônica da Receita Estadual do Paraná:

O contribuinte deverá solicitar inscrição estadual no Paraná quando efetuar um volume significativo de vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária à contribuintes localizados neste Estado. Caso contrário, se o contribuinte efetuar vendas esporádicas a contribuintes localizados neste Estado poderá efetuar o recolhimento do imposto devido ao Estado do Paraná, a cada operação, por ocasião da saída da mercadoria do estabelecimento, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE, nos bancos autorizados, devendo uma via deste documento acompanhar o transporte da mercadoria (Convênio ICMS 81/93, cláusula sétima, § 2º).

Entretanto deve-se considerar o estabelecido no Regulamento do ICMS de cada Estado, correlacionando com os produtos que serão circulados em conformidade com as operações comerciais.

2.4.1 Contribuintes ST – Substituto e Substituído

Segundo Pêgas (2014, p. 259), “no sistema de substituição tributária existem o contribuinte substituto e o contribuinte substituído”. Contribuinte Substituto é aquele responsável por recolher o valor do tributo e posteriormente cobrar do seu cliente o valor embutindo o mesmo no custo do produto. Contribuinte Substituído: é o cliente que recebe a mercadoria com a ST já recolhida, o qual não tem direito a crédito nem débito de ST, e deve emitir suas notas fiscais de venda sem destacar o

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

valor do imposto correspondente a ST. Nesse caso, o contribuinte não é responsabilizado pelo recolhimento do imposto, o contribuinte substituído não fica responsável, caso o contribuinte substituto não recolha o imposto retido na operação de venda com este contribuinte. A responsabilidade ocorre se o ICMS não for retido na operação, identificando-se na nota fiscal.

2.4.2 ICMS Próprio *versus* ICMS – ST

Para determinar o valor da ST devida em cada operação deve ser efetuado um cálculo para encontrar a base de cálculo, sendo:

- a) Total da nota (Produtos + despesas gerais (fretes, descontos etc.) + IPI) x MVA = Base de Cálculo.
- b) A Base de Cálculo x Alíquota ST = ICMS-ST – ICMS S/Venda (Alíquota Estadual) = ICMS-ST a Recolher”.

Sobre a base de cálculo, Oliveira et al. (2013, p. 80) apresenta:

a base de cálculo da substituição tributária do ICMS vem disciplinada no art. 8º da Lei Complementar nº 87/96. Esse dispositivo legal determina que a base de cálculo será o valor correspondente ao preço de venda a consumidor final acrescido do valor do frete, IPI e demais despesas debitadas do estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação (sobre esse total) do percentual de valor agregado (margem de lucro – Margem de Valor Agregado – MVA).

Portanto, a base de cálculo é o valor correspondente ao preço de venda a consumidor acrescido de frete, IPI e dentre outras despesas, bem como a parcela resultante da aplicação (sobre esse total) do percentual de valor agregado (OLIVEIRA, et al., 2013).

A base de cálculo do ICMS-ST, apurada, será aplicada à alíquota interna prevista para o produto no Estado de destino. O valor resultante desse cálculo corresponde ao ICMS-ST total incidente na operação do substituto, do qual deverá ser deduzido o ICMS da sua operação própria.

Figura 01 – Exemplos de Aplicação de ICMS

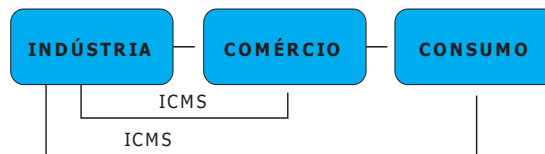
Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

Exemplos

ICMS - Regime de Tributação Normal



ICMS - Regime Substituição Tributária



Fonte: <http://docslide.com.br/documents/icms-substituicao-tributaria2.html>, adaptado pelas autoras, 2016.

O ICMS da própria operação deverá ser calculado aplicando-se a alíquota devida na mesma sobre seu valor total. O valor encontrado será diminuído do ICMS-ST, e a diferença entre os dois valores será o ICMS-ST devido na operação (PORTAL COAD, 2016).

O valor do ICMS-ST, deve ser destacado na nota fiscal e na GNRE, e efetuado o pagamento antes da mercadoria sair de fábrica, ou respeitando os prazos estabelecidos em legislações específicas de cada Estado.

Diferente do ICMS próprio, a ST dificilmente permite aos seus contribuintes o direito ao crédito do imposto, pois subentende que o mesmo tributará a sua venda da mesma forma que seu fornecedor recolheu o seu imposto antecipado. Nesse caso, só terá o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS os contribuintes que utilizarem tributações normais em suas operações de venda, às quais não serão aplicadas a ST.

As operações sujeitas à substituição tributária normalmente não geram crédito para o adquirente, pois a suposição é de que este fará suas vendas posteriores utilizando a mesma forma de tributação, ou seja, considerando que o ICMS devido em toda a cadeia de comercialização do produto já foi recolhido. Assim, as situações em que uma operação sujeita à substituição tributária pode gerar crédito do ICMS para o adquirente são aquelas nas quais o adquirente realizará posteriores operações com tributação normal, ou seja, sem aplicação da substituição tributária, quebrando a cadeia de tributação iniciada com a retenção (PORTAL COAD, 2016).

Da mesma forma que o ICMS próprio possui alíquotas diferenciadas, o ICMS-ST também. Porém, além das alíquotas, existem outros fatores que podem influenciar nesse cálculo, que é o caso do MVA, a Pauta e o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, conforme dispõe o Art. 182 § 1º da Constituição Federal, em apresenta:

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

Concede aos órgãos competentes de cada Estado a autorização para o acréscimo de até 2% sobre a alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, correspondentes a produtos e serviços supérfluos, a fim de financiar Fundos Estaduais e Distrital.

O Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, assim como MVA e Pauta, são determinados nos regulamentos estaduais, porém, este índice não será abordado em maiores detalhes.

2.4.3 CEST – Código Especificador da Substituição Tributária

O CEST é um assunto relativamente novo, sendo regulamentado pelo Convênio ICMS 92/2015, trata-se de um código associado ao NCM (Nomenclatura Comum no Mercosul), o qual deve constar na nota fiscal, conforme orienta o referido convênio na cláusula terceira:

§ 1º Nas operações com mercadorias ou bens listados nos Anexos II a XXIX deste convênio, o contribuinte deverá mencionar o respectivo CEST no documento fiscal que acobertar a operação, ainda que a operação, mercadoria ou bem não estejam sujeitos aos regimes de substituição tributária ou de antecipação do recolhimento do imposto.

O CEST é formado por sete dígitos, conforme estabelecido na cláusula terceira, Inciso segundo do Convênio ICMS 92/2015:

§ 2º O CEST é composto por 7 (sete) dígitos, sendo que:

I - o primeiro e o segundo correspondem ao segmento da mercadoria ou bem;

II - o terceiro ao quinto correspondem ao item de um segmento de mercadoria ou bem;

III - o sexto e o sétimo correspondem à especificação do item.

§ 3º Para fins deste convênio, considera-se:

I - Segmento: o agrupamento de itens de mercadorias e bens com características assemelhadas de conteúdo ou de destinação, conforme previsto no Anexo I deste convênio;

II - Item de Segmento: a identificação da mercadoria, do bem ou do agrupamento de mercadorias ou bens dentro do respectivo segmento;

III - Especificação do Item: o desdobramento do item, quando a mercadoria ou bem possuir características diferenciadas que sejam relevantes para determinar o tratamento tributário para fins dos regimes de substituição tributária e de antecipação do recolhimento do imposto.

2.5 Margem de Valor Agregado – MVA

A Margem de Valor Agregado é um índice utilizado para calcular aproximadamente o valor pelo qual um produto ou serviço será vendido diretamente ao consumidor final, ou seja, determinaria a base de cálculo do ICMS-ST. Alguns autores expõem como IVA- Índice de Valor Agregado.

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

O valor da MVA é determinado segundo a média ponderada pela qual um produto é comercializado, sendo esses valores estabelecidos em regimentos de cada unidade federativa (Regulamentos do ICMS). Oliveira et al (2013, p. 80) afirma que a “MVA será determinada com base em preços usualmente praticados no mercado [...], de acordo com as particularidades de cada mercadoria terá a margem de valor agregado estabelecida em Convênio ou Protocolo”. A base de cálculo para o imposto seria assim formada: “BC = (Valor mercadoria + frete + IPI + outras despesas) x margem de lucro” (OLIVEIRA, et al., 2013, p. 80).

Portanto, entende-se que a MVA ou IVA é a forma de estabelecer uma margem de lucro que o fornecedor teria se produzisse seu produto no mesmo local que seu cliente está estabelecido, ou seja, deixando seu valor para cálculo de impostos igual ao de um fornecedor estabelecido no local da venda.

À primeira vista, não existe nenhuma vantagem ao fornecedor, já que seu imposto se torna maior do que efetivamente seria; bem como o pagamento do mesmo é antecipado, ou seja, existe um desembolso antes do recebimento.

2.6 Pauta Fiscal

Para um entendimento simples, o termo Pauta, segundo a página eletrônica do Dicionário Aurélio encontram-se as seguintes definições “Rol, lista, relação. ou pauta das alfândegas: tarifa.” Ou seja, pode-se entender que é o ato de listar, portanto determinar algo. Na questão fiscal é realmente para isso que serve: alguns produtos possuem seus preços de venda listados, ou seja, pautados segundo regras do Estado destinatário, para fins de apuração do ICMS-ST, conforme afirma a página eletrônica Substituição Tributária / Portal COAD (2016):

Pauta fiscal, pauta de valores, PMPF - Preço médio ponderado a consumidor final - entre outras nomenclaturas estabelecidas nas legislações, são nomes distintos para o mesmo tipo de norma, e nada mais são que tabelas de preços. Estas tabelas/pautas listam informações de produtos específicos como marca, preço e quantidade, que devem ser utilizadas somente para calcular o ICMS do regime de substituição tributária. Cabe ressaltar que os valores estabelecidos nestas tabelas não são preços para venda, e sim valores mínimos aceitáveis pela fiscalização para fins de cálculo do ICMS dos produtos nelas contidos. As pautas possuem regras e produtos que variam de acordo com os Estados. Podendo ainda, dentro próprio estado, sofrer modificação. Algumas são de fácil compreensão, outras são complexas e impõem diversas condições de uso.

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

A Pauta Fiscal pode também ser definida como o valor de referência, definido pela Secretaria da Fazenda, por meio de pesquisa periódica de preços, com intuito de definir a base de cálculo nas situações previstas na legislação. Tem por fundamento o princípio da praticidade e, por objetivo, orientação e controle fiscal. Dessa forma, entende-se ser possível adequar o valor sobre o qual são calculados os impostos aos preços efetivamente praticados no mercado local (SEFAZ – GO, 2016).

As citações acima informam que o valor da pauta serve como base apenas para o cálculo do ICMS-ST, mas a primeira colocação deixa claro que as pautas são regulamentadas pelos Estados, portanto, cada Unidade Federativa é quem pode determinar se o valor pautado é obrigatório ou não para a venda, bem como outras normas necessárias.

Apresenta-se a seguir, como exemplo, o RICMS-PR, que em seu Art. 11, § 1º determina que “tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço fixado.” Portanto, no caso de existir Pauta Fiscal, o cálculo para ICMS-ST terá como base de cálculo o valor da pauta estabelecida em regulamento próprio de cada Estado.

O valor da pauta conforme citado anteriormente é definido pela Secretaria da Fazenda de cada Estado, sendo o mesmo atualizado sempre que os órgãos competentes julgarem que os preços fixados pareçam omissos ou não mereçam fé (Art. 11, RICMS PR). Cabe às empresas interessadas verificar a atualização deste periodicamente, os quais geralmente são divulgados em revistas informativas e/ou sites específicos das secretarias.

3 MATERIAIS E MÉTODOS

Com relação ao procedimento, considera-se o que descreve Beuren (2006, p. 79): podem ser utilizados concomitantemente, “[...] estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante [...]”.

Para o estudo de caso, compreende-se as indústrias cervejeiras estabelecidas na cidade de Palmas / PR, como população/universo de pesquisa. Gil

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

(2010) define população como um conjunto de elementos que possuem características determinadas e a seleção a partir de características relevantes na visão do pesquisador. No entanto, a amostra da pesquisa foi considerada por acessibilidade, como citado por Beuren (2006, p. 120) “amostra é uma pequena parte da população ou do universo selecionada em conformidade às regras”. Um dos responsáveis pela empresa, Pedro Flavio Reis Filho, sócio administrador e com a empresa *Essentially* Contabilidade, responsável pela contabilidade, foram responsáveis por fornecer os dados para o estudo de caso. Beuren (2006, p. 84) cita que a pesquisa “do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico”.

Ao que se refere à abordagem do problema, a pesquisa pode ser considerada qualitativa e quantitativa, como qualitativa por analisar os meios possíveis e os benefícios que a elisão fiscal pode trazer para a atividade em questão; e quantitativa, por apresentar variáveis de quanto e de que forma o ICMS e a substituição tributária afetam os custos da empresa pesquisada. Richardson (1999, p. 118, *in* BEUREN, 2006) reporta que toda pesquisa pode ser, ao mesmo tempo, qualitativa e quantitativa. A pesquisa qualitativa se apresenta como alternativa e de expressão genérica que compreende atividades de investigação que podem ser definidas como específicas. Enquanto que a pesquisa quantitativa é a investigação que ocorre baseada na estatística.

Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritiva, pois foram descritas as legislações vigentes, suas aplicações, bem como os meios possíveis de redução dos custos tributários em conformidade com a lei. De acordo com Andrade (2002 *apud* Beuren 2006, p.81), “[...] a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles. Assim, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados”. Conforme a afirmação anterior, para a realização da pesquisa descritiva foi necessário um levantamento de dados em informações e relatórios do resultado dos meses de junho, julho e agosto de 2016 da empresa Cervejaria Insana Ltda., que permitiu a publicação de sua razão social.

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

Quanto aos instrumentos de pesquisa, foram utilizados para coleta de dados as legislações vigentes, relatórios e documentos fiscais cedidos pela empresa pesquisada. Esses documentos foram analisados por meio de planilhas, que auxiliaram no entendimento dos custos tributários. Beuren (2006, p.128) cita que “[...] os instrumentos da pesquisa são entendidos como preceitos ou processos que o cientista deve utilizar para direcionar, de forma lógica e sistemática, o processo de coleta, análise e interpretação dos dados”.

Beuren (2006, p. 141) cita também que:

teoricamente não há normas ou regras específicas que indiquem o processo interpretativo dos dados. No entanto, observa-se na literatura uma preocupação em conscientizar o pesquisador da necessidade de estar sempre correlacionando os dados empíricos com a teoria contemplada em seu estudo.

Após a coleta dos dados, esses foram tabulados, analisados e interpretados de acordo com a legislação vigente; por meio de planilhas elaboradas pelas pesquisadoras. Para atender aos objetivos da pesquisa a abordagem é qualitativa e quantitativa dos dados, além de confrontá-los com o referencial teórico que fazem parte do trabalho de conclusão.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Considerando a problemática em questão, bem como atingir os objetivos dessa pesquisa, houve a necessidade de elaborar análises comparativas, as quais foram realizadas com os dados da Cervejaria Insana Ltda., situada no Município de Palmas Estado do Paraná.

A Cervejaria surgiu de uma brincadeira entre três amigos os quais hoje são os principais sócios da indústria; motivados pelo “modismo” de fazer cerveja em casa, deu-se início às primeiras receitas da cerveja, a qual é hoje uma das mais premiadas da empresa a, Gold. O nome “Insana” nasceu quando os sócios foram considerados insanos por imaginar uma cervejaria em uma cidade pequena do interior.

Atualmente, é uma pequena indústria com, aproximadamente, 10 (dez) colaboradores, distribuídos entre fábrica e administrativo, cuja produção mensal em

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

média é de 35 mil litros de *chopp* que são divididos entre barris e garrafas. Segundo o sócio, os resultados são melhores do que os esperados, inclusive quando comparados com a imensa carga tributária agregada à venda de cervejas.

Conforme destaca a Lei Complementar nº 123, de 2006, Art. 17, Inciso X: “não poderá recolher os tributos na forma do Simples Nacional a ME ou EPP que exerça atividade de produção ou venda no atacado de”:

- a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros;
- b) armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;
- c) bebidas alcoólicas e cervejas sem álcool.

Até o ano de 2016, independente do porte, quantidade de funcionários ou litros produzidos, todas as cervejarias do Brasil são obrigadas a tributar pelo Lucro real.

Verifica-se que na tributação de cervejarias, todos os impostos têm alíquotas diferenciadas em relação às demais empresas, seguindo legislações específicas de seu produto e Estados onde estão estabelecidas.

Quanto as alíquotas dos impostos da Atividade Econômica, Fabricação e Distribuição de Chopp e Cervejas, deve-se considerar:

Quadro 2 – Alíquotas ICMS para venda de Cervejas (Estado Origem Paraná):

Estado	Alíquota %	Estado	Alíquota %
Alagoas	7%	Paraná	29%
Bahia	7%	Pernambuco	7%
Distrito Federal	7%	Rio de Janeiro	12%
Espírito Santo	7%	Rio Grande do Sul	12%
Mato Grosso	7%	Santa Catarina	12%
Minas Gerais	12%	São Paulo	12%

Fonte: elaborado pelas Autoras, 2016.

O quadro 2 refere-se às alíquotas de ICMS dos Estados que a Cervejaria Insana mantém venda regular, no qual se observar que, para os Estados de Alagoas, Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Mato Grosso e Pernambuco, é de 7%; e para Minas Gerais, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo é de 12%, somente o Paraná com 29%.

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

Quadro 3 – Alíquotas ICMS-ST (MVA e FECOP) para venda de Cervejas, tendo como Estado Origem Paraná:

Estado	Alíquota ST %	FECOP%	MVA%	Base Legal
Alagoas	25	2	140	ICMS-ST, alíquota com base na letra "a", inciso I, do art. 73, do decreto 35.245/91 (RICMS/AL). MVA conforme art. 432 do mesmo decreto. FECOEP recolhido pelo emitente conforme inciso I, letra "a", § 2º, do art. 1º, do decreto 2.845/2005
Bahia	25	2	140	A alíquota prevista no artigo 16 é de 25%. À esta alíquota serão acrescidos dois pontos percentuais, relativamente ao adicional destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza - totalizando, desta forma, 27%. O assunto encontra-se disciplinado no artigo 16-A da Lei nº 7.014/96
Distrito Federal	29	2	140	ICMS-ST, - A alíquota nas operações internas com bebidas alcoólicas é de 29%, conforme o artigo 18, inciso II, alínea "g", da Lei nº 1.254/96. A esta alíquota, serão somados dois pontos percentuais, destinados ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza - totalizando, portanto, uma carga tributária de 31%. O assunto encontra-se disciplinado no artigo 46-A do RICMS/DF. Legislação Relacionada: - Artigo 46-A do RICMS/DF - Artigo 18, inciso II, alínea "g", da Lei nº 1.254/96e MVA de 140% conforme item 3 do anexo IV, do 18.955/97 (RICMS/DF).
Espírito Santo	25	2	140	Alíquota de 25% cfe art. 71, inciso IV, letra b, do decreto 1.090-R/2002 (RICMS/ES), acréscimo de 2% ref a fundo cfe prevê o art. 71-A do decreto 1.090-R/2002 (RICMS/ES). MVA de Chope é de 140%, cfe prevê o anexo V, Inciso II, letra "b" do decreto 1.090-R/2002 (RICMS/ES); e cervejas é de 76%, cfe prevê o anexo V, Inciso II, letra "k", item 1 do decreto 1.090-R/2002 (RICMS/ES);
Mato Grosso	35	2	40	Base Legal: Artigo 95, inciso VII, alínea "c", do RICMS/MT Observações: - A alíquota prevista no inciso VII é de 35%. À esta alíquota serão acrescidos dois pontos percentuais, relativamente ao adicional destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, instituído pela Lei Complementar 144/2003 - totalizando, desta forma, 37%. O assunto encontra-se disciplinado no artigo 95, § 7º, do RICMS/MT. - O percentual da alíquota que ultrapassar 25% será destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, de acordo com o artigo 95, § 8º, do RICMS/MT. Pauta Fiscal obrigatória segundo PORTARIA Nº 057/2016-SEFAZ; consolidada até a Portaria 145/2016

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

Minas Gerais	25	2	140	A alíquota prevista no artigo 42, inciso I, alínea "a.2", do RICMS/MG, é de 25%. A esta alíquota, nas operações destinadas a consumidor final, serão somados dois pontos percentuais, destinados ao Fundo de Erradicação da Miséria - totalizando, portanto, uma carga tributária de 27%. O assunto encontra-se disciplinado no artigo 12-A da Lei nº 6.763/75. O referido fundo aplica-se também: a) na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra Unidade da Federação; b) à operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria em Minas Gerais e a alíquota interestadual; Pauta Fiscal Obrigatória, segundo Portaria SUTRI nº 474 de 26 de Junho de 2015, Portaria SUTRI nº 517/2015
Paraná	27	2	140	ICMS-ST e Fundo de Combate a Pobreza, recolhido nos termos do decreto 3.339 de 22/01/2016
Pernambuco	25	2	140	ICMS-ST, alíquota de 27% com base no inciso I, do art. 2º do decreto 26.402/2004, já incluído o FECEP. MVA conforme anexo único, art. 3º, inciso II do decreto 28.323/2005.
Rio de Janeiro	17	2	140	ICMS-ST, alíquota de 17% com base no inciso XXII, do art. 14, da Lei 2.657/96, adicional de FECP de 1%, conforme decreto 32.646/2003 e MVA de 140% conforme anexo I, do decreto 27.427/2000. Base Legal: Artigo 14, inciso XXII, da Lei nº 2.657/96 - A partir de 29.03.2016, o adicional relativo ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (FECP) aplicável às operações em geral passa a ser de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, e não mais de um ponto percentual - totalizando, portanto, uma carga tributária de 18%. O assunto encontra-se disciplinado no artigo 1º da Lei Complementar nº 167/2015.
Rio Grande do Sul	25	2	140	A alíquota relativa aos referidos produtos corresponde a 25%, de acordo com o inciso I do artigo 27 do RICMS/RS. A essa alíquota, em se tratando de bebidas alcoólicas, serão somados dois pontos percentuais, destinados ao Fundo de Proteção e Amparo Social do Estado do Rio Grande do Sul (Ampara/RS) - totalizando, portanto, uma carga tributária de 27%. O assunto encontra-se disciplinado no artigo 13-A da Lei nº 8.820/89.
Santa Catarina	25	não se aplica	140	Os produtos sujeitos à alíquota de 25%, conforme expresso no artigo 26, inciso II, alínea "b", do RICMS/SC, estão relacionados na Seção I do Anexo I do RICMS/SC
São Paulo	20	2	140	Artigo 52, inciso I, do RICMS/SP - A partir de 23.02.2016, a alíquota relativa a bebidas alcoólicas

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

				(NCM 2203) passará a ser de 22%, sendo dois pontos percentuais destinados ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, de acordo com o disposto no item 25 do § 1º do artigo 34 da Lei nº 6.374/89 e na Lei nº 16.006/2015.
--	--	--	--	---

Fonte: Criado por Essentially Contabilidade (2016), adaptado pelas autoras, (2016).

O quadro 3 apresenta os percentuais de ST, FECOP (Fundo Estadual de Combate à Pobreza do Paraná) e MVA e suas respectivas referências legais; sendo esses Estados que a Cervejaria Insana mantêm venda regular.

Os quadros acima apresentam as alíquotas utilizadas para os cálculos tributários das vendas de cerveja artesanal, tendo como origem o Paraná; entretanto, quando se fala em comercialização de Cervejas correlacionando com ST pode-se trabalhar com duas situações, somente MVA ou Pauta Fiscal. Em alguns Estados, as legislações permitem aos empresários analisar e optar pela tributação menos onerosa, porém, em outras situações, o Estado impõe por meio do regulamento do ICMS, e cabe ao empresário adaptar-se.

Diante da problemática exposta, verifica-se a necessidade de comparar o custo tributário quando o mesmo produto pode ser vendido em ambas as opções, bem como analisar em quais Estados é vantagem vender com a Pauta.

Quadro 4 - Comparativo de custos tributários com vendas

Cervejaria INSANA	Principais Estados com Venda "ST com Pauta"					Principais Estados com Venda "ST - Sem Pauta"				
	UF	UF	Valor p/ Pauta	MVA	Preço do Produto c/ Impostos	UF	Valor de Venda	Preço s/ Imp.	MVA	Preço do Produto c/ Impostos
Lager	S	SP	R\$16,90	R\$ 4,97	R\$ 13,31	SP	R\$ 10,98	R\$ 5,63	R\$ 3,23	R\$ 10,62
Gold	S	SP	R\$16,90	R\$ 4,97	R\$ 13,31	SP	R\$ 10,98	R\$ 5,63	R\$ 3,23	R\$ 10,62
Weizen	S	SP	R\$16,90	R\$ 4,97	R\$ 13,42	SP	R\$ 11,20	R\$ 5,74	R\$ 3,29	R\$ 10,83
Witbier	S	SP	R\$16,90	R\$ 4,97	R\$ 13,59	SP	R\$ 11,54	R\$ 5,92	R\$ 3,39	R\$ 11,16
C. Porter	S	SP	R\$16,90	R\$ 4,97	R\$ 13,59	SP	R\$ 11,54	R\$ 5,91	R\$ 3,39	R\$ 11,15
APA	S	SP	R\$16,90	R\$ 4,97	R\$ 13,59	SP	R\$ 11,54	R\$ 5,91	R\$ 3,39	R\$ 11,15
Coffe Ipa	S	SP	R\$16,90	R\$ 4,97	R\$ 13,89	SP	R\$ 12,11	R\$ 6,21	R\$ 3,56	R\$ 11,71
			Média	R\$ 4,53	R\$ 13,53				Média	R\$ 11,03
Lager	S	RJ	R\$17,50	R\$ 4,52	R\$ 13,40	RJ	R\$ 10,98	R\$ 5,96	R\$ 2,84	R\$ 10,63
Gold	S	RJ	R\$17,50	R\$ 4,52	R\$ 13,40	RJ	R\$ 10,98	R\$ 5,96	R\$ 2,84	R\$ 10,63
Weizen	S	RJ	R\$17,50	R\$ 4,52	R\$ 13,52	RJ	R\$ 11,20	R\$ 6,08	R\$ 2,89	R\$ 10,84
Witbier	S	RJ	R\$17,50	R\$ 4,52	R\$ 13,71	RJ	R\$ 11,54	R\$ 6,26	R\$ 2,98	R\$ 11,17
C. Porter	S	RJ	R\$17,50	R\$ 4,52	R\$ 13,71	RJ	R\$ 11,54	R\$ 6,26	R\$ 2,98	R\$ 11,17
APA	S	RJ	R\$17,50	R\$ 4,52	R\$ 13,71	RJ	R\$ 11,54	R\$ 6,26	R\$ 2,98	R\$ 11,17
Coffe Ipa	S	RJ	R\$17,50	R\$ 4,52	R\$ 14,02	RJ	R\$ 12,11	R\$ 6,57	R\$ 3,13	R\$ 11,73

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

Média R\$ 13,64					Média R\$ 11,05					
Lager	S	SC	R\$15,50	R\$ 5,02	R\$ 13,38	SC	R\$ 12,38	R\$ 5,97	R\$ 4,01	R\$ 11,89
Gold	S	SC	R\$15,50	R\$ 5,02	R\$ 13,38	SC	R\$ 12,38	R\$ 5,97	R\$ 4,01	R\$ 11,89
Weizen	S	SC	R\$15,50	R\$ 5,02	R\$ 13,50	SC	R\$ 12,63	R\$ 6,09	R\$ 4,09	R\$ 12,13
Witbier	S	SC	R\$15,50	R\$ 5,02	R\$ 13,69	SC	R\$ 13,01	R\$ 6,28	R\$ 4,21	R\$ 12,50
C. Porter	S	SC	R\$15,50	R\$ 5,02	R\$ 13,68	SC	R\$ 13,01	R\$ 6,28	R\$ 4,21	R\$ 12,49
APA	S	SC	R\$15,50	R\$ 5,02	R\$ 13,68	SC	R\$ 13,01	R\$ 6,28	R\$ 4,21	R\$ 12,49
Coffe Ipa	S	SC	R\$15,50	R\$ 5,02	R\$ 14,00	SC	R\$ 13,66	R\$ 6,59	R\$ 4,42	R\$ 13,12
Média R\$ 13,62					Média R\$ 12,36					
Lager	P	MG	R\$10,99	R\$ 3,75	R\$ 10,85	MG	R\$ 11,79	R\$ 5,45	R\$ 4,02	R\$ 11,24
Gold	P	MG	R\$13,10	R\$ 4,47	R\$ 11,88	MG	R\$ 11,79	R\$ 5,45	R\$ 4,02	R\$ 11,24
Weizen	P	MG	R\$13,10	R\$ 4,47	R\$ 11,99	MG	R\$ 12,03	R\$ 5,56	R\$ 4,10	R\$ 11,46
Witbier	P	MG	R\$13,10	R\$ 4,47	R\$ 12,16	MG	R\$ 12,39	R\$ 5,73	R\$ 4,23	R\$ 11,81
C. Porter	P	MG	R\$13,10	R\$ 4,47	R\$ 12,16	MG	R\$12,39	R\$ 5,73	R\$ 4,23	R\$ 11,81
APA	P	MG	R\$13,10	R\$ 4,47	R\$ 12,16	MG	R\$ 12,39	R\$ 5,73	R\$ 4,23	R\$ 11,81
Coffe Ipa	P	MG	R\$13,10	R\$ 4,47	R\$ 12,44	MG	R\$ 13,01	R\$ 6,02	R\$ 4,44	R\$ 12,40
Média R\$ 11,95					Média R\$ 11,68					
Lager	P	PR	R\$ 8,07	R\$ 2,69	R\$ 8,60	PR	R\$ 9,33	R\$ 4,13	R\$ 3,11	R\$ 9,29
Gold	P	PR	R\$ 9,39	R\$ 3,13	R\$ 9,81	PR	R\$10,41	R\$ 4,61	R\$ 3,47	R\$ 10,37
Weizen	P	PR	R\$ 9,39	R\$ 3,13	R\$ 9,88	PR	R\$10,58	R\$ 4,68	R\$ 3,53	R\$ 10,54
Witbier	P	PR	R\$ 9,39	R\$ 3,13	R\$ 10,04	PR	R\$10,94	R\$ 4,84	R\$ 3,64	R\$ 10,90
C. Porter	P	PR	R\$ 9,39	R\$ 3,13	R\$ 10,04	PR	R\$10,94	R\$ 4,84	R\$ 3,64	R\$ 10,90
APA	P	PR	R\$ 9,39	R\$ 3,13	R\$ 10,14	PR	R\$11,16	R\$ 4,94	R\$ 3,72	R\$ 11,12
Coffe Ipa	P	PR	R\$ 9,39	R\$ 3,13	R\$ 10,38	PR	R\$11,72	R\$ 5,19	R\$ 3,90	R\$ 11,67
Média R\$ 9,84					Média R\$ 10,69					
Lager	S	RS	R\$12,90	R\$ 4,40	R\$ 12,06	RS	R\$ 12,38	R\$ 5,73	R\$ 4,22	R\$ 11,80
Gold	S	RS	R\$12,90	R\$ 4,40	R\$ 12,06	RS	R\$ 12,38	R\$ 5,73	R\$ 4,22	R\$ 11,80
Weizen	S	RS	R\$12,90	R\$ 4,40	R\$ 12,17	RS	R\$ 12,63	R\$ 5,84	R\$ 4,31	R\$ 12,04
Witbier	S	RS	R\$12,90	R\$ 4,40	R\$ 12,35	RS	R\$ 13,01	R\$ 6,02	R\$ 4,44	R\$ 12,40
C. Porter	S	RS	R\$12,90	R\$ 4,40	R\$ 12,35	RS	R\$ 13,01	R\$ 6,02	R\$ 4,44	R\$ 12,40
APA	S	RS	R\$12,90	R\$ 4,40	R\$ 12,35	RS	R\$ 13,01	R\$ 6,02	R\$ 4,44	R\$ 12,40
Coffe Ipa	S	RS	R\$12,90	R\$ 4,40	R\$ 12,65	RS	R\$ 13,66	R\$ 6,32	R\$ 4,66	R\$ 13,02
Média R\$ 12,28					Média R\$ 12,26					
Lager	S	DF	R\$14,00	R\$ 5,23	R\$ 12,13	DF	R\$ 12,36	R\$ 5,22	R\$ 4,62	R\$ 11,32
Gold	S	DF	R\$14,00	R\$ 5,23	R\$ 12,13	DF	R\$ 12,36	R\$ 5,22	R\$ 4,62	R\$ 11,32
Weizen	S	DF	R\$14,00	R\$ 5,23	R\$ 12,24	DF	R\$ 12,61	R\$ 5,33	R\$ 4,71	R\$ 11,55
Witbier	S	DF	R\$14,00	R\$ 5,23	R\$ 12,40	DF	R\$ 12,99	R\$ 5,49	R\$ 4,85	R\$ 11,89
C. Porter	S	DF	R\$14,00	R\$ 5,23	R\$ 12,40	DF	R\$ 12,99	R\$ 5,49	R\$ 4,85	R\$ 11,89
APA	S	DF	R\$14,00	R\$ 5,23	R\$ 12,40	DF	R\$ 12,99	R\$ 5,49	R\$ 4,85	R\$ 11,89
Coffe Ipa	S	DF	R\$14,00	R\$ 5,23	R\$ 12,67	DF	R\$ 13,63	R\$ 5,76	R\$ 5,10	R\$ 12,49
Média R\$ 12,34					Média R\$ 11,77					
Lager	P	MT	R\$15,95	R\$ 3,50	R\$ 9,90	MT	R\$ 12,85	R\$ 4,66	R\$ 2,82	R\$ 8,88
Gold	P	MT	R\$16,25	R\$ 3,56	R\$ 10,00	MT	R\$ 12,85	R\$ 4,66	R\$ 2,82	R\$ 8,88
Weizen	P	MT	R\$16,55	R\$ 3,63	R\$ 10,10	MT	R\$ 12,85	R\$ 4,66	R\$ 2,82	R\$ 8,88
Witbier	P	MT	R\$17,09	R\$ 3,74	R\$ 10,38	MT	R\$ 13,15	R\$ 4,77	R\$ 2,88	R\$ 9,09
C. Porter	P	MT	R\$17,09	R\$ 3,74	R\$ 10,38	MT	R\$ 13,15	R\$ 4,77	R\$ 2,88	R\$ 9,09
APA	P	MT	R\$17,40	R\$ 3,81	R\$ 10,48	MT	R\$ 13,15	R\$ 4,77	R\$ 2,88	R\$ 9,09
Coffe Ipa	P	MT	R\$17,94	R\$ 3,93	R\$ 10,90	MT	R\$ 13,81	R\$ 5,01	R\$ 3,03	R\$ 9,54
Média R\$ 10,31					Média R\$ 9,06					

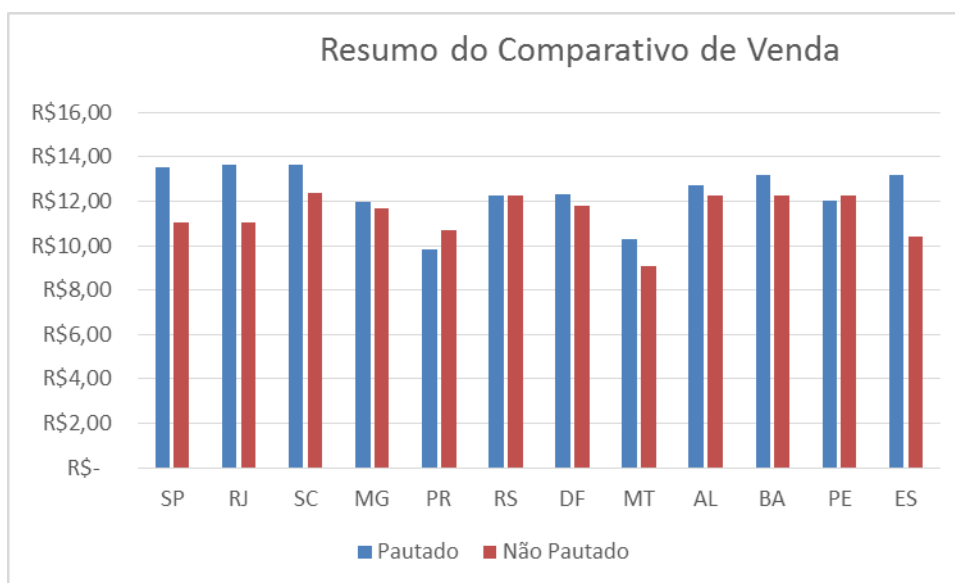
Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

Lager	S	AL	R\$14,00	R\$ 4,89	R\$ 12,66	AL	R\$ 12,98	R\$ 6,00	R\$ 4,53	R\$ 12,18
Gold	S	AL	R\$14,00	R\$ 4,89	R\$ 12,66	AL	R\$ 12,98	R\$ 6,00	R\$ 4,53	R\$ 12,18
Weizen	S	AL	R\$14,00	R\$ 4,89	R\$ 12,66	AL	R\$ 12,98	R\$ 6,00	R\$ 4,53	R\$ 12,18
Witbier	S	AL	R\$14,00	R\$ 4,89	R\$ 12,66	AL	R\$ 12,98	R\$ 6,00	R\$ 4,53	R\$ 12,18
C. Porter	S	AL	R\$14,00	R\$ 4,89	R\$ 12,66	AL	R\$ 12,98	R\$ 6,00	R\$ 4,53	R\$ 12,18
APA	S	AL	R\$14,00	R\$ 4,89	R\$ 12,66	AL	R\$ 12,98	R\$ 6,00	R\$ 4,53	R\$ 12,18
Coffe Ipa	S	AL	R\$14,00	R\$ 4,89	R\$ 12,96	AL	R\$ 13,63	R\$ 6,30	R\$ 4,76	R\$ 12,79
Média R\$ 12,71					Média R\$ 12,27					
Lager	S	BA	R\$15,00	R\$ 5,24	R\$ 13,14	BA	R\$ 12,98	R\$ 6,00	R\$ 4,53	R\$ 12,18
Gold	S	BA	R\$15,00	R\$ 5,24	R\$ 13,14	BA	R\$ 12,98	R\$ 6,00	R\$ 4,53	R\$ 12,18
Weizen	S	BA	R\$15,00	R\$ 5,24	R\$ 13,14	BA	R\$ 12,98	R\$ 6,00	R\$ 4,53	R\$ 12,18
Witbier	S	BA	R\$15,00	R\$ 5,24	R\$ 13,14	BA	R\$ 12,98	R\$ 6,00	R\$ 4,53	R\$ 12,18
C. Porter	S	BA	R\$15,00	R\$ 5,24	R\$ 13,14	BA	R\$ 12,98	R\$ 6,00	R\$ 4,53	R\$ 12,18
APA	S	BA	R\$15,00	R\$ 5,24	R\$ 13,14	BA	R\$ 12,98	R\$ 6,00	R\$ 4,53	R\$ 12,18
Coffe Ipa	S	BA	R\$15,00	R\$ 5,24	R\$ 13,44	BA	R\$ 13,63	R\$ 6,30	R\$ 4,76	R\$ 12,79
Média R\$ 13,18					Média R\$ 12,27					
Lager	S	PE	R\$12,55	R\$ 4,38	R\$ 11,97	PE	R\$ 12,98	R\$ 6,00	R\$ 4,53	R\$ 12,18
Gold	S	PE	R\$12,55	R\$ 4,38	R\$ 11,97	PE	R\$ 12,98	R\$ 6,00	R\$ 4,53	R\$ 12,18
Weizen	S	PE	R\$12,55	R\$ 4,38	R\$ 11,97	PE	R\$ 12,98	R\$ 6,00	R\$ 4,53	R\$ 12,18
Witbier	S	PE	R\$12,55	R\$ 4,38	R\$ 11,97	PE	R\$ 12,98	R\$ 6,00	R\$ 4,53	R\$ 12,18
C. Porter	S	PE	R\$12,55	R\$ 4,38	R\$ 11,97	PE	R\$ 12,98	R\$ 6,00	R\$ 4,53	R\$ 12,18
APA	S	PE	R\$12,55	R\$ 4,38	R\$ 11,97	PE	R\$ 12,98	R\$ 6,00	R\$ 4,53	R\$ 12,18
Coffe Ipa	S	PE	R\$12,55	R\$ 4,38	R\$ 12,27	PE	R\$ 13,63	R\$ 6,30	R\$ 4,76	R\$ 12,79
Média R\$ 12,02					Média R\$ 12,27					
Lager	S	ES	R\$17,00	R\$ 5,94	R\$ 13,02	ES	R\$ 10,66	R\$ 4,93	R\$ 3,72	R\$ 10,00
Gold	S	ES	R\$17,00	R\$ 5,94	R\$ 13,02	ES	R\$ 10,66	R\$ 4,93	R\$ 3,72	R\$ 10,00
Weizen	S	ES	R\$17,00	R\$ 5,94	R\$ 13,12	ES	R\$ 10,87	R\$ 5,03	R\$ 3,80	R\$ 10,20
Witbier	S	ES	R\$17,00	R\$ 5,94	R\$ 13,27	ES	R\$ 11,20	R\$ 5,18	R\$ 3,91	R\$ 10,51
C. Porter	S	ES	R\$17,00	R\$ 5,94	R\$ 13,27	ES	R\$ 11,20	R\$ 5,18	R\$ 3,91	R\$ 10,51
APA	S	ES	R\$17,00	R\$ 5,94	R\$ 13,27	ES	R\$ 11,20	R\$ 5,18	R\$ 3,91	R\$ 10,51
Coffe Ipa	S	ES	R\$17,00	R\$ 5,94	R\$ 13,53	ES	R\$ 11,76	R\$ 5,44	R\$ 4,11	R\$ 11,03
Média R\$ 13,21					Média R\$ 10,39					
Legenda: "S" Pauta Sugerida / "P" Pauta Estabelecida										
Obs.: Considerando venda direto da indústria para o setor atacadista										

Fonte: elaborado pelas autoras, 2016.

Gráfico 01 – Resumo do Comparativo de Venda

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas



Fonte: Elaborado pelas autoras (2016).

Levando em consideração que a aprovação de pauta é elaborada por meio de consulta prévia em preços praticados a consumidores finais, e/ou sugerida pela empresa solicitante, os valores contidos no Quadro 03/Gráfico 01, foram sugeridos e embasados em Instruções Normativas específicas de alguns Estados de produtos semelhantes, endereços eletrônicos, redes de supermercados, representantes comerciais que tenham disponíveis para venda, cervejas artesanais de diferentes marcas e, na sequência, as pautas foram apresentadas aos sócios da Cervejaria Insana, objetivando atingir valores mais próximos da realidade.

Com isso, pode-se observar que dentre todos os Estados em que a Cervejaria realiza vendas periódicas, somente aos Estados Paraná e Pernambuco é vantagem vender com valor pautado. No Paraná, mesmo sendo obrigatória a pauta, a empresa consegue reduzir seus custos com ICMS-ST de forma legal; em média o valor pautado no Paraná é R\$ 0,85/un. (oitenta e cinco centavos) mais em conta do que o valor sem pauta. Em Pernambuco, a pauta é não obrigatória, mas se a venda fosse pautada o valor ficaria R\$ 0,25/un. (vinte e cinco centavos) mais em conta. Cabe ressaltar que, apesar de existir essa diferença, observa-se a questão de logística e distribuição, as quais agregam maior custo do que no Paraná (tema não abordado neste trabalho).

A pesquisa apresenta uma diferença quase irrelevante nos Estados de Minas Gerais e Rio Grande do Sul, considerando que a atualização da Pauta pode ser

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

constante, pois o Órgão Legislador pode atualizar sempre que os valores apresentados pareçam omissos ou não mereçam fé (RICMS/PR, Decretos dos Estados de Minas Gerais 43.080/02 e Rio Grande do Sul 37.699/97). Assim, para o Estado de Minas Gerais, em média, o valor pautado é R\$ 0,27/un (vinte e sete centavos) maior que o valor sem pauta; para o Rio Grande do Sul a diferença é ainda menor, R\$ 0,02/un. (dois centavos).

Entretanto, no Estado do Mato Grosso, observar-se que, após a obrigatoriedade da pauta, o valor aumentou em R\$ 1,25/un. (um real e vinte e cinco centavos) do valor não pautado para a pauta; o que tornou inviável a venda, pois houve um aumento considerável para os distribuidores do Estado, desestimulando o consumo.

Por fim, verificou-se uma pequena vantagem em vender com valor não pautado para os estados de Alagoas, onde a diferença é de R\$ 0,44/Un. (quarenta e quatro centavos) menor em relação ao valor com pauta. Para o Distrito federal a diferença também é de R\$ 0,57/Un. (cinquenta e sete centavos) menor.

Nos demais Estados, a pauta ainda não é obrigatória, bem como não é vantajosa, pois a diferença do valor pautado para o valor sem pauta é maior, conforme apresenta-se:

- a) Bahia: R\$ 0,91/Un. (noventa e um centavo);
- b) Santa Catarina: R\$ 1,26/Un. (um real e vinte e seis centavos);
- c) São Paulo: R\$ 2,50/Un. (dois reais e cinquenta centavos);
- d) Rio de Janeiro: R\$ 2,59/Un. (dois reais e cinquenta e nove centavos);
- e) Espírito Santo: R\$ 2,82/Un. (dois reais e oitenta e dois centavos).

Portanto, verifica-se que é mais vantajoso utilizar preços de vendas não pautados, pois os custos tributários são menores nessa modalidade de venda.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando os dados pesquisados, relativos ao problema desta pesquisa, observa-se que o maior custo tributário das cervejarias está relacionado ao ICMS-ST. Por ser um custo relevante, a alta carga tributária afeta diretamente o resultado financeiro da empresa, pois a média das alíquotas (PIS, COFINS, IPI, ICMS, ICMS-

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

ST) nos Estados pesquisados pode chegar a aproximadamente 54% (cinquenta e quatro por cento) do valor total de venda do produto.

Diante disso, as cervejarias necessitam avaliar diretamente os locais de venda, para que seu custo tributário seja o menos oneroso possível comparando as possibilidades de tributação permitidas em cada local (Pautada ou Não Pautada).

A pesquisa comparou a possibilidade de vender com ou sem Pauta Fiscal nos principais Estados que a Cervejaria Insana realiza venda com periodicidade; obviamente que em alguns locais a solicitação da Pauta Fiscal não é obrigatória. Porém, a empresa realiza a solicitação da Pauta para evitar o subfaturamento, ou seja, cobrar um preço de venda para o cálculo do imposto do ICMS do consumidor e destacar outro preço de venda menor na nota fiscal. Dessa forma, a empresa assegura-se de que o preço praticado será o mesmo destacado na nota, por si e seus concorrentes.

Observa-se que o Estado menos oneroso à Cervejaria Insana em vendas tributadas pela Pauta Fiscal é o Paraná; e sem Pauta é o Espírito Santo. Cabe ressaltar que, atualmente, a empresa investe em vendas para o Estado de São Paulo, sendo esse um dos principais Estados com maior diferença entre a venda com e sem pauta. Assim, é viável que a empresa mantenha suas vendas sem Pauta Fiscal.

Conclui-se que, com exceção do Paraná, nenhum outro Estado é viável a solicitação da Pauta Fiscal. Entretanto, é necessário ressaltar que em alguns casos é obrigatório e em outros a diferença é quase irrelevante.

Sabe-se que as legislações são revisadas e atualizadas constantemente, durante essa pesquisa uma das principais atualizações ocorridas foi na Lei 123/2006, alterada pela Lei 155/2016, mais especificamente no Art. 13-A, que a partir do ano de 2017 as Micro e Pequenas Cervejarias poderão optar pela tributação no Simples Nacional, essa alteração possibilita novos estudos comparativos.

REFERÊNCIAS

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

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

BRASIL, **Constituição Federal.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 17 Ago. 2016.

BRASIL, **Convênio ICMS 146/2015, lista de produtos sujeitos a ST.** Disponível em: <<http://coad.jusbrasil.com.br/noticias/274860873/confira-as-alteracoes-da-substituicao-tributaria-para-o-ano-de-2016>>. Acesso em: 14 Ago. 2016.

BRASIL, **DECRETO N° 37.699/97.** Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_TodasNormas=8069&hText o=&Hid_IDNorma=8069>. Acesso em: 22 Out. 2016.

BRASIL, **Decreto 43.080/02, atualização da pauta fiscal.** Disponível em: <http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/minas_gerais/decretos/2002/decreto_43080_de_14-12-02.htm>. Acesso em 22 Out. 2016.

BRASIL, **Instrução Normativa CAT N° 003, de 29.2.2016.** Preço de Venda Cervejas Artesanais. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Instrucoes_Normativas/2016/INCAT003_2016.htm>. Acesso em: 08 Out. 2016.

BRASIL, **Instrução Normativa nº 13/2014, GO.** Disponível em: <ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/Legislacao/Superintendencia/SGAF/IN/IN_013_2014.htm>. Acesso em: 12 Out. 2016.

BRASIL, **Lei Complementar nº 44/83.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp44.htm>. Acesso em: 03 Nov. 2016.

BRASIL, **Norma de Procedimento Fiscal N. 94/2016.** Disponível em: <<http://www.fazenda.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=187>>. Acesso em: 12 Out. 2016.

BRASIL, **Portaria nº 057/2016-SEFAZ, MT.** Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/Legislacao/legislacaotribut.nsf/7c7b6a9347c50f55032569140065ebbf/67f6d96e475bd57c84257f870046b4b9?OpenDocument>>. Acesso em: 12 Out. 2016.

BRASIL, **Portaria SUTRI nº 474 de 26 de Junho de 2015, Portaria SUTRI nº 517/2015, MG.** Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/portarias/2015/port_sutri474_2015.htm>. Acesso em: 12 Out. 2016.

BRASIL, **Portaria nº 93, de 28 de abril de 2014, revogada pela Portaria nº 72, de 27/04/15 DODF de 29/04/2015.** Preço de venda cervejas artesanais. Disponível em:

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

<<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=93&txtAno=2014&txtTipo=7&txtParte=.>>. Acesso em: 08 Out. 2016.

BRASIL, **Portaria SRE nº 97 de 26 de novembro de 2015, publicada no DOE em 02 de dezembro de 2015.** Preço de venda cervejas artesanais. Disponível em: <<http://gcs.sefaz.al.gov.br/sfz-gcs-web/documentos/visualizarDocumento.action?key=xYVrpaEzdxY%3D>>. Acesso em: 08 Out. 2016.

BRASIL, **Lei Complementar nº 123/2006.** Atividades econômicas não permitidas a tributação pelo Simples Nacional. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 03 Nov. 2016.

BRASIL, **Secretária da Fazenda do Rio Grande do Sul.** Disponível em: <https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=l_faq_sai_merc_op_for_a_est> Acesso em: 22 Out. 2016.

CERVEJA STORE, **Preço de Venda Cervejas Artesanais.** Disponível em: <<http://www.cervejastore.com.br/cerveja-insana-weizen-500ml-p6883/>>. Acesso em: 08 Out. 2016.

CHAVES, F. C.; MUNIZ, É. G. **Contabilidade tributária na prática.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CONFAZ, **Convênio ICMS nº 92/2015.** Código especificador da substituição tributária. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv092_15>. Acesso em: 03 Nov. 2016.

CÓRDOVA. N.A. **Curso substituição tributária do ICMS.** CRC PR, 2011. Disponível em: <http://www.crcpr.org.br/new/content/download/eventos/antigos/Substituicao_Tributaria_ICMS_Nov.pdf>. Acesso em: 04 Set. 2016.

DICIONÁRIO AURÉLIO, **Conceito de Pauta.** Disponível em: <<https://dicionariodoaurelio.com/pauta>>. Acesso em: 11 Set. 2016.

DOCSLIDE, **Figura Aplicação ICMS.** Disponível em: <<http://docslide.com.br/documents/icms-substituicao-tributaria2.html>>. Acesso em: 03 Dez. 2016.

DON CARLOS PIZZA. **Preço de venda cervejas artesanais.** Disponível em: <<http://www.doncarlospizza.com.br/cardapio/bebidas/cerveja-artesanal-insana-chocolate-porter/>>. Acesso em: 08 Out. 2016.

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

EMPORÓRIO VEREDAS. **Preço de venda cervejas artesanais.** Disponível em: <<http://www.emporioveredas.com.br/cerveja-insana-gold-500ml.html>>. Acesso em: 08 Out.2016.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIMENEZ, L. **Contabilidade para gestores,** São Paulo: Atlas, 2011.

GRUPO SKILL, **O que é MVA?.** Disponível em: http://blogskill.com.br/o-que-e-mva/#.V7iSJ_krLIV>. Acesso em: 20 Ago. 2016.

DUTRA, R. R. C., MORETO, E. C. N., WATANABE, C.B. IFPR - **Instituto Federal do Paraná, Normas Para Apresentação De Trabalhos Acadêmicos Do Instituto Federal Do Paraná (IFPR).** Disponível em: <http://reitoria.ifpr.edu.br/wp-content/uploads/2010/05/normas_ifpr_completa_alta_impressao.pdf>. Acesso em: 04 Fev. 2017.

MG CONTÉCNICA, **Lista de Produtos Sujeitos a Substituição Tributária.** Disponível em: <<http://www.mgcontecnica.com.br/portal/index.php/imprensa/comunicados/923-1037-urgente-alteracoes-substituicao-tributaria-2016>>. Acesso em: 21 Ago. 2016.

OLIVEIRA, L. M. de; CHIEREGATO, R.; PEREZ JR, J. H.; GOMES, M. B. **Manual de contabilidade tributária.** 13. ed. São Paulo: Atlas: 2013.

PÊGAS P.H. **Manual de contabilidade tributária.** 8. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2014.

PORTAL COAD. **Substituição tributária.** Disponível em: <<http://www.substituicaotributaria.com/SST/substituicaotributaria/noticia/regrasGerais/>>. Acesso em: 11 Set. 2016.

PORTAL CONTÁBEIS. **Pauta fiscal.** Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/forum/topicos/46371/pauta-fiscal-substituicao-tributaria/>>. Acesso em: 21 Ago. 2016.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **O que é substituição tributária.** Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/substituicao_tributaria.html>. Acesso em: 14 Ago. 2016.

RECEITA ESTADUAL DO PARANÁ, SECRETARIA DA FAZENDA. **Lista de produtos sujeitos a substituição tributária.** Disponível em: <http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/TabelaST_marco2016.pdf>. Acesso em: 04 Set. 2016.

_____. **Substituição tributaria ICMS.** Disponível em: <<http://www.fazenda.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=38>>. Acesso em: 04 Set. 2016.

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis – 2016
Instituto Federal do Paraná – Campus Palmas

_____. **Inscrição estadual.** Disponível em:
<<http://www.fazenda.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=38>>.
Acesso em: 04 Nov. 2016.

_____. **FECOP – Fundo Estadual de Combate à Pobreza do Paraná.** Disponível em:
<<http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/PerguntasRespostasFECOPVersao1.pdf>>.
Acesso em: 04 Fev. 2017.

_____. **Tabela de produtos sujeitos a ST PR.** Disponível em:
<http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/TabelaST_marco2016.pdf> Acesso em:
12 Out. 2016

REGULAMENTO DO ICMS – PR. **RICMS/PR.** Disponível em:
<<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201206080.pdf>>.
Acesso em: 21 Ago. 2106.

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 DO ESTADO DE GOIAS. **Pauta fiscal.** Disponível em:
<http://aplicacao.sefaz.go.gov.br/perguntaresposta/problemas_pesquisa_internet.php?cod_grupo=26&criterio=&op1=1&op2=2&st=>>. Acesso em: 03 Nov. 2016.

SITE CONTÁBIL. **Contribuintes ST.** Disponível em:
<<http://www.sitecontabil.com.br/noticias/artigo.php?id=979>>. Acesso em: 21 Ago. 2016.

SUPERMERCADO ANGELONI. **Preço de venda cervejas artesanais.** Disponível em:
<<http://www.angeloni.com.br/super/index?grupo=4012>>. Acesso em: 08 Out. 2016.

WINE BEER. **Preço de venda cervejas artesanais.** Disponível em:
<<http://www.wbeer.com.br/serch.ep?keywords=insana>>. Acesso em: 08 Out. 2016.

Enviado em: 02 fev. 2017

Aceito em: 18 maio 2017

Editor responsável: Alysson Ramos Artuso