



**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIO DE SERGIPE - FANESE
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

GENISLEIDE SANTANA SANTOS

**A CONTABILIZAÇÃO DO ICMS SOB A ÓTICA DO CPC 30 E SEUS REFLEXOS
NA DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO**

**Aracaju - SE
2015**

GENISLEIDE SANTANA SANTOS

**A CONTABILIZAÇÃO DO ICMS SOB A ÓTICA DO CPC 30 E SEUS REFLEXOS
NA DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO**

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Orientador: Edgard Dantas dos Santos Junior
Coordenadora de Curso: Prof. Esp. Luciana Matos dos Santos Figueiredo**

**Aracaju - SE
2015**

GENISLEIDE SANTANA SANTOS

**A CONTABILIZAÇÃO DO ICMS SOB A ÓTICA DO CPC 30 E SEUS REFLEXOS
NA DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO**

Artigo apresentado a Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE, como requisito parcial e obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis. Banca examinadora formada por:

Aprovada com média: _____

Prof. Esp. Edgard Dantas dos Santos Junior

Professor Avaliador

Professor Avaliador

Genisleide Santana Santos

Aracaju (SE), _____ de _____ de 2015.

LISTA DE SIGLAS

CFC- Conselho Federal de Contabilidade

CF- Constituição Federal

COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade

CPC- Comitê Pronunciamentos Contábeis

CTN- Código Tributário Nacional

DRE- Demonstração do Resultado Exercício

DVA- Demonstração Valor Adicionado

ICMS- Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Interestaduais e Intermunicipais

PIS- Programa de Integração Social

LISTA DE TABELAS

QUADRO 1 – Contabilização aquisição e venda de mercadorias lei 6.404/76.

QUADRO 2 – Contabilização aquisição e venda de mercadorias CPC 30.

QUADRO 3 – Contabilização de vendas 80% estoque CPC 30.

QUADRO 4 – Comparação DRE lei 6.404/ 76 confronto CPC 30.

QUADRO 5 – Comparação DRE 6.404/ 76 confronto CPC 30 80 % de vendas.

RESUMO

As demonstrações contábeis representam a situação econômica para investidores, credores, bancos e a própria entidade, assim sendo, a apresentação das contas, devem ser feitas de forma mais objetiva e clara possível, principalmente a conta estoque que, normalmente, tem grande representatividade no balanço e na DRE, quando esta forma o custo das mercadorias. Em decorrência desse fato, esta pesquisa científica tem por finalidade responder a seguinte questão: como a contabilidade moderna pode auxiliar de forma positiva a apresentar informações mais claras, objetivas e fidedignas quanto ao ICMS da compra nos registros contábeis?. Com base nesse pressuposto, esta pesquisa tem como objetivo geral: analisar a contabilização do ICMS sob a ótica do CPC 30 e seus reflexos na demonstração de resultado e, para alcançar o referido objetivo, tomaram-se como base os seguintes objetivos específicos: verificar como é contabilizado o ICMS sobre compras sob a ótica da Lei societária; identificar os reflexos da contabilização do ICMS sob Lei 6.404/76 no custo das mercadorias vendidas; analisar através os reflexos da contabilização proposta pelo CPC 30; analisar através de caso prático os efeitos causados na DRE pelo modelo da lei societária e pelo modelo do CPC 30. Para alcançar as respostas necessárias para problemática e respectivos objetivos, utilizou-se como método a pesquisa bibliográfica. Nos resultados foi possível analisar o registro da contabilidade moderna é bem interessante; primeiro, informa-se o valor do ICMS a pagar, em seguida, verifica-se quantas unidades foram vendidas e baixa-se do passivo, da conta ICMS diferido tornando a DRE mais apresentável.

Palavras- chave: ICMS, CPC 30, Estoques.

SUMÁRIO

RESUMO

1 INTRODUÇÃO	8
1.2 Hipóteses	8
1.3 Delimitação do Tema e Problemática	8
1.4 Objetivo Geral	9
1.5 Objetivos Específicos	9
1.6 Justificativa	9
1.6.1 Do ponto de vista do acadêmico	9
1.6.2 Do ponto de vista do pesquisador	9
1.6.3 Do ponto de vista da empresa	10
1.7 Metodologia	10
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	11
2.1 Estoques	11
2.1.1 Mensuração e a resolução CFC 1170/09	11
2.1.2 Custos dos estoques	12
2.1.3 Impostos recuperáveis	13
2.1.3.1 PIS- Programa de integração social	14
2.1.3.2- COFINS – Contribuição para financiamento da seguridade	15
2.1.3.3- ICMS- Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços	15
2.1.3.4 ICMS e a receita bruta segundo o CPC 30	17
2.1.3.5 ICMS Diferido	19
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS	23

ABSTRACT

1 INTRODUÇÃO

1.1 Área de Conhecimento Pesquisada

No Brasil, a prática das demonstrações contábeis tem sido alterada com frequência, com o propósito de adequação aos padrões internacionais de contabilidade. A lei 6.404/76, em seu art. 187, estabelece que as empresas devam, na demonstração de resultado, discriminar a receita bruta das vendas e serviços as deduções das vendas, dos abatimentos e dos impostos. Já nos pronunciamentos emitidos pelo CPC 30, nota-se que não menciona exclusão do custo das mercadorias vendidas os tributos como parcelas deduzidas da receita bruta.

Portanto, verifica-se uma forma diferenciada na mensuração dos estoques e o tratamento do crédito do ICMS, trazendo um comparativo da contabilização deste, recaindo ao universo da Demonstração do Resultado.

1.2 Hipóteses

- Os contribuintes devem contabilizar o ICMS com base no entendimento da Lei societária ou com base no CPC 30.

-Existiriam na DRE influenciada pelo CPC 30, modificações que comprometeriam essa demonstração.

1.3 Delimitação do Tema e Problemática

Sabe-se que o ICMS é um imposto que causa efeitos sobremaneira nas empresas estaduais, devido a sua alíquota ser bastante representativa em comparação a outros tributos também indiretos, assim sendo, esta pesquisa limita-se a estudar a contabilização do ICMS sob a ótica de duas normas existentes no Brasil, sabendo-se que ciência contábil encontra-se nos últimos anos em evolução, com isso tem-se o seguinte questionamento: como a contabilidade moderna pode auxiliar de forma positiva a apresentar informações mais claras, objetivas e fidedignas quanto ao ICMS da compra nos registros contábeis?

1.4 Objetivo Geral

Para responder o questionamento acima referido, traçou-se o seguinte objetivo geral: analisar a contabilização do ICMS sob a ótica do CPC 30 e seus reflexos na demonstração de resultado.

1.5 Objetivos Específicos

Para nortear este projeto de pesquisa, buscou-se objetivar de forma mais explícita fazendo uso dos seguintes direcionamentos:

- Verificar como é contabilizado o ICMS sobre compras sob a ótica da Lei societária;
- Identificar os reflexos da contabilização do ICMS sob Lei 6.404/76 no custo das mercadorias vendidas;
- Analisar os reflexos da contabilização proposta pelo CPC 30;
- Analisar através de caso prático os efeitos causados na DRE pelo modelo da lei societária e pelo modelo do CPC 30.

1.6 Justificativa

1.6.1 Do ponto de vista do acadêmico

O que impulsionou a realização do trabalho foi o enriquecimento e a contribuição, através de conceitos específicos e atualizados, procurando aproximar o acadêmico ao CPC 30.

1.6.2 Do ponto de vista do pesquisador

Por se tratar de um tema pouco explorado e com enfoque a contabilização do ICMS – imposto sobre circulação de mercadorias, voltado à área de atuação profissional do pesquisador, surgiu o interesse para a realização deste, almejando-se conhecer os efeitos das duas normas existentes.

1.6.3 Do ponto de vista da empresa

Para as empresas, esta temática torna-se relevante, pois apresenta informações contábeis de maneira melhor evidenciada, organizada e moderna fornecendo melhor visualização às demonstrações financeiras.

1.7 Metodologia

A metodologia utilizada neste estudo é de caráter descritivo, onde serão realizados o estudo, a análise, o registro e a interpretação dos fatos; utilizando a pesquisa bibliográfica, artigos publicados na internet, sites de referência, as leis que os instituíram e os procedimentos técnicos, o que possibilitou que este trabalho tomasse forma.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Estoques

Para Ludícibus (2009) o termo estoque é utilizado para designar o agregado de itens de propriedade tangível que são estocados para venda no curso dos negócios; que estão em processo de produção ou que estejam para ser consumidos na produção de bens ou serviços.

Segundo Marion (2013, p.131)

Os estoques são bens adquiridos ou produzidos pela empresa com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades. Também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela empresa e incluem matérias-primas e materiais aguardando utilização no processo de produção, tais como componentes, embalagens e material de consumo.

Ludícibus et al (2010) acrescenta que os estoques estão representados também por itens de propriedade da empresa que estão em poder de terceiros para armazenagem, beneficiamento, embarque etc.

Pode-se perceber então que os estoques são materiais ou produtos, sejam de qualquer espécie, que ficam fisicamente disponíveis pela empresa até o momento em que ingressam no processo para comercialização ao consumidor final e estão intimamente ligados às principais áreas de operação das empresas.

2.1.1 Mensuração e a resolução CFC 1170/09

A partir da norma internacional (IAS), surge o pronunciamento técnico CPC 16 que estabelece o tratamento contábil para a mensuração dos estoques. Sua aprovação foi dada através da 35ª reunião ordinária do comitê de pronunciamentos contábeis, realizada no dia 8 de maio de 2009. Esse regulamento alcança todos os tipos de estoques, com exceção dos itens de contrato de construção civil, de instrumentos financeiros e ativos biológicos. Esses itens são excluídos da norma porque estão cobertos por outras resoluções específicas do CFC.

Quanto à definição de estoques, o pronunciamento técnico define:

Estoques são ativos: a) mantidos para venda no curso normal dos negócios b) em processo de produção para venda c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

A questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que suas receitas sejam reconhecidas. Seguindo a norma internacional de contabilidade, onde nenhum ativo deve configurar em seu balanço valor superior ao de sua possível realização, determina o Pronunciamento Técnico CPC 16 que os estoques para fins de mensuração sejam avaliados pelo seu valor de custo ou seu valor realizável líquido, dos dois, o menor.

De acordo com resolução nº 1.170/2009 item 7, entende-se por valor realizável líquido “ a quantia que a entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal do negócios deduzidos dos gastos necessários para a respectiva venda.”

Não podendo ser semelhante ao valor realizável líquido, o valor justo é conceituado pela mesma resolução como “a quantia pela qual o mesmo estoque pode ser trocado entre compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso.”

Iudícibus APUD (Marion, p. 133) esclarece que:

as finalidades ou objetivos da mensuração e da avaliação dos estoques são de várias ordens, entre as quais a indicação do total de recursos que esperamos receber com sua venda. Entretanto, o objetivo mais comum refere-se ao esforço de correlacionar a receita com as despesas respectivas no processo de mensuração do lucro, o que poderia levar a uma preferência por um preço de entrada (ou uma avaliação a valores de entrada) e em certas situações, todavia, a avaliação a preço de saída é razoável.

Portanto, sua mensuração deve ser feita pelo valor de custo ou valor realizável líquido.

2.1.2 Custos dos estoques

Segundo CPC 16, o valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atual.

Sobrinho (2010, p.48) define:

o custo de aquisição dos estoques como aquele que nasce dos sacrifícios dispensados para se colocar em condições de uso dentro da entidade. Alguns impostos, como IPI, ICMS, PIS, COFINS que a entidade possa se creditar e compensar com os mesmos impostos

devidos nas saídas de produtos, mercadorias ou serviços, não devem fazer parte do custo de aquisição.

Considera-se custo de aquisição o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, desde que não sejam recuperáveis junto ao fisco, como também os custos com transportes, seguros e outras despesas destinados à compra de materiais, de produtos acabados ou de serviços. Também serão deduzidos dos custos de aquisição os descontos comerciais e os abatimentos.

Em relação aos estoques, os créditos referentes aos tributos recuperáveis não compõem o custo de aquisição conforme tratado no item 11 CPC 16, aprovada pela Resolução nº 1.1170/09.

O CPC 16, item 13, aborda os custos de transformação dos estoques aqueles custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão de obra direta.

Custos de transformação, para Sobrinho (2010, p. 52), são sacrifícios em termos monetários que são necessários para que se possa desenvolver um determinado processo produtivo. São custos que tornam possível a “transformação” da matéria-prima em produtos acabados.

2.1.3 Impostos recuperáveis

O art.3 do CTN define tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Fabretti (2014, p.107) chama de impostos as espécies de tributos que são instituídos por lei, e devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculado a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo.

Pode-se chamar de impostos recuperáveis aqueles cujo valor do mesmo que foi pago em uma operação é deduzido em outra operação subsequente. Portanto, o imposto deverá incidir tanto na entrada de mercadorias ou matéria-prima, quanto na saída da mercadoria ou do produto. Sendo ele não recuperável, deverá integrar no custo de aquisição.

2.1.3.1 PIS- Programa de integração social

É um tributo classificado como contribuições, pois sua utilização está prevista em Lei. Sendo o quarto tributo que mais arrecada no Brasil, foi criado com o intuito de integrar os trabalhadores na vida e no desenvolvimento das empresas.

O inciso I do art. 154 da CF, prevê à União, para instituir outros impostos, além dos já discriminados no texto constitucional.

Instituído pela lei complementar nº 7 de 07.09.2009 e recepcionado através do art. 239 da CF, o Programa de Integração Social incide sobre o faturamento de forma cumulativa, na alíquota de 0,65%, quando as pessoas jurídicas estão equiparadas pela legislação do Imposto de Renda e apuram IRPJ com base no lucro presumido, e de forma não cumulativa na alíquota de 1,65% para aquelas que apuram IRPJ com base no Lucro Real.

Sua incidência dá-se pelos regimes cumulativos, não cumulativos, de substituição tributária, monofásico, alíquota zero. Tendo como contribuintes as pessoas jurídicas de direito privado, inclusive aquelas que são prestadoras de serviços, empresas públicas e as sociedades de economia mista, excluindo as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao Simples Nacional.

Vale ressaltar que, para efeitos de regime cumulativo, sua base de cálculo é o valor do faturamento sem direito a nenhuma dedução relacionada a custos, despesas ou encargos. Já para aquelas que se enquadram no regime não cumulativo, permite o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos. Podem ser excluídos das receitas brutas os valores com vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o valor do IPI, as receitas decorrentes de venda do ativo permanente.

As contribuições ao PIS/PASEP devem ser pagas de forma centralizada na matriz até o dia 25 do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos gerados.

Estão isentos, para essa contribuição devida no regime cumulativo, as exportações de mercadorias para o exterior; os serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente de divisas; recursos recebidos a título de repasse, oriundos de orçamentos geral da união, dos estados, municípios e distrito federal.(FABRETTI, 2014)

A partir de fevereiro de 1999, as contribuições ao PIS/PASEP foram cobradas sobre todas as receitas obtidas pelas empresas, como por exemplo, receitas de aplicações financeiras. Já em 2009 a lei 11.941/09 revogou o inciso 1 do artigo 3 da lei 9.718/98, passando a cobrar PIS/PASEP apenas sobre a receita bruta das empresas.

Segundo o decreto lei nº 1.598/77

A receita bruta das vendas e serviços compreendem o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados; o resultado auferido nas operações de conta alheia; as receitas de atividades ou objeto principal da pessoa jurídica.

2.1.3.2- COFINS – Contribuição para financiamento da seguridade

Assim como o PIS/PASEP, a COFINS– Contribuição para o Financiamento da Seguridade, também apurados pelos regimes cumulativos e monofásicos quando Lucro Presumido, não cumulativo; misto ou substituição tributária quando enquadrados pelo Lucro Real. Tornou-se não cumulativo através da lei 10.833/03 causando efeitos em suas alíquotas, deixando de ser 3% para 7,6%.

Por serem duas contribuições federais, as normas foram praticamente unificadas apesar de serem contribuições com destinações diferentes e criadas em épocas diversas.

2.1.3.3 - ICMS- Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços

O ICMS é um tributo indireto que sucede o ICM- Imposto sobre Circulação de Mercadoria, havendo uma dilatação com relação ao campo de sua incidência, sendo incorporada outras atividades como a prestação de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e também aqueles serviços onerosos de comunicação, ganhando o S na última Carta Magna. Tal fato se deu em virtude da retirada da esfera de competência tributária da União, passando a ser dos Estados e Distritos Federais.

Na concepção de Fabretti (2014, p.165), são considerados tributos indiretos aqueles em que o ônus tributário é transferido para o consumidor final, embutindo-o no preço da venda ou do serviço em cada etapa econômica, não tendo a quem repassá-lo.

Sua base legal é o Art. 155, II e § 2º CF e a Lei Complementar nº 87 de 1996 também conhecida como lei Kandir, onde determina suas características e o discrimina. Ainda no art. 155, II e § 2º CF, é previsto que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, isto é, quanto mais de primeira necessidade a mercadoria for, poderá ser tributada com alíquotas inferiores aos demais produtos.

Para que não haja bitributação ao preço final da mercadoria com incidência em cascata, ou seja, a possibilidade da incidência de um tributo sobre tributo é aplicado o princípio da não cumulatividade, principal característica do ICMS.

Nas palavras de Pegas (2012, p.168)

Teoricamente, a partir da Carta Magna, todo imposto que foi pago nas etapas anteriores seria passível de compensação com os débitos existentes por ocasião da venda ou revenda futura. Todavia, o crédito não poderá ser utilizado nos casos em que a saída não seja tributada.

São contribuintes do ICMS, na expressa dicção do art.4º da lei nº 87

Qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Suas alíquotas podem ser internas, destinadas para aquelas operações que ocorrem dentro do Estado e interestaduais quando as mesmas ocorrerem em operações fora do Estado.

Como diz Oliveira ET AL (2013, p.73),

A alíquota interna é determinada individualmente em cada Estado pela legislação estadual, já as interestaduais são definidas pelo Senado Federal, assim, sempre que o destinatário da mercadoria ou do serviço for o contribuinte, o remetente ou prestador de serviços utilizará a alíquota interestadual, independentemente de a mercadoria ser destinada a revenda, industrialização, ativo ou consumo. Todavia, quando se tratar de mercadorias adquiridas em outras unidades da federação e destinadas a uso, consumo ou a integrar o ativo permanente do adquirente, e na utilização de serviços com prestações iniciadas em outro Estado que não estejam vinculadas a operações ou prestações subseqüentes, o contribuinte destinatário deverá recolher ICMS, a título de diferencial de alíquotas entre a interestadual praticada na origem e a interna praticada no destino.

Via de regra, as empresas que adquirem mercadorias para revender ou industrializar, o ICMS pago nas compras é recuperável devendo ser excluído do

custo de aquisição, tendo como consequência a escrituração contábil em conta própria do grupo Ativo Circulante - Impostos a Recuperar. Por outro lado, no caso das vendas, o art. 280 do RIR/1999, determina que, para obtenção da receita líquida de vendas deverá ser diminuído da receita bruta o ICMS incidente sobre as vendas, assim contabilizado em conta redutora de receita bruta de vendas em contrapartida na conta do Passivo Circulante- Impostos a recolher.

2.1.3.4 ICMS e a receita bruta segundo o CPC 30

Como já mencionado acima, pode-se observar que o ICMS tem um diferencial quanto ao seu valor de recolhimento, sendo calculado pela diferença de preços pagos entre as compras e as vendas dos itens. Diante do exposto, sabe-se também que a base para avaliação e mensuração dos estoques são os custos, onde enfatiza que os impostos recuperáveis junto ao fisco não devem ser incluídos ao valor do estoque.

Pelo fato das práticas atuais de contabilização dos tributos no Brasil não estarem convergentes com as normas internacionais e visando uma aproximação da contabilidade brasileira a esses padrões, surgem os diversos pronunciamentos técnicos, entre os quais, destaca-se o CPC 30 de receitas.

Contudo, tal pronunciamento estabelece em seu item 8 que:

Para fins de divulgação na demonstração do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita.

Analisando esse item, entende-se que os tributos não são benefícios que possam aumentar o patrimônio da empresa. Ficando facultado pelo pronunciamento técnico uma forma convencional quanto ao tratamento da contabilização do ICMS.

Ludícibus et al (2010) explica que isso poderia gerar uma certa confusão em relação às práticas contábeis atuais, por haver algumas mudanças relevantes no valor a ser distribuído entre o custo das mercadorias ou dos produtos vendidos e o valor informado como tributos sobre vendas. Porém, para efeitos fiscais, a inclusão dos tributos sobre venda na receita bruta permaneceria.

Para um melhor entendimento desse assunto, serão apresentados dois comparativos. Um ilustrando o momento da contabilização do ICMS pelo método tradicional e outro pelo método optativo do CPC 30.

Uma empresa comercial fez compra de 10 unidades de uma mercadoria, por R\$ 100,00 cada, com ICMS de 10%. Posteriormente, a empresa vende todo o estoque por R\$ 1.200.

Quadro 1- Contabilização aquisição e venda de mercadorias lei 6.404/76

	Débito	Crédito
Mercadorias (Estoque)	900,00	
Impostos a recuperar – ICMS	100,00	
Fornecedores		1.000,00
Clientes	1.200,00	
Receita de Vendas		1.200,00
Impostos sobre vendas- ICMS	120,00	
Impostos a recolher – ICMS		120,00
Impostos a recolher – ICMS	100,00	
Impostos a recuperar- ICMS		100,00
Custo da mercadoria vendida	900,00	
Mercadorias (Estoques)		900,00

Fonte: Pêgas (2014, p.96)

No primeiro momento, pode ser observado que os estoques foram registrados pelo seu valor líquido sem a inclusão dos tributos embutidos, sendo destacados em conta própria de ativo. Já com relação a receita de vendas, foram registradas pelo seu valor total. Ludícibus et al (2010) completa que o valor do ICMS apresentado não corresponde ao real encargo tributário, uma vez que esse encargo é determinado pelo líquido entre ICMS a pagar e ICMS a compensar.

Desse modo, seguindo as premissas anteriores e atendendo a recomendação do pronunciamento Técnico CPC 30, o registro feito pelo valor da compra é sem nenhum destaque de ICMS, sendo informado no ativo (a recuperar) pelo valor total em contrapartida a conta de passivo, a principal mudança, como pode ser visto. Com relação à receita de vendas é registrada pelo seu valor total, observe:

Quadro 2 – Contabilização aquisição e venda de mercadorias CPC 30

	Débito	Crédito
Mercadorias(Estoque)	1.000,00	
Fornecedores		1.000,00
ICMS a recuperar	100,00	
ICMS diferido		100,00
Clientes	1.200,00	
Receita de Vendas		1.200,00
Impostos sobre vendas- ICMS	20,00	
ICMS diferido a compensar	100,00	
Impostos a recolher – ICMS		120,00
Custo da mercadoria vendida	1.000,00	
Mercadorias (Estoques)		1.000,00

Fonte: Pêgas (2014, p.96)

Para Pêgas (2014, p.98)

O registro da contabilidade moderna é bem interessante. Primeiro informa o valor do ICMS a pagar. Em seguida, verifica-se quantas unidades foram vendidas e dá a baixa do passivo, na conta ICMS diferido. No caso, como vendeu tudo, baixou o valor de R\$ 100. A despesa será a diferença entre o ICMS cobrado na venda menos o ICMS destacado na compra em relação à mesma quantidade de mercadorias vendidas.

Portanto, nesse novo método, o ICMS é registrado em conta de despesa com o encargo efetivo que a empresa tem com as vendas de suas mercadorias. O custo das mercadorias vendidas corresponde ao custo efetivo assumido pela empresa sem destaque de imposto..

2.1.3.5 ICMS Diferido

Impostos diferidos, segundo a IAS 12, “são as quantias de impostos sobre os rendimentos recuperáveis ou pagáveis no futuro.” A importância da determinação dos impostos diferidos nas demonstrações financeiras das empresas surge porque o resultado contábil, em certas situações, não é igual ao resultado fiscal. Assim, o deferimento de impostos pode ocorrer por divergências na legislação tributária ou nos critérios contábeis adotados para o reconhecimento e mensuração dos ativos ou

passivos da empresa, os quais serão consumidos ou liquidados no futuro e farão parte do resultado em outros exercícios, provocando diferenças nas receitas e despesas, tributáveis ou dedutíveis, que possam ser atribuídas a este ou àquele exercício.

Conta patrimonial de natureza credora, cuja finalidade é uma obrigação diferida. Utiliza-se a conta de “ICMS diferido a compensar” com intuito de controlar o que pode ser compensado pela empresa, conforme suas vendas de mercadorias sejam realizadas, sendo retificada pela conta de “ impostos a recuperar- ICMS”.

Modificando o primeiro exemplo, admitindo-se que a empresa comprasse as mesmas dez unidades por R\$100 cada, com ICMS de 10%. Posteriormente, revendeu apenas 8 unidades por R\$ 150 cada; permanecendo com duas unidades no estoque. Observa-se como os registros contábeis ficariam:

Quadro 3 – contabilização de vendas de 80% estoque CPC 30

	Débito	Crédito
Mercadorias (Estoque)	1.000,00	
Fornecedores		1.000,00
ICMS a recuperar	100,00	
ICMS diferido		100,00
Clientes	1.200,00	
Receita de Vendas		1.200,00
Impostos sobre vendas- ICMS	40,00	
ICMS diferido a compensar	80,00	
Impostos a recolher – ICMS		120,00
Custo da mercadoria vendida	1.000,00	
Mercadorias (Estoques)		1.000,00

Fonte: Pêgas (2014, p.98)

Nesse caso, foram baixados o valor referente às oito unidades vendidas, ou seja, 80 % de 100,00 destacado na nota fiscal. Para efeitos de apresentação da demonstração do resultado sofreriam algumas modificações devido a nova contabilização.

O art. 187 da lei 6.404/76 com suas alterações instituiu que as empresas devam, na demonstração do resultado do exercício, discriminar a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos, chegando em seguida à receita líquida.

Dessa maneira, a norma sugere que, para efeitos da divulgação na DRE, seja a partir da receita líquida e que os impostos sobre as vendas que representam recursos de terceiros não sejam reconhecidos na receita, contudo, independente de informar a receita bruta ou não na DRE, existe de fato uma mudança relevante quanto ao valor a ser destinados ao custo das mercadorias vendidas ou dos produtos vendidos e ao valor informado como tributos sobre vendas.

É possível visualizar os impactos ocasionados pelo ICMS na DRE construída com base na lei 6.404/76 em confronto com o CPC 30 observando os exemplos abaixo:

Ex. 1 Foi efetuada uma compra no valor de 1.000 e vendido 100% por 1.200 com ICMS de 10%.

Quadro 4: Demonstração de resultado com base na Lei em comparação com o CPC

DRE	Lei 6.404/76	CPC 30
Receita Bruta	1.200	1.200
(-) ICMS	(120)	(20)
Receita líquida	1.080	1.180
(-)CMV	(900)	(1.000)
Lucro Bruto	180	180

Fonte: Pêgas (2014, p.100)

Ex. 2 Foi efetuada uma compra no valor de 1.000 e vendido 80% por 1.200 com ICMS de 10%.

Quadro 5: Demonstração de resultado com base na Lei em comparação com o CPC

DRE	Lei 6.404/76	CPC 30
Receita Bruta	1.200	1.200
(-) ICMS	(120)	(40)
Receita líquida	1.080	1.160
(-)CMV	(720)	(800)
Lucro Bruto	360	360

Fonte: Pêgas (2014, p.100)

Como se pode observar, no que diz respeito ao valor do lucro bruto não há alterações. É o mesmo nos dois casos, mudando apenas a forma de contabilização do tributo.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Existem algumas divergências entre as práticas contábeis brasileiras e as ditadas pelas normas internacionais de contabilidade. Dessa forma, o intuito dos diversos pronunciamentos seria alinhar a contabilidade brasileira aos pressupostos requisitos internacionais. Neste sentido, as demonstrações contábeis representam para entidade uma situação econômica em palavras e números para os diversos investidores, credores, bancos e principalmente fundamental para as tomadas de decisões. A escrituração contábil é a base para a boa e correta demonstração contábil, principalmente quando esta, envolve contas relevantes que são os casos do estoque e do ICMS. Assim sendo, este trabalho está pautado na problemática como: a contabilidade moderna pode auxiliar de forma positiva a apresentar informações mais claras, objetivas e fidedignas quanto ao ICMS da compra nos registros contábeis? Através do CPC 30, observou-se que o método convencional poderia ser substituído pelo método alternativo, pois esse é mais interessante que aquele, uma vez que, repassa de forma organizada e real o fenômeno que se propõe demonstrar, permitindo assim uma avaliação mais precisa.

Procurando atingir os objetivos propostos, verificou-se que o ICMS sobre compras é contabilizado sob a ótica da Lei Societária; pois no Brasil os tributos ditos recuperáveis são escriturados pela lei 6.404/76 de forma bruta, ou seja, no momento da aquisição da mercadoria, os valores referentes aos impostos recuperáveis são reconhecidos pelo seu valor líquido em uma conta de ativo. Embora no momento de suas vendas seja reconhecida uma redutora da receita pelo valor total do imposto, dessa forma, tal fato apresentaria uma falsa impressão de que o valor devido é muito superior ao real, sendo corroborado até mesmo por outras demonstrações contábeis, como é o caso da DVA, pois destacaria os valores repassados ao governo de maneira camuflada. Ainda sobre efeitos da lei societária, determina que esses impostos não façam parte do custo de aquisição das mercadorias.

Tocante à contabilização do ICMS sob a ótica do CPC 30, observou-se que os estoques são escriturados por seu valor total sem dedução dos impostos recuperáveis em confronto a lei societária, e escriturados em conta patrimonial "ICMS diferido", sendo controlado de acordo com suas vendas, trazendo de forma mais clara as verdadeiras despesas efetivas com os impostos.

Vale salientar que a diferença não é tão visível com relação ao lucro da empresa uma vez que tanto pelas práticas internacionais como pelas brasileiras a DRE começa pela receita líquida, porém, quanto ao custo da mercadoria e os impostos, ela sofre alterações significativas, trazendo uma contabilidade moderna e voltada as práticas internacionais.

REFERÊNCIAS

- _____. **CPC-30**: Comitê de Pronunciamentos Contábeis Pronunciamento Técnico- Receitas. Brasília, CFC. 2012.
- _____. **CPC-16**: Comitê de Pronunciamentos Contábeis Pronunciamento Técnico- Estoque. Brasília, CFC. 2009.
- _____. **BRASIL**. Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Lei das Sociedades Anônimas: Princípios e práticas. 5 ed. São Paulo:1999. p. 50-59.
- FABRETTI, Lúcio C. **Contabilidade Tributária**. 14. Ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- IUDÍCIBUS, Sérgio et. al. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARION, José C. **Normas e Práticas Contábeis – Uma introdução**. 2 ed. Atlas,2013.
- OLIVEIRA, Luis M. et al **Manual de Contabilidade Tributaria**. 12. ed. São Paulo: Atlas,2013.
- PEGAS, Paulo H. **Manual de Contabilidade Tributária**. 7 ed.Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 2012.
- PEGAS, Paulo H. **Manual de Contabilidade Tributaria**. 8 ed. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 2014
- SOBRINHO, Paulo A. **Estoques Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 2 CPC 16**. São Paulo: IOB,2010.
- ZANLUNCA, Júlio C. **ICMS Teoria e Prática**. Curitiba, Portal Tributário, [2009?]

ABSTRACT

The financial statements present the economic situation for investors, creditors, banks and the entity itself, therefore, the presentation of accounts should be made more objectively and clearly as possible, especially the account stock that normally have great representation in the balance sheet and in the income statement when the cost of this form mercadorias. Em Due to this fact, this scientific research aims to answer the following question: how modern accounting can help in a positive way to present more clear, objective and reliable as of the ICMS purchase in the accounting records ?. On that basis, this research has the general objective: to analyze the accounting of VAT from the perspective of CPC 30 and its effects on the income statement and, to achieve that goal, were taken as the following specific objectives based on: check how It is accounted for sales tax on purchases from the perspective of corporate law; identify under Law 6,404 / 76 ICMS accounting reflections in the cost of goods sold; parse through the effects of the accounting proposed by CPC 30; parse through practical case the effects in the income statement by the model of corporate law and the CPC model 30. To achieve the necessary answers to their problems and goals, was used as a method to literature. The results it was possible to analyze the record of modern accounting is very interesting; first informs the value of the ICMS payable, then checks how many units were sold and low up liabilities, deferred VAT accounts of the DRE becoming more presentable.

Key words: ICMS, CPC 30, Inventories.