

# Avaliação da Cadeia Fiscal na Decisão da Escolha de um Fornecedor: Uma Análise Crítica

Wesley Vieira da Silva <sup>1</sup>  
Jansen Maia Del Corso <sup>2</sup>  
Giulliano Farias Sandrini <sup>3</sup>

## RESUMO

Este estudo apresenta uma análise da interferência da cadeia fiscal brasileira no processo decisório de escolha de um fornecedor. O enfoque dado ao tema alerta as organizações empresariais quanto à estratégia funcional voltada à otimização fiscal ou tributária, principalmente quando enfoca a análise dos efeitos promovidos pela “guerra fiscal” na cadeia de suprimentos. Também enfatiza a necessidade do desenvolvimento nas empresas da prática sistematizada do monitoramento constante das oportunidades proporcionadas pela cadeia fiscal (aspecto corriqueiramente desconsiderado por profissionais da área de suprimentos e rotineiramente tratado por profissionais da área fiscal, mas que não têm conhecimentos sobre as opções de fornecimento disponíveis na cadeia de suprimentos), uma vez que elas oferecem à organização possibilidades de obtenção de vantagens competitivas perante a concorrência. O estudo tem como base real a Cia. Electrolux de São Carlos, localizada no Estado de São Paulo, Brasil, onde são produzidas máquinas lavadoras de roupa.

**Palavras-chave:** Competitividade. Fornecedor. Otimização. ICMS. Cadeia de Suprimentos.

## ABSTRACT

The following study presents an interference analysis of the Brazilian fiscal chain on the supplier choice decision process. The given to approach to the subject, warns the business organizations about the functional strategy turned to the tributary or fiscal optimization, especially when it gives focus to the analysis of the effects provided by the “fiscal war” on the supply chain. It also emphasizes the necessity on

development on systemizing practice of the constant monitoring on opportunities proportionate by the fiscal chain at the companies (aspect usually unconsidered by the fiscal area professional that have no knowledge about the supply options available on the supply chain), once they offer to the organizations possibilities to obtain competitive advantages facing the competition. The study has as a real basis the São Carlos Electrolux Cia located in São Paulo State, Brazil, where laundry machines are produced.

**Keywords:** Competitively, Supplier, Optimization, ICMS, Supply Chain.

## INTRODUÇÃO

A necessidade de alguém do departamento fiscal em uma organização monitorar sempre as oportunidades da cadeia fiscal oferece, à organização que é mais ágil em formatar-se nas condições necessárias, obter vantagens perante a concorrência, haja vista que a cadeia está em constantes mudanças e as oportunidades aparecem e desaparecem.

Fenômenos como a departamentalização impedem que as oportunidades sejam descobertas e colocadas em prática e, por a legislação fiscal tratar-se de um tema complexo e de difícil compreensão para parte dos administradores, estes não se aprofundam no conhecimento desse artifício geralmente burocratizado.

Para organizações que dispõem de recursos especializados, onde esses estão atentos a tais oportunidades, a visualização é facilitada, porém para organizações menores onde os recursos são mais escassos, essas ocasiões são mais difíceis de serem aproveitadas.

<sup>1</sup> Professor Doutor do Programa de Pós-Graduação em Administração Estratégica da PUCPR. E-mail: [wesley.vieira@pucpr.br](mailto:wesley.vieira@pucpr.br).

<sup>2</sup> Professor Doutor do Programa de Pós-Graduação em Administração Estratégica da PUCPR. E-mail: [del.corso@pucpr.br](mailto:del.corso@pucpr.br).

<sup>3</sup> Mestre em Administração Estratégica pela PUCPR. E-mail: [g.sandrini@eletrolux.com.br](mailto:g.sandrini@eletrolux.com.br)

Atualmente as organizações obrigam-se a extrair o máximo de seus recursos, o que impossibilita seus profissionais a agirem de maneira mais estratégica, levando-os a envolver-se mais no operacional, o que ocasiona a não percepção de certas oportunidades.

Como observado em literatura especializada, o foco organizacional para a obtenção de vantagem competitiva tem sido na melhoria das atividades logísticas, tanto internamente como nas atividades que permeiam a cadeia de suprimentos, como fonte de redução de custos ou de diferenciação para obterem vantagem competitiva.

Por ser o gerenciamento logístico um conceito orientado para o fluxo, que objetiva a integração dos recursos ao longo de todo o trajeto compreendido entre os fornecedores e clientes finais, é desejável que se tenha uma forma de avaliar os custos e o desempenho desse fluxo, sendo a evolução deste processo logístico o Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos.

O aumento da complexidade e da interdependência organizacional leva as empresas a adotarem estratégias que aumentem a flexibilidade empresarial, permitindo integrar toda a organização em um objetivo comum, como as estratégias competitivas orientadas pelo/para o cliente (KOTLER; ARMSTRONG, 1998).

O valor total de determinado produto é composto pela margem e pelas atividades de valor. As atividades de valor são as atividades físicas e tecnologicamente distintas desempenhadas por uma empresa para a criação de um produto com certo valor no mercado. Para Porter (1989), as atividades de valor são classificadas em duas categorias: atividades primárias (logística de suprimentos, operações, logística de distribuição, marketing e vendas, além de assistência técnica) e atividades de apoio (infra-estrutura da empresa, gerenciamento de recursos humanos, desenvolvimento de tecnologia, aquisição de insumos e serviços).

A cadeia de suprimentos é formada por uma seqüência de cadeias de valor, cada uma é correspondente a uma das empresas que formam o sistema (NOVAES, 2004). Seu gerenciamento estende o conceito de integração além da empresa, para todas as empresas que compõem a cadeia, englobando fornecedores de matéria-prima até o consumidor final, passando pela manufatura, centros de distribuição, atacadistas e varejistas.

Grande parte das organizações está inserida em um contexto onde o controle da cadeia foi passado das mãos do fornecedor à do cliente, obrigando-as a desenvolverem novas formas de gerenciamento (TQM - melhoria contínua e GP - gerenciamento de processos), definindo cada etapa do processo como atividades que agregam ou não valor, o que possibilita melhor entendimento entre processos e custos.

Métodos tradicionais da contabilidade de custos são questionados, pois confiam em métodos arbitrários

para a alocação de custos indiretos e, portanto, geralmente distorcem a lucratividade verdadeira dos objetos de custo (produtos, clientes, canais de distribuição), o que torna o papel do profissional de suprimentos cada vez mais estratégico para a organização, onde este, além de ter conhecimentos gerais sobre o custo total das compras, deve também conhecer cadeia fiscal.

Uma evidência da falta de comprometimento dos dados contábeis e fiscais para com os custos logísticos é observada na elaboração dos planos de contas (GONÇALVES, 1998). O custo do transporte das matérias-primas compradas geralmente está inserido no custo do produto vendido, porém as alíquotas definidas para transporte e para produtos beneficiados são diferentes, observando-se, assim, uma oportunidade perdida da otimização fiscal para a organização, que resulta em uma lucratividade menor.

A análise do impacto do ICMS nos custos de componentes deve ser observada na decisão de compras, mesmo sendo o ICMS recuperado posteriormente, pois esta análise do preço com ICMS e o preço sem ele, poderá prover a área de suprimentos de vantagens competitivas através da análise da cadeia fiscal em detrimento da cadeia logística.

Este trabalho caracteriza-se como um estudo de caso, na empresa Eletrolux do Brasil, de natureza qualitativa com abordagem descritiva. Ele tem como objetivo avaliar, de forma crítica, a cadeia fiscal brasileira ao se analisar a escolha de um fornecedor.

O trabalho encontra-se estruturado em cinco seções. A primeira seção refere-se à parte introdutória. A segunda traz breves considerações sobre a importância da função de suprimentos em uma empresa. A terceira seção traz algumas conjecturas a respeito do ICMS e os seus impactos na *Guerra Fiscal* entre os Estados brasileiros. A quarta faz uma análise crítica a partir de um estudo de caso real de como a guerra fiscal influencia na escolha de um fornecedor. A quinta seção trata das considerações finais.

## 1. A FUNÇÃO DE SUPRIMENTOS EM UMA EMPRESA

Segundo Ballou (2001), uma das áreas determinantes do sucesso organizacional é a de suprimentos, pois, para uma empresa de transformação, o montante gasto com aquisição das matérias-primas necessárias à industrialização dos bens de consumo a serem disponibilizados à venda corresponde a cerca de 60% dos gastos anuais totais. Devido à relevância desse montante, a busca pela melhor compra acirra a concorrência entre as organizações de um mesmo segmento de mercado, fazendo com que a área de suprimentos desenvolva diversas práticas para que a melhor compra seja realizada.

Para Kotler e Armstrong (1998), um processo de decisão de compra tem início com o reconhecimento do problema e termina com a decisão sobre quais produtos

comprar de quais fornecedores e sob quais condições. Os compradores são afetados por um amplo leque de fatores ambientais, organizacionais, interpessoais e individuais.

Carvalho (2002) afirma que a disputa entre a área de suprimentos e os fornecedores de matéria-prima dá-se no âmbito estratégico, no qual diversas são as manobras utilizadas para se obter a melhor compra. Nesse contexto, a estratégia organizacional traçada para essa área torna-se fundamental para se atingir as metas de lucratividade que a organização espera alcançar ou até mesmo superar.

Acredita-se que negociar o custo da matéria-prima é a principal função do setor de suprimentos, pois se verifica que em sua grande maioria o desempenho dessa área é medido por fatores que somente interpretam as alterações de custo, analisando-se os preços à vista e sem impostos. Muitos profissionais da área de suprimentos focam-se somente nesse indicador, preparando-se demasiadamente para a negociação pura de preço. Provavelmente isso ocorra devido às dificuldades e à falta de preparo do profissional em visualizar precisamente o custo total das compras refletido na totalidade dos gastos da organização. Percebe-se, então, que a departamentalização pode tornar uma empresa ineficiente, mesmo que cada departamento esteja cumprindo as metas que foram estabelecidas.

Para Domingues (2004), antes de efetuar as compras, a empresa deve fazer também uma análise criteriosa do conjunto de fornecedores, quando da elaboração dos estudos de gerenciamento de categorias ou dos estudos de gerenciamento de espaços, novamente com o critério de classificação ABC. Concomitantemente, pelo menos a cada seis meses, deve ser avaliado o *mix* dos seus concorrentes com o objetivo de identificar a necessidade de inclusão ou exclusão de produtos.

Um outro aspecto relevante que deve ser considerado no processo de compras é o custo do produto, porém ele não é o único aspecto que deve ser visto. Fatores como a fidelidade dos fornecedores, qualidade do produto, transparência e honestidade na transação, reposição da mercadoria (trocas), presença de promotores nos pontos de vendas, promoções por meio de redução de preços ou mesmo bonificações etc. são aspectos que o gerenciamento da cadeia de suprimentos deve considerar no momento de decidir pela compra desta ou daquela mercadoria.

A questão "cadeia de suprimentos" está cada vez mais sendo estudada e abordada em pesquisas acadêmicas, fazendo com que os profissionais da área de suprimentos passem a enxergar maiores oportunidades em se trabalhar juntamente com outros departamentos, tais como logística, e, em futuro não muito distante, com a área fiscal.

Com a crescente especialização dos profissionais, as organizações buscam compradores mais completos e capazes de gerirem negócios como

um todo, administradores de *supply chain* que conheçam, além das funções de compras, os "trâmites" de logística, tributos, leis, qualidade, aspectos técnicos dos produtos. Observa-se que as preocupações fiscais junto às organizações iniciaram-se principalmente com o advento da *Guerra Fiscal* entre os Estados da federação.

Por fim, Cooper, Lambert e Pagh (1997), Trienekens (1999) e Wild (1995) afirmam que o *supply chain management* procura lidar com a integração dos processos de negócios por intermédio de toda a cadeia de suprimentos, envolvendo a integração de funções e processos no interior de cada empresa e entre as empresas. A gestão dessa cadeia visa a maximizar a sinergia existente entre todas as partes da cadeia, de modo a atender o cliente final da maneira mais eficaz e eficiente possível.

## 2. O ICMS E OS SEUS IMPACTOS NA GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS

No início da década de 80, surgiu um movimento que buscava o fortalecimento dos Estados e municípios. Com a promulgação da Constituição de 1988, houve transferência de fatia maior do bolo tributário e conseqüentemente maior autonomia para estas Unidades Federativas (UFs) legislar sobre suas fontes de receitas.

Os estados federados, bem como os municípios com maior liberdade para instituir e isentar impostos, acabaram levando ao conflito federativo popularmente chamado de *Guerra Fiscal*, dada a retirada, por parte do governo federal, de fatia considerável das transferências constitucionais dos estados brasileiros. Alguns críticos interpretam a *Guerra Fiscal* como a exacerbação de práticas competitivas e não cooperativas entre os estados da federação.

Essa maior liberdade fiscal, além de propiciar o acirramento da *Guerra Fiscal*, isto é, a disputa entre as unidades da Federação, atraiu para sua esfera de domínio os investimentos necessários para o seu desenvolvimento econômico e social. Essa prática se dá via concessões de benefícios fiscais, financeiros e de infra-estrutura para as empresas interessadas em investir ou transferir seus investimentos para o Estado concesso do benefício que estimula a disputa entre Estados e municípios que objetivam, por sua vez, a promoção do desenvolvimento regional por meio da concessão de benefícios às empresas para a instalação de novas plantas industriais no seu território.

As justificativas para que os Estados federados realizem tal prática são a geração de renda, emprego, e aumento do valor adicionado ao longo das cadeias produtivas, devido à maior transformação industrial. O ônus é a perda de receita presente que pode não ser compensada futuramente com a maior atividade industrial e comercial, pois as empresas podem migrar após o período de carência, ou seja, antes do Estado recuperar na sua totalidade os "recursos" aplicados.

Vale salientar que os diferenciais do ICMS aplicados conforme cada Estado tendem a influenciar estratégias de muitas empresas que operam no território brasileiro.

Contrariamente ao que argumentam os governantes estaduais, vê-se que as conseqüências econômicas dessa guerra são danosas ao desempenho econômico, tem-se a troca de critérios de eficiência econômica pelo artificialismo tributário, a localização de uma indústria, por exemplo, acaba por reduzir o custo privado da produção e aumentar seu custo social. Conseqüentemente, percebe-se uma queda na qualidade e/ou quantidade de serviços públicos destinados à sociedade.

Notadamente que esses incentivos fiscais não geram, de forma agregada, um aumento dos investimentos, mas somente determinam a sua realocação dentro do território nacional. Logo, não há um aumento da produção e do emprego, tal como apregoam diversos governantes, o que pode comprometer a capacidade dos estados de dinamizar a economia.

Carrazza (1995) escreve que o ICMS, antigo ICM, surgiu com a Emenda nº 18/65 à Constituição de 1946, em substituição ao Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), duramente criticado pelos juristas e economistas à época, em razão do seu efeito "cascata" sobre a economia.

O então ICM tomou como modelo os impostos europeus sobre valores agregados, os quais, ainda hoje, se fazem incidir sobre bens e serviços de expressão econômica, mas somente sobre o valor acrescido a cada etapa da produção.

Surge, então, o ICMS da necessidade de um imposto não-cumulativo, que, incidindo somente sobre o valor agregado a cada etapa da produção, tem como corolário evitar os processos de inflação e de verticalização da economia, próprios dos impostos cumulativos anteriores à Emenda nº. 18/65.

O ICMS, diferentemente do seu antecessor, o ICM, faz-se incidir sobre as operações de circulação de mercadorias e de prestação de serviços de telecomunicações e transportes, não estritamente municipais, sendo qualificado por "relações jurídicas entre sujeitos econômicos", quer sejam pessoas físicas ou jurídicas.

O ICMS é um Imposto, de competência dos Estados e do Distrito Federal, que incide sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Incide ainda sobre: o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços; a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que se trate de bem destinado a uso ou consumo ou ativo permanente do estabelecimento; o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; a entrada, no território estadual, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis

líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais; a venda do bem ao arrendatário, na operação de arrendamento mercantil.

Para Biasoto (1995, p. 68), a extinção dos impostos únicos e especiais teve um forte impacto sobre a base de cálculo à qual o ICMS está referido, uma vez que as aquisições de energia elétrica, combustíveis e minerais, enquanto insumos do processo produtivo, passaram a gerar crédito tributário para o comprador, situação radicalmente contrária ao que ocorria antes de 1988, quando os impostos únicos e especiais agregavam-se aos custos dos insumos.

O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este ou outro Estado, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.

Para a compensação, é assegurado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, relativamente à mercadoria entrada em seu estabelecimento, ou ao serviço a ele prestado, em razão de operações ou prestações regulares e tributadas. O direito ao crédito do imposto condicionar-se-á à escrituração do respectivo documento fiscal e ao cumprimento dos demais requisitos previstos na legislação.

As alíquotas do imposto variam de acordo com as peculiaridades de cada operação, sendo a mais comum aquela relativa às operações ou prestações internas, que é de 18% (dezoito por cento).

Os estabelecimentos devem registrar todos os documentos com débitos e créditos do imposto nos Livros Fiscais próprios (Registro de Saídas, Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS). Salvo disposição em contrário, a apuração do imposto faz-se mensalmente, no último dia do mês. (Pequeno resumo elaborado com base nas informações constantes da Legislação própria do ICMS disponível no site: <http://www.fazenda.sp.gov.br>).

De acordo com a legislação vigente, cada unidade da federação tem uma lei sobre o imposto. No Estado de São Paulo, a alíquota geral é de 18%; já em outros Estados chega a 17%, mas a alíquota é reduzida a 12% na comercialização entre outros Estados e a 7% para vendas de empresas dos Estados do Sul e do Sudeste para as outras regiões do país. Para maiores esclarecimentos sobre as disparidades entre as arrecadações tributárias dos estados e regiões do Brasil, veja em Reis e Blanco (1996).

O primeiro resultado desse processo é o favorecimento da transação entre os Estados. Entretanto, Yoshizaki (2003) aponta um grave efeito colateral, que ele define como um amplo espaço para manobras fiscais. O autor menciona que uma vez que o

ICMS é um imposto calculado como créditos e débitos ao longo da cadeia, haveria a possibilidade de se criar um esquema de elisão fiscal, em que o turismo de produtos faria o papel central.

O turismo de produtos é, como os especialistas definem, um tráfego artificialmente criado para ganhar com vantagens tributárias. Um bom exemplo é o de uma fábrica situada em São Paulo, mas que possui um armazém em Minas Gerais para atender os clientes do Estado paulista. Na verdade, o produto vai até Minas Gerais somente para fazer “turismo”, pois seu destino é outro. É o seu lugar de origem: São Paulo.

O turismo fiscal ocorre no Brasil por causa da variação de ICMS entre os Estados. Se a empresa vender produtos para clientes paulistas, a alíquota aplicada será de 18%. No entanto, se esses mesmos clientes forem atendidos a partir de Minas Gerais, a alíquota é de 12%, concedendo uma margem de 6% ao fabricante. A conclusão é simples: “*O ICMS estaria contribuindo para aumentar artificialmente custos operacionais da logística para obterem-se vantagens tributárias, gerando mais um custo Brasil*”, critica Yoshizaki (2003).

Isso parece explicar o fato de alguns atacadistas e distribuidores terem preferido se instalar no sul de Minas Gerais, próximos aos maiores centros de consumo, como Grande São Paulo e Grande Rio de Janeiro. Para o professor, essa estratégia logística começa a ser lucrativa a partir de mercadorias acima de R\$ 600,00 a tonelada. No entanto, nas simulações apresentadas na tese de doutorado, “*o custo Brasil do ICMS*” pode ter um aumento que varia entre 3,5% e 11 %, seguindo essa estratégia de vantagem tributária interestadual. No estudo, ele simulou cenários - fundamentados em modelos matemáticos de otimização - tomando como base a indústria de bens de consumo não-duráveis (alimentos, material de higiene e limpeza, etc.) e que, portanto, foram extrapolados para a economia como um todo. Yoshizaki (2003) argumenta sobre as conjecturas anteriores que:

Caso as indústrias de bens de consumo adotem uma hipótese conservadora de 20% de sonegação potencial na cadeia do ICMS, a rede logística desenhada gera um incremento de 3,49% nos custos de operação do cenário básico. Considerando-se que em torno de 15% da distribuição é feita via grandes redes, apontadas como não-sonegadas, podem-se adotar como limite superior para a sonegação potencial a fração de 80% e, nesse caso, o aumento logístico fica em 11,63%.

Um outro senão da atual legislação de ICMS é o que está fora da lei: a sonegação. Segundo o autor supracitado, é difícil determinar a influência do ICMS no turismo de mercadoria, pois o índice de não-

pagadores do imposto é desconhecido, mas provavelmente isso deva ser elevado. O ICMS segue a lógica da não-cumulatividade, o que significa que, para efeito de apuração do tributo devido, deve-se deduzir do imposto incidente sobre a saída de mercadorias, o imposto já cobrado nas operações anteriores relativas à circulação daquelas mercadorias ou das matérias-primas necessárias à sua industrialização. Yoshizaki (2003) cita um outro exemplo de distorção, que a atual legislação permite:

Consideremos que uma empresa comprou matérias-primas para fabricar seu produto, que é vendido a R\$ 2.500. No valor de compra de material, está embutido o ICMS de 17% ou 18%. Pelo princípio da não-cumulatividade, esse valor fica como crédito para a indústria, que é utilizado contra o débito de ICMS quando a mesma empresa vender seu produto, que se for para outro Estado será de somente 12%. O cliente terá um crédito de 12%, mas deverá recolher 17% ou 18%, ficando, assim, em desvantagem. Mas será que o cliente aceitará essa transferência passivamente?

Acredita-se que a diferenciação de ICMS interestadual está sendo um mal enorme para o país. Se houver uma equalização do Imposto sobre Circulação, é potencialmente possível reduzir perdas econômicas entre R\$ 4,5 bilhões e R\$ 9 bilhões por ano somente com prejuízos em logística. A atual estrutura afeta os custos logísticos e a decisão de localizar instalações, explica Hugo Tsugunobu Yoshida Yoshizaki (2003), professor da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (USP), que realizou a pesquisa Impacto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços na Rede Logística Brasileira, com apoio da FAPESP, e defendeu recentemente tese de doutorado sobre o tema.

Uma alternativa é o comerciante não se importar com o crédito do ICMS. Logo, se ele for sonegador do imposto, fica indiferente de onde recebeu a mercadoria, pois não necessita do crédito. Um outro ponto seria favorável para o fornecedor, mas apenas para aqueles que detêm o monopólio do setor. Isso porque não ofereceria escolha ao consumidor de negociar essas vantagens tributárias interestaduais. Um outro aspecto também foi mencionado por Yoshizaki (2003):

No caso de mercado onde há competição por preço, essas economias acabam sendo passadas aos clientes. Para vendas realizadas fora do Estado da indústria, esse desconto seria exatamente a diferença de alíquotas intra e interestaduais de ICMS, garantindo um preço mais competitivo. É o chamado desconto ICMS.

Ao verificar o ponto mencionado anteriormente, nota-se que os Estados estão adotando a estratégia de conceder deferimentos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) que, na prática, têm os mesmos resultados que as isenções ou reduções de alíquota e possuem a vantagem de ser baixados por decreto do Poder Executivo, sem necessidade de aprovação de lei pelo Legislativo.

O Estado do Paraná, por exemplo, resolveu baixar as alíquotas internas de todas as atividades para 12% em troca dos tradicionais 18%. As alíquotas maiores são aplicadas somente nas vendas ao consumidor final. A redução fez-se por meio do deferimento que, na linguagem técnica, significa o adiamento da cobrança do imposto para uma etapa posterior de produção ou comercialização. Na alíquota de 18%, por exemplo, 1/3 do imposto devido ficou adiado para a venda ao consumidor final.

Heron Arzua, secretário da Fazenda do Estado do Paraná, explica que a idéia do deferimento foi tornar os fornecedores paranaenses mais competitivos. Percebe-se que diversos atacadistas e redes de supermercados locais estavam comprando produtos em outros Estados porque a alíquota interestadual é de 12%. Agora, com a alíquota interna também de 12% no Paraná, a distorção acaba. O secretário diz que não há renúncia fiscal porque a alíquota da ponta foi mantida em 18%. Ou seja, a arrecadação simplesmente fica adiada para o varejo. Ele ressalta que o deferimento geral para as atividades internas é uma medida pioneira: *“Os demais Estados não têm coragem de adotar a mesma medida porque têm medo que a arrecadação caia”*, declara Arzua.

Outros Estados, como Ceará, Bahia, Pernambuco e Rio Grande do Sul também concedem o deferimento, embora mais restrito, quase sempre relacionado à compra ou importação de máquinas destinadas ao ativo fixo da empresa, como forma de incentivar renovação de parque industrial.

Nesses casos, o imposto fica para o momento em que a máquina é vendida ou para ser agregada ao custo do pagamento do ICMS devido na venda das mercadorias industrializadas. O adiamento traz vantagem representativa para quem compra a máquina. Sem incentivo, o imposto é cobrado assim que acontece o desembaraço aduaneiro. *“Quem importa uma máquina por um Estado que não concede essa facilidade, como São Paulo, por exemplo, paga por uma máquina 21,95% a mais do que o importador beneficiado com esse incentivo”*, contabiliza Gilson Rasador, da Pactum Consultoria Empresarial. O tributarista leva em consideração um ICMS de 18%. Na prática, o imposto diferido simplesmente deixa de ser recolhido e os efeitos são como o de uma isenção. Isso acontece porque a indústria não vende a máquina nos prazos definidos pelos Estados e só acaba pagando o

tributo sobre o custo repassado ao produto ou com a depreciação do equipamento.

O Estado do Paraná foi mais criativo ao conceder o deferimento na compra de máquinas pelas indústrias. O importador direto fica beneficiado com a ampliação de prazo de pagamento do ICMS. Em vez de recolher o imposto no desembaraço da máquina, a indústria pode fazer o pagamento ao longo de quatro anos, recolhendo 1/48 ao mês. O prazo não foi determinado por acaso.

Na realidade, atualmente a compra de ativo fixo pelas empresas sofre uma grande restrição para compensação de créditos do ICMS. Hoje o imposto pago na compra de máquinas só pode ser creditado ao longo de quatro anos, exatamente na proporção de 1/48 ao mês. A norma paranaense, portanto, faz coincidir o débito e o crédito do ICMS devido na importação de máquinas. Essa talvez seja a melhor solução para Estados que querem evitar uma discussão sobre *Guerra Fiscal*. Nesse modelo, o imposto não fica adiado para um momento que nunca acontece. O débito do imposto simplesmente coincide com o crédito de ICMS que a empresa contabiliza ao seu favor.

*“O uso do deferimento não caracteriza guerra fiscal. Esse é um instituto jurídico diferente da redução de alíquota ou da isenção”*, diz o coordenador do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) e secretário da Fazenda da Bahia, Estado que, com algumas condições, também concede o benefício na importação de máquinas. O coordenador lembra, porém, que esse recurso dificilmente poderá ser usado após a reforma tributária. *“Essa brecha deverá ser fechada, já que os Estados perderão a autonomia que têm hoje sobre o imposto.”* (Data: 08/13/2003 - Fonte: Valor Econômico).

### 3. DISCUSSÃO: TEORIA X ESTUDO DE CASO

Para verificar os aspectos tributários reportados que ocorrem na seção anterior, nesta seção propõe-se o estudo de caso com base em um exemplo de um material comprado para atender a planta da empresa Electrolux de São Carlos, no Estado de São Paulo, onde são produzidas lavadoras de roupa.

O exemplo aqui demonstrado trata-se da decisão de compra de matéria-prima entre dois fornecedores, sendo o fornecedor PAR proveniente do Estado do Paraná e o fornecedor SAO, proveniente do Estado de São Paulo.

Supondo que o material em análise seja o componente BETA, tem-se, para efeito de análise, o mesmo preço cotado à vista sem impostos pelos dois fornecedores, o que realmente pode ocorrer na prática. Assim, é possível verificar somente o diferencial do imposto, e o que esse diferencial pode agregar aos custos financeiros da Electrolux.

Tal como fora relatado anteriormente, existem duas possibilidades para a compra do mesmo. Uma delas seria a compra do material do fornecedor SAO.

Para este caso, a alíquota de ICMS vigente para o Estado de São Paulo, considerando o faturamento de uma venda interna ao Estado, é de 18%. Dessa forma, tem-se que:

Preço à vista sem impostos: R\$10,00 por peça.

\* Preço faturado com a alíquota de ICMS de 18%:

$$\frac{R\$10,00}{(1 - 0,18)} \text{ o } \frac{R\$10,00}{(0,82)} \text{ o } R\$12,20$$

Agora se faz o mesmo cálculo para o componente comprado do fornecedor PAR, proveniente do Estado do Paraná, onde se tem que considerar a transação dentro da categoria interestadual, ou seja, alíquota do ICMS de 12%. Desta forma, obtém-se:

Preço à vista sem impostos: R\$10,00 por peça.

\* Preço faturado com a alíquota de ICMS de 12%:

$$\frac{R\$10,00}{(1 - 0,12)} \text{ o } \frac{R\$10,00}{(0,88)} \text{ o } R\$11,36$$

### 3.1. ANÁLISE CRÍTICA

Primeiramente, analisa-se essa compra do ponto de vista “fluxo de caixa”: Como o ICMS é um imposto recuperável, muitas empresas não dão a devida importância para o problema de fluxo de caixa gerado pela diferença das alíquotas 12% e 18%. O fato é que o componente adquirido será estocado, no caso da Electrolux, por um período médio de 10 dias, até ser agregado ao produto final, no caso a lavadora de roupas. Há que se considerar ainda um tempo médio de 20 dias de estoque para produto acabado, antes do faturamento ao varejista.

Somente depois deste período médio total de 30 dias, o ICMS pago por esse item é recuperado através da venda do produto acabado. Pode-se utilizar para esse exemplo que o produto foi faturado para um varejista do Estado de São Paulo, o que acrescenta 18% de ICMS na efetivação da venda.

Para a compra de 1.000 peças do componente BETA do fornecedor SAO, o custo agregado pelo imposto é de R\$ 220,00. Esse valor é retirado do caixa da empresa por um mês, em média, para depois ser recuperado. Considerando os juros de mercado, caso a Electrolux não tivesse caixa disponível nesse momento, necessitaria, obrigatoriamente, realizar uma operação de empréstimo para cobrir o gasto com o imposto até data de sua recuperação.

Para a compra das mesmas 1.000 peças, provenientes desta vez do fornecedor PAR, localizado no Estado do Paraná, tem-se um custo de R\$ 136,00 agregado pelo imposto.

Sem muitos cálculos, percebe-se que a compra do componente BETA, por meio do fornecedor PAR é mais vantajosa, além do fato de que a recuperação é de 18% na venda para São Paulo, e não somente dos 12% que foram gastos, o que pode representar para a empresa, além de um menor impacto em seu fluxo de caixa ou gastos com juros, uma redução de custo para o consumidor final.

Outra análise pode ser feita se forem considerados os gastos logísticos de transporte do material. Geralmente, de acordo com os contratos de custos de frete firmados pela Electrolux, ter-se-ia um custo aproximado de 0,5%, para um frete dentro do Estado de São Paulo, e de cerca de 1% para um frete do Estado do Paraná. A diferença do ICMS é maior do que a diferença do frete, por isso a condição de compra do fornecedor PAR continua sendo melhor.

Deve-se considerar também que o volume de compra de matéria-prima realizado pela Electrolux está em torno dos R\$ 800.000.000,00 por ano, em que o fluxo de caixa é bastante elevado e muito importante para o resultado total da empresa.

Vale salientar que este é apenas um exemplo real de uma oportunidade gerada pela otimização da cadeia fiscal, com um componente com o qual, aparentemente, tem-se o mesmo custo, ao ser comprado de qualquer um dos dois fornecedores disponíveis, e isso traz menores gastos à Electrolux ao ser escolhida a situação mais incoerente, do ponto de vista logístico, e é indiferente do ponto de vista do custo puro do material.

Hoje, grande parte dos compradores da Electrolux realiza somente estudos nos preços puros de matéria-prima. Pretende-se, após a identificação desse tipo de oportunidade em conjunto com a área fiscal, que a negociação com os fornecedores seja mais embasada, não deixando de tomar proveito de situações como a apresentada no exemplo relatado.

Com isso, após a realização de estudos de casos práticos, enquadrados no exemplo relatado, estimam-se melhorias significativas de redução da ordem de 5% a 10% no giro do fluxo de caixa da empresa, onde se deve iniciar, a partir disso, a estratégia em renegociações com fornecedores atuais.

Embora tal fato não seja apurado como um ganho proveniente de uma ação de compras, devido ao fato do desempenho do departamento de compras ser medido somente pelas variações de puro preço de matéria-prima, a implementação de tal estratégia deve influenciar positivamente no resultado total da empresa.

Assim, observa-se, com base nos aspectos levantados anteriormente, que, do ponto de vista nacional, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é hoje um imposto sobre o consumo; mas na ótica de cada Estado brasileiro, acaba sendo um imposto híbrido - parte imposta sobre a produção do Estado, e parte sobre o seu consumo. Uma vez que a mobilidade dos fatores de produção, especialmente a

do capital, é muito maior do que a dos consumidores, o imposto sobre a produção acaba por ser uma arma muito mais poderosa na *Guerra Fiscal* do que o de consumo.

Outra avaliação que ainda pode ser feita refere-se à desoneração do ICMS sobre as exportações de produtos primários e semi-elaborados. Percebe-se que tal iniciativa possibilita a dedução do ICMS pago nas compras de máquinas e equipamentos e de material de consumo, que não fora diretamente incorporado no processo produtivo, o que representa um passo decisivo para a eliminação paulatina das distorções do sistema brasileiro que ainda penalizam o setor exportador.

A minimização do estímulo para dela participar requer que se transforme o ICMS em um imposto sobre o consumo também do ponto de vista do governo estadual. Para tanto, basta adotar o princípio de destino para a tributação dos fluxos interestaduais, a exemplo do que já se faz no comércio exterior.

### CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo realizar uma análise crítica-descritiva a respeito da cadeia fiscal brasileira ao se escolher um determinado fornecedor, pautando-se nas ações normalmente praticadas pela empresa Electrolux do Brasil.

Os resultados auferidos a partir das análises realizadas buscam alertar não somente a empresa foco do estudo, mas também as organizações quanto à estratégia funcional voltada à otimização da cadeia fiscal ou tributária.

Nesse contexto de competitividade, ao qual as empresas estão expostas atualmente, a cadeia de suprimentos necessita ser constantemente analisada, buscando ganhos, não somente logísticos ou de puro custo de matéria-prima, mas também na cadeia fiscal, a qual é facilmente desconsiderada por profissionais da área de suprimentos, ficando somente a cargo dos profissionais da área fiscal, os quais não têm conhecimento sobre as opções de fornecimento disponíveis na cadeia de suprimentos.

Sendo assim, sempre que existir como opção de fornecimento a escolha de fornecedores de dois ou mais Estados diferentes, deve-se atentar quanto às questões tributárias, reforçando a visão estratégica do comprador quanto à gestão da cadeia de fornecimento como um todo, pois essa análise poderá prover a organização de vantagens competitivas através da área de suprimentos.

Por outro lado, caso as autoridades governamentais venham adotar o princípio de destino para tributação dos fluxos interestaduais, isso significaria a eliminação da alíquota interestadual do imposto. Isso feito, todos os produtos destinados ao consumo em determinado estado da federação - sejam eles produzidos no próprio estado, em outros ou no exterior - geram arrecadação exclusivamente para aquele estado; e bens ali produzidos, destinados a outros estados ou ao exterior, não são tributados.

### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALLOU, R. H. *Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos: planejamento, organização e logística empresarial*. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

BIASOTO Jr., G. *A Questão Fiscal no Contexto da Crise do Pacto Desenvolvimentista*. Campinas: IE-UNICAMP, 1995, (Tese de Doutorado).

CARRAZZA, R. A., *ICMS*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 87.

CARVALHAL, E. *Negociação: Fortalecendo o Processo - Como Construir Relações de Longo Prazo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Vision, 2002.

COOPER, M, LAMBERT, D.; PAGH, J. Supply chain management more than a new name for logistics. *International Journal of Logistics Management*. v. 8, n. 1, p. 1-14, 1997.

DOMIGUES, O. Modelo de comportamento do gestor de compra: um estudo de caso da COOP cooperativa de consumo. *Caderno de Pesquisas em Administração*, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 71-86, abril/junho de 2004.

GONÇALVES, José Ernesto Lima. A Necessidade de Reinventar as Empresas. *Revista de Administração de Empresas*. São Paulo: v. 38, n. 2, p. 2-17, abr./jun., 1998.

KOTLER, Philip; ARMSTRONG, Gary. *Princípios de Marketing*. 7. ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 1998.

NOVAES, Antonio Galvão. *Logística e Gerenciamento da Distribuição*. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

PORTER, Michael E. *Vantagem Competitiva*, v. 17, ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

*Revista Consultor Jurídico*, v. 7 de abril de 2003.

REIS, E. J.; BLANCO, F. A. *Capacidade Tributária dos Estados Brasileiros. 1970/1990*. Rio de Janeiro: IPEA, Janeiro de 1996. (Texto para Discussão, nº. 404).

TRIENEKENS, J. *Management of Processes in chains: a research framework*. 1999. 173 f. Thesis Wageningen University, Holland.

YOSHIZAKI, H. T. Y. *O Impacto do ICMS na Rede logística Brasileira*, 2003. Tese de livre docência USP.

WILD, R. *Production and operations management*. 5. ed. Inglaterra: Cassel Educational Ltd, 1995. 928p.