



FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE – FANESE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CRISTIANE LIMA DE SOUZA

O TRATAMENTO E A CONTABILIZAÇÃO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA NAS EMPRESAS VAREJISTAS.

Aracaju-SE
2017.1

CRISTIANE LIMA DE SOUZA

**O TRATAMENTO E A CONTABILIZAÇÃO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA NAS EMPRESAS VAREJISTAS**

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em 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.

Orientador: Prof. Edgard Dantas Santos Júnior

Coordenadora: Prof. Esp. Luciana Matos dos Santos Figueiredo Barreto.

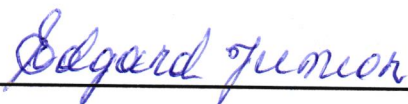
**Aracaju – SE
2017.1**

CRISTIANE LIMA DE SOUZA

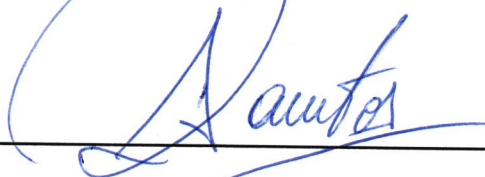
**O TRATAMENTO E A CONTABILIZAÇÃO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA NAS EMPRESAS VAREJISTAS.**

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Negócio de Sergipe - FANESE, como requisito parcial e obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

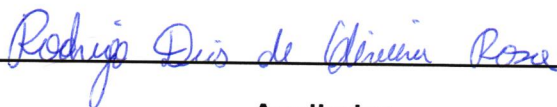
Aprovado (a) com média: _____



Prof. Edgard Dantas Santos Júnior
Orientador



Avaliador



Avaliador

Aracaju (SE), ____ de _____ de 2017.

RESUMO

A contabilização e o tratamento utilizado nas empresas varejistas optantes do Lucro Real exige uma gestão fiscal e contabilmente eficaz, sendo fundamental reduzir erros na contabilização, manter-se adimplente com o fisco e eliminar os riscos de penalidades pecuniárias. Neste contexto, o gestor é essencial na empresa, devendo atualizar-se constantemente, permanecer atento às alterações legais em matéria tributária e também contábil, buscando ferramentas que auxiliem na escrituração contábil e que ofereça vantagens tributária e patrimonial à empresa, o que não configura uma tarefa fácil, já que a carga tributária brasileira é muito alta. Em decorrência desse fato, essa pesquisa científica tem por finalidade responder a seguinte questão: Como a contabilidade deve tratar e fazer o registro contábil do ICMS ST na aquisição? Com base nesse pressuposto, essa pesquisa tem como objetivo geral: analisar o tratamento e a contabilização do ICMS ST nas empresas varejistas. Para alcançar o referido objetivo tomaram-se como base os seguintes objetivos específicos: verificar quais valores podem ser agregados ao custo da mercadoria permitido pela legislação, identificar a diferença dos registros contábeis do ICMS ST, nas empresas varejistas contribuintes substitutos como também do fabricante, onde é possível analisar através de caso prático como fazer o registro do ICMS ST respeitando o princípio da competência e respeitando a decisão da secretaria da Receita Federal. Em busca das respostas necessárias para problemática e respectivos objetivos utilizou-se como método a pesquisa bibliográfica. Nos resultados, foi possível verificar que de fato há diferença do tratamento dado ao ICMS ST e a contabilização do mesmo como despesa nas empresas varejistas é o método mais vantajoso às empresas.

Palavras-chave: Gestão Fiscal. Créditos tributários. Contabilidade

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Cálculo e tratamento do ICMS como custo	20
Quadro 2	Demonstrativo de cálculo do ICMS ST	22
Quadro 3	Efeitos na DRE – Demonstração de Resultado	23

LISTA DE SIGLAS

ICMS	- Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços
ICMS ST	- Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços em substituição tributária
SRF	- Secretaria da Receita Federal
CPC	- Comitê de pronunciamentos contábeis
LC	- Lei complementar
CONFAZ	- Conselho Nacional de Política Fazendária
CF/88	- Constituição Federal do Brasil de 1988
RF	- Receita Federal
ICM	- Imposto sobre a circulação de mercadorias
CST	- Código de Situação Tributária
PIS	- Programa de integração social
COFINS	- Contribuição para financiamento da seguridade social

SUMÁRIO

RESUMO

LISTA DE QUADROS

LISTA DE SIGLAS

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 Área de Conhecimento da Pesquisa.....	7
1.2 Delimitação Do Tema e Problemática.....	7
1.3 Objetivos	7
1.3.1 Objetivo Geral	8
1.3.2 Objetivos Específicos	8
1.4 Justificativa.....	8
1.5 Metodologia	8
 2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	 10
2.1 Conceito de Custos	10
2.1.1 Custos diretos	10
2.1.2 Custos indiretos	11
2.1.3 Custos variáveis	11
2.1.4 Custos fixos	12
2.2 Despesas.....	12
2.2.1 Despesas fixas	13
2.2.2 Despesas variáveis	13
2.3 Estoques	14
2.3.1 Custo de estoques	15
2.4 ICMS – Imposto sobre circulação de mercadoria e serviços	16
2.4.1 Base de cálculo	17
2.4.2 Alíquotas	17
2.4.3 ICMS substituição tributária.....	18
2.4.4 ICMS Antecipação e encerramento de fase	19
2.4.5 Contabilização do ICMS S.T. e o tratamento na forma de custo	19
2.4.6 Contabilização do ICMS S.T. e o tratamento na forma de despesas	21
2.4.7 Posicionamento do fisco	23
 3 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	 25

REFERÊNCIAS

ABSTRACT

1 INTRODUÇÃO

1.1 Área de Conhecimento da Pesquisa

Constituição atribuiu competência tributária à União para criação de lei geral sobre o ICMS, ao qual se concretizou por meio da Lei Complementar (LC) Nº 87/1996, chamada "Lei Kandir". A partir dessa lei geral cada estado institui o tributo por alíquota, a qual é regulamentada via de Decreto, o chamado "regulamento do ICMS, que é uma consolidação de toda a legislação sobre o ICMS vigente no Estado, e é aprovada por Decreto do Governador". Diante dos riscos que as empresas que não possuem controle interno em suas escriturações, se faz necessário uma pesquisa aprofundada sobre o tratamento dado referente ao ICMS Substituição Tributário, nas organizações que realizam ações comerciais que influenciam na base de cálculo. De forma que possam ser demonstrados os impactos e corrigir de acordo com a legislação pertinente no país.

1.2 Delimitação do Tema e Problemática

Esse estudo limita-se a pesquisar o tratamento e a contabilização do ICMS ST nas empresas varejistas. Sabe-se que o ICMS normal, aquele se apura com o débito é crédito é tratado como despesa na venda pelo varejista, entretanto na substituição tributária do ICMS o evento não ocorre na venda ao consumidor final, mas sim na aquisição, ou seja, na compra do produto, neste sentido, o ICMS ST tem sido contabilizado pela maioria das empresas varejistas como se custo das mercadorias fosse, isso se dá pelo fato da cobrança desse tributo ocorrer no início da etapa. Assim sendo: Como a contabilidade deve tratar e fazer o registro contábil do ICMS ST na aquisição?

1.3 Objetivos

A seguir, descreve-se o objetivo geral e específico do presente trabalho.

1.3.1 Objetivo Geral

Para responder o questionamento acima mencionado, traçou-se o seguinte objetivo geral: analisar o tratamento e a contabilização do ICMS substituição tributária nas empresas varejistas.

1.3.2 Objetivos Específicos

Em linhas específicas traçaram-se as seguintes etapas:

- Verificar quais valores podem ser agregados ao custo da mercadoria permitido pela Legislação;
- Identificar a diferença fiscal entre ICMS ST, ICMS antecipado e ICMS norma;
- Analisar através de caso prático como fazer o registro do ICMS ST respeitando o princípio da competência e respeitando a decisão da Secretaria da Receita Federal (SRF).

1.4 Justificativa

De acordo com o sistema tributário no país existe um cenário com alta elevação tributária. (carta capital). de maneira que a legislação pertinente é muito complexa e em alguns cenários não torna fácil a sua interpretação, entretanto é possível abordar a utilização dos tributos, o tratamento e sua escrituração de uma forma eficaz e menos onerosa, especificamente ressaltar o ICMS ST como principal fonte dessa pesquisa, visando agregar conhecimento e auxiliando na gestão interna das empresas com a certeza de atender aos requisitos legais, buscando obter a melhor informação para a contabilização devida.

1.5 Metodologia

A metodologia utilizada neste estudo consiste em um estudo descritivo, onde neste será realizado, 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 possibilitaram que este trabalho tomasse forma.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Conceito de Custos

De acordo com Viceconti e das Neves em seus conceitos básicos explorados, Entende-se que custos é tudo aquilo que envolve a fabricação do produto ou serviço de maneira que incide diretamente no valor de venda ou do serviço prestado. Para um controle de funcionamento é necessário que a contabilidade esteja ligada diretamente com todas as etapas que regem todos os processos onerosos, visando desenvolvimento aprimorado, entretanto obter os benefícios esperados entre eles é possível citar redução dos custos, um controle de estoques padronizados e sem falar no o aumento nos lucros (Viceconti; das Neves, 2010).

É interessante e relevante que organização utilize de sistemas que possam atender a necessidade da organização de forma que traga otimização gerando informações que condiz com a realidade da empresa, pois além dessa busca existe vários fatores que envolvem toda a operacionalização, ou seja, todo planejamento administrativo, financeiro entre outros.

A Contabilidade tem custos entre as diversas situações no ambiente interno do processo operacional tem uma finalidade de alcançar os objetivos desempenhados.

2.1.1 Custos diretos

Segundo Leoni (2000, p.59) "Custos Diretos são todos os custos que se conseguem identificar com as obras, do modo mais econômico e logico."

Desta forma observa-se que o custo direto está ligado diretamente a fabricação do produto ou na prestação do serviço, tudo aquilo que é gasto e é agregado a fabricação do produto é identificado como custo direto, porque para obter um produto com um acabamento de primeira qualidade existe várias etapas ligadas a produção para se chegar um resultado final, que é o produto acabado e pra se chegar a um resultado do produto com excelência é necessário atender aos

procedimentos propostos pelo o sistema de produção utilizado na organização, Sendo assim fica mais fácil ter um feedback de todas as informações obtidas durante todo o esse processo.

2.1.2 Custos indiretos

Entende-se que os custos indiretos são todos aqueles gastos que são implantados, mais não ligados de uma forma tão direta, ainda segundo Leoni (2000, p.59) descreve que os “Custos Indiretos são todos os outros custos que dependem do emprego de recursos, de taxas de rateio, de parâmetros para o débito de obras”. Portanto esse tipo de custo é possível identificar ele através de rateio. segundo Viceconti; das Neves (2010, p. 21) descreve que “São os custos que dependem de cálculos e de rateios por estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos”. Assim sendo, é possível identificar esse custo de forma mais fácil e rápida, nesse caso será necessário atender os parâmetros que serão estabelecidos pela a organização, levando em conta que quanto menor for o valor agregado à fabricação do produto, mais indireto ele é.

2.1.3 Custos variáveis

Segundo Viceconti; das Neves (2010, p.22).

Custos variáveis são aqueles custos cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa. Exemplo: matéria prima consumida se não houver quantidade produzida, o custo variável será nulo. Os custos variáveis aumentam à medida que aumenta a produção. Viceconti; das Neves (2010, p.22):

Esse tipo de custo tem um tratamento diferenciado por ele ser um custo que será identificado a partir da variação das atividades que estão sendo desenvolvida pela organização, ainda também de acordo com o que Leoni (2000, p.73) descreve “Os custos Variáveis somente aparecem quando a atividade ou a produção é realizada”. Desta forma entendo que quanto mais aumenta o nível de produção significativamente aumenta o custo variável e quanto menos se produz menos custo variável se tem, ou nenhum.

2.1.4 Custos fixos

Segundo Viceconti; das Neves (2010, p.22):

Custos fixos são aqueles cujos valores são o mesmo qualquer que seja o volume de produção da empresa. É o caso, por exemplo, do aluguel da fábrica. Este será cobrado pelo o mesmo valor qualquer que seja o nível da produção, inclusive no caso de a fábrica nada produzir. Viceconti; das Neves (2010, p.22).

Desta forma compreende-se que independente da capacidade de produção da indústria esse tipo de custo não vai trazer variações de valores, ou seja, permanecem os custos que já são existentes na empresa, gastos esses que são mensais, diante disto é possível controlar internamente esses custos fixos por que não se alteram, mesmo que a empresa tenha variações na sua lucratividade por conta do aumento da produção, não mudará em nada com relação a esse tipo de custo.

2.2 Despesas

De acordo com Viceconti; das Neves (2010, p.16) descreve a despesa como “Gastos com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas”. Desta forma fica definido que a despesa é todo o gasto que não faz parte da cadeia produtiva, esses gastos estão diretamente ligados aos gastos referentes ao administrativo da empresa.

Segundo a Lei nº 4.320/64, as despesas são classificadas em despesas correntes e de capital. As primeiras referem-se às despesas de custeio e transferências correntes. Já as segundas são os investimentos, as inversões financeiras e transferências de capital.

Em síntese, despesas de custeio são as dotações para manutenção de serviços, desde que já existentes. As transferências correntes são destinadas para aquelas despesas sem contraprestação direta de bens ou serviços, inclusive as subvenções, que são as transferências para cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, podendo ter cunho social ou econômico. Já os investimentos destinam-se a execução de obras (incluindo a compra de imóveis,

quando necessário para obra) e, ainda, programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, entre outros. (BRASIL, 1964)

Por fim, as inversões financeiras e as transferências de capital, previstas no § 5º e § 6º, do artigo 12, da já citada Lei nº 4.320/64, que dispõe:

§ 5º Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a:

I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;

II - aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital;

III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública. (BRASIL, 1964)

Desta forma entende-se que toda transação a parte comercial da empresa envolvendo todos os gastos que não faz parte do processo de produção é considerada despesa.

2.2.1 Despesas fixas

A comparação dos custos fixos com as despesas fixas é possível observar que a despesa fixa também não se altera independente da receita ou faturamento que a empresa venha obter no período, ou seja, essas despesas fixas devem cumprir os controles financeiros mesmo que não haja aumento na lucratividade da empresa.

2.2.2 Despesas variáveis

Segundo Viceconti; das Neves (2010, p.26)

Ele define despesas variáveis em função do volume de vendas e não do volume da produção, como por exemplo, as comissões que são pagas aos vendedores são consideradas despesas variáveis, uma

vez que seu valor é em função do volume de vendas da empresa. Enquanto que o aluguel da administradora é uma despesa fixa já que deve ser paga independentemente das vendas realizadas. Viceconti; das Neves (2010, p.26).

Desta forma entende-se que as despesas variáveis estar relacionada diretamente com a venda dos produtos, significa dizer que quanto mais elevadas forem as vendas, supostamente será o aumento das despesas variáveis.

2.3 Estoques

Segundo Ludícibus; Marion (2011, p.110):

Estoques compreendem todos os objetos que se encontram armazenados nas organizações para serem comercializados, aplicados no processo de fabricação ou na prestação de serviços, ou, ainda, para serem consumidos dentro da própria organização. Consideram-se estoques, ainda, o conjunto dos produtos inacabados, isto é, aqueles que se encontram em fase de elaboração.

Entende-se que o estoque ele é constituído por todos aqueles produtos, insumos e matérias primas, que ainda existe disponível no almoxarifado da entidade, desta forma se faz necessário à implantação de sistemas específicos para que atenda todos os parâmetros necessários para a organização das mercadorias, dando início a um controle de estoque que permita a coleta de informações importantes, através desse controle interno será possível ter um acompanhamento dos produtos físicos de forma mais estruturada, podendo evitar impactos negativos.

O estoque é um tipo de investimento necessário e pode ser utilizado como giro de capital, por ele representar valores bastante expressivos e significativos no balanço patrimonial. Ainda de acordo com o que descreve Ludícibus; Marion (2011, p.113) "A expressão "inventário periódico", do ponto de vista contábil, decorre do fato de que os custos dos estoques de materiais necessários para a apuração dos resultados, são conhecidos somente no final do período". Esse tipo de inventário é o mais utilizado nas empresas de comércio e serviços.

Conforme o relato do site visão contábil "Sua escrituração deve atender às necessidades gerenciais e aos preceitos da legislação fiscal", ou seja, as entidades

precisam atender a legislação dos tributos que esta ligada diretamente nessas movimentações de entradas e saídas de mercadorias.

2.3.1 Custo de estoques

Para algumas entidades o custo de estoque está ligado inicialmente às aquisições de mercadorias, e de acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 16 nos itens 10 e 11 descrevem da seguinte forma:

10. 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 atuais.

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº. 1, de 8/01/2010).

Diante destas determinações do CPC 16 entende-se que pra uma empresa prestadora de serviço o custo de estoque não é tão elevada devido a utilização frequente dos produtos adquirido, já com as empresas varejistas o custo de estoque é bastante representativo pela a necessidade de aquisição de produtos para atender a demanda do mercado. Exemplificando de forma mais simples:

Exemplo:

Compra de um produto X por uma empresa comercial no valor de R\$ 100,00 com ICMS de 7%, IPI de R\$ 10,00 seguro de R\$ 20,00 e frete de R\$ 10,00. Neste caso o custo do produto seria de:

Produto 100,00

Frete 10,00

Seguro 20,00

Soma 130,00

$130,00 \times 7\% = 9,10$

$130,00 + 10,00 \text{ de IPI} = 140,00$

$140,00 - 9,10 = 130,90$

Neste caso, o custo do produto seria o valor do produto, acrescido do IPI, frete e seguro, subtraindo o ICMS da compra.

Contabilizando essa aquisição, tem-se:

D	Estoque de mercadorias	130,90
D	ICMS a recuperar	9,10
C	Fornecedor	140,00

2.4 ICMS – Imposto sobre circulação de mercadoria e serviços

O ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) é de competência dos Estados e do Distrito Federal (Art.155 CF/88). Ainda de acordo com constituição federal de 1988 em seu art. 155,§ 2º, inc. III estabelece que o ICMS, poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, Em regra geral entende-se que nesse aspecto da seletividade significa dizer que quanto mais indispensável for o produto ou serviço a alíquota aplicada terá um percentual mínimo, ou seja, a alíquota será ser menor, ou seja, sua carga tributária será menor, ao contrário dos produtos considerados supérfluos que a alíquota aplicada será maior.

Viceconti; das Neves (2010, p.216) “O ICMS é um imposto não cumulativo de competência estadual. Incide sobre a circulação de mercadorias em geral e é calculado por dentro”. Compreende que cada ente federativo é responsável pelo o seu próprio regulamento para fins de apuração do ICMS, devendo os contribuintes seguir o que estar estabelecido no regulamento interno.

No ponto de vista de Fabretti (2016, p. 198) “O ICMS é um imposto estadual e suas alíquotas podem variar de acordo com a legislação de cada Estado, as operações interestaduais”. Entende-se que a finalidade do ICMS é somente fiscal de maneira que através da circulação de mercadorias e serviços no mercador interno da origem ao fato gerador, em decorrência desse fato gera a incidência do tributo de forma que o contribuinte terá uma obrigação para fins pecuniários. E é no Art. 4º da LC 87/96 que fica determinado quem são os contribuintes do ICMS:

Contribuinte é 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.

É possível verificar que a incidência devida desse imposto é obtida através de compras e vendas que são realizadas por pessoa física ou jurídica, desde que ambos realizem essas movimentações de compra e venda de forma rotineira, desta forma serão considerados contribuintes do ICMS.

2.4.1 Base de cálculo

A base de cálculo se dá a partir dos fatos geradores que estão previstos na LC 87/1996 em seu art. 8 (Oliveira, 2013). Diante disto considera-se a base de cálculo composta pelo o montante da operação ou o preço do serviço e todos os adicionais vinculados, ou seja, o valor da mercadoria, mais o valor do frete, mais o valor do seguro entre outros, e os descontos incondicionais também deverão ser levados em consideração, todos os valores que integram esse tipo de operação deverão ser pagos pelo destinatário contribuinte.

2.4.2 Alíquotas

As alíquotas correspondem ao percentual determinado na legislação vigente que será utilizado na base de cálculo de algum tributo, que nesse caso específico será aplicado na base de cálculo do ICMS, para Fabretti (2016, p. 198) "Suas alíquotas podem variar de acordo com a legislação de cada Estado, as operações interestaduais são reguladas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz)." Por ser um imposto de competência estadual, entende-se que cada estado deve fixar a suas próprias alíquotas, de acordo com a base legal as alíquotas podem ser de ordem internas e interestadual, é considerada uma operação interna quando é realizada dentro do estado, e será aplicada a alíquota fixada pelo o estado e já para as operações que são realizadas fora do estado serão aplicadas as alíquotas que são determinadas pelo senado federal, e a operação deve ser realizada com destinatários contribuintes do ICMS (CF/1988).

2.4.3 ICMS substituição tributária

Conforme a LC 87/96 em seu artigo 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.” Significa dizer que através desta modalidade é possível fazer transferência de responsabilidade referente ao recolhimento do ICMS, dando origem a dos tipos de contribuintes o contribuinte substituto e o contribuinte substituído. onde contribuinte substituto é aquele que passa a ser o responsável pelo repasse do valor retido proveniente do ICMS aos cofres públicos, já com relação ao contribuinte substituído é aquele que sofre a retenção do ICMS devido.

Para Fabretti (2016, p.198) “existem convênios específicos para operações com determinados produtos e serviços, bem como para operações realizadas entre alguns Estados”. Significa dizer que quando a operação está sendo realizada fora do estado será através desses convênios ou protocolos, porque são eles que estipulam os tipos de serviços e produtos que estão enquadrados no regime de substituição tributária. Diante da complexidade desse imposto é importante ressaltar que o ônus arrecadado só poderá ser realizado uma única vez, de maneira que essa arrecadação, ou seja, o pagamento ele será realizado de forma antecipada, e esse pagamento antecipado se dá pela a indústria, por ser uma operação que ainda irá acontecer, ou seja, operações posteriores que se inicia da indústria finalizando no consumidor final, Porque no momento em que a indústria emite a saída dos seus produtos para o seu distribuidor ele já pode reter e recolher o valor do ICMS substituição tributária uma vez que a mesma será responsável pelo o recolhimento devido pelo o contribuinte destinatário.

É importante informar que o desembolso do valor retido é do contribuinte destinatário, diante disto o contribuinte substituto é obrigado a reter e recolher por que se por algum motivo ele não realizar o recolhimento do ICMS substituição tributária, será considerado apropriação indébita conforme o Art. 10 da LC 87/96 “É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realiza.” o Já com relação às operações dentro do estado a arrecadação se dá através da legislação vigente do estado.

A tributação do ICMS substituição tributária está ligada às operações de saídas de produtos ou serviços e tem como finalidade inibir a evasão fiscal, devido a todo o processo de comercialização desses produtos ou serviços que estão previstos na legislação como substituto.

2.4.4 ICMS antecipação e encerramento de fase

O ICMS Antecipação tributária é previsto na legislação estadual que rege o ICMS, entende-se que nessa modalidade ocorre uma tributação que é considerada devida pelo o contribuinte destinatário onde ele está recolhendo antecipadamente um imposto que é tributada da sua própria operação, ao contrário do recolhimento antecipado na substituição tributária que é recolhido o valor também devido de várias operações e de vários contribuintes destinatários.

Basicamente o ICMS Antecipação ele é classificado em duas modalidades que é a com encerramento de fase e a sem encerramento de fase conforme também previsto na legislação vigente do imposto.

Na tributação do ICMS Antecipação com encerramento de fase trata-se das operações realizadas onde a arrecadação antecipada do ICMS seja por meio da substituição tributária, onde uma vez que foi tributada não haverá mais nenhuma outra arrecadação por que na primeira operação da cadeia de comercialização dos produtos já foi arrecadada definitivamente o valor devido por todas as operações subsequentes e pode se dizer que nessa situação abrange mais as saídas de mercadorias. Já quando se trata da tributação do ICMS Antecipação sem o encerramento de fase ocorre quando não há aquisições por meio de substituição tributária.

2.4.5 Contabilização do ICMS S.T. e o tratamento na forma de custo

De acordo com as técnicas contábeis discorro sobre o tratamento utilizado nas empresas varejistas que estão obrigadas a tributar o ICMS ST e o tratamento dado na forma de custo, onde é possível identificar em seu processo de comercialização dos produtos que estão enquadrados no sistema de substituição tributário já mencionado nos tópicos acima.

Nas palavras de Reis; Gallo; Pereira (2012, p.160) ele descreve que:

Nas operações de produtos adquiridos pelo regime de tributação pela substituição tributária, Basta o comerciante substituído agregar todos os custos pagos pelo produto como custos de comercialização e/ou produção, uma vez que não há qualquer compensação do imposto pago nas operações anteriores.

Diante disto compreende-se que para o contribuinte substituído não será necessário se preocupar com esse ICMS ST que foi calculado, retido e recolhido pelo o contribuinte substituto, que é a pessoa que está sendo responsável pelo repasse do tributo devido por toda a cadeia de comercialização subsequente.

Se tratando do contribuinte substituto ainda no entendimento de Reis; Gallo; Pereira (2012, p.160) descreve que “Ele deverá observar a segregação entre o tributo devido nas próprias operações do tributo retido por substituição tributária das operações subsequentes.” Desta forma entende-se que o contribuinte substituto precisa ter cautela na contabilização ICMS ST por conta da extensão dos lançamentos, onde ele vai precisar contabilizar o ICMS que faz parte das suas próprias operações, como também ele precisa contabilizar o ICMS ST que ele está sendo responsável pelo repasse, uma vez que a operação já aconteceu a obrigação.

Segue abaixo um exemplo prático.

- Uma operação de um produto vendido por substituição tributária:

Quadro 1 Cálculo e tratamento do ICMS como custo

Valor de venda pelo substituto:	R\$ 10.000,00
Valor de venda varejo – substituído:	R\$ 15.000,00
Alíquota 18%	R\$ 2.700,00
ICMS das operações próprias:	R\$ 1.800,00
ICMS das operações subsequentes:	R\$ 900,00
Valor total da Nota Fiscal:	R\$ 10.900,00

Fonte: Reis; Gallo; Pereira (2012, p. 160) Adaptado pelo autor.

Contabilização na venda do produto com substituição tributária.

D Duplicatas a receber/caixa.	R\$ 10.900,00
C Faturamento Bruto	R\$ 10.900,00

Contabilização do ICMS por substituição tributária

D ICMS por Substituição Tributária.	R\$ 900,00
C ICMS – Substituição Tributária a recolher	R\$ 900,00

Contabilização do ICMS – operações próprias

D ICMS s/vendas.	R\$ 1.800,00
C ICMS a recolher	R\$ 1.800,00

Contabilmente é da forma demonstrada acima que é realizada o registro do ICMS ST, devido pelo fabricante em decorrência das operações subsequentes, uma vez que ele responderá pelo repasse desse tributo junto ao fisco.

Já para as empresas varejistas contribuintes do ICMS ST de forma efetiva é realizada uma contabilização de forma mais simples pelo fato de registrar somente o imposto incidente das suas próprias operações, onde o registro dessas operações para o contribuinte substituído conforme Reis; Gallo; Pereira (2012) "Basta contabilizar o valor efetivamente pago como estoque, não havendo qualquer possibilidade de se creditar do ICMS das operações anteriores". Como na contabilização do exemplo abaixo:

Aquisição de produto pelo o substituído – Inventário Permanente

D Estoques	R\$ 10.900,00
C Fornecedores/Caixa	R\$ 10.900,00

Aquisição de produto pelo substituído – Inventário Periódico

D Compras de Mercadorias	R\$ 10.900,00
C Fornecedores/Caixa	R\$ 10.900,00

Contabilmente é possível verificar que não existe o registro do ICMS ST na contabilização do contribuinte substituído uma vez que ele pagou antecipadamente esse imposto e não importa quantas vezes ele comercialize esses produtos, ainda sim ele não vai precisar realizar o registro de ICMS ST.

2.4.6 Contabilização do ICMS S.T. e o tratamento na forma de despesas

Uma das maiores preocupações dos profissionais da contabilidade quando se fala em dar tratamento de despesa ao ICMS ST, é como fazer isso, se a empresa não sabe quando vai vender tal produto, de maneira que tal despesa poderia compor o resultado de um período diferente da venda, ferindo assim o princípio da competência, para tal foi criado a conta de ICMS a apropriar para receber o ICMS da

compra e o ICMS e ST, ambos ficam nesta conta até o momento da venda e no momento desta, ser lançado contra o resultado.

Segue um exemplo prático.

Compra de um produto "X" por R\$ 100,00 com frete de R\$10,00 e IPI R\$15,00, alíquota de ICMS de 7%.

Quadro 2 Demonstrativo de cálculo do ICMS ST

Produto	R\$100,00	Base de cálculo para crédito do ICMS
+ Frete	R\$10,00	Base de cálculo para crédito do ICMS
+ Outras despesas 0,0		Base de cálculo para crédito do ICMS
+ IPI	R\$15,00	Não é base de cálculo para crédito do ICMS
= Total	R\$125,00	
MVA 94,82%	R\$118,52	MVA utilizado para ICMS de 7%
Base	R\$243,52	Base de cálculo para o débito do imposto
ICMS 18%	R\$43,82	Alíquota interna aplicada para o débito do imposto
ICMS 7%	R\$7,70	Alíquota interestadual aplicado sobre R\$110,00 (mercador.+frete)
ICMS S.T.	R\$36,13	Valor do ICMS substituição tributária
Total a ser pago ao fornecedor R\$100 + R\$10 + R\$ 15 + R\$ 36,13 = R\$ 161,13		

Fonte: O autor

Contabilização pela aquisição das mercadorias a prazo no estoque

D	Estoque de mercadorias	R\$ 117,30
D	ICMS a apropriar	R\$ 43,82
C	Fornecedor	R\$ 161,12

Contabilização pela revenda das mercadorias a vista por R\$ 220,51

D	Caixa – Matriz	
C	Receita Bruta de Vendas	R\$ 220,51

Pela baixa da mercadoria no estoque

D	Custo das mercadorias vendidas	
C	Estoque de mercadorias	R\$ 117,30

Pelo registro do ICMS

D	Despesas de ICMS	
---	------------------	--

C ICMS a apropriar

R\$ 43,82

Contabilização em Razão			
Estoque de mercadorias		ICMS apropriar	
(1)117,30	117,30(3)	(1) 43,82	43,82(4)
		Caixa	
		(2)220,51	
Fornecedor		Custo das mercadorias	
	161,12(1)	(3)117,30	
		Despesas de ICMS	
		(4)43,82	
Receita Bruta de Vendas			
		220,51(2)	

Quadro 3 Efeitos na DRE – Demonstração de Resultado

Receita Bruta de Vendas	220,51
(-) Dedução da receita	0,00
= Receita Líquida	220,51
(-) Custo das mercadorias	(117,30)
= Lucro Bruto	103,21
(-) Despesas operacionais	
(-) Despesas ICMS	(43,82)
Lucro Líquido	59,39

Fonte: O autor

2.4.7 Posicionamento do fisco

O posicionamento em questão se dá devido algumas discussões levantadas sobre o tratamento dado ao ICMS ST das empresas varejistas, principalmente as que são optantes do Lucro Real, pois estas, tem direito a crédito sobre a compra do produto, esse crédito tem como base o valor de aquisição, ou custo, assim sendo, se faz necessário esclarecer de acordo com o parecer da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 5ª RF sob nº 5.020 onde discorre a interpretação dada da seguinte maneira:

Em consonância com o entendimento já antes exposto, infere-se, à vista do Parecer Normativo CST nº 77, de 1996, que o ICM (atua ICMS) integra o valor ou o preço da operação, constituindo o respectivo destaque nos documentos fiscais, mera indicação para possibilitar o crédito do adquirente. Também preceitua, o citado normativo, que o ICM substituição tributária (atual ICMSST) não constitui tributo na aquisição de mercadoria, haja vista que esse imposto representa uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído. Em outras palavras, o ICMS-ST recolhido antecipadamente pelo substituto, que no caso concreto confunde-se com a figura do substituído, não pode compor o custo de aquisição da mercadoria, pois esse valor, embutido no montante pago pela adquirente, corresponde exatamente ao valor do imposto que a substituída deixará de recolher aos cofres estaduais no instante em que efetuar a operação de venda. Imaginar o contrário, seria admitir a possibilidade de apuração de crédito sobre o imposto devido pela substituída e recolhido antecipadamente.

De acordo com esse pronunciamento acima significa dizer que para a Receita Federal do Brasil, o ICMS ST não é considerado um custo e sim tributo sobre vendas que foi recolhido de forma antecipada, contabilmente deveria ser registrado na venda das mercadorias ao consumidor final pelo o contribuinte varejista, contudo, muitas empresas o registram como custo, por se tratar de um imposto pago na compra, que vem destacado na nota fiscal do fornecedor. Muitas dessas empresas terminam não tendo maiores problemas com o fisco pelo o fato de serem optantes do Lucro Presumido ou Simples Nacional e não recuperarem créditos de Pis e Cofins sobre as mercadorias, fato que não ocorrem com as enquadradas no Lucro Real. Diante disto, ainda existe muitas discursões a respeito dessas interpretações porque o que ocorre de fato é que o valor desse tributo estar atrelado as aquisições de mercadorias pelas empresas varejistas, por ele compor o preço de venda do produto.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com o que se foi proposto inicialmente, buscou-se analisar a maneira que é realizada a contabilização e o tratamento dado ao ICMS ST nas empresas varejistas, com a finalidade de ampliar a compreensão de forma mais clara e objetiva uma vez que esse assunto é alvo de discursões por parte de alguns órgãos legislador desse imposto.

O ICMS substituição tributária está previsto na constituição federal de 1988 e também através de regulamento estadual que define a forma de tributação dentro e fora do estado, onde para responder sobre alguns pontos que foram abordados neste trabalho, verificou-se que existe um tratamento de forma diferenciada na contabilização desse imposto nas empresas que são contribuintes, ou seja, as empresas varejistas optantes do Lucro Real. Entretanto quando uma empresa varejista adquire produtos que estão sujeitos ao regime de substituição tributária o ICMS ST que já estar atrelado a essa aquisição será tratado como custo, e esse tratamento dado nessa situação vai de encontro ao posicionamento fiscal por entender que esse imposto é uma despesa e não um custo, mas é uma situação que esta fora do alcance das empresas determinar a forma que ela quer ou vai proceder sobre os registros contábeis, porque se faz necessário obedecer a legislação pertinente para essa situação.

Esse tema foi desafiador por ser um imposto tão complexo e também com tantas linhas de pesquisas, mais mesmo assim possibilitou evidenciar de forma prática e detalhada a contabilização do ICMS ST tanto em uma empresa varejista contribuinte do ICMS ST como na empresa fabricante dos produtos sujeitos a substituição tributária.

É importante incentivar as empresas varejistas contribuintes no sentido de desenvolver de forma aprimorada as escriturações contábeis resultantes de suas operações nesse regime de tributação, para realizar os seus procedimentos de forma mais correta, evitando assim os riscos de possíveis penalidades.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição Federal do Brasil.**

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>

Acesso em: 14 mar. 2017.

BRASIL. **Lei complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm> Acesso em: 18 mar. 2017.

BRASIL. **Lei nº 4.320/64, de 17 de Março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 15 abr. 2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 16** (Nova redação dada pela Revisão CPC nº1/2010). Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>> Acesso em: 22 mar. 2017.

CONTÁBIL VISÃO. **Escrituração e Controle de Estoque.** Disponível em: <<http://www.contabilvisao.com.br/?intSecao=145&intConteudo=461->>> Acesso em 11/04/2017.

ESTADO DE SERGIPE. **Decreto nº 21.400, de 10 de dezembro de 2002.** (Atualizado até o Decreto nº 30.634, de 05/05/2017). Aprova o novo Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Disponível: <<http://legislacao.sefaz.se.gov.br/legisinternet.dll/Infobase3/06-DecretosTributarios/decretosporano/decretos-2002/dec-21400.htm>> . Acesso em: 15 abr. 2017.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 16ª. Edição, São Paulo: Editora Atlas, 2016.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade Comercial.** 9º Edição, São Paulo: Editora Atlas, 2010.

LEONI, George Sebastião Guerra. **Custos - Planejamento, Implantação e Controle.** 3ª Edição, Editora Atlas, 2000.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade de Custos Um Enfoque Direto e Objetivo** – 9ª. Edição, Editora Frase, 2010.

OLIVEIRA, Gustavo. **Contabilidade Tributária**. 4ª. Edição, Editora Atlas, 2013.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Parecer da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 5ª RF sob o nº 5.020**. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 05 abr. 2017.

REIS, Luciano Gomes; GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto. **Manual de Contabilização de Tributos e Contribuições Sociais**. 2ª Edição, São Paulo: Editora Atlas, 2012.

SALVADOR, Elivaldo. **O Regressivo Sistema Tributário** - Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/economia/o-regressivo-sistema-tributario-brasileiro->> Acesso dia 01/04/2017.

ABSTRACT

The accounting and treatment used in the retail companies that opt for Real Income requires fiscal and accounting management, and it is fundamental to reduce errors in accounting, to remain in compliance with the tax and to eliminate the risk of pecuniary penalties. In this context, the manager is essential in the company and must constantly update himself, remain attentive to legal changes in tax matters and also accounting, seeking tools that assist in bookkeeping and that offer tax and patrimonial advantages to the company, which does not constitute a Easy task, since the Brazilian tax burden is very high. As a result of this fact, this scientific research has the purpose of answering the following question: How should the accounting treat and make the accounting record of the ICMS ST in the acquisition? Based on this assumption, this research has as general objective: to analyze the treatment and accounting of ICMS ST in retail companies. To achieve this goal, the following specific objectives were taken as a basis: to verify which values can be added to the cost of the merchandise allowed by the legislation, to identify the difference of the accounting records of ICMS ST, in the substituting retail companies as well as the manufacturer, where It is possible to analyze through a practical case how to register the ICMS ST, respecting the principle of competence and respecting the decision of the Internal Revenue Service. In search of the necessary answers for problematic and respective objectives was used as method the bibliographic research. In the results, it was possible to verify that there is in fact a difference in the treatment given to ICMS ST, in the retail companies analyzing and using the most advantageous method to the companies.

Keywords: Fiscal Management. Tax credits. Accounting