

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM CONTABILIDADE E  
CONTROLADORIA - CEPCON**

**Elias Wagner Silva**

**O CUSTO DA CARGA TRIBUTÁRIA DE IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE  
MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ST):  
ESTUDO DE CASO DE UMA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS**

Belo Horizonte  
2017

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM CONTABILIDADE E  
CONTROLADORIA - CEPCON**

**Elias Wagner Silva**

**O CUSTO DA CARGA TRIBUTÁRIA DE IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE  
MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ST):  
ESTUDO DE CASO DE UMA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS**

Monografia apresentada ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Auditoria.

Orientador: Prof. João Aristides de Moraes

Belo Horizonte  
2017

**ELIAS WAGNER SILVA**

**O CUSTO DA CARGA TRIBUTÁRIA DE IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE  
MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ST):  
ESTUDO DE CASO DE UMA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS**

**Monografia submetida à Banca Examinadora designada pela Universidade  
Federal de Minas Gerais - Faculdade de Ciências Econômicas de Pós-  
Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria - CEPCON como  
requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Auditoria**

Aprovada em \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

---

**João Aristides de Moraes**

**Especialista**

**Orientador**

---

**Carlos Maurício Vieira**

**Mestre**

**Membro da Banca Examinadora**

Belo Horizonte  
2017

Dedico este trabalho ao meu pai, José Cupertino (*in memoriam*), pela referência de homem simples, humilde, batalhador, sonhador, que transmitiu a sabedoria necessária para que eu pudesse seguir meu caminho. Quem me dera se por um só instante pudesse compartilhar com ele este momento de conquista!

À minha mãe, Ana Arcanjo, meu porto seguro, que, com suas palavras duras e seus sábios conselhos, foi ensinando a mim a essência do caráter e da dignidade como ser humano.

Aos meus filhos, Thais Fernanda, Wagner Fernando e Marcelo Elias, presentes de Deus em minha vida, pedras preciosas de valor inestimável.

## **AGRADECIMENTO**

A Deus, que me proporcionou, a cada dia, a oportunidade de ter saúde para desenvolver este trabalho, aprender a aprender e a ver a vida mais plena em sua essência.

Ao professor Joao Aristides de Moraes  
pelas suas sabias orientações, e pelo incentivo em cada passo nesta jornada.

Agradeço a empresa Produtos Alheiro Ltda., na pessoa de seus Diretores Sr.Ermínio,  
Vanessa e Izabel pela contribuição com as informações  
necessárias para elaboração deste trabalho.

## RESUMO

O principal objetivo do trabalho é analisar o impacto do custo da carga tributária com o pagamento antecipado de ICMS/substituição tributária com operação de aquisição de matéria-prima com ICMS diferido. É avaliada a tributação do ICMS/substituição tributária dos relatórios fiscais da empresa e analisado os resultados da apuração dos tributos em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC TG 32 (R3)) proveniente do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 32), para mensurar se os objetivos foram alcançados. O estudo proposto foi constituído por meio de uma revisão teórica da Contabilidade Fiscal, Auditoria e Aspectos legais do ICMS, descrevendo a contextualização desde a Contabilidade Aplicada até a Contabilidade Fiscal e Tributaria, as Normas de Auditoria com viés na convergência do CPC 32 para a NBC TG 32 (R3) que estabelece o tratamento contábil para os tributos, o Sistema Tributário Nacional e seus reflexos no ICMS normal/diferido e Substituição Tributaria. Na sequência, aborda-se a caracterização da empresa objeto do presente trabalho destacando um breve histórico, ramo de atuação, principais clientes, *portfólio* de produtos e suas áreas funcionais. A seguir no capítulo de descrição e análise dos dados descreve os custos das obrigações fiscais do Passivo Circulante do Balanço Patrimonial, tabela de incidência da tributação do IPI, ICMS e ICMS/ST e relatórios de apurações fiscais dos registros de entradas, saídas e apuração de ICMS. Por fim, é realizada a apuração do impacto dos custos do ICMS a recolher em comparação com o ICMS diferido, no qual conclui que não é viável economicamente e financeiramente para empresa alterar a política atual, tendo em vista apurar um aumento significativo com impacto nos custos de 85,47%.

**Palavras-Chave:** Contabilidade Fiscal e Tributária, Auditoria NBTG 32 e ICMS/ST

## **ABSTRACT**

The main objective of this study is to analyze the impact of the cost of the tax burden with the prepayment of ICMS / tax substitution with the acquisition of raw material with deferred ICMS. ICMS taxation / tax substitution of the company's fiscal reports is analyzed and the tax assessment results are analyzed in accordance with the Brazilian Accounting Standards (NBC TG 32 (R3)) from the Accounting Pronouncements Committee (CPC 32), to measure if the objectives were achieved. The proposed study was constituted through a theoretical revision of the Fiscal Accounting, Audit and Legal Aspects of ICMS, describing the contextualization from Applied Accounting to Tax and Tax Accounting, the Audit Standards with bias in the convergence of CPC 32 to NBC TG 32 (R3), which establishes the accounting treatment for taxes, the National Tax System and its effects on normal / deferred ICMS and Tax Replacement. In the sequence, it is approached the characterization of the company object of the present work highlighting a brief history, branch of action, main clients, product portfolio and its functional areas. The description and analysis of the data below describes the costs of the tax liabilities of the Current Liabilities of the Balance Sheet, the tax incidence table of the IPI, ICMS and ICMS / ST and reports of tax assessments of the entries, exits and calculation of ICMS. Finally, the calculation of the impact of ICMS costs to be collected in comparison with deferred ICMS is carried out, in which it concludes that it is not economically and financially feasible for the company to change the current policy in order to determine a significant increase with impact on the costs of 85.47%.

**Key Words:** Tax and Tax Accounting, Auditing NBTG 32 and ICMS/ST

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Logotipo da marca da empresa	38
Figura 2	Organograma proposto para administração	39
Figura 3	Fotos de uma das áreas de produção	40
Figura 4	Principais clientes	41
Figura 5	Produtos saquinhos condimentos Alheiro	42
Figura 6	Produtos condimentos Alheiro	43



## LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1	Cadeia substituto/substituído	36
Tabela 1	Passivo Circulante do Balanço Patrimonial Exercício 2016	49
Tabela 2	Descrição tributação IPI e ICMS/ST portfólio de produtos	50
Tabela 3	Registro de entradas do Livro anual apuração de ICMS	53
Tabela 4	Registro de saídas do Livro anual apuração de ICMS	54
Tabela 5	Livro Registro de Apuração DO ICMS - RAICMS - Modelo P9	56
Tabela 6	Registro de entradas do Livro anual apuração de ICMS Diferido	58
Tabela 7	Livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS - Modelo P9, com Incidência do Diferimento nas Entradas	59
Tabela 8	Passivo Circulante do Balanço Patrimonial Exercício 2016 com aumento das obrigações com o Diferimento do ICMS.	61
Tabela 9	Comparativo ICMS a recolher x ICMS Diferido	61
Tabela 10	Comparativo ICMS a recolher x ICMS Diferido com custo de aquisição Matéria-prima	62

## GRÁFICOS

Gráfico 1	Comparativo ICMS a recolher x ICMS Diferido	62
Gráfico 2	Comparativo ICMS a recolher x ICMS Diferido com custo de aquisição Matéria-Prima	63

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CTN	Código Tributário Nacional
D.O.U	Diário Oficial da União
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IAS	Norma Contábil Internacional
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ICMS/ST	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e Substituição Tributária
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial Territorial Urbano
IRPF	Imposto de Renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBC PA	Normas Brasileiras de Contabilidade Profissional do Auditor Independente
NBC PG	Normas Brasileiras de Contabilidade Profissional Geral
NBC PP	Normas Brasileiras de Contabilidade Profissional Perito Contábil
NBC TA	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Auditoria Independente
NBC TG	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Geral
NBC TI	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Auditoria Interna
NBC TO	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Asseguração de Informação
NBC TP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Perícia
NBC TR	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Revisão
NBC TSC	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Serviço Correlato
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público
PIB	Produto Interno Brasileiro
RICMS	Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
RTT	Regime Tributário de Transição
S.A.	Sociedade por Ações

SEBRAE	Serviço Brasileiro de apoio às Micro e Pequenas Empresas
ST	Substituição Tributaria
STN	Sistema Tributário Nacional
TIPI	Tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>14</b>
<b>1.1</b>	<b>Tema e Problema.....</b>	<b>14</b>
<b>1.2</b>	<b>Objetivos.....</b>	<b>15</b>
1.2.1	<i>Objetivos específicos.....</i>	16
<b>1.3</b>	<b>Justificativa.....</b>	<b>16</b>
<b>1.4</b>	<b>Metodologia de pesquisa.....</b>	<b>17</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEORICO.....</b>	<b>19</b>
<b>2.1</b>	<b>Contabilidade.....</b>	<b>19</b>
2.1.1	<i>Contabilidade aplicada.....</i>	20
<b>2.2</b>	<b>Contabilidade fiscal e tributária.....</b>	<b>21</b>
<b>2.3</b>	<b>Auditoria.....</b>	<b>23</b>
2.3.1	<i>NBC TG 32 (R3) – Tributos sobre o lucro.....</i>	24
<b>2.4</b>	<b>Sistema Tributário Nacional (STN).....</b>	<b>27</b>
2.4.1	<i>Impostos.....</i>	28
2.4.2	<i>Taxas.....</i>	29
2.4.3	<i>Contribuições de Melhoria.....</i>	29
2.4.4	<i>Elementos Essenciais dos Tributos.....</i>	30
<b>2.5</b>	<b>Imposto Sobre Produtos industrializados – IPI.....</b>	<b>31</b>
<b>2.6</b>	<b>Tributos Estaduais e os Aspectos Legais.....</b>	<b>32</b>
2.6.1	<i>Substituição Tributária (ST) de Minas de Gerais.....</i>	35
<b>3</b>	<b>CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....</b>	<b>38</b>
<b>3.1</b>	<b>Breve histórico da empresa Produtos Alheiros Ltda.....</b>	<b>38</b>
<b>3.2</b>	<b>Portfólio de produtos .....</b>	<b>42</b>
<b>3.3</b>	<b>Áreas funcionais.....</b>	<b>44</b>
3.3.1	<i>Marketing.....</i>	44
3.3.2	<i>Produção/operações.....</i>	45
3.3.3	<i>Recursos humanos.....</i>	46
3.3.4	<i>Materiais.....</i>	46
3.3.5	<i>Ambiente tarefa.....</i>	47
<b>4</b>	<b>DESCRIÇÃO E ANÁLISES DOS DADOS DA APURAÇÃO DO ICMS/ST..</b>	<b>48</b>
<b>4.1</b>	<b>Demonstração do imposto a recolher do Passivo Circulante.....</b>	<b>48</b>
4.1.1	<i>Demonstração Tabela Fiscal do ICMS e ICMS/ST.....</i>	49
<b>4.2</b>	<b>Apuração fiscal do ICMS e ICMS/ST com aproveitamento do crédito nas entradas e débito nas saídas.....</b>	<b>52</b>
4.2.1	<i>Descrição fiscal do ICMS e ICMS/ST com crédito nas entradas.....</i>	53
4.2.2	<i>Descrição fiscal do ICMS e ICMS/ST com débito nas saídas.....</i>	54
4.2.3	<i>Apuração fiscal do ICMS e ICMS/ST com débito nas saídas e compensação dos créditos das entradas.....</i>	55
<b>4.3</b>	<b>Apuração fiscal do ICMS e ICMS/ST com crédito diferido nas entradas e débito nas saídas.....</b>	<b>57</b>
4.3.1	<i>Descrição fiscal do ICMS Diferido nas entradas de mercadorias</i>	57

4.3.2	<i>Apuração fiscal do ICMS e ICMS/ST com débito nas saídas e compensação dos créditos das entradas, excluindo os valores diferidos da base de cálculo</i>	59
4.3.3	<i>Demonstração do imposto a recolher do Passivo Circulante após a análise</i>	60
4.4	<b>Apuração Tabela Comparativo ICMS a Recolher Normal Com ICMS Diferido.....</b>	<b>61</b>
5	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>64</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>67</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Tema e Problema

Segundo o Serviço Brasileiro de apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2014), o empreendedorismo vem crescendo muito no Brasil nos últimos anos e é fundamental que cresça não apenas a quantidade de empresas, mas sua participação na economia. Tendo em vista que possuem representatividade de mais da metade de empregos formais no país e com uma contribuição relevante para o Produto Interno Bruto (PIB).

Porém, essas empresas são prejudicadas pela carga tributária excessiva do país que leva muitas delas a praticar atos ilícitos, como a sonegação de impostos. Em pesquisa realizada pelo SEBRAE, demonstra que mais da metade das micro e pequenas empresas estariam fechadas no terceiro ano de atividade, sendo que uma das maiores dificuldades é a falta de capital de giro e a carga tributária elevada.

De modo geral, as empresas estão atravessando uma situação crítica em decorrência da alta carga tributária, bem como pela complexidade do sistema tributário brasileiro, sendo que muitas empresas recolhem seus tributos de forma indevida, por não realizarem um planejamento tributário adequado.

Nesse contexto, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), considerando a metodologia de recolhimento por meio de - Substituição Tributária (ST), em muitas vezes pode onerar as empresas por ser cobrado antecipadamente sobre as operações subsequentes de produtos vendidos que a mesma ainda não recebeu, ou seja, pode acontecer de realizar o pagamento do imposto antes de receber pela venda.

Desta forma, o presente trabalho abordará o seguinte tema: “o custo da carga tributária de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)/Substituição Tributária (ST): estudo de caso de uma indústria de alimentos”,

com vistas às Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas Gerais NBC TG 32 (R1)”.

Para justificar a problematização verificou-se que o recolhimento do ICMS por Substituição Tributária é aplicado principalmente aos itens do seguimento de produtos alimentícios, objeto da presente pesquisa. E com a cobrança do ICMS por Substituição Tributária, não há alteração em relação a aumento ou diminuição da carga tributária das empresas nas operações subsequentes da indústria e comércio, e sim o pagamento antecipado do imposto. Pois, ocorre apenas mudança do responsável pelo recolhimento do valor do imposto devido pela operação subsequente realizada, por meio de venda, importação ou entrada de produtos no Estado de Minas Gerais, convênios de ICMS entre os estados ou de cuja origem é outros estados sem a incidência do imposto. O imposto devido pelos comerciantes é pago pelo Substituto Tributário, ou seja, a indústria ou o importador, e a legislação estabelece que o mesmo seja repassado ao fisco, onde cada um suporta sua própria carga tributária.

Portanto, diante do problema exposto, foi realizado um estudo do impacto do custo da carga tributária de ICMS/substituição tributária visando à regulamentação dos Tributos sobre o Lucro, regulamentada pela Resolução CFC nº 1.189 de 15 de setembro de 2009, revisada em 2013, a qual editou a NBC TG 32 (R3) proveniente do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC32), convergido pela Norma Contábil Internacional IAS – 12, com foco em uma indústria no ramo de produtos alimentos, e de sua implicação do impacto tributário da empresa, tendo em vista que a mesma adquire matéria-prima com diferimento do ICMS sem direito a aproveitamento do crédito na entrada.

## **1.2 Objetivos**

O Objetivo geral é o estudo do impacto do custo da carga tributária com o pagamento antecipado de ICMS/substituição tributária com operação de aquisição



de matéria-prima com ICMS diferido, com foco em uma indústria no ramo de alimentos.

### *1.2.1 Objetivos específicos*

- a) Descrever a fundamentação legal da legislação específica pertinente à legislação de ICMS/substituição tributária.
  
- b) Avaliar a tributação ICMS/substituição tributária pertinente aos relatórios fiscais da empresa.
  
- c) Analisar os resultados da apuração dos tributos em correlação com o NBC TG 32 (R3) proveniente do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 32).

## **1.3 Justificativa**

Propõe-se no presente trabalho um estudo fiscal e tributário para área tributária, que enfrenta dificuldades e limitações para apuração do imposto, e que não dispõe de meios para aprimoramento de seus conhecimentos inerentes à fiscalização do Regulamento de ICMS de Minas Gerais, considerada complexa e de difícil compreensão, no qual se pode ressaltar a incidência de inúmeras alterações.

A Justificativa desta proposta para o acadêmico e profissional em ciências contábeis, é proporcionar a oportunidade de aplicar a teoria acadêmica aliada à prática, consolidando os conhecimentos e criando a oportunidade de destaque e reconhecimento com o trabalho de pesquisa, onde será primordial para novas conquistas, aprimorando os conhecimentos em tributos estaduais.

Para a ciência, toda pesquisa é um conhecimento que agrega valor, e esta não deixará de ser um diferencial, podendo ser utilizada como conteúdo em disciplinas

de contabilidade fiscal e tributária no curso de ciências contábeis.

A delimitação dos dados refere à pesquisa em relação ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Intermunicipal e de comunicação (ICMS) e da Substituição Tributária (ST) e seu diferimento, no Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (RICMS/2002), com viés no CPC 32.

#### **1.4 Metodologia de pesquisa**

*“A metodologia da pesquisa quanto aos fins, é descritiva, pois descreve aquilo que já existe na empresa, mostrando características de determinada população ou fenômeno.”* (VERGARA 2006, p.46).

Na Monografia serão identificados, classificados e analisados os dados do regulamento de ICMS em relação à apuração dos impostos do segmento produtos alimentícios, com intuito de propor um aprimoramento fiscal e tributário. “Sendo explicativa, pois identifica os fatores que determinaram ou contribuíram para ocorrência dos fatos determinantes, aprofundando o conhecimento da realidade.” (VERGARA, 2006, p.47).

Várias bibliografias serão usadas, sendo o estudo sistemático obrigatório baseado em livros, leis, de material acessível ao público em geral, pois é a partir da bibliografia que constrói o referencial teórico (VERGARA, 2006).

O estudo teórico em livros, leis, instruções normativas e decretos, será uma metodologia adotada para construir o referencial teórico. Uma pesquisa experimental, *“onde uma ou mais variáveis independentes foram manipuladas, sendo que a influência de todas as variáveis relevantes não pertinentes ao problema da investigação é reduzida. Permitiu observar e analisar um fenômeno, sob condições determinadas.”* (VERGARA, 2006, p.52).

Observação e análise da situação da carga tributária específica dos tributos estaduais na empresa pesquisada, sendo uma questão estratégica para apresentar um estudo, para tornar as empresas mais competitivas no mercado.

“A Participação da pesquisa integrou o pesquisador e os membros da situação investigada, valorizando a experiência profissional, tanto de pesquisador como do pesquisado. Com caráter de profundidade e detalhamento.” (VERGARA, 2006, p.53).

O universo e amostra da pesquisa que utilizados são: ICMS e Substituição Tributária. “No qual é a totalidade de elementos de um conjunto, com pelo menos uma característica comum. Onde expressa tudo que pode ser feito, mas explica o que será feito.” (VERGARA, 2006, p. 55).

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos. No primeiro é a introdução, apresenta-se o tema, a pergunta norteadora, o objetivo geral e os objetivos específicos, a justificativa e a estrutura. No segundo capítulo realiza-se uma revisão teórica sobre contabilidade, contabilidade fiscal e tributária, auditoria, NBC TG 32 (R1) e ICMS/Substituição tributária. No terceiro capítulo, descreve a caracterização da empresa pesquisada com um breve histórico. No quarto capítulo, descrição e análise dos resultados pesquisados. E, por fim, têm-se as considerações finais da monografia.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Contabilidade

A contabilidade é uma Ciência Social aplicada que estuda, controla e analisa o Patrimônio de uma entidade, por meio do registro dos fatos ocorridos de sua natureza econômica e financeira. Desta forma, o patrimônio da entidade é analisado por meio de técnicas e normas contábeis representado pelo Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, para fornecer informações econômicas e financeiras aos usuários, que facilitam as tomadas de decisões dos gestores e a todos os usuários interessados no resultado da entidade.

A Contabilidade é um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização. Os objetivos da Contabilidade devem ser aderentes, de alguma forma explícita ou implícita, aquilo que o usuário considera como elementos importantes para o seu processo decisório (IUDICIBIUS; MARTINS; GELBCKE, 2003, p.48).

De acordo com os autores a Contabilidade é um sistema de informação e avaliação, responsável em elaborar e demonstrar aos usuários as demonstrações contábeis focalizando a natureza econômica, financeira e física de produtividade de uma entidade.

Os objetivos da contabilidade devem ser de forma clara e objetiva, com elementos importantes para o usuário com uma linguagem de fácil compreensão.

Contabilidade é a ciência que estuda, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial (RIBEIRO, 1997, p.34).

Contabilidade é a ciência que estuda, analisa e interpreta os fatos gerados no patrimônio das empresas, registrando e elaborando as demonstrações contábeis. Sendo que o objetivo principal é a informação sobre a composição do patrimônio, as variações, e as mutações do patrimônio líquido, e o resultado econômico referente à

gestão de riqueza do patrimônio.

A Contabilidade possui elemento próprio – o Patrimônio das Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. A Resolução CFC NBC TSP, alicerça-se na premissa de que a Contabilidade é uma Ciência Social com plena fundamentação epistemológica (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade, a contabilidade é Patrimônio das Entidades, por meio de conhecimentos de forma metodológica, generalizada, em busca das causas efetivas.

O Conselho Federal de Contabilidade ainda conceitua a contabilidade como uma Ciência Social. A contabilidade poder ser dividida em vários setores, sendo uma delas a contabilidade aplicada.

### *2.1.1 Contabilidade aplicada*

A contabilidade aplicada contribui na aplicação das normas contábeis brasileiras e internacionais, com o intuito de elaborar as demonstrações contábeis de forma mais analítica e gerencial, além de servir como base para atender as premissas das legislações fiscais e melhor compreensão para o processo decisório das entidades.

A despeito do mérito indiscutível quanto à adaptação da legislação fiscal, legislação societária e contabilidade aplicada e a sua contribuição para a viabilidade prática da Lei das Sociedades por Ações, não podemos, todavia, deixar de criticar algumas das posições assumidas pelas autoridades fiscais que, na prática, não têm permitido a adoção desse sistema na extensão que seria necessária (IUDICIBIUS; MARTINS; GELBCKE, 2003, p.28).

Os autores criticam a posição das autoridades fiscais que não cumprem na íntegra a Lei de Sociedades por Ações, com isto criam normas e resoluções no âmbito fiscal e na extensão contábil.

Na atualidade existem praticamente duas contabilidades, uma elaborada pelo

Conselho Federal de Contabilidade e outra para atender as exigências do fisco elaboradas por legislações e resoluções dos governos.

A contabilidade aplicada poder ser caracterizada, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, de custos, na análise financeira e de balanços, colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório (IUDICIBUS, 1998, p.21).

A contabilidade aplicada está focada no auxílio nas tomadas de decisões da administração, onde neste projeto aprofunda na área fiscal que está intimamente ligada na contabilidade aplicada, aprofundando na contabilidade fiscal e tributária.

Para colocar em prática a contabilidade aplicada, utiliza-se os procedimentos contábeis conhecidos e utilizados na contabilidade financeira, de custos, na análise financeira e nos balanços, colocados de forma diferente e analítica, onde são incluídas a contabilidade fiscal e tributária.

## **2.2 Contabilidade fiscal e tributária**

A contabilidade fiscal e tributária tem como prioridade permitir o estudo e controle dos fatos gerados na gestão do patrimônio das entidades economicamente e administrativamente.

O enfoque essencialmente fiscal que as autoridades governamentais têm inserido em seus estudos não só ignora essa tendência mundial como também representa um retrocesso em relação a algumas evoluções já conquistadas. Situam-se nesse campo, por exemplo, a proibição, inclusive para fins societários, do reconhecimento dos efeitos da inflação nas demonstrações contábeis e de redução ou até mesmo de eliminação de provisões tecnicamente corretas e necessárias (IUDICIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2003, p.29).

A contabilidade fiscal está vinculada a legislações das autoridades governamentais, que ignoram a tendência mundial do enfoque essencial da contabilidade, representando um atraso em comparação as evoluções contábeis adquiridas.

Temos como exemplo de contabilidade para o fisco, onde há a proibição do reconhecimento e a eliminação das provisões da inflação das demonstrações

contábeis, provocando uma alteração nos resultados das entidades.

E importante mencionar, que os critérios ou aspectos de identificação dos elementos estruturais de qualquer imposto do nosso elenco tributário não estão definidos de forma consolidada ou agregada em disposições seguidas do estatuto legal. O especialista em contabilidade tributária deve realizar a composição dos critérios ou aspectos integrantes da gama de impostos do sistema tributário nacional, poderá verificar a existência de imposto em que a matéria objeto de sua incidência encontra-se prevista no plano constitucional, a área geográfica que lhe é relevante, definida pela atividade legiferante ordinária, e o instante no qual se consolida a concretização da sua hipótese de incidência, mencionada pela legislação complementar (BORGES, 2001, p.32).

Os critérios ou aspectos de identificação dos elementos da estrutura de qualquer imposto da área tributária, não estão definidos de forma consolidada de acordo com o estatuto legal da legislação tributária.

O contador especialista em contabilidade tributária, deve realizar a composição dos critérios ou aspectos do imposto do sistema tributário nacional, de acordo com a sua incidência prevista pela legislação complementar.

Ribeiro (1997) evidencia o objetivo da contabilidade fiscal e tributária: considerando um campo de estudos e de aplicação da legislação que estuda um ramo da contabilidade aplicada que controla os fatos decorrentes da gestão do patrimônio das entidades econômico-administrativas.

A contabilidade fiscal e tributária tem como prioridade permitir o estudo e controle dos fatos gerados na gestão do patrimônio das entidades economicamente e administrativamente.

A contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação de Imposto de Renda. Esse fato, ao mesmo tempo em que trouxe à Contabilidade alguma evolução dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ou, ao menos, dificultou a adoção prática de princípios contábeis adequados, já que a Contabilidade era feita pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas de legislação fiscal, a qual nem sempre se baseava em critérios contábeis corretos (IUDICIBIUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, P.1).

A contabilidade sempre foi baseada nas normas para atender o fisco, por meio de determinações da legislação fiscal principalmente pela Receita Federal com

exclusividade para apuração de tributos, não sendo considerado um método correto, pois a contabilidade deve ser regida pela Lei das S.A. Mas com a evolução e o aperfeiçoamento das convergências da harmonização das normas contábeis internacionais, a própria Receita Federal deu um passo positivo com a criação do Regime Tributário de Transição (RTT) para acompanhar as mudanças das normas contábeis por meio da Lei nº 11.941/2009 (BRASIL, 2009), sem deixar de cumprir os parâmetros tributários.

### **2.3 Auditoria**

A auditoria contábil é uma revisão das demonstrações contábeis de forma sistemática, por meio de aplicação de procedimentos técnicos que buscam evidências para afirmar a fidedignidade e credibilidade dos registros relacionados ao controle do patrimônio das entidades. A auditoria tributária tem como atribuição a adequação dos saldos contábeis com o intuito de evitar o pagamento indevido, a maior ou a menor de tributos, visando à economia de tributos e a não incidência de penalidades.

A auditoria externa ou interna independente surgiu como parte da evolução capitalista. Entretanto, no início da era capitalista as empresas em sua maioria eram familiares e fechadas, e com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de investir no desenvolvimento tecnológico, ampliação das instalações fabris e administrativas. E com isto, o aprimoramento dos controles e procedimentos internos, visando à redução dos custos, tornando as empresas mais competitivas no mercado (ALMEIDA, 2012).

Desta forma, o objetivo da auditoria é auxiliar os investidores e os usuários da contabilidade na verificação e validação da veracidade e segurança das informações das demonstrações financeiras, visando à avaliação da aplicação das normas contábeis e das melhores práticas internacionais.

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações



contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro (CFC, p. 2, 2009).

Para a realização da auditoria é necessário que o responsável pelos trabalhos desenvolva os procedimentos e técnicas necessárias, para que possa obter o máximo de evidências para fundamentar o resultado dos objetivos propostos e a emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis.

### *2.3.1 NBC TG 32 (R3) – Tributos sobre o lucro*

Em virtude da necessidade de convergência das normas internacionais de contabilidade, da centralização na emissão, da representação e desenvolvimento do processo democrático na produção das informações contábeis, originou-se no país o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades, conforme apresentado em seu site <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>.

- ABRASCA;
- APIMEC NACIONAL;
- BOVESPA;
- Conselho Federal de Contabilidade;
- FIPECAFI; e
- IBRACON.

O CPC é um órgão totalmente autônomo das entidades representadas deliberando por 2/3 de seus membros, sendo que o Conselho Federal de Contabilidade fornece a estrutura necessária, além das seis entidades que compõem o órgão outras poderão vir a ser convidadas. Entretanto, os membros do CPC, dois por entidade, na maioria Contadores, não auferem remuneração.

O CPC foi criado pela resolução CFC nº 1.055/05, e tem como objetivo:

O estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais (ALMEIDA, p. 11, 2012).

Os pronunciamentos técnicos do CPC, podem dar origem as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) que são constituídas por meio de um grupo de regras e procedimentos doutrinários em consonância da convergência das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS), e aprovados através de resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), para aplicação do adequado exercício profissional.

Conforme regulamentação da Resolução CFC nº. 1.328/11, as Normas Brasileiras de Contabilidade classificam-se em **Profissionais e Técnicas**.

As **Normas Profissionais** estabelecem regras de exercício profissional e classificam-se em:

- NBC PG – Geral;
- NBC PA – do Auditor Independente;
- NBC PP - do Perito Contábil.

As **Normas Técnicas** estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de Contabilidade e classificam-se em:

#### **NBC TG – Geral**

- Normas Completas;
- Normas Simplificadas para PMEs;
- Normas Específicas;
- NBC TSP – do Setor Público;
- NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica;
- NBC TR – de Revisão de Informação Contábil Histórica;
- NBC TO – de Asseguração de Informação Não Histórica;
- NBC TSC – de Serviço Correlato;
- NBC TI – de Auditoria Interna;
- NBC TP – de Perícia.

No presente trabalho será analisado em específico a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) - Técnica Geral (TG) 32 – Revisada três (R3) referente a Tributos sobre o lucro, alterada e publicada no Diário Oficial da União(D.O.U) em 22/12/2016 e disponível no site [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG32\(R3\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG32(R3).pdf). O NBC TG 32 (R3) regulamenta o CPC 32 responsável pela convergência da correção das Normas Brasileiras com as Normas Internacionais de Contabilidade -IAS 12.

O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil para os tributos sobre o lucro. No qual a questão principal na contabilização dos tributos sobre o lucro é como contabilizar os efeitos fiscais atuais e futuros de:

- (a) futura recuperação (liquidação) do valor contábil dos ativos (passivos) que são reconhecidos no balanço patrimonial da entidade; e
- (b) operações e outros eventos do período atual que são reconhecidos nas demonstrações contábeis da entidade.

Os efeitos contábeis do reconhecimento dos tributos na Demonstração de Resultado do Exercício e no Balanço Patrimonial, podem demonstrar os impactos dos custos dos tributos que devem ser liquidados ou recuperados conforme a apuração a maior ou a menor dos tributos conforme os efeitos fiscais, demonstrado no NBC TG 12:

É inerente ao reconhecimento de ativo ou passivo que a entidade espera recuperar ou liquidar o valor contábil daquele ativo ou passivo. Se for provável que a recuperação ou a liquidação desse valor contábil tornará futuros pagamentos de tributos maiores (menores) do que eles seriam se tal recuperação ou liquidação não tivessem efeitos fiscais, esta Norma exige que a entidade reconheça um passivo fiscal diferido (ativo fiscal diferido), com certas limitadas exceções (CFC, p. 2, 2016).

Os tributos no país são tratados de modo geral por meio do NBC TG 32 (R3) que dispõe sobre os tributos sobre o lucro, em virtude especificamente da convergência da Norma Internacional de Contabilidade – IAS 12 ser única no tratamento de tributos. Portanto, a norma regulamenta o reconhecimento dos tributos nas demonstrações contábeis abrangendo o reconhecimento contábil nas demonstrações, e com isto, sugere que a entidade contabilize os efeitos fiscais das transações e de outros eventos da mesma maneira que ela contabiliza as próprias transações e os outros eventos. Neste contexto, a norma fundamenta o objetivo proposto pelo trabalho em estudar o impacto do custo da carga tributária com o

pagamento antecipado de ICMS/substituição tributária com operação de aquisição de matéria-prima com ICMS diferido.

O ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis na medida em que seja provável a existência de lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível possa ser utilizada, a não ser que o ativo fiscal diferido surja do reconhecimento inicial de ativo ou passivo na transação que: (a) não é uma combinação de negócios; e (b) no momento da transação não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal)(CFC, p. 10, 2016).

Conforme a norma os tributos correntes e diferidos apurados devem ser reconhecidos como receita ou despesa e incluídos no resultado do período, podendo aumentar ou diminuir os custos tributários, exceto quando os tributos sejam provenientes de transação ou evento que é reconhecido no mesmo período ou em um período diferente, fora do resultado, em outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio líquido.

## **2.4 Sistema Tributário Nacional (STN)**

Sistema Tributário Nacional é aquele que estabelece as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e regido por meio de leis complementares e ordinárias respeitando os limites das competências dos entes governamentais.

Segundo o Sistema Tributário Nacional no Artigo 3º Código Tributário Nacional, Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (FABRETTI, 2003. pag.35).

Conforme o Código Tributário Nacional (CTN) disposto na Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de (BRASIL) 1966, "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Compete a União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como

instrumento de atuação nas respectivas áreas. (BRASIL, 1988).

A União tem o poder de criar contribuições, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais. Estas contribuições servem para manter as autarquias e empresas mistas do governo.

Os tributos são divididos em diretos e indiretos.

Tributos Diretos: São todos que incidem sobre o patrimônio e a renda. Exemplo:

- a) IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano.
- b) IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica.
- c) IRPF - Imposto de Renda de Pessoa Física.

Tributos Indiretos: São todos aqueles repassados ao preço da mercadorias, produtos e/ou serviços a cada etapa da cadeia econômica, acarretando ônus tributário para o consumidor. Exemplo:

- a) ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.
- b) IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados.
- c) ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Conforme a legislação o tributo é dividido em impostos, taxas e contribuições de melhorias, e podem ser instituídos pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, onde todas as entidades independentes do porte ou atividade estão obrigadas a contribuir.

#### *2.4.1 Impostos*

De acordo com o art. 16, Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966, alterada pela Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, do Código Tributário Nacional, Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Os impostos e tributos que incidem sobre as compras e sobre as vendas são: ICMS, IPI, ISS - QN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), IR (Imposto Sobre a Renda) (RIBEIRO, 1997, p.168).

Os Impostos podem ser de competência federal, estadual e municipal, incidem sobre as compras ou vendas de um determinado período, e decorrem de situação geradora, independentemente de qualquer forma de contraprestação do Estado em favor do contribuinte.

#### 2.4.2 *Taxas*

Segundo a legislação tributária, Taxa é um tributo em razão de uma despesa determinada de serviços públicos prestados ou colocados à disposição do contribuinte, podendo ser especiais ou de melhoria e sua cobrança esta vinculada uma despesa específica.

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (BRASIL, 2010).

As taxas são vinculadas a uma despesa do uso efetivo em razão de serviços públicos prestados ou colocados à disposição do contribuinte, sendo de melhoria ou especial. Sua arrecadação esta vinculada a uma despesa vinculada, como por exemplo: taxa de incêndio; taxa de iluminação pública; taxa de limpeza pública ou taxa de fiscalização.

#### 2.4.3 *Contribuições de Melhoria*

As contribuições destinam-se a financiamento de gastos específicos, atuando como instrumento de intervenção do Estado na área social e econômica. Sendo que a contribuição de melhoria incide sobre o imóvel beneficiado por obras públicas, direta

ou indiretamente, no qual serão arrecadados dos proprietários dos imóveis valorizados.

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (Brasil, 2010).

As contribuições de melhoria podem ser divididas em três tipos:

- Contribuições sociais - com a finalidade de arrecadar recursos para serem gastos na área social do país, como saúde, educação, moradia e seguro-desemprego.
- Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE - com a finalidade de arrecadação de recursos para um determinado setor da economia brasileira, como por exemplo sobre a importação e comercialização de petróleo.
- Contribuições Corporativas – são contribuições de responsabilidade das entidades de classes profissionais ou econômicas, como Conselhos de Classes Profissionais.

#### *2.4.4 – Elementos Essenciais dos Tributos*

O objeto dos tributos conforme SENAC (2010. p. 15), se define como obrigação que o contribuinte deve cumprir com o fisco, segundo as determinações legais, sendo ele o fato principal ou acessório.

O contribuinte tem a obrigação de recolher para o fisco todos os tributos exigidos pela legislação, a partir do momento em que ocorre o fato gerador que determina o início da obrigação tributária.

A base de cálculo do tributo é o valor no qual é aplicada a alíquota, com o objetivo

de encontrar o valor a ser recolhido. A alíquota é o percentual, definido pela legislação tributária aplicada sobre a base de cálculo para encontrar o valor do tributo.

No sistema tributário existe o Sujeito Passivo e o Sujeito Ativo que estão envolvidos com a responsabilidade dos tributos.

- a) Sujeito Passivo – É o contribuinte responsável pelo cumprimento das obrigações tributárias que são; principais sendo o recolhimento dos tributos e acessórias as informações para os órgãos competentes sobre a ocorrência dos fatos geradores.
- b) Sujeito Ativo – É o órgão Público que por lei tem a competência de cobrar os tributos e as obrigações acessórias.

## **2.5 Imposto Sobre Produtos industrializados – IPI**

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um tributo federal incidente sobre produtos industrializados de qualquer natureza, importados ou industrializados. O valor do IPI é utilizado como base de cálculo na incidência de ICMS de produtos importados e de apuração de ICMS/ST.

O IPI está previsto no Art. 153, Inciso IV e § 3º, da Constituição Federal (1988), no qual dispõe que o imposto será seletivo, não-cumulativo, compensando-se o que for devido com a anterior e não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior. Sendo que seu fato gerador, base de cálculo e os contribuintes estão disciplinados pelo CTN, determinando que nos termos de seu art. 46, parágrafo único que, “considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

O Decreto nº 7.212/2010 dispõe sobre o IPI em seu art. 4º, da seguinte forma:



Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como: I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação); II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento); III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem); IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

O fato gerador do IPI, conforme a legislação descrita acima é o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira ou a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, e sua base de cálculo é variável e dependerá de sua hipótese de incidência e quando o produto provier do estrangeiro conforme art. 47, inciso I do Decreto 7.212/2010, a base de cálculo será idêntica à do imposto de importação, acrescida do próprio valor do imposto, das taxas exigidas para a entrada do produto em território pátrio e dos encargos cambiais incidentes.

No tocante a alíquota do IPI, considera-se a essencialidade para definir a seletividade para aplicação no percentual e caracteriza-se a maior alíquota para os produtos considerados supérfluos. A legislação determina os percentuais em sua Tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados (TIPI), vigente a partir de 01.01.2017 conforme Decreto 8.950/2016.

## **2.6 Tributos Estaduais e os Aspectos Legais**

Trata-se a seguir dos aspectos legais de que o ICMS é um imposto de competência do estado, onde o fato gerador é a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, comunicações e fornecimento de energia elétrica. É um imposto não cumulativo, ou seja, o valor pago na compra de mercadorias é compensado com o valor destacado na venda.

No estado de Minas Gerais, o ICMS é regulamentado pelo Decreto 43.080, de 13-12-2002, que dispõe sobre todos os aspectos legais aplicados a consolidação do imposto. Conforme a legislação o imposto possui a característica de uniformidade, tendo em vista que a maioria dos produtos possui uma alíquota uniforme de 18% (dezoito por cento) e conforme a legislação poderá ser diferenciada; de proporcionalidade, pois o valor do imposto aumentará conforme a base de cálculo aumentar; e plurifásico, pois é devido em cada operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço.

O decreto dispõe que o contribuinte do ICMS é a pessoa jurídica ou equiparada que prática atividade comercial, industrial e prestação de serviços de transporte e de comunicação, e que tenha inscrição estadual junto a Secretaria de Fazenda do Estado ou do Distrito Federal.

De acordo com a legislação estadual o ICMS tem como fato gerador operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ainda que a operação ou prestação se inicie no exterior.

Considerado um imposto por dentro, ou seja, significa que o imposto vem incluído no valor da mercadoria, sendo um imposto não cumulativo e em forma de débito e crédito, podendo ter imposto a pagar ou a recuperar.

O ICMS é o imposto diferencial, isto é, provoca um valor a recolher pelo valor obtido pela diferença entre os preços de venda e de compra dos itens. Todavia, a sistemática fiscal de recolhimento permite que o imposto sobre as compras de um período seja recuperado em função das vendas do mesmo período, mesmo que as mercadorias vendidas não sejam as mesmas que foram compradas nesse período. (IUDICIBIUS; MARTINS; GELBCKE, 2003, p.132).

De acordo com os autores acima o ICMS é considerado um imposto diferencial, que provoca um valor a recolher com a diferença entre as compras e a venda. A legislação estadual permite que o imposto de um determinado período seja recuperado no período seguinte, independente se as compras foram realizadas no período.

O imposto não cumulativo, dispendo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto dos produtos saídos e entrados do estabelecimento (MINAS GERAIS, 2002). Imposto não cumulativo, resultado do valor do imposto devido na entrada e saída de mercadorias e serviços. O imposto poderá ser compensado, ou seja, recuperado no período seguinte se houver imposto saldo a recuperar.

A base de cálculo do imposto tem como base o valor da operação na saída de mercadoria, prestação de serviço de transporte e comunicação, importação de mercadorias e entradas dentro do estado de Minas Gerais de produtos para uso, consumo e ativo imobilizado adquiridos de contribuintes de outros estados.

O Regulamento do ICMS de Minas Gerais de 2002, dispõe em seu art. 5º que em algumas operações não há incidência do imposto sobre determinadas operações; em seu art. 6º descreve que em algumas operações as mercadorias e serviços estão isentas do pagamento do imposto, já no art. 7º dispõe que ocorre o diferimento do imposto, transferindo para operação ou prestação posterior a cobrança do recolhimento incidente sobre uma determinada mercadoria ou serviço; e por fim em seu art. 18 dispõe sobre a ocorrência da suspensão do imposto na hipótese de situações em que o imposto fica condicionado a um evento futuro.

Ainda segundo o Decreto 43.080, de 13-12-2002, as alíquotas do ICMS são classificadas em internas e interestaduais e variam conforme a essencialidade do produto, ou seja, quanto mais essencial o produto menor a alíquota e quanto mais supérfluo maior é a alíquota.

As alíquotas do imposto são classificadas nas operações internas da seguinte forma: a) 25% (vinte e cinco por cento), b) 12 % (doze por cento), c) 30% (trinta por cento), d) 7% (sete por cento), e) 18% (dezoito por cento), f) 29% (vinte e nove por cento), g) 14% (quatorze por cento), h) 15% (quinze por cento), i) 23% (vinte e três por cento) e j) 27% (vinte e sete por cento) .

E nas operações e prestações interestaduais: b) 7% (sete por cento), quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado no Estado do Espírito Santo ou nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste; c) 12% (doze por cento), quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado nas regiões Sul e Sudeste, exceto no Estado do Espírito Santo; e d) 4% (quatro por cento), quando se tratar de: d.1) prestações de serviço de transporte aéreo de carga e mala postal, quando o tomador e o destinatário forem contribuintes do imposto, e d.2) bens e mercadorias importados do exterior.

### *2.6.1 Substituição Tributária (ST) de Minas de Gerais*

A substituição tributária consiste em delegar a um determinado contribuinte, considerado **substituto**, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente das operações e prestações antecedentes ou subsequentes. No qual, o pagamento do imposto devido na saída da mercadoria de um estabelecimento comercial e apurado e quitado pelo industrial, fornecedor ou ainda por quem a legislação atribuir à responsabilidade.

Conforme Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS) /MG – 2002, consideram-se contribuintes **substitutos** do pagamento do imposto os estabelecimentos industriais, importadores, produtores, extratores e outros a eles equiparados.

SENAC (2009, pag. 53) descreve que “o substituto tributário deve recolher o ICMS devido pelas próprias operações que promove, reter e recolher o ICMS que será devido nas operações subsequentes, a serem realizadas pelos atacadistas e varejistas adquirentes”.

A legislação do RICMS destaca que os **substituídos** são aqueles contribuintes que sofrem a retenção do imposto e promovem as operações subsequentes com a revenda das mercadorias que estiverem sujeitas ao regime de substituição tributária.

Neste caso, consideram-se contribuintes substituídos os estabelecimentos atacadistas, distribuidores e varejistas.

O quadro 1 a seguir demonstra a situação da cadeia das obrigações da retenção e do recolhimento do ICMS/ST pelo substituto e dos substituídos em relação à substituição tributária. O ICMS e ICMS/ST são de competência dos Estados e do Distrito Federal, no qual será acumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com um montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado.

Quadro 1: Cadeia substituto/substituído.

INDÚSTRIA	ATACADISTA	VAREJISTA/CONSUMIDOR FINAL
Substituto	Substituído	Substituído
Recolhe o ICMS/ST de toda a cadeia.	Fica desobrigado de fazer o recolhimento do ICMS/ST, mas terá o ônus do tributo sendo repassado para a indústria ou embutido no custo do produto.	Fica desobrigado de fazer o recolhimento do ICMS/ST, mas terá o ônus do tributo sendo repassado para a indústria ou embutido no custo do produto.

Fonte: Adaptado SENAC (2009, pag. 52).

Apresenta-se a seguir as hipóteses da situação de substituição tributária, conforme o Anexo XV do Decreto nº43.080/2002:

**Art. 1º** Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido: I - pelo alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviço de transporte ou de comunicação, ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria ou do usuário do serviço; II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria; III - pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de: a) mercadoria para uso, consumo ou ativo permanente; b) petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, ainda que o adquirente ou destinatário não seja inscrito como contribuinte deste Estado; IV - pelo prestador do serviço de transporte ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria ou de outro prestador de serviço; V - pelo depositante da mercadoria, em operações anteriores ou subsequentes, ficar sob a responsabilidade do depositário. (MINAS GERAIS, 2002, art. 1º).

Os substitutos tributários continuam tributando normalmente o ICMS relativo às suas próprias operações, que incidem sobre as vendas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Ou seja, o contribuinte recolhe o ICMS de suas operações e ainda retém e recolhe o ICMS/ST das operações dos contribuintes substituídos, tendo a obrigação de apurar e recolher o imposto devido em todas as operações subsequentes até o produto chegar ao consumidor final.

SENAC (2009) a substituição tributária fornece benefícios para o contribuinte pois centraliza o recolhimento do imposto, estimula a igualdade tributária impedindo a concorrência desleal, e ainda é considerada uma importante ferramenta utilizada pelo Estado para ampliação da base de arrecadação, facilitando a fiscalização centralizando no substituto, diminuindo a sonegação tributária e com isto, gerando aumento das receitas.

### 3 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

#### 3.1 Breve histórico da empresa Produtos Alheiros Ltda.

A Figura 1 a seguir demonstra caracterização da empresa pela logomarca que foi criada para identificar e registrar a marca, vinculando a história e a essência da qualidade dos seus produtos pautados na missão, visão e valores.



Figura 1: Logotipo da marca da empresa

Fonte: disponível no site [https://www.facebook.com/pg/Produtos-Alheiro-Ltda-208455235991372/about/?ref=page\\_internal\(2016\)](https://www.facebook.com/pg/Produtos-Alheiro-Ltda-208455235991372/about/?ref=page_internal(2016)).

A empresa do ramo da indústria alimentícia na fabricação de especiarias, molhos, temperos e condimentos, se encontra no mercado há mais 35 anos e esta sediada em Contagem/MG. Criada em 1981, por cinco sócios, a Produtos Alheiros Ltda. é uma empresa que produz temperos e condimentos, atua no mercado mineiro, abrangendo a capital, região metropolitana, interior, cidade de Aracaju, além de cidades da Bahia e Espírito Santo. Ao longo dos anos vem crescendo e ampliando suas instalações, e em 1991 passou a ser administrada apenas por um dos sócios.

Nos últimos quatro anos, a empresa passou por um processo de reestruturação e expansão, com a inclusão de três filhas do fundador remanescente na sociedade compondo as diretorias, construção de uma nova sede, modernização dos equipamentos, aumento do portfólio de produtos e de sua carteira de clientes, sem perder o foco na qualidade. Atualmente conta com uma equipe de 33 funcionários especializados em toda a linha de produção.

A empresa não possui um cenário organizacional da administração bem definido, e neste contexto, a figura 2 abaixo se apresenta um organograma funcional abaixo para administração em processo de implementação, elaborado por um consultor na área de gestão.

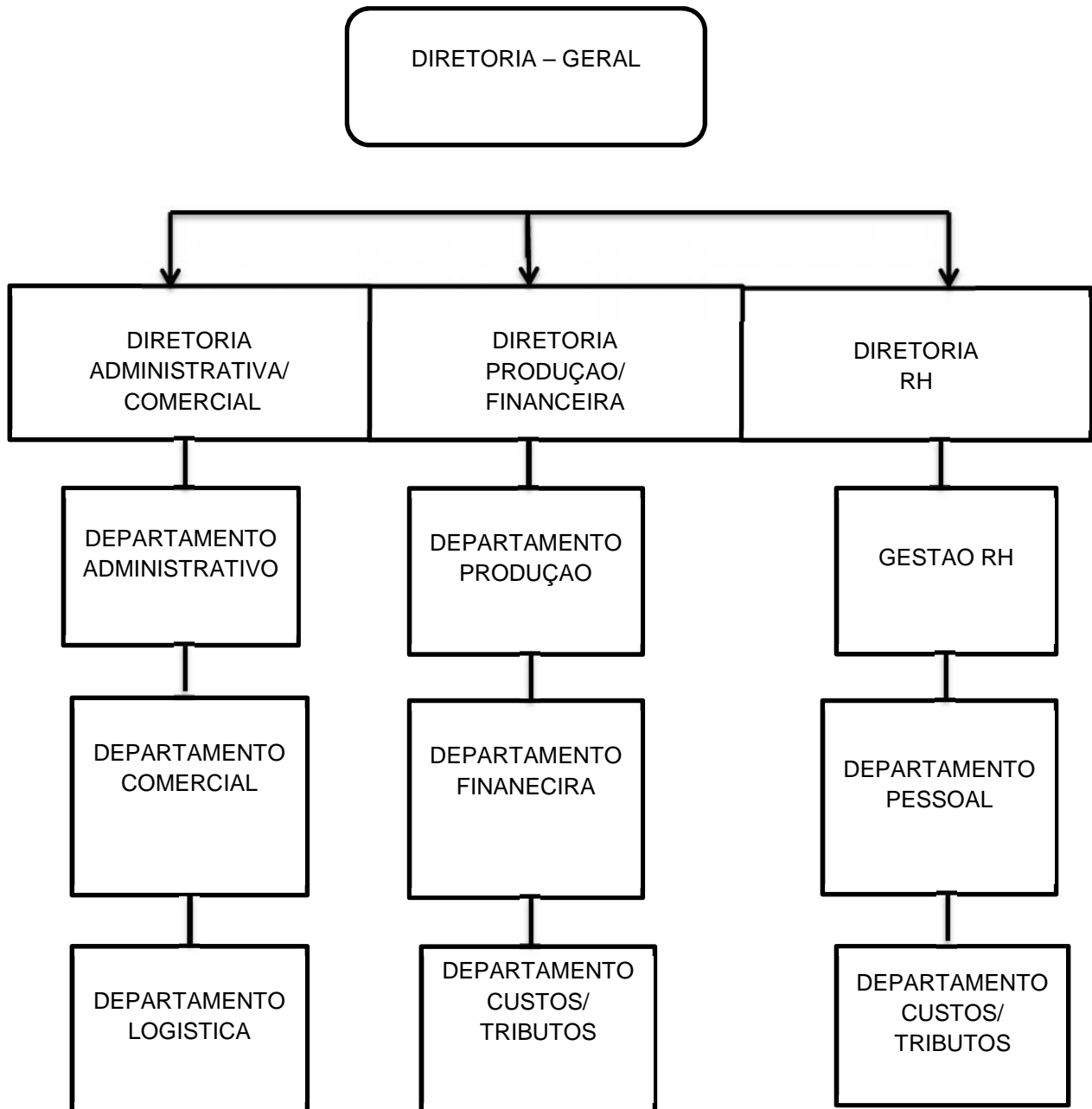


Figura 2: Organograma proposto para administração

Fonte: Elaborada pelo autor (2015).

Segundo (FERNANDES, 1999) em levantamento da Nielsen (empresa especializada em pesquisas de mercado), as vendas de temperos aumentaram 75% no país nos últimos quatro anos no final da década de 90. Como o mercado para temperos



apresenta-se em crescente expansão, estima-se que a Produtos Alheiros Ltda. atue em grande proporção nas cozinhas industriais, sem deixar de atuar nos grandes supermercados mineiros e futuramente expandir para todo o Brasil.

A empresa possui um novo galpão de 1000 m<sup>2</sup> de área construída recentemente em sede própria, situado em uma região industrial e comercial de fácil acesso para escoamento de seus produtos.

A figura 3 a seguir demonstra o ambiente da empresa para a armazenagem de produtos em elaboração e matéria-prima, tendo em vista não ser possível demonstrar demais ambientes por solicitação de sigilo da produção pela administração.



Figura 3: Fotos de uma das áreas de produção

Fonte: Elaborada pelo autor (2016).

Esta sociedade que tem como objeto a fabricação e comercialização de especiarias, molhos e temperos possui a Razão Social Produtos Alheiro Ltda. A empresa está pautada em sua Missão em abastecer o mercado com temperos de qualidade, confiabilidade, promovendo satisfação com menores preços. Visão em aumentar as vendas e aprimorar os serviços no mercado em que atua por meio de sua imagem. Valores éticos, trabalhar dentro das normas e condutas definidas pela empresa. Legitimidade de informação, transmitir informações somente quando tiver total domínio do assunto. Plena dedicação aos clientes, atender todos os seus clientes deixando claro que ele é muito importante para a empresa. E responsabilidade com

a qualidade dos produtos, manter os clientes e funcionários informados de que a qualidade dos produtos é preocupação primordial.

A figura 4 a seguir demonstra a relação dos principais clientes da empresa fornecidos pela área comercial da empresa, no qual mantém plena dedicação aos clientes, atendendo todos os seus clientes deixando claro que ele é muito importante para a empresa.



Figura 4: Principais clientes

Fonte: disponível no site [https://www.facebook.com/pg/Produtos-Alheiro-Ltda-208455235991372/abou?ref=page\\_internal](https://www.facebook.com/pg/Produtos-Alheiro-Ltda-208455235991372/abou?ref=page_internal)

As marcas das empresas na figura 4 acima demonstram a grande participação da empresa no mercado supermercadista para fornecimento de seus produtos. Sendo que sua participação no mercado está distribuída da seguinte forma: 90% em

supermercados, 9% cozinha industrial e tendo como clientes as empresas Nutri Refeições (Belo Horizonte e Grande BH), Prudente Refeições Ltda. (Bahia, Espírito Santo e João Pinheiro) e Sabor Mineiro (Belo Horizonte e Grande BH), e ainda 1% montagem de cestas básicas para empresa Merpan.

### 3.2 Portfólio de produtos

A empresa possui um portfólio de produtos bastante diversificado e se mantém sempre em processo de inovação e criação de novos produtos para atenderas demandas de mercado. Os principais produtos fabricados pela Alheiro são os condimentos Açafrão, Alecrim, Alho Desidratado, Camomila, Canela em casca, Canela em pó, Cebolinha verde Desidratada, Coentro em pó, Coentro grão, Colorífico, Cominho pó, Cravo, Curry, Erva doce, Ervas Finas, Louro folha, Louro pó, Noz moscada grão, Noz moscada pó, Orégano, Páprica Doce, Páprica Picante, Pimenta Calabresa, Pimenta do reino grão, Pimenta do reino pó, Pimenta Reino, Branca em pó e Salsa Desidratada.

A figura 5 a seguir demonstra alguns dos produtos da linha de condimentos da Alheiro conforme listado acima.



Figura 5: Produtos saquinhos condimentos Alheiro

Fonte: disponível no site [https://www.facebook.com/pg/Produtos-Alheiro-Ltda-208455235991372/about/?ref=page\\_internal](https://www.facebook.com/pg/Produtos-Alheiro-Ltda-208455235991372/about/?ref=page_internal).

Seguindo a linha do portfólio de seus produtos a empresa Alheiro produz também temperos sólidos e em conservas, disponibilizados em embalagens de vidro e plástico, disponíveis para as diversas utilidades da culinária. No qual, pode-se destacar os produtos diversos a seguir como Bicabornato, Canela china pó pura,

Chocolate granulado, Confeito prateado, Miçanga colorida, Molho alho com pimenta, Molho de alho, Molho inglês, Molho para Carne, Molho pimenta, Molho shoyu, Pimenta Batida, Pimenta Biquinho, Pimenta do reino pó pura, Pimenta malagueta, Pimenta olho de bode, Tempero alho e sal pacote, Tempero alho e sal pote, Tempero completo, Tempero para Churrasco e Uvas Passas.

A figura 6 a seguir demonstra os tipos e tamanhos de produtos de temperos e conservas em suas embalagens produzidas pela empresa, fornecidas somente por atacado para o mercado mineiro e nacional.



Figura 6: Produtos condimentos Alheiro

Fonte: <https://www.facebook.com/Produtos-Alheiro-Ltda-208455235991372/>.

A empresa trabalha com a produção específica atendendo a demanda de mercado por meio de pedidos, evitando assim ter estoque parado na empresa. Possui uma capacidade de produção em média de 6.250 produtos por dia, distribuídos da seguinte forma: Chocolate granulado: 200 pacotes; Confeito prateado: 200 pacotes; Miçanga colorida: 200 pacotes; Tempero alho e sal pacote: 185 unidades; Tempero alho e sal pote: 185 unidades; Tempero completo: 185 unidades; Canela china pó pura: 200 pacotes; Molho de alho: 185 unidades; Molho inglês: 185 unidades; Molho

pimenta: 185 unidades; Molho alho com pimenta: 185 unidades; Molho shoyu: 185 unidades; Pimenta do reino pó pura: 200 pacotes; Pimenta malagueta: 200 pacotes; Pimenta olho de bode: 200 pacotes; Açafrão: 200 pacotes; Camomila: 200 pacotes; Canela em pó: 200 pacotes; Canela em casca: 200 pacotes; Coentro em pó: 200 pacotes; Coentro grão: 200 pacotes; Colorífico: 200 pacotes; Cominho pó: 200 pacotes; Cravo: 200 pacotes; Erva doce: 200 pacotes; Louro folha: 200 pacotes; Louro pó: 200 pacotes; Noz moscada grão: 200 pacotes; Noz moscada pó: 200 pacotes; Orégano: 200 pacotes; Pimenta do reino pó: 200 pacotes e Pimenta do reino grão: 200 pacotes.

### **3.3 Áreas funcionais**

As áreas funcionais da empresa são organizadas por meio de controles voltados para a estrutura funcional e organizacional da empresa e visam distribuir as funções e responsabilidades de cada indivíduo de forma correta e normatizada, evidenciando a maneira com a qual a administração distribui funções e estabelece limites de autoridade como forma de controle efetivo.

#### *3.3.1 Marketing*

A área de *marketing* da empresa se encarrega de realizar todas as atividades necessárias para identificar a demanda e a oferta, para que o produto saia da produção e chegue direto ao cliente, cumprindo com todas as necessidades e expectativas do cliente. Realizando as seguintes ações:

- Serviço *marketing* terceirizado sem departamento interno e realizado por meio de website, redes sociais, panfletos, portfólios, participação em feiras e festivais, ainda, por meio de promotores de vendas externos.
- Fabricação e comércio de especiarias, molhos, temperos e condimentos.

- Estratégia de preços; consulta preços dos concorrentes mercado, realiza apuração dos custos para adequação e apuração de margem de lucro.
- Promoção: por ser considerada uma indústria que produz produtos alimentícios específicos para o mercado por meio de encomendas, não possui o critério de realizar promoções.
- Sistema de vendas e distribuição por meio de transporte próprio e de terceiros direto para o cliente.
- Mercado: a empresa antiga no mercado, com perspectivas de crescimento no mercado mineiro e até mesmo nacional.
- Programação de realizar vendas e serviços a prazo, pois o mercado exige assim, principalmente para quem pretende permanecer, e com isto melhora seu ciclo operacional.
- Trabalha com índices financeiros mais usados no mercado.
- Recorre a recursos de terceiros, principalmente de bancos, com financiamentos do governo para investir em equipamentos para redução do custo de produção .

### 3.3.2 *Produção/operações*

A área de produção é a responsável de transformar a matéria-prima em produtos acabados para entregar aos clientes conforme pedidos solicitados. Para isso, é necessário manter as operações em funcionamento e gerenciadas da forma mais eficiente possível. Suas atividades são:

- Tecnologia utilizada com equipamentos de ultima geração.
- Qualidade e controle rigorosos, mercado de alto nível que não aceita deslize.
- A empresa produz e fatura a venda direto para o cliente.
- O ambiente é o mais agradável possível, por se tratar de empresa preocupada com o bem estar.
- A empresa possui varias linhas de produção.

- A manutenção dos equipamentos é realizada por prestação de serviços de terceiros.
- Não tem o setor de expedição

### 3.3.3 Recursos humanos

Há um controle rigoroso dos funcionários por setores, pois a empresa tem uma política de organização de pessoal por meio de uma gestora de RH, e uma empresa terceirizada de medicina e segurança do trabalho que realiza vistorias, treinamentos e documentação burocrática para um bom clima organizacional, prevenção e atendimento a legislação. A empresa possui 33 funcionários divididos pelos setores da seguinte forma:

- a) 16 funcionários: distribuídos setor de produção de temperos, molhos, condimentos cartelados, e pimenta em área separada em função de um tratamento especial.
- b) 3 funcionários: Cozinha com equipamentos industrial para cozimento e preparo dos produtos;
- c) 2 funcionários: responsáveis pela organização do estoque de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados;
- d) 3 funcionários; na Logística de distribuição dos produtos aos clientes em veículos próprios e terceirizados;
- e) 9 funcionários; no comercial, sendo 5 vendedores e 4 promotores externos.

### 3.3.4 Materiais

Em relação à área de materiais existe na empresa um setor específico de compras e contas a pagar de responsabilidade da diretoria de produção, sendo que a função de compras está centralizada na recepção dos pedidos de matéria-prima enviada pela área de produção. As mercadorias são mantidas no almoxarifado sob

responsabilidade de funcionários capacitados e treinados com nível hierárquico suficiente para tal, entretanto, a empresa trabalha com estoque mínimo na produção com intuito de redução de desperdícios e dos altos custos de estoques parados. São atribuições da área de materiais:

- Compras realizadas através de pesquisa de mercado, e faturadas a prazo.
- Possuindo suprimentos em estoque para manter a produção.
- Estoques somente sob encomenda para montar ou instalar algum equipamento.
- Flexibilidades de negociação de prazos de pagamento e recebimentos.

### 3.3.5 Ambiente tarefa

Área da empresa coma função de planejamento e controle empresarial, em que podem ser identificados os planejamentos estratégicos, planejamentos táticos,planejamentos operacionais eacompanhamento das atividades da empresa para atender:

- Os clientes em sua maioria são empresas de grande porte que possuem setor de produção automatizada.
- Concorrência direta com empresas do setor, de forma amigável.



## **4 DESCRIÇÃO E ANÁLISES DOS DADOS DA APURAÇÃO DO ICMS/ST**

Este capítulo tem como objetivo apresentar e analisar os resultados da presente pesquisa em relação ao crédito das entradas, débito das saídas e apuração do ICMS e ICMS/ST dos Livros fiscais e do Balanço Patrimonial, atendendo os objetivos específicos em avaliar a tributação ICMS/substituição tributária pertinente aos relatórios fiscais da empresa e analisar os resultados da apuração dos tributos com a correlação NBC TG 32 (R3) proveniente do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 32).

A empresa Produtos Alheiros Ltda. objeto do presente trabalho possui o regime tributário federal Lucro Real. Neste contexto, o Lucro Real significa o lucro tributável, ou seja, o valor do lucro da entidade deduzida dos custos e despesas, acrescidas de receitas financeiras e outras receitas, antes do lucro líquido. Sendo que o lucro é à base de cálculo para apuração do lucro real, para as empresas optantes pelo regime tributário.

Para desenvolvimento da análise dos dados das despesas com ICMS/ST da empresa verifica-se que, o ponto de partida para determinação do lucro real, considera o resultado líquido apurado na escrituração comercial, por meio do lucro ou prejuízo acumulado na demonstração da contabilidade, num determinado período, usualmente o final de um exercício contábil, no qual as pessoas devem manter em boa ordem e guarda.

### **4.1 Demonstração do imposto a recolher do Passivo Circulante**

Atabela01a seguir apresenta o Passivo Circulante do Balanço Patrimonial da empresa, no qual se destaca os custos com as obrigações fiscais, e em especial ao ICMS com valor de R\$ 65.531,05 a recolher após a apuração do Débito das saídas e o Crédito das entradas e ICMS/ST no valor de R\$ 22.196,65, referente ao valor apurado nas saídas provenientes das operações de saída de toda a cadeia até

chegar ao consumido final, objeto do presente trabalho no último mês do exercício contábil.

Tabela 1: Passivo Circulante do Balanço Patrimonial Exercício 2016.

P A S S I V O   C I R C U L A N T E	
FORNECEDORES	265.336,09
FORNECEDORES A PAGAR	265.336,09
OBRIGACOES SOCIAIS	15.858,20
INSS S/Folha a recolher	4.523,03
FGTS A RECOLHER	3.289,48
PIS A RECOLHER	1.436,96
COFINS A RECOLHER	6.608,73
OBRIGACOES FISCAIS	87.727,70
ICMS a recolher	65.531,05
ICMS SUBSTITUICAO TRIBUTÁRIA	22.196,65
EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS	83.991,08
FINANCIAMENTO CP SANTANDER	<u>83.991,08</u>

Fonte: Livro Diário empresa Produtos Alheiros 2016.

Segundo o NBC TG 12 os efeitos contábeis do reconhecimento dos tributos na Demonstração de Resultado do Exercício e no Balanço Patrimonial conforme apresentado na tabela1, podem demonstrar os impactos dos custos dos tributos que devem ser liquidados ou recuperados conforme a apuração a maior ou a menor dos tributos conforme os efeitos fiscais.

#### *4.1.1 Demonstração Tabela Fiscal do ICMS e ICMS/ST*

Diante dos conceitos tributários e fiscais apresentados no presente trabalho, realizou-se uma pesquisa na legislação federal e estadual para fundamentar a elaboração da tabela2a seguir, com a alíquota tributação dos produtos fabricados pela empresa para embasamento da análise dos dados no âmbito federal do IPI e estadual do ICMS/ST.

Tabela 2: Descrição tributação IPI e ICMS/ST portfólio de produtos.

CONDIMENTOS	NCM	Aliq IPI	Aliq. ICMS	MVA/ST
		(%)	(%)	(%)
Alecrim 30x7g	12119090	NT	18	55
Açafrão 30x20g	9102000	0	18	55
Alho desidratado 30x20g	7129090	0	18	NT
Bicarbonato de sódio 30x30g	28363000	0	18	55
Camomila 30x5g	12119090	0	18	40
Canela pó 30x7g	9062000	0	18	55
Canela casca 30x7g	9061900	NT	18	55
Cebolinha Verde Desidratada 30x5g	7129090	0	18	NT
Chocolate Granulado 30x20g	17049010	5	18	40
Coentro Grão 30x05g	9092100	0	18	55
Coentro Pó 30x05g	9092200	0	18	55
Cominho 30x7g	9093100	0	18	55
Colorífico 30x30g	21039021	0	18	55
Cominho 30x7g	9093100	0	18	55
Confeito Prateado 30x20g	17049020	5	18	55
Cravo 30x7g	9070000	NT	18	55
Curry 30x25g	21039021	0	18	55
Erva Doce 30x7g	9096110	0	18	55
Ervas Finas 30x8g	7129090	0	18	NT
Louro Folha 30x5g	9109900	0	18	55
Louro Pó 30x5g	9109900	0	18	55
Missanga Colorida 30x20g	17049020	5	18	55
Noz Moscada Grão 2 unidades	9081100	0	18	55
Noz Moscada Pó 30x7g	9081200	0	18	55
Orégano 30x5g	12119010	NT	18	40
Orégano 150g	12119010	NT	18	40
Páprica Doce 30x30g	9042200	0	18	55
Páprica Picante 30x30g	9042200	0	18	55
Pimenta Calabresa 30x10g	20019000	0	18	55
Pimenta Reino Pó 30x07g	20019000	0	18	55
Pimenta Reino Grão 30x07g	20019000	0	18	55
Pimenta Reino Branca Pó 30x15g	20019000	0	18	55
Salsa Desidratada 30x25g	7129090	0	18	NT
<b>TEMPEROS</b>				
<b>Alho e Sal-Pacote</b>				
Alho e Sal-Pacote 60x500g	21039021	0	18	55
Alho e Sal-Pacote 30x1000g	21039021	0	18	55
<b>Alho e Sal-Pote</b>				
Alho e Sal-Pote 24x250g	21039021	0	18	55
Alho e Sal-Pote 24x500g	21039021	0	18	55

Alho e Sal-Pote 12x1000g	21039021	0	18	55
<b>TEMPERO COMPLETO</b>				
Tempero Completo 12x1000g	21039021	0	18	55
Tempero Completo 60x500g	21039021	0	18	55
<b>TEMPERO P/CHURRASCO</b>				
Tempero p/ Churrasco 24x500g	21039021	0	18	55
<b>BICARBONATO DE SODIO</b>				
Bicarbonato de Sódio 24X80G	28363000	0	18	55
Bicarbonato de Sódio 48X80G	28363000	0	18	55
<b>Colorífico</b>				
Colorífico 50x150g	21039021	0	18	55
Colorífico 50x500g	21039021	0	18	55
<b>Canela Pó24x30g</b>				
Canela Pó24x30g	9062000	0	18	55
<b>Pimenta reino pura</b>				
Pimenta reino pura 24x30g	9042100	0	18	55
<b>Molho de alho</b>				
Molho de alho 48x200ml	21039021	0	18	55
Molho de alho 24x500ml	21039021	0	18	55
Molho de alho 12x900ml	21039021	0	18	55
<b>Molho inglês</b>				
Molho inglês 48x200ml	21039021	0	18	55
Molho inglês 24x500ml	21039021	0	18	55
Molho inglês 12x900ml	21039021	0	18	55
<b>Molho de pimenta</b>				
Molho de pimenta 48x200ml	21039021	0	18	55
Molho de pimenta 24x500ml	21039021	0	18	55
Molho de pimenta 12x900ml	21039021	0	18	55
<b>Molho alho c pimenta</b>				
Molho alho c pimenta 48x200ml	21039021	0	18	55
Molho alho c pimenta 24x500ml	21039021	0	18	55
Molho alho c pimenta 12x900ml	21039021	0	18	55
<b>Molho shoyu</b>				
Molho shoyu 48x200ml	21039021	0	18	55
Molho shoyu 24x500ml	21039021	0	18	55
Molho shoyu 12x900ml	21039021	0	18	55
<b>Molho de carne</b>				
Molho de carne 24x200 g	21039021	0	18	55
Molho de carne 24x500ml	21039021	0	18	55
Molho de carne 12x900ml	21039021	0	18	55
<b>Pimenta Malagueta</b>				
Pimenta Malagueta 24x30g	20019000	0	18	55
Pimenta Malagueta 12x80g	20019000	0	18	55
Pimenta Malagueta 12x400g	20019000	0	18	55
<b>Pimenta biquinho</b>				

Pimenta biquinho 12x180	20019000	0	18	55
Pimenta biquinho 12x450	20019000	0	18	55
<b>Pimenta Batida</b>				
Pimenta Batida 24x200ml	20019000	0	18	55
<b>Pimenta olho de bode</b>				
Pimenta olho de bode 24x30g	20019000	0	18	55

Fonte: Elaborada pelo autor (2016).

As alíquotas dos impostos destacadas tabela 2 podem ser considerados seletivas, ou seja, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços quanto mais essencial for o produto, menor é a alíquota dos impostos e quanto mais supérfluo for o produto, maior é alíquota de ICMS. Neste caso, em relação às alíquotas manteve-se a característica da uniformidade em que as alíquotas são uniformes para todas as mercadorias nas operações, por se tratar de um único gênero alimentício.

As alíquotas dos produtos destacados na tabela 2 são aplicadas na base de cálculo para apurar os custos das obrigações com o IPI, ICMS e ST na condição de **substituto** na venda dos produtos industrializados para os contribuintes **substituídos**, demonstrados no passivo do balanço patrimonial, conforme descrevem a NBC TG 12 em que a base fiscal de um passivo é o seu valor contábil, menos qualquer valor que será dedutível para fins fiscais relacionados àquele passivo em períodos futuros.

#### **4.2 Apuração fiscal do ICMS e ICMS/ST com aproveitamento do crédito nas entradas e débito nas saídas**

O Livro de Apuração do ICMS destina-se a registrar, por período de apuração o total dos valores contábeis e dos valores fiscais, sob a denominação “Entradas e Saídas” extraídos dos livros próprios, bem como demonstrar os saldos dos débitos e créditos dos impostos para apuração dos saldos a pagar mensalmente.

#### 4.2.1 Descrição fiscal do ICMS e ICMS/ST com crédito nas entradas

O Livro de Registro de Entradas que originou o resumo das entradas da tabela 3a seguir destina-se à escrituração de aquisição de todas as mercadorias no estabelecimento, no qual é escriturado cada operação em ordem cronológica de entradas, por meio de documentos fiscais totalizados segundo a natureza da operação e seu Código Fiscal discriminado a seguir.

Tabela 3: Registro de entradas do Livro anual apuração de ICMS

CODIFICAÇÃO		ENTRADAS					
		VALORES	ICMS - VALORES FISCAIS				
			OPERAÇÃO COM CRÉDITO DO IMPOSTO	OPERAÇÕES SEM CRÉDITO DO IMPOSTO			
		CONTÁBEIS	-				
CONTÁBIL	FISCAL		B. CÁLCULO	IMPOSTO CREDITADO	ISENT/NAO TR.	OUTRAS	
	1.101	3.126.458,46	2.969.298,65	516.235,50	0,00	157.159,81	
	1.102	440.338,68	418.395,88	74.052,22	0,00	21.942,80	
	1.202	4.760,77	4.446,37	800,40	0,00	314,40	
	1.353	7.505,53	0,00	0,00	0,00	7.505,53	
	1.401	7,09	6,56	1,18	0,00	0,53	
	1.403	77,30	0,00	0,00	0,00	77,30	
	1.411	16.546,88	15.512,32	2.792,25	0,00	1.034,56	
	1.556	69.838,54	0,00	0,00	0,00	57.707,34	
	1.910	90,00	36,14	6,51	0,00	53,86	
	2.101	496.699,05	306.149,99	35.704,48	0,00	190.549,06	
	2.102	57.295,58	53.197,23	6.383,69	0,00	4.098,35	
	2.353	10.832,28	0,00	0,00	0,00	10.832,28	
SUBTOTAIS ENTRADAS							
1.000 DO ESTADO		3.665.623,25	3.407.695,92	593.888,06	0,00	245.796,13	
2.000 DE OUTROS ESTADOS		564.826,91	359.347,22	42.088,17	0,00	205.479,69	
3.000 DO EXTERIOR		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
<b>TOTAIS</b>		<b>4.230.450,16</b>	<b>3.767.043,14</b>	<b>635.976,23</b>	<b>0,00</b>	<b>451.275,82</b>	

Fonte: Livro de registro de apuração de ICMS 2016 empresa Produtos Alheiro Ltda.

Na tabela 3 as entradas foram classificadas separadamente pelos valores contábeis totais conforme cada natureza, separada por meio dos códigos fiscais identificando as origens dentro do Estado com valor total de R\$ 3.665.623,25, de outros Estados no valor de R\$ 564.826,91 e do exterior com valor R\$ 0,00 demonstrando que a empresa trabalha apenas com matéria-prima nacional, somando ainda com outros valores sem base de cálculo do ICMS no valor de R\$ 451.275,82, totalizando R\$ 4.230.450,16. E neste contexto, o valor base de cálculo do ICMS é de R\$ 3.767.043,14 gerando o valor do imposto creditado de R\$ 635.976,23.

O ICMS creditado nas entradas gera um direito no Ativo Circulante em consonância com o NBC TG 32, e ainda destaca que a base fiscal de um ativo é o

valor que será dedutível para fins fiscais contra quaisquer benefícios econômicos tributáveis que fluirão para a entidade quando ela recuperar o valor contábil desse ativo. Caso aqueles benefícios econômicos não sejam tributáveis, a base fiscal do ativo será igual ao seu valor contábil.

#### 4.2.2 Descrição fiscal do ICMS e ICMS/ST com débito nas saídas

O Livro de Registro de Saídas demonstrado no resumo da tabela 4 destina-se à escrituração das saídas de mercadorias do estabelecimento a qualquer título em ordem cronológica, conforme a data de emissão dos documentos fiscais, pelos totais distribuídos de acordo com o Código Fiscal segundo sua natureza de operações.

Tabela 4: Registro de saídas do Livro anual apuração de ICMS

CODIFICAÇÃO		S A I D A S					
		VALORES	ICMS - VALORES FISCAIS				
			OPERAÇÕES COM DÉBITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM DÉBITO IMPOSTO		
		CONTABEIS					
CONTABIL	FISCAL		BASE CÁLCULO	IMPOSTO DEBITADO	ISENTAS/NAO TRIB.	OUTRAS	
	5.101	3.937.863,30	3.899.854,88	701.360,68	0,00	38.008,42	
	5.104	244,66	0,00	0,00	0,00	244,66	
	5.202	520,00	520,00	93,60	0,00	0,00	
	5.401	188.505,83	0,00	0,00	0,00	188.505,83	
	6.202	1.247,50	441,67	53,00	0,00	805,83	
	6.401	108,93	0,00	0,00	0,00	108,93	
SUBTOTAIS SAIDAS							
5.000	PARA O ESTADO	4.127.133,79	3.900.374,88	701.454,28	0,00	226.758,91	
6.000	P/ OUTROS ESTADOS	1.356,43	441,67	53,00	0,00	914,76	
7.000	PARA O EXTERIOR	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
<b>TOTAIS</b>		<b>4.128.490,22</b>	<b>3.900.816,55</b>	<b>701.507,28</b>	<b>0,00</b>	<b>227.673,67</b>	

Fonte: Livro de registro de apuração de ICMS 2016 empresa Produtos Alheiro Ltda.

A tabela 4 demonstra os valores contábeis totais das saídas dentro do estado de R\$ 4.127.133,79 conforme a natureza da operação, e de outros estados no valor de R\$ 1.356,43, perfazendo um valor total de R\$ 4.128.490,22. Do valor total das saídas o valor de R\$ 3.900.816,55 representam a base de cálculo para o ICMS normal gerando um débito de R\$ 701.360,68 que será compensado com o crédito do imposto gerando o valor do ICMS a recolher durante o período de 2016.

Segundo o NBC TG 32 a base fiscal de um passivo é o seu valor contábil, menos qualquer valor que será dedutível para fins fiscais relacionados àquele passivo em períodos futuros. No caso da receita que é recebida antecipadamente, a base fiscal do passivo resultante é o seu valor contábil, menos qualquer valor da receita que não será tributável em períodos futuros conforme apresenta a Tabela 05 e 08.

#### *4.2.3 Apuração fiscal do ICMS e ICMS/ST com débito nas saídas e compensação dos créditos das entradas*

A tabela 5 a seguir apresenta a demonstração fiscal do livro de apuração de ICMS, em relação aos resultados dos créditos do ICMS da aquisição ativa de matérias primas e insumos apurados nos livros fiscais de entradas em contrapartida com os débitos do ICMS sobre as vendas de mercadorias industrializadas apurados nos livros fiscais de saídas.



Tabela 5: Livro Registro de Apuração DO ICMS - RAICMS - Modelo P9

DÉBITO DO IMPOSTO		VALORES	
		COLUNA AUXILIAR	SOMAS
	001 - POR SAIDAS / PRESTAÇÕES COM DÉBITO DO IMPOSTO		701.507,28
D	002 - OUTROS DÉBITOS (DISCRIMINAR ABAIXO)		
E		0,00	
B		0,00	0,00
I	003 - ESTORNO DE CRÉDITOS (DISCRIMINAR AB		
T		0,00	
O		0,00	0,00
	004 - TOTAL		701.507,28
CRÉDITO DO IMPOSTO			
	005 - POR ENTRADAS / AQUISIÇÕES COM CRÉDITO DO IMPOSTO		635.976,23
	006 - OUTROS CRÉDITOS (DISCRIMINAR ABAIXO)		
C		0,00	
R		0,00	0,00
E	007 - ESTORNO DE DÉBITOS (DISCRIMINAR ABAIXO)		
D		0,00	
I		0,00	0,00
T	008 - SUBTOTAL		635.976,23
O	009 - SALDO CREDOR DO PERIODO ANTERIOR		0,00
	010 - TOTAL		635.976,23
APURAÇÃO DO SALDO			
	011 - SALDO DEVEDOR (DÉBITO MENOS CRÉDITO)		65.531,05
S	012 - DEDUÇÕES (DISCRIMINAR ABAIXO)		
A		0,00	
L		0,00	0,00
D			
O	013 - IMPOSTO A RECOLHER		65.531,05
	014 - SALDO CREDOR (CRÉDITO MENOS DÉBITO) A TRANSP. P/ O PERIODO SEGUINTE		0,00

Fonte: Livro de registro de apuração de ICMS 2016 empresa Produtos Alheiro Ltda.

A tabela 5 demonstra a apuração fiscal do ICMS a recolher ao final do período fiscal da compensação do crédito do imposto apurado nas entradas no valor de R\$ 635.976,23 com o débito do imposto na saída no valor de R\$ 701.507,28 gerando um impacto no custo da obrigação com o ICMS a recolher no valor de R\$ 65.531,05, a este valor soma-se ainda o valor do ICMS/ST de R\$ 22.196,65 demonstrado nas obrigações do Passivo Circulante data tabela1, perfazendo um custo total com ICMS de R\$ 87.727,70a recolher no período pela empresa Produtos Alheiro Ltda.

### **4.3 Apuração fiscal do ICMS e ICMS/ST com crédito diferido nas entradas e débito nas saídas**

Visando redução dos custos na aquisição de mercadorias e impostos, a empresa realizou análise para compra da matéria-prima diretamente dos produtores rurais, com o intuito de obter uma redução com custos em média de um percentual de 10% sem considerar o custo do produto final e do ICMS considerando sua incidência por meio de Diferimento. Conforme Art. 7º do Decreto nº 43.080/2002 ocorre o diferimento quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação com determinada mercadoria ou sobre a prestação de serviço forem transferidos para operação ou prestação posterior, e no caso específico da empresa pesquisada enquadra no item 6 da parte 1 do Anexo II do referido regulamento em que a saída do produtor rural dos produtos em estado natural para estabelecimento industrial, com o fim específico de industrialização.

#### *4.3.1 Descrição fiscal do ICMS Diferido nas entradas de mercadorias*

A tabela 6 apresenta a apuração dos valores contábeis, base de cálculo, imposto creditado e outras entradas com a inclusão dos valores com o ICMS deferido, ou seja, nas aquisições diretamente do produtor rural o valor do imposto é devido na saída das mercadorias após a venda dos produtos industrializados. Este cenário foi levantado pela empresa para analisar o impacto dos custos com o ICMS na aquisição de produtos com uma redução de preço de compra de 10% (dez por cento).

Tabela 6: Registro de entradas do Livro anual apuração de ICMS Diferido

CODIFICAÇÃO		E N T R A D A S					
		VALORES	ICMS - VALORES FISCAIS				
			OPERAÇ COM CRÉDITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM CRÉDITO DO IMPOSTO		
		CONTABEIS	-				
CONTABIL	FISCAL		B. CÁLCULO	IMPOS CREDITADO	ISENT/NAO TR.	OUTRAS	
	1.101	2.813.812,61	0,00	0,00	0,00	2.813.812,61	
	1.102	440.338,68	418.395,88	74.052,22	0,00	21.942,80	
	1.202	4.760,77	4.446,37	800,40	0,00	314,40	
	1.353	7.505,53	0,00	0,00	0,00	7.505,53	
	1.401	7,09	6,56	1,18	0,00	0,53	
	1.403	77,30	0,00	0,00	0,00	77,30	
	1.411	16.546,88	15.512,32	2.792,25	0,00	1.034,56	
	1.556	69.838,54	0,00	0,00	0,00	69.838,54	
	1.910	90,00	36,14	6,51	0,00	53,86	
	2.101	447.029,15	0,00	0,00	0,00	447.029,15	
	2.102	57.295,58	53.197,23	6.383,69	0,00	4.098,35	
	2.353	10.832,28	0,00	0,00	0,00	10.832,28	
SUBTOTAIS ENTRADAS							
1.000 DO ESTADO		3.352.977,40	438.397,27	77.646,05	0,00	2.914.580,08	
2.000 DE OUTROS ESTADOS		515.157,01	53.197,23	42.088,17	0,00	461.959,78	
3.000 DO EXTERIOR		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
<b>TOTAIS</b>		<b>3.868.134,41</b>	<b>491.594,55</b>	<b>119.734,22</b>	<b>0,00</b>	<b>3.376.539,86</b>	

Fonte: adaptado Livro de registro de apuração de ICMS 2016 empresa Produtos Alheiro Ltda.

Na tabela 6, considerando a análise de que a empresa realizou uma alteração nos valores da base de cálculo total do imposto para R\$ 491.594,55, em virtude da exclusão do imposto creditado na aquisição de matéria adquirida diretamente de produtor rural com incidência do diferimento do ICMS, no qual levou a uma redução significativa do valor do imposto creditado para R\$ 119.734,22, representando uma diminuição de 81,17% e com isto afetando o resultado final do imposto a recolher.

Segundo o NBC TG 12 que fundamenta este trabalho, os ativos e passivos fiscais diferidos devem ser mensurados pelas alíquotas que se espera que sejam aplicáveis no período quando for realizado o ativo ou liquidado o passivo, com base nas alíquotas (e legislação fiscal) que estejam em vigor ao final do período que está sendo reportado.

Levando em consideração que não há incidência de diferimento do ICMS na saída das mercadorias industrializadas, no qual sofre com obrigatoriedade da incidência do imposto na venda das mercadorias, bem como, do ICMS/ST não será demonstrado novamente nesta sessão o tabela de apuração do ICMS E ICMS/ST

com débito nas saídas.

#### 4.3.2 Apuração fiscal do ICMS e ICMS/ST com débito nas saídas e compensação dos créditos das entradas, excluindo os valores diferidos da base de cálculo

Na tabela 7 apresenta-se a demonstração fiscal do livro de apuração de ICMS, em relação aos resultados do crédito do ICMS da aquisição ativa de matérias primas e insumos apurados nos livros fiscais de entradas, excluindo a base de cálculo com incidência do diferimento do ICMS por meio da análise apurada pela empresa, em contrapartida com os débitos do ICMS sobre as vendas de mercadorias industrializadas apurados nos livros fiscais de saídas.

Tabela 7: Livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS - Modelo P9, com Incidência do Diferimento nas Entradas

DÉBITO DO IMPOSTO		VALORES	
		COLUNA AUXILIAR	SOMAS
	001 - POR SAIDAS / PRESTAÇÕES COM DÉBITO DO IMPOSTO		701.507,28
D	002 - OUTROS DÉBITOS (DISCRIMINAR ABAIXO)		
E		0,00	
B		0,00	0,00
I	003 - ESTORNO DE CRÉDITOS (DISCRIMINAR AB		
T		0,00	
O		0,00	0,00
	004 - TOTAL		701.507,28
CRÉDITO DO IMPOSTO			
	005 - POR ENTRADAS / AQUISIÇÕES COM CRÉDITO DO IMPOSTO		119.734,22
	006 - OUTROS CRÉDITOS (DISCRIMINAR ABAIXO)		
C		0,00	
R		0,00	0,00
E	007 - ESTORNO DE DÉBITOS (DISCRIMINAR ABAIXO)		
D		0,00	
I		0,00	0,00
T	008 - SUBTOTAL		119.734,22
O	009 - SALDO CREDOR DO PERIODO ANTERIOR		0,00
	010 - TOTAL		119.734,22
APURAÇÃO DO SALDO			
	011 - SALDO DEVEDOR (DÉBITO MENOS CRÉDITO)		581.773,06
S	012 - DEDUÇÕES (DISCRIMINAR ABAIXO)		
A		0,00	
L		0,00	0,00
D			
O	013 - IMPOSTO A RECOLHER		581.773,06

| 014 - SALDO CREDOR (CRÉDITO MENOS DÉBITO) A TRANSP. P/ O PERÍODO SEGUINTE | 0,00 |

Fonte: Adaptado Livro de registro de apuração de ICMS 2016 empresa Produtos Alheiro Ltda.

A tabela 7 demonstra que após a apuração fiscal do ICMS a recolher ao final do período fiscal realizado pela empresa com aquisição de matéria-prima com redução do preço em 10% do valor demonstrado na tabela 6, no qual há a exclusão da base de cálculo do ICMS diferido e conseqüentemente uma diminuição relevante do valor do crédito do imposto a compensar para R\$ 119.734,22, mantendo o débito do imposto na saída no valor de R\$ 701.507,28, leva a gerar um impacto relevante no custo da obrigação com o ICMS a recolher para R\$ 581.773,06, somando-se ainda a este valor o ICMS/ST de R\$ 22.196,65 demonstrado nas obrigações do Passivo Circulante da tabela 1, perfazendo um custo total com ICMS de R\$ 603.969,71 a recolher no período pela empresa impactando um aumento de 85,47% sobre a apuração do custo inicial no Passivo Circulante.

#### *4.3.3 Demonstração do imposto a recolher do Passivo Circulante após a análise*

A tabela 8 a seguir apresenta o Passivo Circulante do Balanço Patrimonial da empresa, com a alteração do valor dos custos com as obrigações fiscais após a exclusão da base de cálculo do ICMS Diferido, e em que o valor da obrigação foi aumentado no ICMS a recolher para R\$ 581.773,06 a recolher, após a apuração do Débito das saídas e o Crédito das entradas e ICMS/ST mantendo o valor de R\$ 22.196,65 referente ao valor apurado nas saídas provenientes das operações de saída de toda a cadeia até chegar ao consumido final, perfazendo um custo total das obrigações fiscais no valor de R\$ 603.969,71.

Tabela 8: Passivo Circulante do Balanço Patrimonial Exercício 2016 com aumento das obrigações com o Diferimento do ICMS.

P A S S I V O C I R C U L A N T E	
FORNECEDORES	265.336,09
FORNECEDORES A PAGAR	265.336,09
OBRIGACOES SOCIAIS	15.858,20
INSS S/Folha a recolher	4.523,03
FGTS A RECOLHER	3.289,48
PIS A RECOLHER	1.436,96
COFINS A RECOLHER	6.608,73
OBRIGACOES FISCAIS	603.969,71
ICMS a recolher	581.773,06
ICMS SUBSTITUICAO TRIBUTÁRIA	22.196,65
EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS	83.991,08
FINANCIAMENTO CP SANTANDER	83.991,08

Fonte: Adaptado Livro Diário empresa Produtos Alheios 2016.

#### 4.4 Apuração Tabela Comparativo ICMS a Recolher Normal Com ICMS Diferido na Entrada

O resultado da proposta do presente trabalho, com a análise do impacto do custo da carga tributária com o pagamento antecipado de ICMS/substituição tributária, por meio da operação de aquisição de matéria-prima com ICMS diferido com foco em uma indústria no ramo de alimentos apresentado na tabela9demonstra o cenário comparativo.

Tabela 9: Comparativo ICMS a recolher x ICMS Diferido

	CENÁRIO ICMS A RECOLHER	CENÁRIO ICMS DIFERIDO	DIFERENÇA ENTRE OS CENÁRIOS	AUMENTO/ DIMINUIÇÃO (%)
ICMS a Recolher	65.531,05	581.773,06	-516.242,01	-88,74
ICMS Substituição Tributária	22.196,65	22.196,65	0,00	0,00
<b>Total</b>	<b>87.727,70</b>	<b>603.969,71</b>	<b>-516.242,01</b>	<b>-85,47</b>

Fonte: Elaborada pelo autor (2016)

Conforme a tabela 9, com comparativo do cenário de custos de R\$ 87.727,70 com obrigações do ICMS a recolher mais o ICMS/ST e com o cenário de custos de R\$ 603.969,71 por meio de obrigações do ICMS diferido nas entradas somado ao ICMS/ST, verifica-se uma diferença negativa muito relevante entre os dois cenários em que aumenta o custo em 85,47% representado por um valor de R\$ 516.24,01. Neste cenário verifica-se que não é interessante para empresa realizar as compras de matéria-prima com a redução de 10% nos custos, mesmo sem apurar o cenário

geral comparativo com inclusão dos valores das compras, tendo em vista que a mesma terá que desembolsar custo 88,74% a mais somente com ICMS a recolher.

É possível verificar no gráfico 1, que o cenário do ICMS a recolher obteve um valor bem superior ao valor do ICMS das compras de matéria-prima com incidência de ICMS diferido, gerando um saldo negativo de custo em torno de 88.74% para a empresa recolher aos cofres do Governo Estadual.

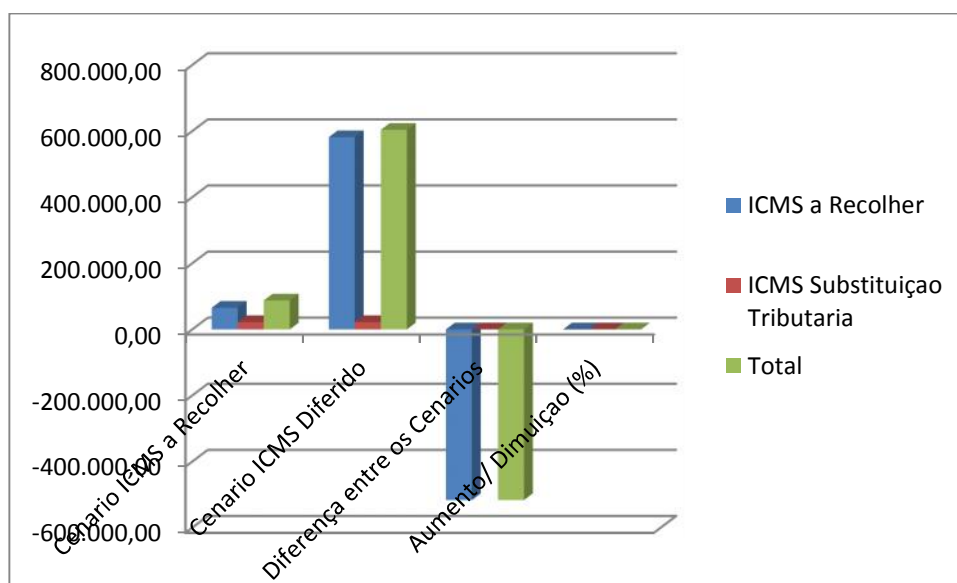


Gráfico 1: Comparativo ICMS a recolher x ICMS Diferido  
Fonte: Elaborada pelo autor (2016)

A seguir comparativo com uma visão do cenário geral da empresa na tabela 10 incluindo a redução de 10% do custo com a aquisição de Matéria-prima direto com produtor rural, para análise do impacto do custo da carga tributária, com o pagamento antecipado de ICMS/substituição tributária, com operação da incidência ICMS diferido.

Tabela 10: Comparativo ICMS a recolher x ICMS Diferido com custo de aquisição Matéria-Prima

	CENÁRIO ICMS A RECOLHER	CENÁRIO ICMS DIFERIDO	DIFERENÇA ENTRE OS CENÁRIOS	AUMENTO/DIMINUIÇÃO (%)
Aquisição Matéria-Prima	<b>4.230.450,16</b>	<b>3.868.134,41</b>	<b>362.315,75</b>	9,37
ICMS a Recolher	65.531,05	581.773,06	<b>-516.242,01</b>	-88,74
ICMS Substituição Tributária	22.196,65	22.196,65	<b>0,00</b>	0,00
Total	4.318.177,86	4.472.104,12	<b>-153.926,26</b>	-3,44

Fonte: Elaborada pelo autor (2016)

Analisando a tabela 10 com vistas ao cenário geral comparativo da empresa com a aquisição de matéria-prima por meio da redução do custo na aquisição direta com o produtor rural em relação ao cenário de ICMS normal, percebe-se que a redução do custo da matéria-prima praticamente quase cobre o aumento do percentual de 88,74% do ICMS a recolher. Neste caso, o aumento geral é de 3,44% sobre os custos totais de aquisição de matéria-prima, ICMS a recolher e ICMS/ST. Entretanto, mesmo com percentual baixo de aumento é prudente que a empresa mantenha o primeiro cenário original, tendo em vista a necessidade de um controle eficiente e contínuo e de profissionais competentes que aumentarão os custos, bem como, poderá ter dificuldades de encontrar toda a matéria-prima direta com os produtores em virtude da sazonalidade das safras.

No gráfico 2 é possível verificar, que acrescentando o custo reduzido da matéria-prima ao cenário do ICMS a recolher demonstra que obteve um valor geral e aproximado com os custos gerais com o ICMS, gerando um saldo negativo de custo geral.

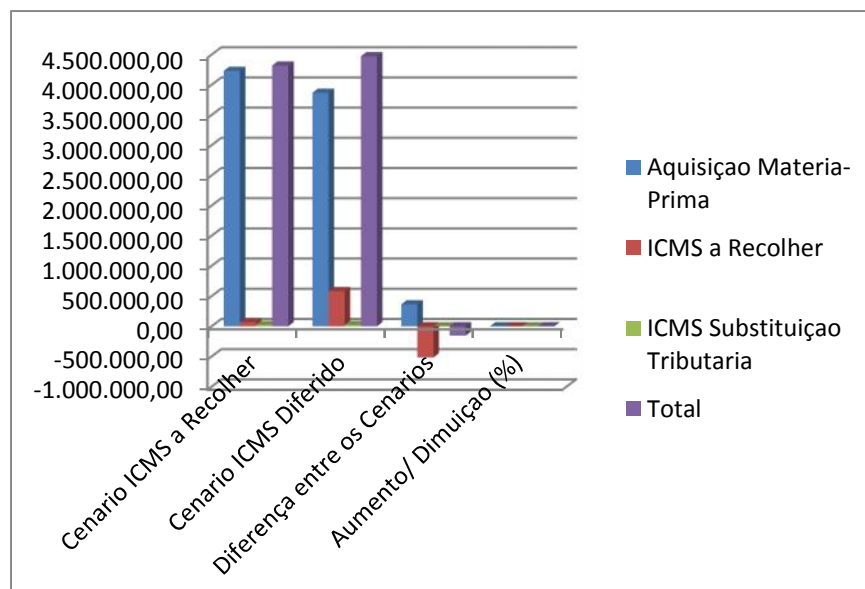


Gráfico 2: Comparativo ICMS a recolher x ICMS Diferido com custo de aquisição Matéria-Prima

Fonte: Elaborada pelo autor (2016)



## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo geral o estudo do impacto do custo da carga tributária com o pagamento antecipado de ICMS/substituição tributária com operação de aquisição de matéria-prima com incidência do ICMS diferido, com foco em uma indústria no ramo de alimentos. Os objetivos específicos buscaram descrever a fundamentação legal da legislação específica pertinente a legislação de ICMS/substituição tributária, avaliar a tributação ICMS/substituição tributária pertinente aos relatórios fiscais da empresa e analisar os resultados da apuração dos tributos com a correlação NBC TG 32 (R3).

O ICMS e a Substituição Tributária são considerados de grande complexidade em virtude de não ter uniformidade em todos os Estados e Distrito Federal e de sua alta carga tributária, e neste sentido, realizou-se a pesquisa da legislação estadual junto ao Decreto 43.080/2012 e NBC TG 32 (R3), para descrever a fundamentação legal da apuração do ICMS e Substituição Tributária com viés no deferimento do imposto para avaliar o impacto dos custos destacados nos livros fiscais e contábeis da empresa visando à redução dos mesmos.

A referida pesquisa constatou que a empresa realizou um estudo prévio na legislação federal e estadual para verificar e aplicar adequadamente as alíquotas da tributação dos produtos fabricados no âmbito federal do IPI e estadual do ICMS/ST com elaboração de uma planilha detalhada descrita na tabela 01 deste trabalho, que influenciam diretamente na emissão dos documentos fiscais e na escrituração do livros fiscais utilizados como base de cálculo para apuração dos tributos e com isto minimizar qualquer desvio nos cálculos a menor ou a maior.

Com isso, os resultados permitiram a exposição de algumas considerações finais a respeito do estudo realizado, respondendo aos objetivos específicos em que, a partir do Passivo Circulante extraído do Balanço Patrimonial da empresa no exercício de 2016, em consonância com a NBC TG 32, em que se destaca que os efeitos contábeis do reconhecimento dos tributos no balanço patrimonial, podem demonstrar os impactos dos custos dos tributos que devem ser liquidados ou

recuperados conforme a apuração a maior ou a menor dos tributos. Conforme os efeitos fiscais permitiu-se concluir que houve um impacto significativo do aumento de 85,47% dos custos com a aplicação da incidência do ICMS diferido em detrimento ao ICMS normal a recolher.

Por meio das análises dos resultados fiscais de entradas e saídas apuradas no livro de registro de apuração de ICMS confirma as análises do resultado apresentado no Balanço Patrimonial em que no cenário de custos com obrigações do ICMS a recolher somado com o ICMS/ST, em comparação com o cenário de custos com obrigações do ICMS diferido nas entradas somado ao ICMS/ST, demonstrou uma diferença negativa muito relevante entre os dois cenários em que aumentou o custo em 85,47% representado por um valor significativo no impacto dos custos de R\$ 516.24,01. E neste contexto, constatou-se que não é interessante para a empresa realizar as compras de matéria-prima com a redução de 10% nos custos, mesmo ainda sem apurar o cenário geral comparativo com inclusão dos valores das compras, tendo em vista que a mesma terá que desembolsar custo 88,74% a mais somente com ICMS a recolher.

Reforçando a premissa em responder os objetivos analisados, no comparativo do cenário geral da empresa, com a inclusão da aquisição de matéria-prima o produtor rural com a redução do custo, comparado com o cenário de ICMS normal, percebeu-se que a redução do custo da matéria-prima praticamente quase cobriu o aumento do percentual de 88,74% do ICMS a recolher. Neste sentido, o aumento geral é de 3,44% sobre os custos totais de aquisição de matéria-prima, ICMS a recolher e ICMS/ST.

Portanto, dentre os cenários apresentados destacou-se que não é viável economicamente e financeiramente para empresa alterar a política atual para utilizar a aquisição de mercadorias com preço menor diretamente do produtor rural com a incidência do ICMS diferido. Sugere-se manter uma carga tributária de impostos estaduais com a aquisição de matéria-prima com a incidência do imposto gerando crédito de ICMS para minimizar o impacto com o custo do ICMS a recolher.

Assim, tendo em vista as observações realizadas, concluímos que a questão norteadora dessa pesquisa foi respondida de modo adequado, e com isto a empresa poderá obter benefícios para investimentos na produção, com aumento de vagas de empregos, e maior retorno financeiro. Ainda neste contexto, poderá afetar a economia positivamente, indicar a proposta para outras empresas.

Sugere-se que o tema do presente trabalho, bem como esta linha de atuação, poderá ser utilizada para informações acadêmicas, e que possam ainda servir como inspiração de pesquisa àqueles que, no futuro, vierem a lê-lo. Para tanto, sugerimos como complemento de estudos desse trabalho a utilização da Substituição Tributária para outros ramos de negócios, bem como outras modalidades de substituição.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria** - um curso moderno e completo - texto, exemplos e exercícios resolvidos. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BORGES, Humberto Bonavides; **Planejamento tributário**. São Paulo: Atlas, 2001, 6 ed. p.27-35.

BRASIL. Presidência da Republica. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 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: 25 outubro de 2016.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Presidência da Republica. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. **Lei n. 11.941 de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que específica; institui regime tributário de transição. Brasília, 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm)>. Acesso em: 22 outubro de 2016.

BRASIL. Presidência da Republica. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. **Decreto N. 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Brasília, 2010. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)>. Acesso em: 23 de fevereiro de 2017.

BRASIL. Presidência da Republica. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. **DECRETO Nº 8.950, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2016**. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. Brasília, 2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/decreto/D8950.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8950.htm)>. Acesso em: 23 de fevereiro de 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução** n.1.055 de 7 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC), e dá Outras Providências. Disponível em : <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>>. Acesso em: 26 de maio 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução** n. 1.189 de 15 de setembro de 2009, revisada em 2013. Dispõe sobre a Aprovação da NBC TG 32 – Tributos sobre o Lucro. Disponível em : <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG32\(R3\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG32(R3).pdf)>. Acesso em: 18 maio 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE .**Resolução** n. 1.203 de 27 de

novembro de 2009. Aprova a NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Disponível em : <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/nbcta200\(r1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/nbcta200(r1).pdf)>. Acesso em: 18 maio 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução** n. 1.328, de 18 de março de 2011. Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade e revoga a Resolução nº 1.295, de 17 de setembro de 2010. Disponível em : <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1328.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1328.doc)>. Acesso em: 26 de maio 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TSP Estrutura Conceitual de 04 de outubro de 2016. Aprova a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.com.br>>. Acesso em: 26 de maio 2017.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Código tributário nacional comentado**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2003. pag. 35.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sergio de; Martins, Eliseu; Gelbcke, Ernesto Rubens. FIPECAFI: **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, Sergio de; Martins, Eliseu; Gelbcke, Ernesto Rubens. FIPECAFI: **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 2010.

MINAS GERAIS. **Decreto 43.080, de 13 de dezembro de 2002**. Aprova o regulamento do imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms\\_2002\\_seco/suamario2002.htm](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms_2002_seco/suamario2002.htm)>. Acesso em: 28 de agosto de 2016.

FERNANDES, Fátima. **Preço alto não tira tempero da mesa**. 1999. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi22039907.htm>> Acesso em: 28 de agosto de 2016.

RIBEIRO, Osni Moura; **Contabilidade geral**. São Paulo: Saraiva, 1997. SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO A PEQUENAS E MEDIAS EMPRESAS - 2014. Disponível em: <<http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=1897&%5E%5E>>. Acesso em: 28 agosto 2016.

SENAC.DR.MG. **Escrituração Fiscal; fundamentação – volume I**: Gestão/Andrea Cristina Lacerda Borges (Elab.); Dawson Ricardo de Paula; Cintia Maria das Dores Silva (Rev.). Belo Horizonte: SENAC/MG/SEMD, 2009.

SENAC, DR.MG. **Contabilidade fiscal e tributaria**. Gestão/Alcir Rodrigues Ferreira. Belo Horizonte: SENAC/MG/SEMD. 2010.p.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** São Paulo. 7. ed. Atlas, 2006.