



University of  
Texas Libraries



e-revist@s



Centro Universitário Santo Agostinho

revista **f**sa

[www4.fsnet.com.br/revista](http://www4.fsnet.com.br/revista)

Rev. FSA, Teresina, v. 18, n. 6, art. 5, p. 96-117, jun. 2021

ISSN Impresso: 1806-6356 ISSN Eletrônico: 2317-2983

<http://dx.doi.org/10.12819/2021.18.6.5>

DOAJ DIRECTORY OF  
OPEN ACCESS  
JOURNALS

WZB  
Wissenschaftszentrum Berlin  
für Sozialforschung



Zeitschriftendatenbank



MIAR



## O Impacto do Decreto Lei 54308/2018 em uma Rede de Supermercados no Estado do Rio Grande do Sul

### The Impact of Decree Law 54308/2018 on a Supermarket Chain in the State of Rio Grande do Sul

#### **Cleonir dos Santos Lopes**

Graduação em Contabilidade pela Universidade Feevale

E-mail: [marga.moraes@hotmail.com](mailto:marga.moraes@hotmail.com)

#### **Dusan Schreiber**

Doutora em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Professor em cursos de Doutorado, Mestrado e Graduação na Universidade Feevale

E-mail: [dusan@feevale.br](mailto:dusan@feevale.br)

#### **Margareth Aparecida Moraes**

Mestra em qualidade ambiental pela Universidade Feevale

Professora da Universidade Feevale.

E-mail: [margarethm@feevale.br](mailto:margarethm@feevale.br)

---

#### **Endereço: Cleonir dos Santos Lopes**

Universidade Feevale, RS 239, nº 2755, Vila Nova, Novo Hamburgo/RS, CEP 93525-075. Brasil.

#### **Endereço: Dusan Schreiber**

Universidade Feevale, RS 239, nº 2755, Vila Nova, Novo Hamburgo/RS, CEP 93525-075. Brasil.

#### **Endereço: Margareth Aparecida Moraes**

Universidade Feevale, RS 239, nº 2755, Vila Nova, Novo Hamburgo/RS, CEP 93525-075. Brasil.

#### **Editor-Chefe: Dr. Tonny Kerley de Alencar Rodrigues**

Artigo recebido em 13/05/2021. Última versão recebida em 27/05/2021. Aprovado em 28/05/2021.

Avaliado pelo sistema Triple Review: a) Desk Review pelo Editor-Chefe; e b) Double Blind Review (avaliação cega por dois avaliadores da área).

Revisão: Gramatical, Normativa e de Formatação



## RESUMO

O sistema tributário brasileiro pode ser considerado complexo, uma vez que o número de tributos, e suas particularidades, em muitos casos, deixa dúvidas ao contribuinte, como é o caso do ICMS. O ICMS, de competência Estadual, incide sobre todas as etapas de circulação da mercadoria, sendo um tributo não cumulativo e suas alíquotas variam de acordo com a sua essencialidade. O governo do Estado, através de legislação específica, estabeleceu para determinados segmentos de produtos a figura da Substituição Tributária, quando é realizada a antecipação da cobrança deste imposto antes mesmo da existência do seu fato gerador, ou seja, a circulação de mercadorias. Nessa premissa, o objetivo do presente estudo é analisar o impacto da restituição e ou complementação do ICMS ST em uma empresa varejista de supermercados, no ano de 2019, a fim de responder ao seguinte questionamento: qual foi o impacto tributário decorrente do Decreto nº 54.308/2018 em uma rede de supermercados do Estado do Rio Grande do Sul? Para responder à referida pergunta, os autores optaram pelo estudo de caso, com abordagem qualitativa e coleta de dados empíricos com base em levantamento documental e observação participante. Os resultados da pesquisa, decorrente da análise documental, evidenciaram que o impacto tributário foi positivo, uma vez que o valor de restituição acumulada atingiu 0,81% do faturamento total da empresa no ano de 2019.

**Palavras-chave:** ICMS. Substituição Tributária. Decreto 54308/2018.

## ABSTRACT

The Brazilian tax system can be considered complex, due to the number of taxes, and their particularities, that in many cases, cause doubts to the taxpayer, as is the case of ICMS. The ICMS, of State competence, is being calculated in all operations of commercialization of products, being a non-cumulative tax and its rates vary according to its essentiality. The State government, through specific laws, established for certain product segments, Tax Substitution, when the payment of the tax is carried out even before moment of commercialization in the market. Aiming to discuss this situation, the objective of this study is to analyze the impact of the refund and or complementation of ICMS ST in a supermarket retail company in the year 2019, in order to answer the following question: what was the tax impact resulting from Decree No. 54,308/2018 in a supermarket chain in the State of Rio Grande do Sul? To answer this question, the authors opted for the case study, with a qualitative approach and empirical data collection based on documentary survey and participant observation. The results of the research, derived from the document analysis, showed that the tax impact was positive, since the accumulated restitution value reached 0.81% of the company's total revenue in 2019.

**Keywords:** ICMS. Tax Substitution. Decree 54308/2018.

## 1 INTRODUÇÃO

A carga tributária reflete o desenvolvimento do país, influenciando diretamente a vida da população. No entanto, quando o Sistema Tributário Nacional é complexo, pode representar um entrave relevante para o desenvolvimento e para os agentes econômicos, especialmente para os profissionais da área tributária. Para cumprirem as obrigações, sendo elas principais ou acessórias, estes profissionais necessitam conhecer as leis, regulamentações e alterações vigentes que os envolvem. É o caso do Brasil. Para exemplificar a referida complexidade, cita-se o caso do principal imposto estadual, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), com 27 legislações vigentes; e, no âmbito Municipal, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), com aproximadamente 5.600 legislações específicas.

No intuito de contribuir para a discussão do referido tema, o presente artigo estuda as particularidades relativas ao ICMS, definido pela Constituição Federal como lei geral de competência tributária da União, com regulamento individual para cada Estado, aprovado através de decreto estadual. O valor do imposto é destacado em todas as etapas, da produção à comercialização no varejo, sendo, portanto, representativo na formulação do preço de venda final dos produtos. Destarte, pode-se afirmar que é um imposto oneroso para a sociedade em geral, uma vez que incide sobre toda a circulação de mercadorias, serviços de transporte, comunicações, energia elétrica e entrada de mercadorias importadas.

Com o objetivo de tornar mais eficiente e eficaz o processo de sua arrecadação, foi estabelecido para determinados grupos de produtos a Substituição Tributária (ST), que trata da antecipação do imposto antes da existência do seu fato gerador. A medida se justifica na medida em que a fiscalização poderá ficar restrita a um grupo menor de organizações, normalmente de grande porte, inibindo a sonegação. Por diversas vezes, vem-se discutindo o atual modelo de substituição tributária, uma vez que a base de cálculo presumida para o recolhimento do imposto no início da cadeia produtiva, muitas vezes acaba não refletindo o preço praticado quando o produto é vendido.

Em 19 de outubro de 2016, o Supremo Tribunal Federal realizou o julgamento do Recurso Extraordinário nº 593849, que trata sobre o direito à restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária. O Estado do Rio Grande do Sul publicou o Decreto nº 54308/2018, que regulamenta a restituição e ou complementação da substituição tributária quando o preço final não corresponder ao preço estipulado no início da cadeia produtiva.

Para alcançar o objetivo do estudo, os autores optaram pela realização do estudo de caso, com abordagem qualitativa, coletando os dados empíricos por meio de levantamento documental e observação participante. O objeto do estudo é uma rede de supermercados, com 47 unidades, localizadas no Estado do Rio Grande do Sul. Os dados empíricos foram submetidos à análise documental. O artigo inicia com a revisão teórica, sendo detalhado, na sequência, o percurso metodológico. Os dados empíricos são apresentados no tópico seguinte, bem como as considerações finais e referências que embasaram, teoricamente, este estudo.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 ICMS Próprio no Estado do Rio Grande do Sul**

O ICMS está definido no art. 155 da CF/88, atribuindo à União a competência para criar uma lei geral definindo as condições para a existência do imposto, a qual foi criada em 1986, denominada Lei Kandir nº 87/96. A partir dessa lei, cada Estado institui o tributo através de Decreto Estadual. No Estado do Rio Grande do Sul, o Decreto 37.699, de 26 de agosto de 1997, aprova o Regulamento do ICMS (RICMS).

O ICMS utiliza a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/ Sistema Harmonizado, baseado na Nomenclatura Comum do Mercosul (NBM/SH-NCM). Segundo Sousa (2018), a NCM é um sistema de classificação de mercadorias adotado pela Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai em 1995 e pela Venezuela em 2006. A codificação é composta por oito dígitos, dos quais seis são do SH e dois específicos do Mercosul.

Para que um tributo possa existir, deve possuir alguns elementos básicos que, segundo Pêgas (2018), são: sujeito ativo e sujeito passivo; fato gerador; base de cálculo e alíquota. Conforme Faria (2016), a obrigação tributária surge quando existe uma relação entre o sujeito ativo e o sujeito passivo: de um lado temos o Estado denominado de sujeito ativo, definido conforme o CTN, art. 119 como “a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”, e no outro lado temos o contribuinte denominado sujeito passivo, caracterizado no CTN, art. 121 como sendo “a pessoa obrigada ao pagamento do tributo”.

O fato gerador pode ser definido como o ato que faz nascer a obrigação de pagar o tributo, conhecida como obrigação tributária. Segundo Pêgas (2018), os referidos atos caracterizam-se por meio das operações relativas à circulação de mercadorias; como prestações de serviços de transportes; prestações de serviços de comunicação; prestações de

serviços não compreendidos na competência do ISSQN e entrada de mercadorias importadas do exterior.

Já a base de cálculo pode ser definida de acordo com Fabretti (2017) como o valor sobre o qual será aplicado uma alíquota para a apuração do valor a pagar. As normas gerais para a base de cálculo do ICMS no RS encontram-se descritas no RICMS, Livro I, arts. 16 ao 22. Outro aspecto a ser considerado é a composição da base de cálculo, que segundo o RICMS, Livro I, art. 18, é composto pelo montante do próprio imposto; seguros, juros, descontos e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas desde que destacado no documento fiscal; frete, caso seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem, e seja cobrado em separado; e o valor do IP, quando a mercadoria for destinada a consumo, ativo imobilizado do destinatário ou consumidor final. Não integram a base de cálculo, segundo o RICMS, Livro I, art. 19: o valor do IPI quando a operação for destinada à industrialização ou comercialização; e o valor dos descontos condicionais. A base de cálculo pode ser reduzida de acordo com o RICMS, Livro I, art. 23, Inciso II, para as mercadorias que compõem a cesta básica de alimentos relacionados no apêndice IV.

A alíquota, segundo Oliveira *et al.* (2007), pode ser definida como um valor, ou percentual, definido em lei, o qual, ao ser aplicado sobre a base de cálculo, resultará no montante do imposto a ser recolhido. A alteração da alíquota também está sujeita aos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade. As alíquotas no Estado do Rio Grande do Sul são fixadas conforme o RICMS, Livro I, art. 16 a 29, sendo divididas entre alíquotas internas e alíquotas interestaduais. Na operação interna, elas variam de acordo com o produto ou serviços, podendo ser de 12%, 18%, 20%, 25% e 30%. No entanto, nas operações interestaduais são de 4% sobre produtos importados, já se for produto nacional compreendem os percentuais de 7% ou 12%, de acordo com o Estado do destino da mercadoria.

A apuração do ICMS é realizada ao final de cada mês, compreendendo a diferença entre o somatório de débitos e de créditos existentes no período. A diferença relativa à apuração pode resultar em: saldo credor, a ser utilizado em pagamentos futuros por compensação; ou saldo devedor, devendo ser recolhido no prazo estipulado (OLIVEIRA *et al.*, 2007). O RICMS, Livro I, art. 59, Inciso I a, permite ainda que o contribuinte transfira o saldo credor acumulado para qualquer outro estabelecimento da empresa situado dentro do Estado, compensando um débito de uma filial com o crédito de outra. No tópico seguinte será analisado o ICMS ST, instituído no artigo 150, §7º da CF/88, atribuindo ao sujeito passivo a

condição de responsável pelo pagamento do tributo, mesmo que o fato gerador ocorra posteriormente.

## 2.2 ICMS ST no Estado do Rio Grande do Sul

Através da determinação na CF/88, da possibilidade da existência da substituição tributária do ICMS, a LC 87/96 definiu em seu art. 6º que a “lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário”. Denari (2008) complementa que, para o Fisco, o modelo de Substituição Tributária melhor se encaixa nos critérios de comodidade, economia e conveniência administrativa, uma vez que se torna mais eficaz a fiscalização num só sujeito passivo.

Pêgas (2018) explica que no regime de substituição tributária existem dois contribuintes, o substituto, que é o responsável pela retenção e recolhimento do imposto, que em regra geral é o fabricante ou importador da mercadoria; e o substituído, que é aquele que tem o imposto devido relativo às operações pagas pelo contribuinte substituto. Em regra geral, são os atacadistas, distribuidores ou varejistas.

Segundo a LC 87/96, art. 6º §1º, “a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes”. Os três tipos de operações são definidas, por Sage (2015) como: (i) substituição tributária antecedente, conhecida também como substituição “para trás” ou “regressiva”, ocorrendo quando o substituto é responsável pelo recolhimento do ICMS incidente nas operações anteriores; (ii) substituição tributária subsequente, conhecida também como substituição “para frente”, ocorrendo quando o substituto é responsável pela antecipação do ICMS nas operações posteriores; e a (iii) substituição tributária concomitante (pouco utilizada), ocorrendo sempre no momento em que acontece o fato gerador, com atribuição da obrigação a outro contribuinte e não àquele que está realizando a operação.

A base de cálculo da ST está embasada no art. 8º da Lei 87/96, sendo definida como o valor de venda da mercadoria acrescido do frete, IPI e demais despesas debitadas do destinatário, bem como a aplicação do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA). Em resumo, a base de cálculo da ST, pode ser definida através da fórmula:  $BC = (\text{Valor da Mercadoria} + \text{Frete} + \text{IPI} + \text{outras despesas}) \times \text{MVA}$ . Caso a mercadoria possua base de cálculo reduzida, a base de cálculo da ST terá o mesmo percentual de redução.

Chieregato *et. al* (2016) explicam que a MVA é determinada conforme os preços frequentemente praticados no mercado, sendo obtidos por amostragem, levantamento ou informações fornecidas por entidades representativas dos setores, representando a média ponderada para os preços coletados. Alguns produtos podem possuir a fixação de um preço único, também chamado de pauta, como é o caso das bebidas, cigarros e sorvetes. Cada Estado possui a liberdade para definir quais produtos serão cobrados na modalidade de antecipação no seu território. Segundo Pêgas (2018), com a ST esta situação se torna complexa, uma vez que um produto pode ser tributado em um Estado e não tributado em outro. Diante disso, foi instituído o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), constituído pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e Distrito Federal, presidido pelo Ministro de Estado da Fazenda. De acordo com Pêgas (2018), é de responsabilidade do órgão a celebração de convênios e protocolos entre os estados, inclusive com relação à substituição tributária. Convênio pode ser definido como um acordo celebrado entre os Estados membros, possuindo validade para todos os Estados. Só existirá um convênio quando as 27 unidades federativas participarem. Protocolo pode ser definido como um acordo onde apenas alguns Estados participam, desde que não interfiram em outros.

O Convênio 142/18 de 14 de dezembro de 2018 dispõe sobre os regimes de ST e de antecipação de recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes. De acordo com a Cláusula terceira do Convênio 142/18, o regime de ST irá se aplicar a todos os contribuintes, inclusive às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional. Os bens e mercadorias sujeitos ao regime de ST constam nos anexos II ao XXVI do Convênio 142/18.

Em 19 de outubro de 2016, foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), o Recurso Extraordinário nº 593849, que trata sobre o direito à restituição do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária. Concluído o julgamento, o STF (2016, p.4) definiu que “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. A decisão do STF somente se aplicará a fatos geradores posteriores a 19 de outubro de 2016 e, quanto aos fatos passados, apenas os contribuintes que já possuem processos em curso e que não possuam transitado em julgado terão direito à restituição (PÊGAS, 2018). Sete ministros votaram a favor do complemento do ICMS ST, quando a base de cálculo real for superior à base de cálculo presumida.

O Estado do Rio Grande do Sul formalizou as normas relativas à restituição e ou complementação da substituição tributária com a publicação do Decreto nº 54308 em 06 de

novembro de 2018, produzindo efeitos a partir de 01º de janeiro de 2019, inserindo ao RICMS no Livro III, Subseção IV-A os art. 25-A que trata e define o contribuinte substituído varejista orientando processo para calcular o montante dos tributos presumidos, e o art. 25-C que trata da apuração do saldo a complementar ou a restituir e estabelece regras de como proceder em cada um dos casos. Em 23 de janeiro de 2019, também foi publicado o decreto nº 54490, retroagindo seus efeitos a 1º de janeiro de 2019. A data inicial da obrigatoriedade ficou adiada para 1º de março de 2019, permitindo ao contribuinte adotar voluntariamente no período de 1º de janeiro a 28 de fevereiro de 2019.

A tabela 1 demonstra o cálculo referente a uma operação de compra e venda de mercadoria, resultando em um valor de ICMS ST a restituir, enquanto a tabela 2 demonstra o cálculo resultando em um valor a complementar. Para uma melhor compreensão, as tabelas estão exibidas lado a lado, e os valores utilizados para o cálculo não condizem com nenhum produto específico, apenas sendo utilizados como exemplo.

<b>Tabela 1 - ICMS ST a restituir</b>	
<b>Indústria – Atacadista</b>	
Preço de Venda	100,00
ICMS próprio (18%)	18,00
MVA (%)	250
Base de cálculo da ST	350,00
ICMS ST	45,00
<b>Atacadista – Varejista</b>	
Preço de venda	200,00
Base de cálculo da ST	350,00
<b>Varejista - Consumidor Final</b>	
Preço de venda	300,00
Base de cálculo ST	350,00
<b>Imposto Efetivo (300 * 18%)</b>	<b>54,00</b>
<b>Imposto Presumido (350 * 18%)</b>	<b>63,00</b>
<b>ICMS ST a Restituir</b>	<b>(9,00)</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

<b>Tabela 2 - ICMS ST a complementar</b>	
<b>Indústria - Atacadista</b>	
Preço de Venda	100,00
ICMS próprio (18%)	18,00
MVA (%)	250
Base de cálculo da ST	350,00
ICMS ST	45,00
<b>Atacadista - Varejista</b>	
Preço de venda	200,00
Base de cálculo da ST	350,00
<b>Varejista - Consumidor Final</b>	
Preço de venda	450,00
Base de cálculo ST	350,00
<b>Imposto Efetivo (450 * 18%)</b>	<b>81,00</b>
<b>Imposto Presumido (350 * 18%)</b>	<b>63,00</b>
<b>ICMS ST a Complementar</b>	<b>18,00</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

Conforme demonstrado, para uma mercadoria com preço de venda no valor de R\$ 100,00, o governo estipula uma MVA de 250%, presumindo que o valor da venda irá ocorrer a R\$ 350,00 para o consumidor final, servindo como base para o cálculo do ICMS ST para toda a cadeia. Após a publicação do Decreto 54308/2018, as empresas que comercializam para consumidor final devem realizar o cálculo a fim de verificar se existe valor a restituir ou complementar.

A tabela 1 demonstra o cálculo relativo a uma empresa que vendeu determinado produto por R\$ 300,00 gerando um imposto efetivo de R\$ 54,00. O imposto retido no início da cadeia foi de R\$ 63,00, presumindo que o valor da venda seria de R\$ 350,00. Essa



operação gerou para a empresa um crédito de imposto no valor de R\$ 9,00, uma vez que vendeu a mercadoria por um preço menor ao presumido pelo Estado. Já a tabela 2 efetua o cálculo do mesmo produto, porém com preço final de R\$ 450,00, gerando um imposto efetivo de R\$ 81,00. Essa operação gerou um valor de R\$ 18,00 de débito para a empresa.

### 3 METODOLOGIA

Mascarenhas (2012) define o método como um conjunto de técnicas utilizadas em um estudo para obtenção de uma resposta. Prodanov e Freitas (2013, p.24) complementam que “o método científico é um conjunto de procedimentos adotados com o propósito de atingir o conhecimento”. A pesquisa que embasou a elaboração deste artigo pode ser classificada, do ponto de vista da sua natureza, como aplicada, que, segundo Prodanov e Freitas (2013, p.51), visa gerar conhecimento para a aplicação prática propiciando a solução de problemas específicos. Quanto aos seus objetivos, a pesquisa pode ser considerada como exploratória, uma vez que o trabalho se propõe a trazer mais informações e maior familiaridade com o problema apresentado, abordando o assunto com maior profundidade, tornando-o assim mais claro e contribuindo para sua melhor compreensão (BEUREN *et. al.*, 2008).

Para alcançar o objetivo do estudo e responder à pergunta de pesquisa, os autores optaram pela realização do estudo de caso, com abordagem qualitativa, e coleta de dados empíricos por meio de levantamento documental. Mascarenhas (2012) sugere iniciar o trabalho científico com uma pesquisa bibliográfica, permitindo que o pesquisador conheça o que já se estudou sobre o assunto.

A empresa escolhida para a realização do estudo de caso foi fundada em 2006, através da união de duas tradicionais redes de supermercados. Essa união deu origem a uma empresa com melhor capacidade de negociação com fornecedores, menores custos com logística e gerando a economia de escala administrativa, contribuindo para melhores resultados organizacionais. A empresa “BETA” é uma empresa multidisciplinar, que atua nos ramos de varejo, atacado, atacarejo, distribuição, fabricação, transporte e logística de bens de consumo no estado do Rio Grande do Sul. Atualmente seu faturamento anual está próximo de R\$ 2.1 bilhões, a empresa Beta possui uma ampla estrutura composta de 46 supermercados distribuídos pelo Estado e mais de 7.000 colaboradores.

O estudo foi realizado nas 46 lojas distribuídas pelo Estado do RS, que possuem venda direta para consumidor final, os dados foram coletados por meio do sistema informatizado da empresa, que organiza toda a rotina operacional, fiscal, contábil e financeira além do sistema

BI, que gera relatórios com as informações gerenciais, representando os dados primários que, de acordo com Prodanov e Freitas (2013, p.103), “recebem essa designação por se tratarem de informações em primeira mão, ou seja, por não se encontrarem registrados em nenhum outro documento”. É possível afirmar que também foi utilizada a técnica de observação participante, considerando que um dos autores da pesquisa é colaborador da referida organização.

Os dados empíricos obtidos foram submetidos à análise documental, seguindo as recomendações de Cellard (2008), iniciando com a coleta das informações, compreendendo o período entre março e dezembro de 2019, já que este foi o período no qual entrou em vigor o Decreto 54308/2018 a ser estudado. Os dados foram extraídos do sistema interno da empresa, classificados em excel para elaboração de tabelas e gráficos para uma melhor compreensão e para que se possa atingir os objetivos propostos na pesquisa.

Para que fosse possível identificar a quantidade de produtos no regime de substituição tributária, foi utilizado o faturamento da empresa no mês de fevereiro de 2019, com os dados da filial que mais e a que menos faturou. Através das apurações de restituição e complementação acumuladas de março a dezembro de 2019, foram verificados os itens com valor superior e inferior a R\$ 10.000,00, com o intuito de elaborar um ranking constando os quinze produtos com maior valor de restituição e complementação, para então obter os valores por unidades vendidas.

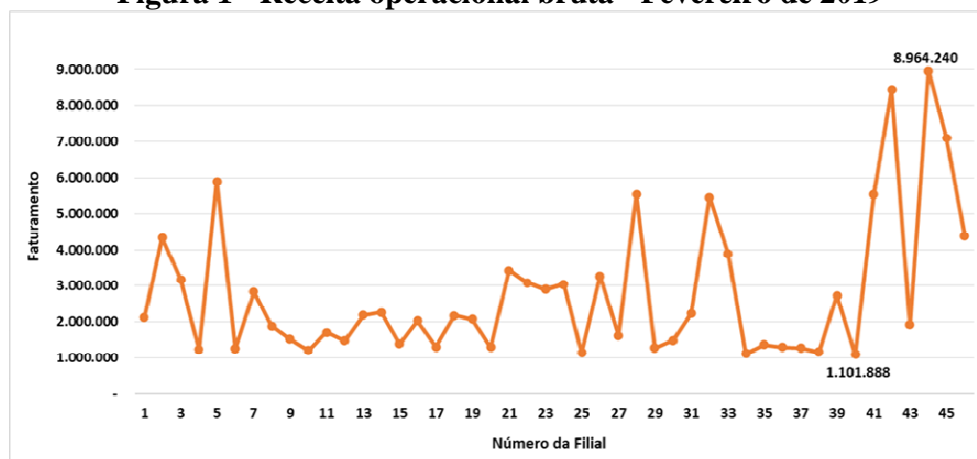
#### **4 RESULTADOS E DISCUSSÕES**

A substituição tributária, conforme abordado, possui o intuito de reduzir a sonegação, facilitando a fiscalização, além de ocorrer a antecipação do recolhimento do tributo. De acordo com o Convênio 142/18, no ano de 2019, vinte e oito segmentos compõem a lista de produtos abrangidos pelo regime de ST. Com o intuito de evidenciar o reflexo no mix de produtos de um supermercado, a figura 1 demonstra a receita operacional realizada na empresa Beta no mês de fevereiro de 2019.

A empresa Beta faturou no mês de fevereiro um total de R\$ 128.251.754,78, sendo que a filial que menos faturou, filial 40, faturou um total de R\$ 1.101.888,01 apresentando no final do mês de fevereiro um mix de 7.004 produtos no qual 69,92% são tributados pelo regime de substituição tributária; e a filial 44 faturou no mesmo período um total de R\$ 8.964.240,43 apresentando no final do mês de fevereiro um mix de 11.058 produtos no qual 62,67% são tributados pelo regime de substituição tributária. Diante da análise das duas

filiais, é possível constatar que, em média, um supermercado da rede Beta contempla 66,29% do mix de produtos tributados pelo regime de substituição tributária.

**Figura 1 - Receita operacional bruta - Fevereiro de 2019**



Fonte: Elaborado pelos autores

Diante dos dados apresentados, é possível concluir que na empresa Beta grande parte dos produtos são tributados por ST, portanto qualquer alteração na legislação tributária estadual ocasiona grande impacto, podendo ele ser neutro, negativo ou positivo. Após a publicação do Decreto 54308, em 06 de novembro de 2018, a empresa em análise iniciou o tratamento do sistema interno com o intuito de atender à legislação. O quadro 2 demonstra as mudanças necessárias, incluindo as tarefas imprescindíveis para o tratamento do diferencial de ST no sistema interno:

**Quadro 2 - Tratamento do Sistema para Diferencial de ST**

Atividade	Início	Fim	Horas	Dias Úteis
Criar tratamento da normativa referente aos valores retidos de ST no Sped Fiscal. Criar relatório que demonstre as diferenças praticadas entre o valor vendido e o estipulado pelo governo versus o que foi gerado no Sped. Risco: recolhimento de crédito menor que o esperado, ocasionando aumento no custo das mercadorias.	07/11/2018	28/01/2019	144	18
Realizar alterações no leiaute da NF-e e NFC-e previstas na NT 2018.005. Riscos: ocasionar rejeição de nota fiscal.	11/02/2019	26/04/2019	72	9
Tratamento para atualizar o custo médio dos produtos com crédito de diferencial de ST. Riscos: recolhimento de crédito menor que o esperado, ocasionando aumento no custo das mercadorias.	20/05/2019	31/08/2019	144	18
Tratamento do campo Valor ICMS Substituto que é exigido na NF-e para notas de revenda (atacado e varejo). Riscos: ocasionar rejeição de nota fiscal.	04/06/2019	07/06/2019	24	3

Fonte: Elaborado pelos autores.

A empresa Beta possui uma equipe de cinco desenvolvedores. O projeto referente ao diferencial de ST foi desenvolvido, em sua maior parte, por um desenvolvedor e, segundo o quadro 2, foram necessárias 384 horas de desenvolvimento, realizadas em 48 dias úteis, com diversas reuniões de parametrizações entre TI, diretoria, gerência de controladoria, área fiscal e consultores.

#### 4.1 Crédito presumido sobre estoque

Com a publicação do Decreto 54490, de 23 de janeiro de 2019, a empresa Beta iniciou o controle da restituição e ou complementação da ST em 1º de março de 2019. Como possuía mercadorias em estoque, foi utilizado o inventário de 28 de fevereiro de 2019 de todas as 46 lojas com venda direta para consumidor final. Para a apuração do crédito presumido, foi utilizada a base de cálculo do ICMS ST retido referente à última compra do produto em estoque. Após o levantamento destes dados, o valor encontrado foi multiplicado pela alíquota interna de ICMS no Estado do RS e por tratar-se de produtos alimentícios, que apresentam variação de alíquotas entre eles, apurou-se o valor de crédito de ICMS ST por unidade de produto.

Após, foi necessário identificar a quantidade de cada produto disponível em estoque e multiplicar pelo valor unitário encontrado, assim, o crédito presumido total dos produtos em estoque, na data do levantamento dos dados (28/02/2019). A tabela 3 demonstra o cálculo realizado para a obtenção do crédito presumido sobre o estoque de cinco produtos de determinada filial. Os demais itens e demais filiais obedeceram ao mesmo tratamento demonstrado:

**Tabela 3 - Crédito ST sobre estoque**

Produto	Quant. (UN)	Base ST Retida (R\$)	Alíquota ICMS (%)	Crédito Presumido Unitário (R\$)	Crédito Presumido Total (R\$)
Biscoito Orquídea Maria Chocolate 400g	626	3,9945	12	0,47934	300,07
Bombom Lacta Mix Favoritos 250,6g	2.347	8,9020	18	1,60236	3.760,74
Cerveja Budweiser L Neck 330ml	36.382	4,2400	25	1,06000	38.564,92
Chocolate Lacta ao Leite 90g	1.944	4,3997	18	0,79195	1.539,55
Escova de Dente Johnsons Reac Ult Clean Med	31	7,0800	18	1,27440	39,51

Fonte: Elaborado pelos autores

Após o sistema de TI da empresa Beta realizar o crédito individual por item, foi apurado o valor total de crédito sobre estoque, que resultou no valor de R\$ 13.472.650,35, que foi utilizado em três parcelas fixas de R\$ 4.490.883,45 conforme determina o RICMS, Livro III, Seção I, art. 25-A, Inciso I, nota 05.

#### 4.2 Apuração mensal de restituição e complementação

As demais apurações seguem a ordem do crédito no momento da entrada, representando o valor do imposto presumido menos o débito no momento da saída, resultando no imposto efetivo, gerando, o saldo a complementar ou a restituir de ICMS ST. A figura 2 refere-se aos dados da nota fiscal de compra do produto “BOMBOM FERRERO ROCHER T8 100g”:

**Figura 2 - Dados referentes à compra de produto**

DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	OCST	CFOP	UN	QUANT	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	B CALC ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPI	ALIQ ICMS	ALIQ IPI
Rocher T8 RESOLUCAO DO SENADO FEDERAL N. 13/12 NUMERO DA FCI 2106453B-E04C-4322-827F-6F1B85D7DF2C BC ST UNIT. 309.02 ICMS-ST UNIT. 29.63 IVA=35.87% plcmsSt=18,00% BclcmsSt=2.163,16 vlcmsSt=207,42 FCI 2106453B-E04C-4322-827F-6F1B85D7DF2C	18069000	510	6403	CX	7,0000	216,6100	1.516,27	1.516,27	181,95	75,81	12,00	5,00

Fonte: Adaptado pelos autores, baseado na nota fiscal

De acordo com os dados da nota fiscal exibidos na figura 2, o produto é faturado em caixa, contendo em cada caixa 20 displays com 08 bombons cada e, segundo os dados destacados na nota fiscal, o produto gerou um crédito de ST no valor de R\$ 389,37 ou R\$ 2,78 por unidade ( $2.163,16 * 18\% = 389,37 / 140 = 2,78$ ), sendo a presunção de venda estipulada pelo governo de R\$ 15,45 ( $2.163,16 / 140 = 15,45$ ). A figura 3 refere-se à venda do produto “BOMBOM FERRERO ROCHER T8 100g”, para o consumidor final.

### Figura 3 - Dados referentes à venda de produto

-----

**DANFE NFC-e - Documento Auxiliar**  
**da Nota fiscal Eletrônica para Consumidor Final**  
**Não permite aproveitamento de crédito de ICMS**

-----

Código	Descrição do Item	Qtde	Vlr.Unit	Total
9354999	BOMBOM FERRERO ROCHER T8 100g	1UN	18,49	18,49
<b>Qtde. Total de Itens</b>				<b>1</b>
<b>Total R\$</b>				<b>18,49</b>
<b>Filial 38 - Pdv: 08</b>			<b>15/02/2020</b>	<b>15:16</b>

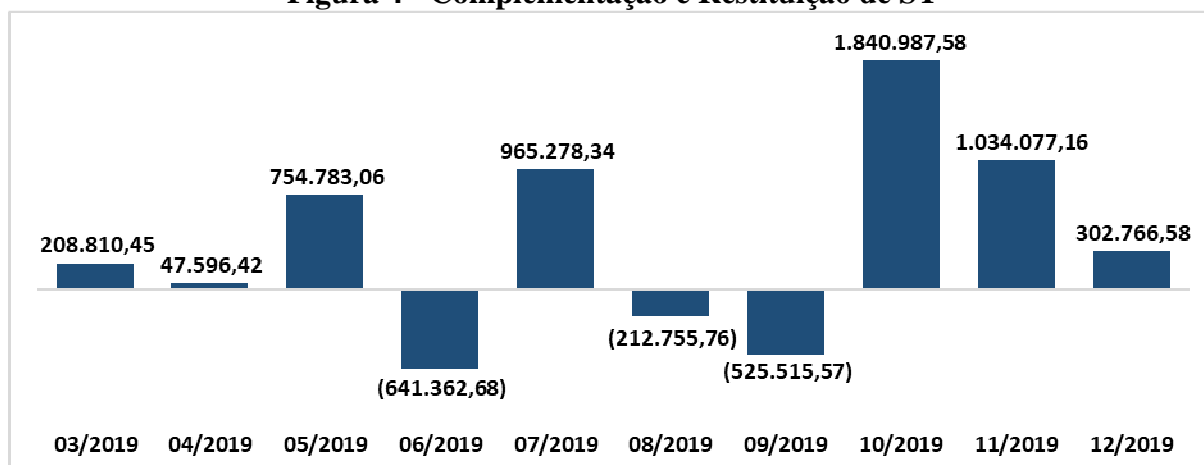
Fonte: Extraído do sistema interno

Conforme a Nota Fiscal Eletrônica para Consumidor Final (NFC-e), demonstrado na figura 3, ocorre a venda do produto por um preço de R\$ 18,49. Supondo que as demais unidades tiveram o mesmo preço de venda, a operação gerou um débito no valor de R\$ 465,95 ( $18,49 * 140 = 2.588,60 * 18\% = 465,95$ ). No final do período, é realizada a apuração através do imposto efetivo subtraído do imposto presumido ( $465,95 - 389,37$ ) resultando assim em uma complementação a ser paga de ICMS ST no valor de R\$ 76,58.

Diante disso, constatou-se que, no início da cadeia de comercialização, o ICMS foi recolhido, presumindo-se que o produto BOMBOM FERRERO ROCHER seria vendido por R\$ 15,49. No entanto, no final da cadeia de comercialização, este produto foi vendido por um valor superior, ou seja, R\$ 18,49, devendo então a empresa recolher a diferença não tributada.

No decorrer dos dez meses iniciais de apuração no ano de 2019, a empresa Beta apurou um valor referente à complementação de ICMS ST nos meses de junho, agosto e setembro, totalizando assim o valor de R\$ 1.379.634,01. Já nos demais sete meses, a empresa apurou um valor referente à restituição, representando o valor de R\$ 5.154.299,59.

A figura 4 demonstra a informação de forma mais detalhada:

**Figura 4 - Complementação e Restituição de ST**

Fonte: Elaborado pelos autores

A tabela 4 demonstra, de forma sintética, a origem do saldo da apuração mês a mês. O imposto presumido do ICMS é representado pelo crédito de entrada no momento da compra ou transferência da mercadoria, e o imposto efetivo, constituído pelo débito da saída no momento da venda para o consumidor final, resultando assim no complemento ou na restituição, demonstrado na coluna apuração, com os valores em reais (R\$).

**Tabela 4 - Apuração do diferencial de ST**

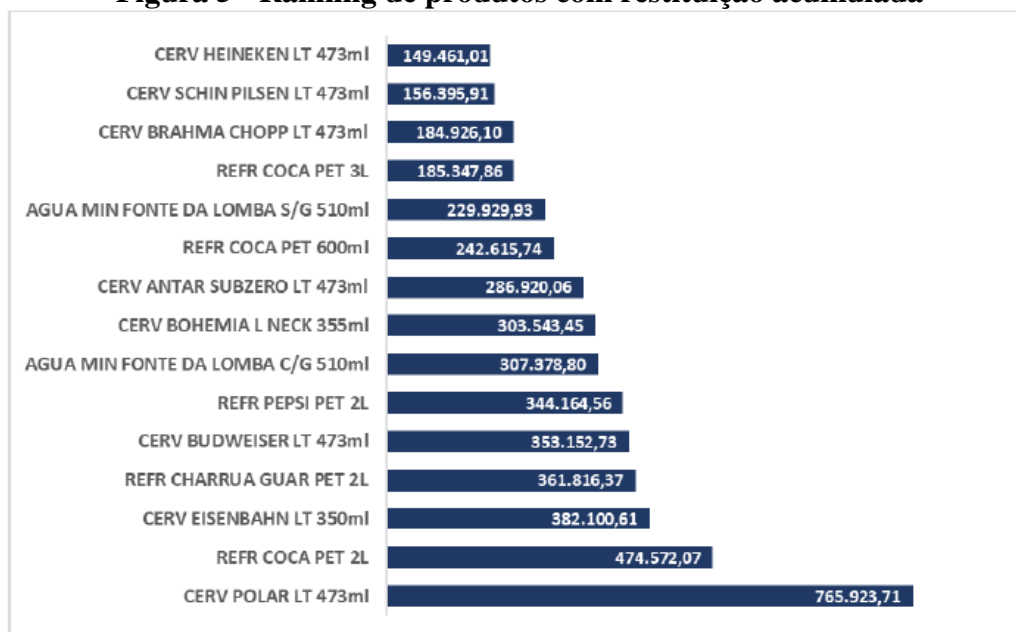
Mês	Crédito Entrada	Débito Saída	Apuração
Março	16.824.914,29	16.616.103,84	208.810,45
Abril	16.146.894,84	16.099.298,42	47.596,42
Maió	15.359.800,90	14.605.017,84	754.783,06
Junho	14.508.212,33	15.149.575,01	(641.362,68)
Julho	16.185.339,50	15.220.061,16	965.278,34
Agosto	14.890.401,83	15.103.157,59	(212.755,76)
Setembro	13.666.724,68	14.192.240,25	(525.515,57)
Outubro	16.921.152,00	15.080.164,42	1.840.987,58
Novembro	17.243.317,68	16.209.240,52	1.034.077,16
Dezembro	20.583.677,82	20.280.911,24	302.766,58
<b>Total</b>	<b>162.330.435,87</b>	<b>158.555.770,29</b>	<b>3.774.665,58</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

Ao analisar o saldo acumulado referente aos dez meses iniciais, conforme a tabela 4, a empresa obteve um valor de restituição de ICMS no valor de R\$ 3.774.665,58. Somando a este valor o crédito de estoque apurado no final do mês de fevereiro, foi possível constatar que o primeiro ano de controle de complementação e ou restituição gerou para a empresa um saldo positivo de R\$ 17.247.315,93 a ser recuperado, como determina a legislação do RICMS, Livro III, Subseção IV-A, Art. 25-C.

Através das apurações acumuladas no período entre março e dezembro de 2019, foram analisados os quinze produtos que mais geraram valor de restituição para a empresa Beta, sendo demonstrados na figura 5:

**Figura 5 - Ranking de produtos com restituição acumulada**



Fonte: Elaborado pelos autores

De acordo com a figura 5, pode-se observar que o produto que mais gerou valor a restituir acumulado na empresa foi a cerveja da marca Polar em lata de 473ml, apresentando um saldo acumulado no período em análise no valor de R\$ 765.923,71 enquanto a décima quinta posição gerou um valor acumulado de R\$ 149.461,01.

Dos quinze produtos analisados, todos foram do segmento de bebidas, correspondendo a 53% da categoria de cervejas, 33% referente à categoria de refrigerantes e 13% da categoria de águas. No período entre março e dezembro de 2019, foram analisados os quinze produtos que mais geraram valor de complementação para a empresa Beta, sendo demonstrados na figura 6:



**Figura 6 - Ranking de produtos com complementação acumulada**

Fonte: Elaborado pelos autores

A figura 6 evidencia os produtos que mais geraram complementação de ICMS ST. Pode-se observar que o achocolatado em pó 800g, gerou um saldo acumulado no valor correspondente a R\$ 64.329,88, ocupando a primeira posição, enquanto a décima quinta posição gerou um valor a complementar de ICMS ST no valor de R\$ 26.756,18 com o produto água sanitária 5l. Com base nos dados que constam na figura 6, foi possível constatar que o ranking dos produtos que geraram complementação de ICMS ST é composto por produtos de categorias e segmentos distintos.

Baseado nas informações dos produtos com maior valor de complementação e restituição, os autores analisaram a composição do valor de um produto convertendo para a unidade vendida. Diante disso, o produto em destaque foi a cerveja da marca Polar em lata de 473ml, constante na figura 5. A cerveja possui seu valor presumido através de pauta definida pela Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, em comum acordo com os fabricantes. Durante o período observado, o produto teve três preços, sendo eles: de 01/12/2018 a 31/03/2019 R\$ 3,36; de 01/04/2019 a 30/11/2019 R\$ 3,37; e de 01/12/2019 a 31/03/2020 R\$ 3,46.

Para a realização do cálculo, foi utilizada uma média simples, resultando na pauta de R\$ 3,40 referente ao período de março a dezembro de 2019. A tabela 5 apresenta o cálculo utilizado para identificar o valor do ICMS ST unitário do produto em análise. Para tanto, levou-se em consideração sua média, ou seja, o valor de R\$ 3,40, uma vez que o sistema de TI

da empresa Beta calcula operação por operação e o preço do produto pode sofrer diversas alterações no decorrer dos meses, semanas ou dias.

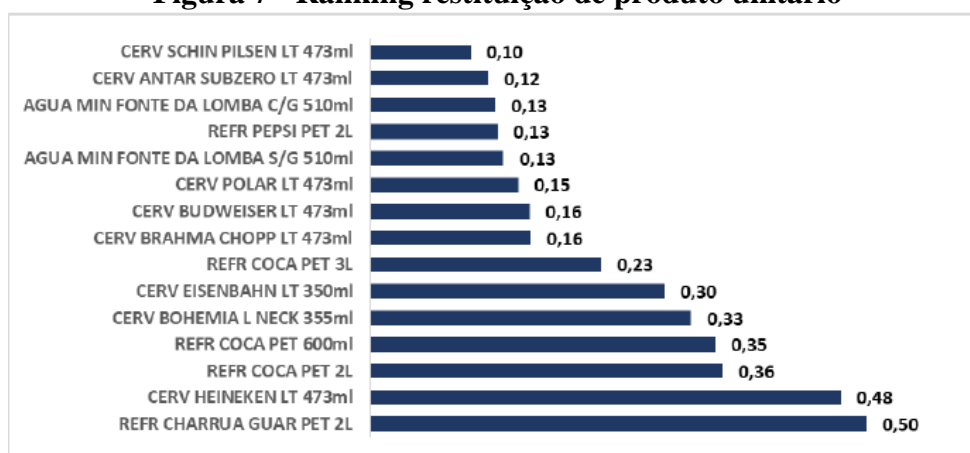
**Tabela 5 - Análise restituição do produto**

Quantidade de compra (latas)	4.583.040
Valor de compra Total (R\$)	11.094.784,18
Preço médio (R\$)	2,42
Quantidade de venda (latas)	4.764.150
Valor de venda Total (R\$)	13.356.275,06
Preço médio (R\$)	2,80
Pauta Média (R\$)	3,40
Alíquota ICMS	25%
Valor Presumido (R\$)	0,85
Preço de Venda Unitário (R\$)	2,80
Alíquota ICMS	25%
Valor efetivo Unitário (R\$)	0,70
<b>Diferencial de ST por UN. (R\$)</b>	<b>0,15</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

Diante do resultado obtido com o cálculo apresentado na tabela 5, pode-se perceber que para cada unidade vendida do produto, a empresa obtém um crédito no valor de R\$ 0,15 referente à restituição de ICMS ST. Baseado nas informações apuradas a figura 7, evidenciou-se o ranking de produtos com restituição acumulada, demonstrando resultados quando convertido para unidade vendida.

**Figura 7 - Ranking restituição de produto unitário**



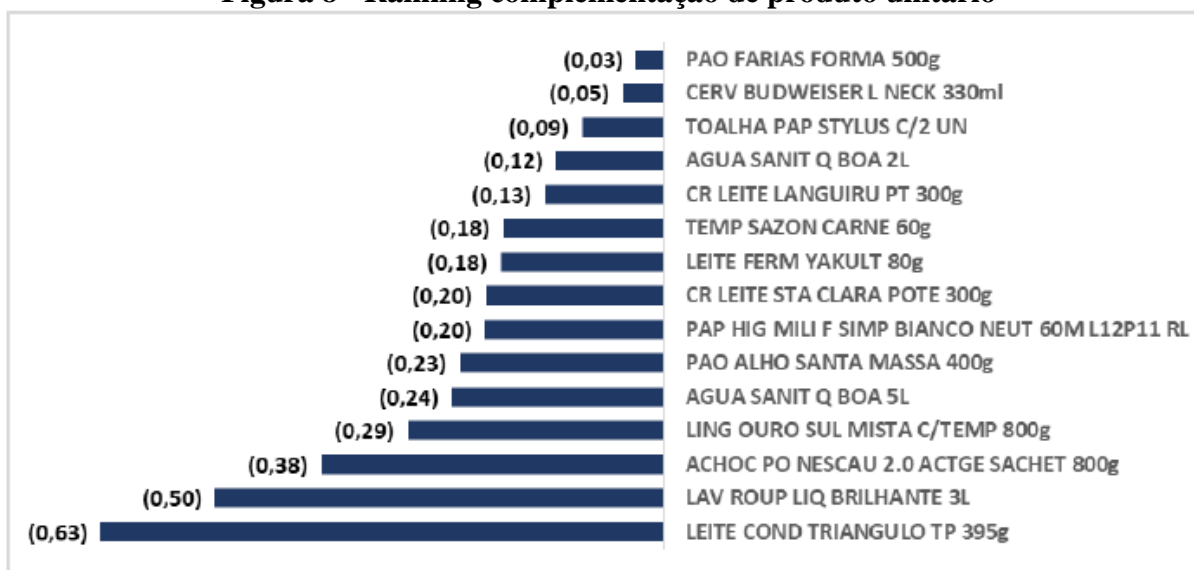
Fonte: Elaborado pelos autores

De acordo com a figura 7, é possível verificar que o ranking acumulado, quando convertido para valor de restituição por unidade, sofre uma alteração na posição de

praticamente todos os produtos, ressaltando a cerveja da marca Polar em lata de 473ml, quando analisada em unidade, passa a ocupar a décima posição do ranking e a cerveja da marca Heineken em lata de 473ml, que ocupava a décima quinta posição acumulada, passou a ocupar a segunda posição, com um valor de R\$ 0,48 para cada unidade vendida.

Baseado nas informações apuradas, a figura 8 apresenta o ranking dos produtos com valor de complementação de ICMS ST quando convertido para unidade:

**Figura 8 - Ranking complementação de produto unitário**



Fonte: Elaborado pelos autores

Segundo a figura 8, pode-se perceber algumas alterações na posição dos produtos, como, por exemplo, o lava roupa da marca Brilhante de 3 litros: quando analisado de forma unitária, apresenta um valor de complementação de R\$ 0,50 e ocupando o primeiro lugar no ranking está o leite condensado da marca Triângulo de 395 gramas, em que cada unidade vendida gera um valor de R\$ 0,63 de complementação a ser pago pela empresa.

Diante da pesquisa sobre o impacto do Decreto Lei nº 54308/18 realizado na empresa Beta, é possível perceber que alguns produtos acabam gerando complementação de ICMS ST a ser pago, como pode ser observado na figura 6 e em outros geram restituição, conforme a figura 5. No entanto, diante deste cenário, foi possível constatar que os produtos geraram, no período analisado, um crédito superior ao débito para a empresa. No entanto, em outros momentos, sabe-se que esta situação poderá ser inversa.

Neste contexto, é possível afirmar que o tema ICMS ST merece constantemente ser analisado de forma minuciosa e com muito cuidado, pois trata-se de uma legislação tributária, que poderá ser alterada, modificando todo o cenário apresentado.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em 19 de outubro de 2016, o STF realizou o julgamento do Recurso Extraordinário nº 593849, definindo que é devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de ST para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, bem como os Estados também podem solicitar a complementação do imposto se a base de cálculo efetiva da operação for superior à presumida. O RS formalizou as normas de restituição e ou complementação no RICMS com a publicação do Decreto nº 54308, em 06 de novembro de 2018.

A substituição tributária alcança, em média, 66,2% dos produtos comercializados na empresa Beta, diante disso, a empresa dedicou 384 horas divididas em 48 dias úteis para desenvolver e implantar os ajustes necessários no sistema de TI para atender ao que determina o referido decreto. Como pontos positivos, pode-se verificar que este processo não acarretou custos extras, uma vez que o sistema é próprio e a empresa conta com uma equipe interna de desenvolvedores. Assim, o processo adotado foi a criação de uma espécie de conta corrente de ST, pois no momento que ocorre a entrada do produto gera um crédito e no momento da venda gera o débito, resultando assim no valor de restituição e ou complementação.

Através das apurações mensais apresentadas na análise de resultados, constatou-se que este novo método foi benéfico para a empresa Beta. Durante os dez meses analisados, apenas em três meses identificou-se um saldo de complementação que, analisado de maneira geral, foi absorvido pelos demais meses com saldo de restituição.

Em relação à pergunta de pesquisa, de: “qual foi o impacto tributário decorrente do Decreto nº 54308 de novembro de 2018 em uma rede de supermercados do Estado do Rio Grande do Sul?”, pode-se afirmar que o impacto causado no primeiro ano de publicação do Decreto nº 54308/2018 foi positivo, uma vez que o valor da restituição acumulada, quando comparado ao faturamento geral, atingiu o percentual 0,81%, representando um valor de R\$ 17.247.315,93. Este valor é o saldo utilizado nas apurações de ICMS, como determina a legislação vigente.

O presente artigo apresentou os resultados com base em um estudo realizado em uma rede gaúcha de supermercados, contudo os dados apresentados são únicos à realidade da empresa Beta, não podendo ser objeto de generalização para demais empresas ou segmentos. O estudo proporcionou para a empresa Beta uma análise mais detalhada sobre o processo de complementação e restituição de ST, bem como oferecerá subsídios para o processo de decisão da política de preços e compra de mercadorias.

## REFERÊNCIAS

- BEUREN, Ilse maria et. al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2008. 195p.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 22 ago. 2019.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 87** de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 29 set. 2019.
- BRASIL. **Lei nº 5.172** de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 22 ago. 2019.
- CELLARD, André. **A análise documental**. In: POUPART, Jean et al. A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos. Petrópolis: Vozes, 2008 (Coleção Sociologia).
- CHIEREGATO, Renato et. al. **Controle Tributário para Administradores e Contadores**. São Paulo: Atlas, 2016. 288p. Disponível em:<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597002782>>. Acesso em: 13 nov. 2019.
- CONFAZ. **Convenio ICMS nº 142** de 14 de dezembro de 2018. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142\\_18](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18)>. Acesso em: 13 nov. 2019.
- DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 356p. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522467266>>. Acesso em: 13 nov. 2019.
- FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2017. 411p. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597009446>>. Acesso em: 22 set. 2019.
- FARIA, Ramon Alberto Cunha de. **Contabilidade Tributária**. Porto Alegre: SAGAH, 2016. 166p. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788569726746>>. Acesso em: 13 out. 2019.
- MASCARENHAS, Sidnei Augusto. **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012. 124p.
- OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 461p.
- PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2018. 578p.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. Ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. 276p.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 37699** de 26 de agosto de 1997. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDiapositive=&inpDsKeywords=>>. Acesso em: 01 nov. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 54308** de 06 de novembro de 2018. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=265929&inpCodDiapositive=&inpDsKeywords=>>. Acesso em: 01 dez. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 54490** de 23 de janeiro de 2019. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=267733>>. Acesso em: 01 dez. 2019.

SAGE. **Entenda como funcionam estes três tipos de substituição tributária**. 2015. Disponível em: <<https://blog.sage.com.br/entenda-como-funcionam-estes-tres-tipos-de-substituicao-tributaria/>>. Acesso em: 01 dez. 2019.

SOUSA, Edmilson Patrocínio de. **Contabilidade Tributária: Aspectos Práticos e Conceituais**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2018. 322p. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018493>>. Acesso em: 22 ago. 2019.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso extraordinário 593849 Minas Gerais**. Relator Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciarepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642284&numeroProcesso=593849&classeProcesso=RE&numeroTema=201>>. Acesso em: 01 dez. 2019.

**Como Referenciar este Artigo, conforme ABNT:**

LOPES, C. S.; SCHREIBER, D; MORAES, M. A. O Impacto do Decreto Lei 54308/2018 em uma Rede de Supermercados no Estado do Rio Grande do Sul. **Rev. FSA**, Teresina, v.18, n. 6, art. 5, p. 96-117, jun. 2021.

Contribuição dos Autores	C. S. Lopes	D. Schreiber	M. A. Moraes
1) concepção e planejamento.	X		X
2) análise e interpretação dos dados.	X	X	X
3) elaboração do rascunho ou na revisão crítica do conteúdo.	X	X	X
4) participação na aprovação da versão final do manuscrito.		X	X