



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS

**APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS EM VIRTUDE DO PRINCÍPIO DA  
NÃO-CUMULATIVIDADE: UM ESTUDO NUMA EMPRESA ATACADISTA**

Luís Henrique Pacheco Paim

PORTO ALEGRE  
Dezembro de 2012

Luís Henrique Pacheco Paim

**APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS EM VIRTUDE DO PRINCÍPIO DA  
NÃO-CUMULATIVIDADE: UM ESTUDO NUMA EMPRESA ATACADISTA**

Trabalho de conclusão de curso,  
apresentado como requisito parcial para  
obtenção do título de Bacharel em Curso  
de Ciências Contábeis da Universidade  
Federal do Rio Grande do Sul.

Professor: Dr. Paulo Schmidt

Professora Orientadora: Ms. Ângela  
Rozane Leal de Souza

Porto Alegre  
Dezembro de 2012

## **APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS EM VIRTUDE DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE: UM ESTUDO NUMA EMPRESA ATACADISTA**

### **RESUMO**

O presente trabalho trata sobre consultoria tributária aplicada ao conceito de recuperação de crédito fiscal de ICMS. Diversas empresas possuem crédito de ICMS a recuperar acumulados no Ativo Circulante e buscam a compensação desses créditos para contrapor os débitos fiscais e aumentar o capital de giro; em contrapartida, outras, por ausência de conhecimento legal, não reconhecem o crédito quando da entrada da mercadoria. O objetivo principal deste artigo é identificar crédito fiscal a recuperar na relação histórica de vendas de uma empresa do ramo atacadista. O método utilizado constitui-se uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa e quantitativa, revisando os conceitos gerais e a evolução histórica do ICMS, além de evidenciar um estudo de caso aplicado aos moldes da consultoria tributária.

**Palavras-chave:** ICMS. Crédito fiscal. Consultoria tributária.

### ***ICMS FISCAL CREDIT AS A WAY TO REALIZE THE PRINCIPLE OF NON-CUMULATIVE: A STUDY ABOUT WHOLESALE BRANCH COMPANY***

### **ABSTRACT**

*This paper addresses the tax consultancy to the concept of recovery ICMS fiscal credit. Several companies have a lot of ICMS credit accumulated in their current assets and seek to confront these credits to offset the fiscal debt and increase working capital, in contrast, other, for lack of legal knowledge, do not recognize the credit when the good receipt. The main objective of this paper is to identify fiscal credit to recover in past accountability registers about a wholesale branch company. The method consists of a descriptive, qualitative and quantitative approach to reviewing the general concepts and the historical evolution of the ICMS, besides showing a case study applied to the molds of tax consultancy.*

**Keywords:** ICMS. Fiscal credit. Tax consultancy.

## 1. INTRODUÇÃO

A complexidade da legislação fiscal no Brasil tem sido uma constante preocupação, tanto da parte dos usuários, quanto dos que tem por dever de operacionalizar seus dispositivos legais.

O Brasil possui uma legislação tributária que traz preocupação a todas as partes envolvidas na atividade socioeconômica do Estado. Desde o legislador, com a função de criar leis tributárias que arrecadem recursos suficientes à execução das funções do estado, o executivo que cria as instruções normativas auxiliares para esclarecer as leis, o contador que executa as obrigações fiscais principais e acessórias e o próprio contribuinte do imposto fazem confusão na aplicação de suas funções. Segundo dados apresentados por relatório da OCDE em 2012, divulgado no Jornal O Globo (2012), a carga tributária brasileira é comparável à de países de primeiro mundo e o Brasil arrecada mais, tanto em impostos federais quanto locais, que a maioria dos países da América Latina e inclusive de países ricos e industrializados.

Conforme Martins (2002), a legislação tributária brasileira é considerada como uma das mais complexas do mundo. Estudiosos elencam mais de cinquenta tributos diferentes.

De fato, a quantidade de tributos a serem conhecidos e estudados pelos contadores não é pequena. Com uma lista que incluem impostos federais, como o IRPJ e o PIS/COFINS; impostos estaduais, como o ICMS e IPVA; impostos municipais, como o ISS o IPTU, é comum existirem profissionais que acabam por se especializar num desses tributos específicos ou dois, devido à complexidade das normas e da sua aplicação.

O ICMS, especificamente, por ser um imposto estadual, possui 27 legislações diferentes, uma para cada estado e uma para o distrito federal. E, por ser aplicada à circulação de bens e mercadorias, numa relação de compra e venda interestadual, cada estado terá a sua maneira de tributar a operação, de maneira que os profissionais que trabalham nesse ramo devem ter conhecimento de cada legislação vigente em cada estado.

Desse modo, questiona-se, como a legislação tributária é modificada regularmente no Brasil, é possível as empresas acompanharem suas modificações? Caso elas sejam prejudicadas, os profissionais contábeis podem auxiliá-los na recuperação de crédito de ICMS?

Nesse contexto, este trabalho tem por objetivo, primeiramente, evidenciar o conceito da não-cumulatividade do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICMS) e contextualizar a evolução do princípio da não comutatividade. Num segundo momento, visa aplicar esses preceitos em uma atividade comercial atacadista e conferir se ele é aplicado de maneira correta nas atividades das empresas.

## **2. MÉTODO**

Esta pesquisa classifica-se, quanto aos objetivos, como descritiva porque efetuará a avaliação do aproveitamento de créditos do ICMS de uma empresa atacadista, onde os procedimentos serão descritos conforme o que ocorre na prática, comparando-o com os preceitos legais. A pesquisa descritiva diferencia-se da pesquisa exploratória, principalmente pelo conhecimento sobre a temática e pela conseqüente delimitação de técnicas. Andrade (2002) salienta que “a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles”.

Como afirma Triviños (1987), “o estudo descritivo exige do pesquisador uma delimitação precisa de técnicas, métodos modelos e teorias que orientarão a coleta e interpretação dos dados, cujo objetivo é conferir validade científica à pesquisa”.

Sendo assim, o pesquisador optou pela tipologia de pesquisa descritiva. Visto que o estudo de caso a ser apresentado neste estudo incluirá técnicas de análise de dados por meio de classificação de arquivos gerados pela empresa escolhida, a fim de interpretá-los conforme objetivo da pesquisa.

Quanto aos procedimentos técnicos este estudo se classifica como um estudo de caso. Conforme Gil (1999), o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo. Assim, este artigo realiza o estudo de um único caso, com uma abordagem quali-quantitativa.

Quanto aos procedimentos técnicos esta pesquisa classifica-se como bibliográfica e documental, porque se valerá tanto de material publicado e legislações bem como de materiais que não receberam tratamento analítico, como é o caso dos dados da empresa de estudo.

### 3. REFERENCIAL TEÓRICO

#### 3.1 TRIBUTOS

Os tributos existem desde a formação do Estado, sendo o nome dado ao pagamento do indivíduo, físico ou jurídico, de prestação onerosa para o financiamento das funções sociais exercidas à sociedade em geral. Atualmente o tributo é previsto em lei e é considerado um direito do Estado, definido pelo art. 3º do Código Tributário Nacional como:

Tributo é toda prestação pecuniária, compulsória em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Embora não seja função da lei conceituar, o CTN achou necessário a sua conceituação, uma vez que havia discussões a respeito do conceito de tributo. Posto o conceito, o tributo é atribuído ao pagamento em dinheiro do sujeito passivo da obrigação tributária, que é exigido pelo sujeito ativo – a pessoa jurídica de direito público. Os tributos também só podem ser instituídos mediante lei.

Em nosso sistema tributário brasileiro há quatro espécies de tributos: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais.

No caso do imposto, tem-se definição legal: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (CTN, art. 16). O imposto diferencia-se de taxa por ser independente de qualquer atividade específica. Já a taxa, conforme o CTN, é um tributo que tem como fato gerador a utilização de um serviço público específico e divisível.

Assim, os impostos se distinguem entre si pelos respectivos fatos geradores e com base nessa distinção, nos países de organização federativa, como o nosso, são atribuídos às diversas entidades entre as quais se divide o poder político (Machado, 2011, p. 67).

Este artigo evidencia o tributo que é classificado como imposto de competência estadual, o imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS).

### 3.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é afirmado por Domingues (2000, p. 112) como:

Atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis, cuidando de implementar aquela menos onerosa, formando um conjunto de condutas, comissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legalmente os ônus dos tributos.

Os tributos são responsáveis por diminuir o lucro do exercício substancialmente, e por terem caráter progressivo, quanto maior a receita, maior a alíquota aplicada. Por este motivo, algumas das grandes empresas adotam em sua estrutura organizacional um comitê fiscal para exercer o planejamento tributário a fim de encontrar oportunidade para reduzir a carga tributária. Dentre os objetivos básicos buscados pelo exercício do planejamento tributário, Silva (2007) destaca:

- a) Evitar incidência do tributo;
- b) Reduzir o montante do tributo;
- c) Retardar o pagamento do tributo.

A complexidade da legislação brasileira alcança níveis preocupantes aos olhos da sociedade. Entretanto, abre portas à criação de consultorias e de empresas voltadas ao planejamento tributário, que dispõem de conhecimento técnico para decifrá-la, de maneira que a carga tributária incidente na atividade econômica seja reduzida. Essa atividade é de interesse dos sócios e dos gestores, porquanto o resultado desse trabalho pode trazer liquidez corrente e é de total interesse das organizações.

Nesse cenário, o planejamento tributário torna-se uma questão de sobrevivência, indispensável à gestão do negócio, tendo em vista que a eficiência da gestão econômico-financeira de uma empresa tem relação direta com esse planejamento (PIRES, 2007).

### 3.3 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ICMS

#### 3.3.1 Impostos sobre consumo

O imposto sobre o consumo surgiu junto ao crescimento do comércio e da estabilização da moeda na economia. O crescimento imparável das despesas de guerra e dos custos da alta-diplomacia levaria, porém, as finanças dominiais ao seu limite (VASQUES, 2005). O Estado precisava encontrar uma forma de aumentar a arrecadação e assim financiar o crescente investimento em armas e no exército.

Segundo Vasques (2005), o número daqueles que possuíam bens ou rendimentos próprios capazes de sofrer tributação era limitado e, mais do que isso, só lentamente evoluía. O Estado precisava arrecadar mais dinheiro e a tributação direta sobre a renda e o patrimônio não era suficiente para suprir as necessidades funcionais do governo, uma vez que eram poucos os cidadãos que possuíam bens e auferiam renda regularmente.

#### 3.3.2 Impostos indiretos

Nem só em arrecadar fundos levavam vantagem os impostos indiretos; levavam-na sobretudo em arrecadá-lo sem oposição (VASQUES, 2005, p. 51).

Ao longo dos séculos XVI a XVIII, o número de pessoas que circulavam pelos mercados e que compravam bens com moeda viva estava crescendo demasiadamente. A base tributária no consumo, portanto, não só era maior como crescia vastamente, de forma que para qualquer empreendedor o imposto indireto seria um indício seguro de investimento para o desenvolvimento econômico.

Os impostos de tributação direta colocavam os contribuintes frente a frente com o fisco e causavam desconforto para ambos os lados. A exigência de tributo sobre a renda do contribuinte com alta carga tributária passava a ideia de um Estado autoritário. Não obstante, o imposto sobre o consumo, por ser indireto, era mais sensível na percepção do contribuinte.



### 3.3.3 Imposto sobre consumo no Brasil

A República brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor até a década de 30. Sendo a economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação que, em alguns exercícios, chegou a corresponder a cerca de 2/3 da receita pública (VARSANO, 1996, p. 2).

Surgiu da adoção do regime federativo, a necessidade de dotação orçamentária aos estados e aos municípios para que eles obtivessem autonomia financeira. Por este motivo, ainda na Constituição Federal brasileira de 1891 foi discriminada a competência para tributar, denominada regime de separação de fontes tributárias pela União, pelos estados e pelos municípios. A tributação aplicada ao fluxo interno de produtos foi criada ainda antes do século XIX, inicialmente aplicado somente ao fumo e depois estendida a outras mercadorias. (VARSANO, 1996, p. 2).

Intitulado como IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações dos Estados Federados) no início de sua formação, a tributação indireta aplicada sobre o consumo iniciou-se legalmente no Brasil pela Constituição Federal de 1934 e aumentou substancialmente a arrecadação estadual.

Conforme Silva (1977), o IVC era cobrado sobre o valor total de todas as transações decorridas no percurso do bem, desde a sua produção até a venda ao consumidor final.

Segundo Machado (2011, p. 369), a aplicação do IVC foi considerada prejudicial ao desenvolvimento da economia estatal, visto que o tributo era cobrado em cima de cada operação e cada contribuinte pagava a mesma parte do tributo, ou seja, o mesmo imposto era pago mais de uma vez por vários contribuintes.

Com base na experiência europeia em alavancar a economia, algumas décadas após, em 1965, surgiu no Brasil o ICM (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias) pela Emenda Constitucional 18/1965. O princípio da não-cumulatividade, abstraído do IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) europeu, pela primeira vez triunfou sob território nacional a fim de estimular o comércio com a retirada da bitributação no consumo.

Finalmente, em 1988, foi inserido o conceito da não cumulatividade na lei tributária brasileira por meio da Constituição Federal, que em seu disposto deliberou a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores.

### 3.4 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

No decorrer do século XX, com a aparição da crise econômica mundial da década de 30, os países europeus estudavam uma maneira de estimular a economia sem reduzir a carga tributária incidente. Após duas décadas de estudos, criou-se na Europa o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) e o princípio da não cumulatividade foi aplicado com êxito na tributação do comércio na comunidade europeia.

Com a evolução e a estabilização da indústria, do comércio e da economia em geral, o consumo tornou-se alvo do governo e uma grande oportunidade para arrecadação. A sua tributação no Brasil, em 1934, por meio do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) era feita mediante aplicação de alíquota sobre o valor de cada venda em cada operação subsequente.

“A principal característica do IVC era a incidência em cada uma das operações de venda ou de consignações, a chamada incidência em cascata” (ROSA, 2006, p. 3).

Entretanto, constatou-se que, embora o percentual da arrecadação sobre as relações comerciais havia aumentado, e que essa ‘incidência em cascata’ estava prejudicando o desenvolvimento da economia e o conseqüente crescimento do país. A tributação, que era aplicada em valor de operação já tributado, onerava acentuadamente a produção e a circulação dos produtos, resultando num produto final com valor a pagar pelo consumidor a cima da média.

Se uma mercadoria tivesse um ciclo de produção ou circulação econômica mais longa até a sua chegada ao consumidor final, maior seria a sua tributação, porquanto o IVC incidiria em cada um dos elos da cadeia econômica, ou seja, em cada uma das operações de vendas praticadas, o que encareceria sobremaneira o produto final (ROSA, 2006, p. 4).

Como solução aos problemas encontrados pelo ‘efeito em cascata’ no tributo cobrado sobre o consumo, após duas décadas de estudos na Europa, estipulou-se o princípio da não cumulatividade que vinha a solucionar a estagnação da economia e aumentar a arrecadação do governo.

Segundo Machado (2011, p. 370), a “não-cumulatividade é técnica copiada dos franceses, que a instituíram nos anos 50 do século passado, como forma de incrementar a integração da Comunidade Econômica Europeia.”

Conforme Souza (2004), “princípio da não-cumulatividade, resulta de um estudo, iniciado quase duas décadas antes, em 1936, para aperfeiçoamento da imperfeita tributação sobre o consumo.”

E a Constituição Federal do Brasil (1988), em seu art. 153, §3º, estabelece:

O imposto previsto no inciso II será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

O princípio da não cumulatividade inseriu-se nas transações comerciais a partir da Lei Complementar 87/1996, que veio atender a CF e a estabelecer normas gerais aplicáveis a todos os Estados. Com o seu artigo 20 delimitou o direito ao crédito.

É assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso e consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou e comunicação.

A partir da vigência do dispositivo a Lei Complementar 87/1996, os contribuintes do imposto do ICMS que adquirirem mercadoria para comercialização ou industrialização podem creditar-se do montante do imposto já pago nas operações anteriores.

### 3.5 A LEGISLAÇÃO DO ICMS

A Constituição Federal vigente dispõe em seu art. 155, II,

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Com base nessa afirmação a Constituição Federal afirma que os Estados e o Distrito Federal possuem competência para instituir o ICMS. E a partir de sua vigência, o ICMS também é cobrado sobre os serviços de frete interestadual e intermunicipal e sobre a comunicação. Por este motivo, o antigo ICM ganhou a nova nomenclatura ICMS.

O ICMS é um imposto de competência estadual e há disposição legal a sua obrigação de registro na contabilidade nas entradas e nas saídas de mercadorias.

Nas compras, o ICMS pode ser registrado em conta do ativo circulante; nas vendas, o ICMS destacado constituirá parcela da conta redutora da receita bruta, como imposto incidente sobre vendas que é, para chegar-se à receita líquida. Em ambos os casos, a contrapartida deve guardar correspondência com os lançamentos no livro de Registro de Apuração do ICMS. Procedendo-se aos registros na forma aqui descrita, os estoques estarão sempre deduzidos do ICMS (Receita Federal do Brasil, 1978).

De acordo com o art. 289 do RIR/97 (Rio Grande do Sul, 1997), o valor dos impostos recuperáveis não se inclui no custo das mercadorias. Assim, o ICMS destacado na aquisição de mercadoria para revenda deve ser excluído do custo de aquisição, contabilizando-se o valor correspondente em conta própria do ativo circulante. Esse procedimento faz com que a mercadoria adquirida ingresse no estoque da empresa pelo seu valor líquido, ou seja, sem o ICMS incluso no valor da Nota Fiscal.

Na aquisição de mercadorias, cita-se como exemplo, uma compra de bem para revenda de R\$ 1.000, o cálculo e o lançamento contábil tendo como base a alíquota de 12% acontecem dessa forma:

Aquisição de mercadoria – R\$ 1.000

ICMS destacado – R\$ 1.200

O lançamento contábil poderá ser feito do seguinte modo:

D – Matéria-prima em estoque (ativo circulante) – R\$ 880

D – ICMS a recuperar (ativo circulante) – R\$ 120

C – Fornecedores (passivo circulante) – R\$ 1.000

Dessa forma, o valor da mercadoria em estoque fica registrado pelo seu valor líquido, isto é, sem o valor do imposto, que fica registrado como um direito a recuperar no ativo circulante. E os lançamentos a serem realizados da venda da mercadoria, se o preço de venda for estabelecido em R\$ 1.500 e o ICMS destacado a 17%, são:

D – Caixa (ativo circulante) – R\$ 1.500

C – Receita com vendas (conta de receita) – R\$ 1.500

D – ICMS s/ vendas (conta de despesa) – R\$ 255

C – ICMS a recuperar (ativo circulante) – R\$ 255

O valor a recolher ao Estado é calculado pelo saldo da conta ICMS a recuperar que, nessa transação específica, ficou credora em R\$ 135 e, por ser uma conta de natureza redutora, significa que existe tributo a recolher.

A confrontação dos créditos com os débitos de ICMS é exigida como obrigação acessória e é efetuada no respectivo Livro de Apuração.

### 3.5.1 Obrigações Acessórias

Segundo Iudícibus (1998), vários são os grupos de pessoas às quais a contabilidade deve estar preparada à prestar informações, cada qual com um interesse específico para o devido fim.

O governo é, sem dúvida, um dos principais usuários das informações contábeis. É por meio dela que ele executa o controle fiscal de cada segmento a fim de prevenir erros e fraudes no cálculo dos tributos a arrecadar. As obrigações acessórias são ações e informações prestadas pelos contribuintes que cumprem com o papel de informar diretamente ao Estado sobre as atividades realizadas.

No Rio Grande do Sul, o decreto nº 37.699 de 1997 estabelece as obrigações acessórias relacionadas ao contribuinte de ICMS, sendo as principais:

- a) Inscrição do estabelecimento no órgão competente;
- b) Documentação fiscal exigida;
- c) Livros Fiscais;
- d) Sistema eletrônico de processamento de dados;
- e) Guia de informação e apuração;
- f) SINTEGRA;

Este artigo apresenta como exemplo, no quadro 1, o Livro de Registro de Entrada, que é um dos livros fiscais exigidos, solicitado mensalmente, com a sua utilização aplicada ao estudo de caso em seguida.

**Quadro 1 - Livro de registro de entradas**

LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS - RE - MODELO P1														(a) CÓDIGO DE VALORES FISCAIS			
REGISTRO DE ENTRADAS														1 - OPERAÇÕES COM CRÉDITO DO IMPOSTO			
FIRMA:														2 - OPER. SEM CRÉDITO DO IMPOSTO - ISENTAS OU NÃO-TRIBUTADAS			
INSC. EST.: CGC (MF):														3 - OPER. SEM CRÉDITO DE IMPOSTO - OUTRAS			
FOLHA: MÊS OU PERÍODO/ANO:																	
DATA DE		DOCUMENTOS FISCAIS						CODIFICAÇÃO		ICMS VALORES FISCAIS				IPI VALORES FISCAIS		OBSERVAÇÕES	
ENTRADA	ESPÉCIE	SÉRIE SUB-SÉRIE	NÚMERO	DATA DO DOCUMENTO	CÓDIGO EMITENTE	UF ORIGEM	VALOR CONTÁBIL	FISCAL	CÓD (a)	BASE DE CÁLCULO VALOR DA OPERAÇÃO	ALÍQ.	IMPOSTO CREDITADO	CÓD (a)	BASE DE CÁLCULO VALOR DA OPERAÇÃO	IMPOSTO CREDITADO		
99.99.99	XXXXX	XXX	999999	99.99.99	XXXXXXXXXX	XX	99.999.999.99	XXXXXX	9.99	9	99.999.999.99	99.9	9.999.999.99	9	99.999.999.99	9.999.999.99	
									TOTAL	1	99.999.999.99		9.999.999.99	1	99.999.999.99	9.999.999.99	
										2	99.999.999.99			2	99.999.999.99		
										3	99.999.999.99			3	99.999.999.99		

É necessário efetuar lançamento de cada nota fiscal emitida pelo fornecedor neste livro fiscal obrigatório quando há entrada de mercadoria no estabelecimento. O lançamento deve incluir os dados especificados no cabeçalho, como a data de emissão da nota fiscal, a data da entrada da mercadoria, o estado de origem e o valor contábil.

As informações mais importantes são as referentes ao código fiscal, base de cálculo e o imposto creditado. O convênio S/Nº, de 15 de dezembro de 1970, apresenta uma tabela com os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) e, a partir dessas classificações, o setor fiscal da empresa precisa classificar todas as entradas com o seu código específico. A lista completa, atualmente, inclui mais de 500 tipos de códigos, entretanto os códigos fiscais que serão abordados no estudo de caso são somente os referentes a entrada de mercadoria para comercialização, sendo o 1.102 para as entradas de dentro do estado e o 2.102 para as entradas interestaduais.

**Quadro 2** – Código fiscal de operações e prestações

CÓDIGO	DESCRIÇÃO NATUREZA DA OPERAÇÃO
1.101	Compra para industrialização
1.102	Compra para comercialização
2.101	Compra para industrialização
2.102	Compra para comercialização

Adicionalmente, o setor fiscal também precisa classificar a entrada da mercadoria pelo código fiscal que indica se a mercadoria teve base de cálculo e, conseqüentemente, foi creditada, se ela era isenta ou se foi classificada em alguma outra situação. Os códigos variam, respectivamente, de 1 a 3.

### 3.6 SIMPLES NACIONAL

Atualmente, no Brasil, existem quatro métodos diferente de tributar o resultado, sendo eles o Lucro Real, o Lucro Presumido, o Lucro Arbitrário e o Simples Nacional. Cada qual com as suas especificações e condições para se aderir, dependendo do regime adotado. O Simples Nacional, abordado neste trabalho, é direcionado ao desenvolvimento econômico do país.

O Simples Nacional surgiu da necessidade de o sistema tributário nacional tornar eficazes os princípios constitucionais do favorecimento às microempresas e empresas de pequeno porte, da simplificação e da redução das obrigações dessas empresas e do tratamento jurídico diferenciado a elas, dispostos explicitamente no art. 170 IX e 179 da Constituição Federal (NAYLOR, 2008).

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, é um regime fiscal especial dedicado a pequenas empresas que ainda não estão consolidadas no mercado. É um incentivo fiscal, por meio de simplificação das obrigações tributárias, ora principais, ora acessórias, ao desenvolvimento dos pequenos empresários.

Conforme Bastos (2008, p. 5),

No final de 2006, surgiu uma nova esperança, foi promulgada a Lei Complementar 123 instituindo o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, estabelecendo normas gerais relativas a esse grupo de empresas, que seria homologado pelos Estados Membros e Municípios.

Para tornar-se optante pelo Simples Nacional, a lei limita o limite máximo da receita bruta anual em R\$ 3.600.000, além de mais de 20 exceções dispostas em lei.

As alíquotas aplicadas sobre a renda variam conforme o segmento:

- a) Comércio – de 4% a 11,61%
- b) Indústria – de 4,5% a 12,11%
- c) Serviços – de 4,5% a 16,85%
- d) Serviços e locação de bens móveis – de 6% a 17,42%

A seguir, o quadro 3 evidencia as alíquotas do Simples Nacional para atividades comerciais. Ressalta-se, porém, que as alíquotas do ICMS são as mesmas na indústria e no comércio.

**Quadro 3** – Alíquotas do simples nacional para comércio

<b>Receita Bruta em 12 meses</b>	<b>IRPJ</b>	<b>CSLL</b>	<b>Cofins</b>	<b>PIS/Pasep</b>	<b>CPP</b>	<b>ICMS</b>
Até 180.000,00	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

O quadro 3 ilustra a variação quantitativa das alíquotas em proporção com a receita bruta adquirida. Os impostos são apresentados com a devida proporção destacada e unificados para aplicação de uma só alíquota numa mesma base de cálculo. Esta unificação apresenta-se como avanço na simplificação da tributação, uma vez que o trabalho do contador é facilitado e o pagamento do tributo devido é feito uma vez só.

Quando ocorrer a venda da mercadoria de empresa optante pelo Simples Nacional a outra que não for optante, o emitente deve consultar a faixa de seu enquadramento e mencionar a alíquota específica do ICMS na nota fiscal, para que o comprador possa ter direito ao crédito.



### 3.7 O DIREITO AO CRÉDITO EM COMPRA DE EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES

Apesar do direito ao crédito disposto em lei, até 31 de dezembro de 2008, as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte não poderiam apropriar-se e, tampouco, transferir créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

Essa prática foi bastante criticada por se caracterizar concorrência desleal, já que a ausência do crédito fiscal prejudicava todos aqueles que optaram pelo Simples Nacional. Na prática, as empresa preferiam comprar mercadorias de outras empresas que não eram optantes, porque o direito ao crédito fiscal diminuía o ICMS a recolher no final do mês.

No entanto, a partir de 1<sup>a</sup> de janeiro de 2009 passou a existir a possibilidade da transferência de crédito de ICMS, conforme o artigo 23 da Lei Complementar 123/2006.

Art.23 As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

§ 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições.

Assim, as aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização oriundas de empresas optantes pelo Simples Nacional que cumprirem tais requisitos, também geram direito ao crédito do ICMS. Adicionalmente, para que possa ser efetuado o crédito fiscal, é necessário que a empresa emitente expresse de maneira legível na nota fiscal que é permitido o aproveitamento do crédito fiscal e a alíquota correspondente.

## 4 ESTUDO DE CASO

O presente trabalho evidencia procedimentos para a recuperação de crédito de ICMS numa empresa comercial atacadista, por meio de uma consultoria tributária. Com o intuito de evidenciar a aplicação do direito ao crédito nas compras de mercadorias de empresas optantes

pelo Simples Nacional, este artigo analisa os livros fiscais de uma empresa situada no Rio Grande do Sul que trabalha com revenda de peças e acessórios para veículos.

O estudo de caso se apresenta por cinco passos específicos voltados a organização das informações fiscais da empresa e sua possível análise de crédito. Os procedimentos são:

- 1) Agrupar os livros de registro de entrada;
- 2) Lançá-los em planilhas do Excel;
- 3) Separar as notas fiscais que foram lançadas como entrada e que não foram creditadas, ordenando-as por CNPJ;
- 4) Pesquisar no site da Receita Federal se esses fornecedores estão cadastrados no Simples Nacional;
- 5) Conferência visual das notas fiscais.

Como procedimento inicial, é necessário uma análise completa de todas as mercadorias que ingressaram na organização com o intuito de comercialização e da listagem de fornecedores e da sua situação tributária no decorrer dos últimos cinco anos. Como a lei que instituiu o direito ao crédito fiscal do ICMS em compra de empresas optantes pelo Simples Nacional só teve sua vigência a partir de janeiro de 2009, a análise do Livro de Registro de Entrada se iniciará a partir deste período.

Após a junção de todos os arquivos e a conversão deles para o Excel, usam-se dois processos de filtragem para separar somente as notas de entrada que foram registradas pelo CFOP 1102 e 2102, porquanto são os códigos usados para receber as entradas para comercialização e, para selecionar somente os registros que não obtiveram o crédito do ICMS. Todas as notas que estiverem lançadas com o código fiscal 1 foram creditadas na sua entrada, por este motivo na segunda filtragem busca-se apenas aquelas foram lançadas com o código fiscal de isentas ou outras, ou seja, com o código 2 e 3.

Depois de realizados os três primeiros procedimentos constataram-se, conforme quadro 5, 17 fornecedores com um total de 552 notas fiscais com probabilidade de crédito. O valor das compras totalizou R\$ 937.685,32 e uma estimativa de crédito fiscal a apurar de R\$ 28.130,56 em 3 anos analisados. Todos os fornecedores listados tiveram suas vendas destacadas com o código fiscal 3.

**Quadro 4** – Fornecedores da empresa comercial atacadista

<b>Fornecedor</b>	<b>NF</b>	<b>Total das Notas</b>	<b>Estimativa de Crédito</b>
A	75	R\$ 95.833,40	R\$ 2.875,00
B	47	R\$ 89.654,58	R\$ 2.689,64
C	85	R\$ 158.538,35	R\$ 4.756,15
D	15	R\$ 16.345,48	R\$ 490,36
E	40	R\$ 68.367,03	R\$ 2.051,01
F	46	R\$ 75.816,96	R\$ 2.274,51
G	22	R\$ 49.871,42	R\$ 1.496,14
H	2	R\$ 3.503,00	R\$ 105,09
I	28	R\$ 31.059,60	R\$ 931,79
J	53	R\$ 68.417,94	R\$ 2.052,54
K	9	R\$ 17.741,30	R\$ 532,24
L	4	R\$ 5.731,32	R\$ 171,94
M	40	R\$ 86.861,21	R\$ 2.605,84
N	4	R\$ 8.385,00	R\$ 251,55
O	14	R\$ 28.482,30	R\$ 854,47
P	3	R\$ 4.083,01	R\$ 122,49
Q	65	R\$ 128.993,42	R\$ 3.869,80
<b>17</b>	<b>552</b>	<b>R\$ 937.685,32</b>	<b>R\$ 28.130,56</b>

**Fonte:** Elaborado pelo autor com base nos dados do estudo.

Uma vez que os fornecedores já estão listados e os dados com as informações de cada um deles organizados, inicia-se o passo 4 do estudo de caso. A fim de descobrir se eles são optantes ou não, o site da Receita Federal oferece um sistema onde é possível pesquisar sobre sua situação cadastral no Simples Nacional. A pesquisa também traz informações referentes ao período em que, no caso dela já ter sido optante, ela optou pelo regime simplificado.

Os fornecedores A, D, E, F, H, I, J, K, L e P possuem cadastro no sistema desde o início das suas atividades e os outros optam por outro regime de tributação. Os números confirmam que 59% dos pesquisados foram classificados como fornecedores com probabilidade de gerar crédito fiscal de ICMS.

Restando apenas a última etapa, faz-se necessário a conferência visual de todas as notas fiscais para conferir se o emitente destacou a possibilidade do crédito e para conferir a alíquota a ser aplicada no valor a recuperar. A conferência identificou que todas as notas emitidas até maio de 2009 não mencionavam nenhuma informação sobre o possível crédito, contudo, a partir de julho, as empresas passaram a destacar o direito ao crédito e a incluir a alíquota a ser aplicada.

**Quadro 5 - ICMS a recuperar apurado no estudo**

<b>Fornecedor</b>	<b>Valor Total</b>	<b>Alíquota</b>	<b>ICMS a Recuperar</b>
A	R\$ 60.726,90	3,95%	R\$ 2.398,71
D	R\$ 15.284,88	2,84%	R\$ 434,09
E	R\$ 65.021,12	3,82%	R\$ 2.483,81
F	R\$ 75.816,96	3,95%	R\$ 2.994,77
H	R\$ 3.503,00	2,82%	R\$ 98,78
I	R\$ 27.278,50	3,48%	R\$ 949,29
J	R\$ 68.417,94	2,33%	R\$ 1.594,14
K	R\$ 17.741,30	3,91%	R\$ 693,68
L	R\$ 5.731,32	3,10%	R\$ 177,67
P	R\$ 4.083,01	3,45%	R\$ 140,86
<b>10</b>	<b>R\$ 343.604,93</b>		<b>R\$ 11.965,81</b>

**Fonte:** Elaborado pelo autor com base nos dados do estudo

Como resultado, das 552 notas estimadas inicialmente, apenas 275 delas tinham direito ao crédito. A aplicação dos procedimentos 4 e 5 eliminaram, respectivamente, 234 e 43 notas fiscais do cálculo final do imposto a recuperar. O quadro 7 evidencia a distribuição dos créditos ao longo dos meses.

**Quadro 6 – Análise quantitativa**

<b>Período</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
<b>Janeiro</b>	R\$ -	R\$ -	R\$ 140,86
<b>Fevereiro</b>	R\$ -	R\$ 1.024,49	R\$ -
<b>Março</b>	R\$ -	R\$ 798,63	R\$ -
<b>Abril</b>	R\$ 94,84	R\$ 849,46	R\$ -
<b>Mai</b>	R\$ -	R\$ 922,70	R\$ -
<b>Junho</b>	R\$ 219,87	R\$ -	R\$ -
<b>Julho</b>	R\$ 919,54	R\$ 137,45	R\$ -
<b>Agosto</b>	R\$ 318,34	R\$ -	R\$ -
<b>Setembro</b>	R\$ -	R\$ 959,25	R\$ -
<b>Outubro</b>	R\$ 897,89	R\$ 67,20	R\$ -
<b>Novembro</b>	R\$ 826,25	R\$ 870,86	R\$ -
<b>Dezembro</b>	R\$ 1.507,58	R\$ 1.410,60	R\$ -
<b>Total</b>	<b>R\$ 4.784,30</b>	<b>R\$ 7.040,65</b>	<b>R\$ 140,86</b>

**Fonte:** Elaborado pelo autor com base na análise dos créditos a recuperar

Percebe-se que o crédito apurado existe, em sua maior parte, no ano de 2009 e 2010 e que este é o período mais recente depois que a lei entrou em vigor. O mês de dezembro teve

os dois maiores valores apurados, consecutivamente. Uma possível causa para esta situação é o aumento das vendas no final de ano, ocasionando, proporcionalmente, o aumento dos créditos que deveriam ter sido escriturados.

Entretanto, a partir de fevereiro de 2011, percebe-se que os registros passaram a ser realizados da forma certa, ou seja, o setor fiscal da empresa reconheceu o direito ao crédito e iniciou a escrituração correta a partir do segundo do mês do terceiro ano analisado. Observando o quadro 7 é possível afirmar que dois anos e dois meses foi o tempo necessário para empresa adaptar-se às mudanças normativas.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este trabalho apresentou o imposto sobre a circulação de mercadorias e prestações de serviços (ICMS), abordando sob o enfoque de consultoria e planejamento tributário a partir do conceito da não-cumulatividade, aplicado de maneira correta, a uma empresa que revende peças e acessórios para veículos.

O relevante crescimento na criação de normas no que se referem às leis tributárias exige um constante estudo atualizado e detalhado das aplicações dos diversos impostos. Os profissionais da área contábil encarregados da escrituração fiscal não conseguem, na maior parte, acompanhar as mudanças ocorridas na legislação.

A inclusão legal do direito ao crédito fiscal de ICMS em operações para os optantes pelo Simples Nacional serve como base a essa afirmação, visto que, mesmo sendo uma mudança bastante clara e divulgada pela União, a empresa estudada apresentou um atraso de cerca de 2 anos para adaptar-se a nova regra. Neste período, o ICMS, nessa transação, se apresentou como um imposto cumulativo, pois o comprador recolheu a mesma parte do imposto ao estado que o vendedor já havia pago.

Com este estudo, pode-se observar uma lacuna existente no que se refere à criação de leis tributárias e a sua correta aplicação pelos contribuintes. Com isso, a consultoria e o planejamento tributário aparecem como opções para se obter vantagem em adequar-se o mais rápido possível às novas leis, o ponto do direito ao crédito das empresas optantes pelo Simples Nacional é apenas um dentro de um universo de tributos e legislações que são modificadas regularmente no Brasil.

## 6 REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BASTOS, Mauro César. **Simples Nacional: uma análise comparativa com o Simples Federal**. Fortaleza, 2008.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº. 123 de 2006. **Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 14 dez. 2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 24 ago. 2012.

BRASIL. Lei nº 87 de 1996. **Lei Kandir**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Brasília, DF, 13 set. 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm). Acesso em: 25 out. 2012.

DOMINGUES, José Luiz Nunes. **Planejamento Tributário: economia legal de recursos para empresas**. Belém: Alves Gráfica e Editora, 2000.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

JORNAL O GLOBO. **Carga tributária brasileira é 67% maior do que a média da América Latina e supera 16 países ricos**. On-line. Notícia com base no Relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) elaborado em parceria com a Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe e o Centro Interamericano de Administrações Tributárias. Disponível em: <http://oglobo.globo.com/economia/carga-tributaria-brasileira-67-maior-do-que-media-da-america-latina-supera-16-paises-ricos-6718045#ixzz2DHPuqfCD>. Acesso em: 20 nov. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª ed. São Paulo, 2011.

MARTINS, Volésio. **Manual Prático do ICMS: principais operações e prestações**. CRC, 2002.

NAYLOR, Carlos Mauro. Fundamentos constitucionais do Simples Nacional. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1848, 23 jul. 2008. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/11529>. Acesso em: 4 dez. 2012.

PIRES, Sérgio. **Planejamento tributário é indispensável**. Em: [http://www.brasileconomico.com.br/noticias/planejamento-tributario-e-indispensavel\\_110165.html](http://www.brasileconomico.com.br/noticias/planejamento-tributario-e-indispensavel_110165.html). Acesso em: 22 nov. 2012.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto n. 37.699 de 1997. **Regulamento do ICMS**. Porto Alegre.

ROSA, Dênerson Dias. **Crédito de ICMS: Ilegitimidade legislativa dos Estados**. 2006. Disponível em: [http://www.analisecontabilidade.com.br/artigo4\\_creditoicms.html](http://www.analisecontabilidade.com.br/artigo4_creditoicms.html) Acesso em: 26 jun. 2012.

SILVA, Adilson. **Planejamento tributário eficaz resulta em bom resultado para a empresa**.

SINEF. Convênio S/N de 1970. **Código Fiscal de Operações e Prestações**: das entradas de mercadorias e bens e da aquisição de serviços. 15 dez. 1970. Disponível em [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/sinief/cfop\\_cvsn\\_70\\_vigente.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/sinief/cfop_cvsn_70_vigente.htm). Acesso em: 15 set. 2012.

SOUZA, José Bonifácio de. **O Princípio da não-cumulatividade**. Artigos de professores, abr. 2004. Disponível em: <http://www.cursoaprovação.com.br>. Acesso em: 26 jun. 2012.

SILVA, F.R.; SILVA, M.C. **O sistema tributário e as desigualdades regionais**: uma análise da controvérsia sobre o ICM. Rio de Janeiro. 1974.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa nº 53 de 1978. Disciplina procedimentos de apuração de receita de vendas e serviços, para tributação das pessoas jurídicas. Publicado no DOU. 08 nov. 1978.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro. 1996.

VASQUES, Sérgio. **Origem e finalidades dos impostos especiais de consumo**, 2005. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29425>. Acesso em 25 set. 2012.