

4

Gestão Tributária da Cadeia de Suprimentos do varejo eletrônico

Sendo uma operação de comércio, as empresas desta cadeia adquirem produtos no mercado, algumas vezes através de importação, e oferecem aos seus clientes, sem nenhum tipo de industrialização. Elas apenas estocam e separam os produtos de acordo com os pedidos dos clientes captados em suas lojas virtuais. Caracterizada por uma estrutura em rede com forte predominância de camadas a montante, chegam a operar com milhares de fornecedores em diferentes estados ou países (Figura 3).

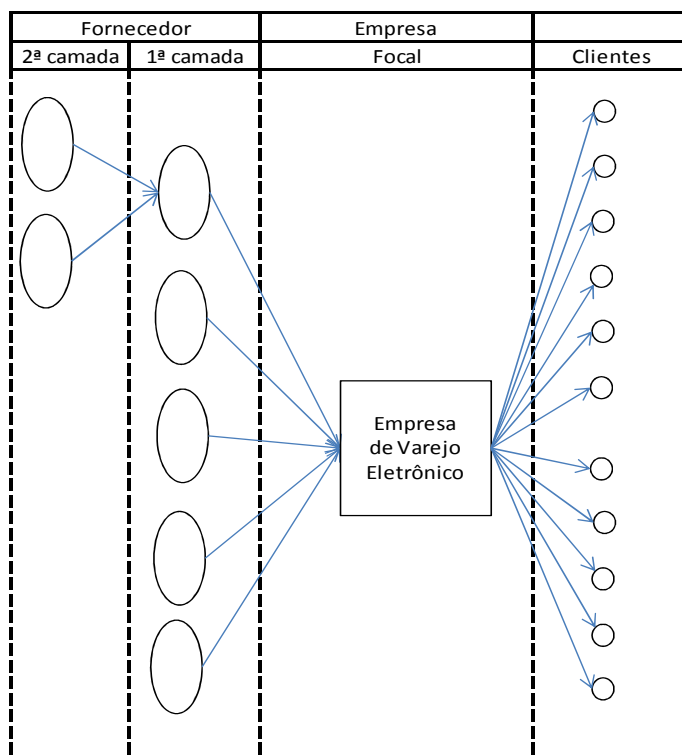


Figura 3- Estrutura da Cadeia de Suprimentos do Varejo Eletrônico

As lojas virtuais das grandes empresas do segmento não possuem endereço físico, porém, de acordo com suas páginas institucionais, a localização dos centros de distribuição destas empresas apresenta grande concentração na região sudeste. Tal concentração ocorreu devido a pré-existência de estrutura logística do varejo

tradicional, que foi aproveitada pelo varejo eletrônico, e a concessão de vantagens tributárias destes estados para manter as empresas em seus territórios.

Caracterizada pelo grande número de fornecedores, a Cadeia de Suprimentos do varejo eletrônico deve ser gerida de forma a garantir a continuidade das empresas-membros, mantendo sua lucratividade e atendendo às necessidades de seus clientes e acionistas, além de respeitar as normas definidas pelo governo. O atendimento das normas definidas pelo governo compreende as questões legais, ambientais e tributárias, sendo esta última carente de um tratamento sistêmico.

Gerir uma cadeia com tal complexidade, sem que a questão tributária seja muito bem analisada, pode trazer grandes prejuízos, pela não consideração correta de um tributo ou mesmo pela penalização pecuniária imposta pelo governo no caso de não cumprimento de uma determinada regra.

O grande desafio desta cadeia é o de tratar de forma integrada o fluxo dos diferentes tributos aos quais os produtos comercializados estão sujeitos. As empresas buscam por meio de consultorias ou mesmo da qualificação interna ampliar seu conhecimento nesta área, mas além deste conhecimento específico é importante entender como funciona a cadeia.

Nos modelos de gestão da cadeia de suprimentos, apresentados na etapa “2.1” deste trabalho, a questão tributária não é considerada de forma específica. Isso pode ser justificado pela origem de tais trabalhos, uma vez que os mesmos foram desenvolvidos em países onde tal questão é muito mais simples do que no Brasil. Neste contexto questões como proximidade do mercado consumidor, fornecedores e custos de frete apresentam relevância muito maior.

No caso da cadeia do varejo eletrônico, a arrecadação dos impostos municipais e estaduais ocorre nos locais onde se localizam seus centros de distribuição, pois é a partir destes pontos que a venda ocorre.

Como as lojas virtuais realizam vendas para todo o Brasil, os estados onde não estão localizados os centros de distribuição não participam da arrecadação de alguns dos principais impostos que incidem sobre tal venda. Outro efeito negativo para os estados destino das vendas do varejo eletrônico é a perda de competitividade do comércio local que, por operar com volumes muito inferiores às grandes empresas do setor de varejo eletrônico, acabam por encerrar suas

operações, gerando desemprego e reduzindo ainda mais a arrecadação de impostos para estes estados.

Neste cenário, alguns estados oferecem vantagens tributárias em troca da instalação de centros de distribuição ou pela utilização da sua estrutura portuária. Tais ações passaram a ser consideradas “atos de uma Guerra Fiscal”, onde, para manter empregos e a arrecadação de impostos, a concessão de vantagens tributárias virou a principal arma. Recentemente, em um esforço de reduzir os efeitos danosos destas políticas, a União, em conjunto com o Senado Federal, alterou algumas regras referentes ao ICMS, entre elas pode-se citar a divisão da arrecadação entre os estados que participam da venda eletrônica e também a unificação das alíquotas do ICMS de importação.

Com o objetivo de entender o impacto da questão tributária no varejo eletrônico, a seguir será descrito a gestão tributária desta cadeia, dando ênfase às relações entre cada uma das etapas deste fluxo. Para tanto será utilizado o modelo proposto na Figura 4, com a definição dos silos/departamentos/etapas dentro da empresa responsável pelo produto focal, no caso produtos de varejo, e os fluxos de processos de negócio e tributário ao longo da cadeia. Para cada etapa serão relacionados os principais tributos incidentes e suas implicações na gestão da cadeia de suprimentos.

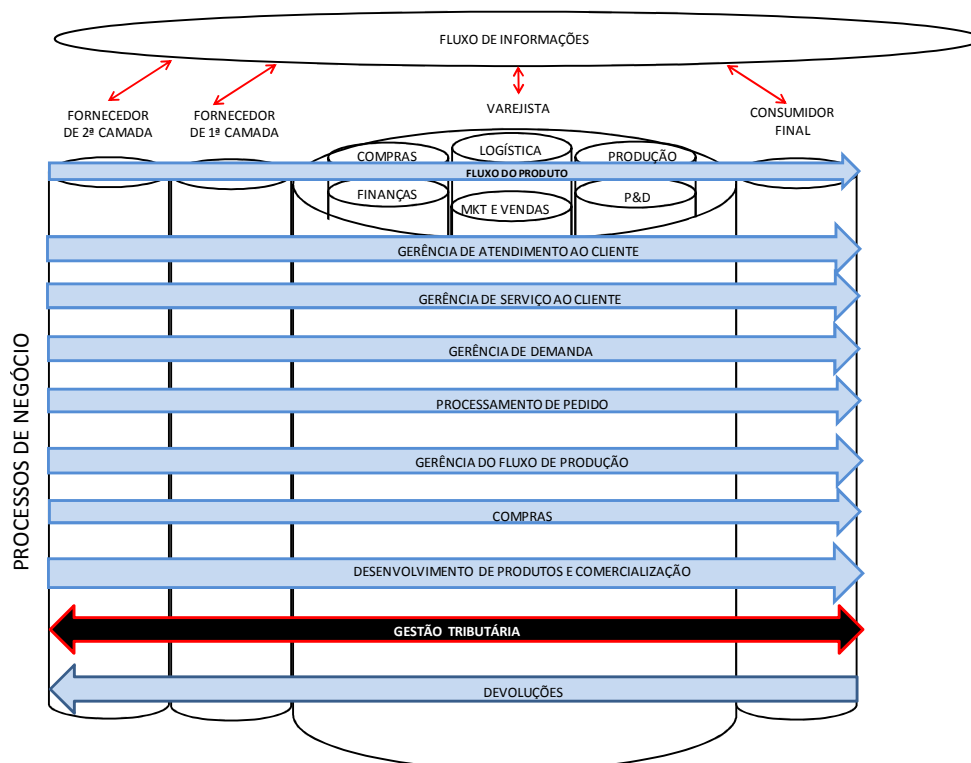


Figura 4 – Modelo SCM c/ Gestão Tributária – Varejo eletrônico

Fonte: Lambert e Cooper (2000) - Base

4.1.

Fluxo Tributário da cadeia de Varejo Eletrônico (e-commerce)

O produto que será vendido tem seu preço calculado com a inclusão de diversos impostos. Tais inclusões ocorrem ao longo de seu fluxo na cadeia de suprimentos e, em alguns casos, consideram as compensações das operações na etapa anterior. Além disso, as alíquotas de cada um dos impostos podem variar de acordo com o tipo de operação fiscal, produto e localização da empresa e do consumidor final.

4.1.1.

Compras

O varejo eletrônico caracteriza-se pela grande oferta de produtos através de uma loja virtual na Internet. Um importante diferencial para este tipo de negócio é a oferta de uma grande variedade de itens. Para tanto, grandes

investimentos são feitos na compra de produtos de modo que o preço final do item possa ser inferior ao de seus concorrentes. Esta operação envolve diversos tributos sendo os principais: IPI, II, ICMS, PIS e COFINS. A figura 5 ilustra o modelo proposto para a integração do tratamento destes tributos. Observa-se que embora o departamento de compras da empresa varejista tenha esta atribuição, o fluxo tributário deve envolver desde fornecedores até o consumidor final, passando por todos os departamentos da empresa.

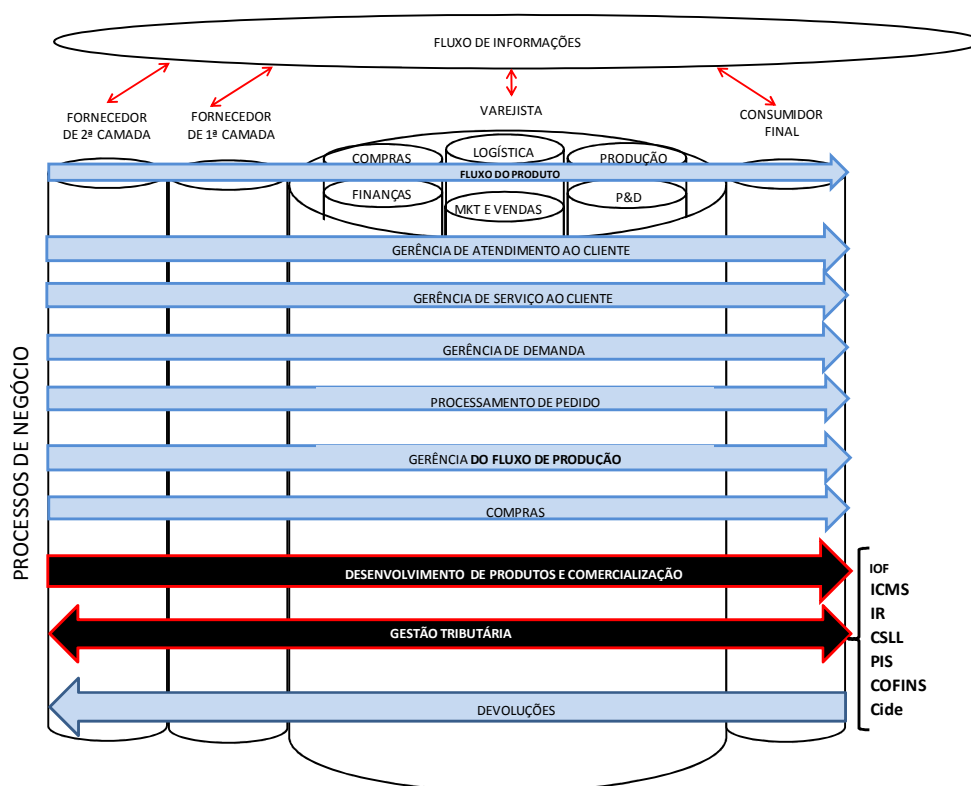


Figura 5 – Modelo SCM c/ Gestão Tributária – Compras
Fonte: Lambert e Cooper (2000) - Base

Do ponto de vista do fluxo tributário, podem-se dividir os produtos adquiridos em dois grupos:

4.1.1.1.

Produtos importados

Ao importar um determinado produto a empresa deve submetê-lo ao processo de nacionalização, onde, de acordo com o tipo de operação, ocorrerá a sua tarifação. Nesta etapa são cobrados o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) e o II (Imposto de Importação), PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social). Para determinação das alíquotas destes impostos são fornecidas Tabelas pelos órgãos competentes (Receita Federal, Receita Estadual e do Município) que, de acordo com a classificação do produto, informam qual o valor a ser cobrado. Esta classificação, em alguns casos, é bastante complexa, pois o enquadramento em uma das categorias listadas no regulamento requer um grande conhecimento técnico sobre o item importado. Em casos extremos é necessário recorrer ao órgão classificatório, solicitando uma consulta formal de modo a selecionar corretamente o código fiscal e sua respectiva alíquota. As principais oportunidades tributárias desta etapa consistem na utilização de portos em estados com algum tipo de incentivo ou a utilização de zonas francas, sendo a mais conhecida a Zona Franca de Manaus.

4.1.1.2.

Produtos Nacionais

Os produtos nacionais ou nacionalizados são, em geral, tarifados com o IPI e o ICMS interestadual. Como as empresas de varejo eletrônico comercializam seus produtos para pessoas físicas, não contribuintes, o IPI pago na aquisição é inserido no custo do produto e o ICMS é compensado pelo valor do ICMS destacado na operação de venda do produto.

Em geral o varejo eletrônico vende o produto da mesma forma que o adquiriu, ou seja, sem nenhuma modificação, sendo permitido apenas o seu acondicionamento em embalagem de proteção para o transporte.

4.1.1.3.

A relevância tributária dos tributos incidentes na compra

A Tabela 15 exemplifica uma estrutura de cálculo da carga tributária para 15.000 unidades de um produto importado e a Tabela 16 para 15.000 unidades do mesmo produto só que produzido localmente. Na coluna “% Preço de Venda” têm-se a participação do imposto no preço de venda ao consumidor final. Pode-se observar que a carga tributária incidente sobre este preço é da ordem de 31% para o produto importado e de 28% para o produzido localmente. Este fato demonstra a importância do fluxo tributário e da necessidade de sua consideração na gestão da cadeia de suprimentos no Brasil. Em especial chama a atenção a elevada participação do ICMS na composição desta carga tributária, chegando a 70% do total dos tributos devidos no caso do produto nacional.

Tabela 15 - Carga Tributária (Produto Importado)

Descrição	Base	Valor	% Preço Venda
Valor aquisição China	\$12.150,00	R\$ 24.907,50	
Frete (Shangai - Rio)	\$1.000,00	R\$ 2.050,00	1,32%
Seguro	\$105,20	R\$ 215,66	0,14%
Valor com frete e seguro	\$13.255,20	R\$ 27.173,16	
Impostos			
II (Imposto de Importação)	0,18	R\$ 4.891,17	3,15%
Base Calculo IPI		R\$ 32.064,33	
IPI	0,1	R\$ 3.206,43	2,06%
Taxa Siscomex		R\$ 214,50	0,14%
Base Cálculo PIS/COFINS	1,415897333	R\$ 38.474,40	
COFINS	0,076	R\$ 2.924,05	1,88%
PIS	0,0165	R\$ 634,83	0,41%
Base Cálculo ICMS		R\$ 47.614,81	
ICMS	0,18	R\$ 8.570,67	5,51%
AFRMM	0,25	R\$ 533,70	0,34%
Armazenagem 2 períodos	1,05	R\$ 285,32	0,18%
Outros		R\$ 1.375,00	0,88%
Desembaraço alíquota	1,5	R\$ 525,00	0,34%
Frete Nacional		R\$ 1.500,00	0,96%

Unitário Estoque	R\$ 51.833,83
-------------------------	----------------------

Preço de Venda	R\$ 155.501,48
-----------------------	-----------------------

ICMS venda (18%)	R\$ 27.990,27	18,00%
-------------------------	----------------------	---------------

Carga Tributária			
II		R\$ 4.891,17	15,7%
IPI		R\$ 3.206,43	10,3%
COFINS		R\$ 2.924,05	9,4%
PIS		R\$ 634,83	2,0%
ICMS		R\$ 19.419,60	62,5%
Total		R\$ 31.076,09	

Fonte: Empresa XYZ

Tabela 16 - Carga Tributária (Produto Nacional)

Descrição	Base	Valor	% Preço Venda
Valor aquisição Brasil	\$12.150,00	R\$ 42.000,00	
IPI	0,1	R\$ 4.200,00	2,69%
Base Cálculo PIS/COFINS		R\$ 46.200,00	
COFINS	0,076	R\$ 3.511,20	2,25%
PIS	0,0165	R\$ 762,30	0,49%
Base Cálculo ICMS		R\$ 42.000,00	
ICMS	0,18	R\$ 7.560,00	4,85%
Frete Nacional		R\$ 1.500,00	0,00%

Unitário Estoque	R\$ 51.973,50	
Preço de Venda	R\$ 155.920,50	
ICMS venda (18%)	R\$ 28.065,69	18,00%

Carga Tributária			
II		R\$ 0,00	0,0%
IPI		R\$ 4.200,00	14,5%
COFINS		R\$ 3.511,20	12,1%
PIS		R\$ 762,30	2,6%
ICMS		R\$ 20.505,69	70,8%
Total		R\$ 28.979,19	

Fonte: Empresa XYZ

4.1.2.

Produção (Armazenagem/Manuseio)

Na operação de armazenagem o produto é inserido no estoque com os impostos incorridos na etapa de compras. Por impactar diretamente o resultado da empresa, e por consequência o valor do IRPJ a recolher, o estoque é alvo constante de auditorias e fiscalizações.

As operações de armazenagem e manuseio empregam funcionários que são pagos pela empresa em sua folha, onde incidem impostos como Contribuição para a Previdência Social, Contribuição Sindical e Recolhimento para o Fundo de Garantia. É comum a terceirização desses serviços, através da contratação de outras empresas para a prestação dos serviços de armazenagem e manuseio. Este tipo de operação é taxado pelo ISS (Imposto Sobre Serviços).

O fluxo tributário desta etapa requer atenção especial na existência de terceirizações. Como tais atividades são intensivas em mão-de-obra, as empresas em geral tendem a considerar que sua responsabilidade é restrita apenas as atividades sob sua gestão. Este procedimento cria uma situação de risco uma vez

que as empresas: contratadas e contratantes são solidárias em relação aos tributos e relações trabalhistas.

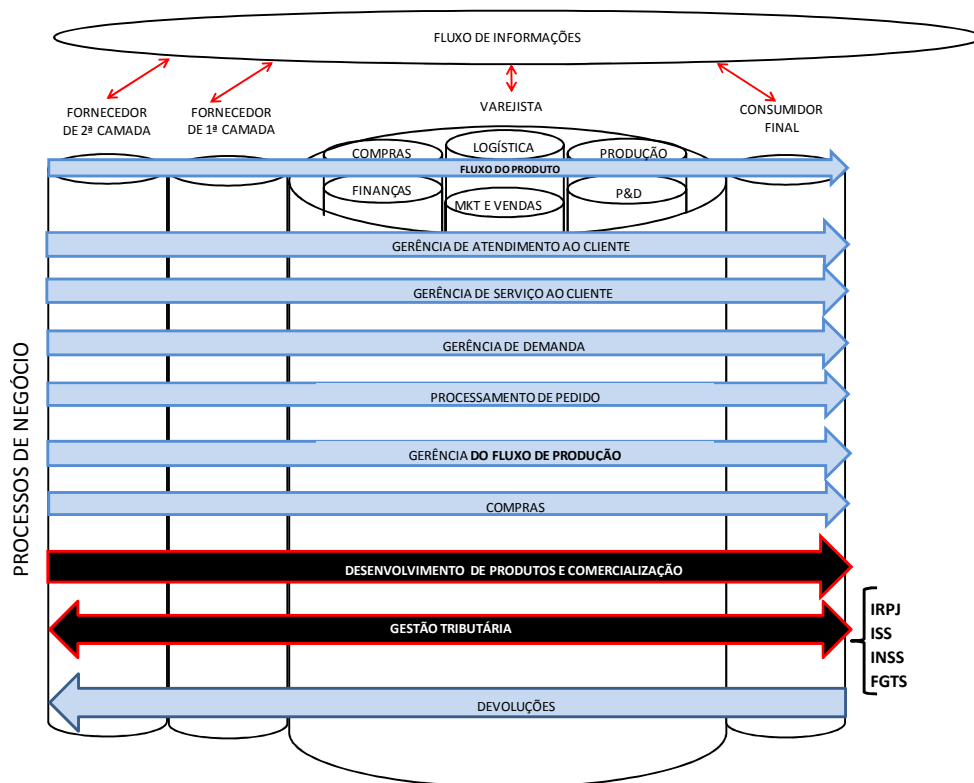


Figura 6 – Modelo SCM c/ Gestão Tributária – Armazenagem/Manuseio
Fonte: Lambert e Cooper (2000) - Base

Alguns municípios, como forma de atrair empresas, concedem reduções de ISS. É neste tributo que reside a maior oportunidade na etapa de armazenagem/manuseio. Um exemplo deste tipo de incentivo foi a concessão pelo município de Barueri de redução de alíquota de ISS para as empresas do setor gráfico. Tal incentivo gerou um grande deslocamento de empresas de diversos estados para usufruir deste benefício.

4.1.3.

Marketing/Vendas

As operações de venda, ou seja, de transferência de propriedade do bem, são responsáveis pelo fato gerador do ICMS, imposto de maior relevância na cadeia do varejo eletrônico. No caso de venda direta ao consumidor final,

considerado não contribuinte deste imposto, o produto será taxado respeitando-se a alíquota interna do estado onde se localiza o Centro de Distribuição, e a empresa deve inserir em seu preço de venda este tributo. Caso a empresa efetue a venda para uma pessoa jurídica a alíquota utilizada deverá considerar o estado de origem da venda e o de destino. Como o ICMS é um imposto não cumulativo a empresa que efetuou a venda deverá fazer uma compensação entre o imposto pago na aquisição e o apurado na venda, o resultado será o valor a pagar.

A maioria dos incentivos fiscais ocorre justamente neste tributo, sua relevância, aliada ao fato de que este imposto é de competência dos estados, tornou o seu emprego comum nas estratégias de atração de atividades para um determinado estado. A cadeia de varejo eletrônico, pela sua característica de operar de forma “virtual” no momento da venda, é uma das principais beneficiadas por esse tipo de incentivo. As grandes empresas do setor localizam seus Centros de Distribuição em regiões onde existe algum tipo de incentivo.

Sobre o faturamento também ocorre a incidência de PIS e COFINS e sobre o lucro a incidência de IR e a CSLL. Estes impostos são de competência da União e a existência de incentivo está relacionada ao fato de que as empresas de varejo eletrônico podem ser equiparadas a lojas, tendo o prazo de recolhimento do tributo postergado.

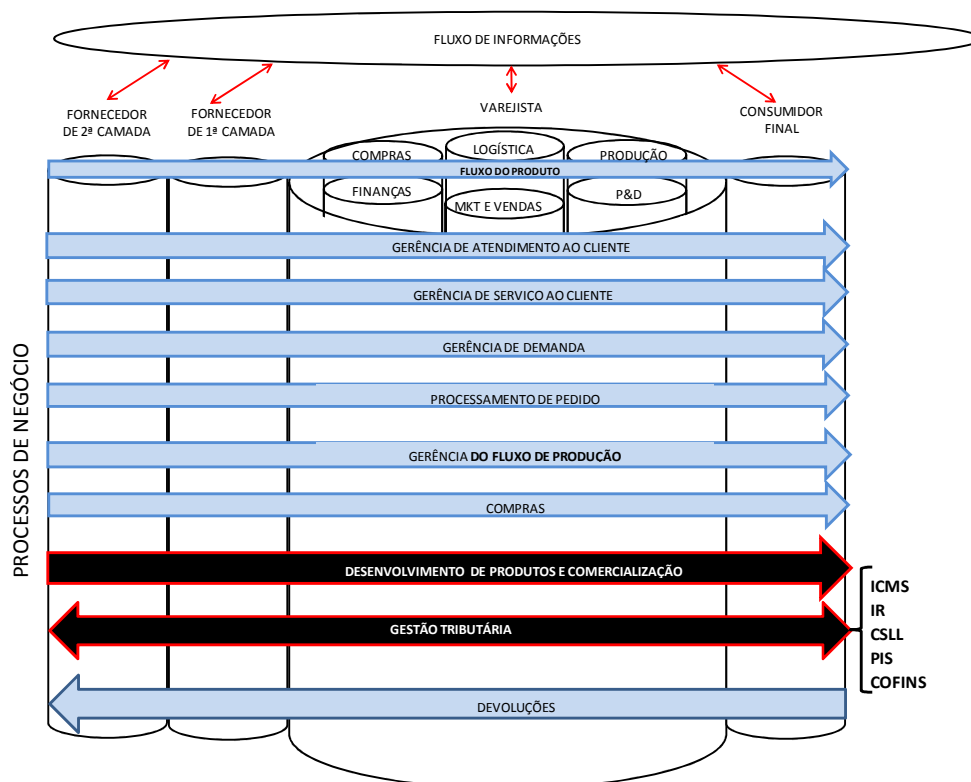


Figura 7 – Modelo SCM c/ Gestão Tributária – Marketing/Vendas

Fonte: Lambert e Cooper (2000) – Base

É nesta etapa que as maiores oportunidades tributárias estão presentes. Devido à guerra fiscal entre os estados, diversos incentivos no âmbito do ICMS são oferecidos para as empresas do segmento de varejo eletrônico.

4.1.4.

Logística (Distribuição)

Ballou (2006) considera o transporte como o elemento mais importante em termos de custo logístico, pode-se então entender a necessidade de se conhecer bem o funcionamento dos impostos incidentes sobre a despesa de frete para que a decisão do gestor seja a mais acertada possível. Especialmente no Brasil as grandes distâncias tornam o custo do frete e por consequência o valor do imposto associado uma questão a ser considerada em toda a cadeia.

Realizada por transportadores, que são pessoas jurídicas inscritas no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), nas operações intermunicipais e

interestaduais a circulação de mercadoria (distribuição) é tributada pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), possuindo como base de cálculo o valor cobrado pelo transporte (frete) e alíquota dependente do estado origem e destino do frete de acordo com a Tabela 10 apresentada na Seção 2.2.1 deste trabalho. Quanto às operações dentro dos municípios, estas são tributadas pelo Imposto Sobre Serviços (ISS) e possuem alíquota definida pelo município onde ocorre a operação de transporte.

Os incentivos nesta etapa estão relacionados tanto às esferas estaduais como municipais e as empresas de varejo eletrônico devem estar atentas a isto no momento de contratação do serviço. É importante também mencionar que há produtos imunes ao ICMS (por exemplo: livros), conforme a Constituição Federal de 1988, e também produtos onde a incidência de ICMS é nula. Para estes casos não há cobrança de ICMS no frete/transporte.